



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch conSensio Steuerberatung Mag. Thomas Fiebich Ges. mbH., 8552 Eibiswald, Eibiswald 324, vom 20. Jänner 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 16. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Einkommensteuererklärung des Berufungswerbers (=Bw.) für das Jahr 2010 ist am 24. November 2011 auf elektronischem Wege beim Finanzamt eingelangt. Darin gab der Bw., der Lehrer an einer AHS ist, ein bezugsauszahlende Stelle und den Umstand an, dass er Alleinverdiener sei. Weiters gab er ein Kind an, für das er Familienbeihilfe beziehe. Bei den Werbungskosten machte er solche für Arbeitsmittel (KZ 719) in Höhe von € 503,72 und solche für Reisekosten (KZ 721) in Höhe von € 160,86 geltend. Bei den Sonderausgaben erklärte der Bw. Spenden gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Höhe von € 130,00 und Steuerberatungskosten in Höhe von € 340,00.

B) Im Vorhalteverfahren wurde an den steuerlichen Vertreter des Bw. das Ersuchen gerichtet, u.a. die Werbungskosten zu belegen. Daraufhin wurde an das Finanzamt u.a. ein Aktenvermerk (OZ 13/2010) mit folgenden Angaben übermittelt (Beträge in €):

911 Anschaffung PC HP Pavillon	829,00	09.09.2006
Privatanteil 40%	- 331,60	40%

Beruflicher Anteil	497,40	
Jährliche Abschreibung	124,35	4 (Jahre)
Wert Ende 2006	435,23	62,18
Wert Ende 2007	310,88	124,35
Wert Ende 2008	186,53	124,35
Wert Ende 2009	62,18	124,35
Wert Ende 2010	0,00	62,18
7/08 Anschaffung Notebook Hofer	899,00	22.01.2008
Privatanteil 40%	- 359,00	40%
Beruflicher Anteil	539,40	
Jährliche Abschreibung	134,85	4 (Jahre)
Wert Ende 2008	404,55	134,85
Wert Ende 2009	269,70	134,85
Wert Ende 2010	134,85	134,85
Wert Ende 2011	0,00	134,85
2010 SLR- Kamera Canon /15-821S-Objektiv	1.956,70	03.08.2010
Privatanteil 40%	- 782,68	40%
Beruflicher Anteil	1.174,02	
Jährliche Abschreibung	117,40	10 (Jahre)
Abschreibung 2010 (50%)	58,70	58,70
Abschreibung 2011 bis 2019	117,40	1.056,62
Abschreibung 2020 (50%, Rest)	58,70	58,70
Kontrollsumme		1.174,02
Werbungskosten:		
Abschreibungen (62,18 + 134,85 + 58,70)	255,73	
Ausgaben lt. Liste	247,99	
Summe Arbeitsmittel inkl. AfA	503,72	
Fahrtkosten lt. Fahrtenbuch	160,86	
Summe Werbungskosten lt. Erklärung	664,58	
Abzüglich Abschreibung Kamera für 2010	- 58,70	
Summe Werbungskosten lt. Erstbescheid	605,88	

C) Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 16. Jänner 2012 wurde von der Steuererklärung des Bw. insoferne abgewichen als die Absetzung für Abnutzung (AfA) für die SLR-Kamera Canon in Höhe von € 58,70 nicht anerkannt wurden und demnach lediglich Werbungskosten in Höhe von € 605,88 von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (€ 34.775,86) abgezogen wurden. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich auf € 34.169,98, das zu besteuernde Einkommen auf € 33.227,98. Die Einkommensteuer

errechnete sich mit € 7.788,91, davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer (€ 8.550,25) subtrahiert. Aus dieser Subtraktion resultierte eine Abgabengutschrift von € 761,00.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Nachstehendes ausgeführt:

In der Entscheidung vom 27. Jänner 2011 (2010/15/0197) habe der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) ausgeführt, dass Wirtschaftsgüter des Haushaltes und der Lebensführung in der Regel nicht zu Werbungskosten führten, weil eine behördliche Überprüfung eines (behaupteten) Nutzungsausmaßes entweder unmöglich oder nur unter nicht vertretbaren Eingriffen in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen durchführbar wäre. Er verweise dabei insbesondere auf das Erkenntnis des VwGH vom 25. November 2009, 2007/15/0260, in dem die Kosten für die Anschaffung von Tonträgern für einen Universitätslehrer nicht als Werbungskosten anerkannt worden seien. In einer weiteren Entscheidung habe der VwGH festgehalten, dass nicht die konkrete tatsächliche, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung entscheidend sei (VwGH vom 19. Juli 2000, 94/13/0145). Eine ausschließliche berufliche Nutzung entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung und werde vom Bw. auch nicht behauptet oder beantragt. In Entsprechung des hier aufgrund der VwGH-Judikatur anzuwendenden uneingeschränkten Aufteilungsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 hätten die Kosten der Spiegelreflexkamera zur Gänze nicht anerkannt werden können.

D) Am 20. Jänner 2012 langte auf elektronischem Weg die **Berufung** des Bw. (OZ 29/2010) gegen den Einkommensteuerbescheid für 2010 beim Finanzamt ein. Darin wird Folgendes ausgeführt:

Im angefochtenen Bescheid werde die Absetzbarkeit der Spiegelreflexkamera zur Gänze nicht anerkannt. Dagegen richte sich die Berufung. In der Bescheidbegründung werde argumentiert, dass die Spiegelreflexkamera ein Wirtschaftsgut des Haushaltes und der Lebensführung sei und daher dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 unterliege. Damit verkenne die Behörde den im Antrag und mit Schreiben vom 11. November 2011 (E-Mail) vorgelegten Sachverhalt, wonach es sich im vorliegenden Fall gerade nicht um einen Gegenstand des Haushaltes und der privaten Lebensführung handle. Da der Bw. in seinem Haushalt bereits eine Kamera habe, sei die Anschaffung der Spiegelreflexkamera im Jahr 2010 in keinsten Weise privat veranlasst. Wie der Bw. in seiner Stellungnahme ausführe, sei die Anschaffung beruflich unumgänglich gewesen und werde die Kamera auch von Schülern im Rahmen der gestellten Aufgaben verwendet. Damit handle es sich bei der Kamera um ein Wirtschaftsgut, für welches nichts anderes gelten könne, als für beruflich verwendete Computer, Kraftfahrzeuge oder Telefone. Könne der Nutzungsanteil nicht gemessen werden, so sei dieser gegebenenfalls zu schätzen.

Diesem Berufungsschreiben wurden drei Anlagen beigelegt:

D 1): E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 11. November 2011 an das Finanzamt (OZ 30/2010):

Hinsichtlich der Absetzbarkeit der Spiegelreflexkamera und dem Hinweis seitens des Finanzamtes auf § 20 EStG lege er zum einen die E-Mail des Bw. bei, in der er die Notwendigkeit für seine berufliche Tätigkeit erläutere. Dazu ergänzend werde die rechtliche Auffassung seitens des steuerlichen Vertreters erläutert.

§ 20 EStG normiere nicht absetzbare Aufwendungen. Für die hier gegenständliche Kamera komme nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nur § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG in Betracht. Dieser laute: *"Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen."*

Die Nichtabsetzbarkeit wäre demnach dann gegeben, wenn es sich um eine Ausgabe für die Lebensführung handle. In den EStR RZ 226 werde dazu erläutert:

"c) Wirtschaftsgüter des Haushaltes und der Lebensführung, wie insbesondere Fernseher, Radio, MP3-Player, Foto(digital)kamera, Filmkamera, übliches Tageszeitungsabonnement, führen somit regelmäßig nicht zu Werbungskosten."

d) Für andere Arten von Wirtschaftsgütern, wie insbesondere Kfz, Computer, Faxgerät und Telefon (Handy) gilt hingegen, dass bei bestimmten Berufsbildern eine berufliche Betätigung ohne Einsatz dieser Wirtschaftsgüter nicht vorstellbar ist. Bei diesen Wirtschaftsgütern ist eine (nicht bloß untergeordnete) anteilige Nutzung zur Einkünfterzielung typischerweise unzweifelhaft gegeben; die Ausmessung des Nutzungsanteiles kann ggf. geschätzt werden (zB betreffend Computer siehe Rz 339)."

Nun sei es richtig, dass die gegenständliche Kamera denkmöglich auch für die (private) Lebensführung einsetzbar sei. Wenn im Erlass daher angeführt sei, dass eine Fotokamera "regelmäßig nicht zu Werbungskosten" führe, so werde damit aber auch ausgedrückt, dass die Absetzbarkeit in Sonderfällen sehr wohl möglich sei. Ein solcher Sonderfall sei dann gegeben, wenn es sich nicht um einen Gegenstand des Haushaltes oder der Lebensführung handle. Da der Bw. in seinem Haushalt bereits eine Kamera habe, sei die Anschaffung der Spiegelreflexkamera im Jahr 2010 in keinsten Weise privat veranlasst gewesen. Wie er in seiner Stellungnahme ausführe, sei die Anschaffung beruflich unumgänglich gewesen, werde diese auch von Schülern im Rahmen der gestellten Aufgaben verwendet und diene der private Einsatz nur dazu, um in der Handhabung Praxiserfahrung zu sammeln. Es handle sich daher nicht "um einen Gegenstand der Lebensführung".

Aus diesem Grund (der auch privaten Verwendung) habe er dem Bw. geraten, in Analogie zu einem von der Finanzverwaltung akzeptierten Privatanteil von 40% bei der Anschaffung eines

beruflich erforderlichen PC's, für diese Kamera ebenfalls einen Privatanteil von 40% zu akzeptieren. Für den Bw. sei dieser Privatanteil nicht sachgerecht, seiner Meinung nach sei diese Kamera zu 100% beruflich angeschafft.

Abschließend werde darauf hingewiesen, dass der gewählte Ansatz (40% Privatanteil bei der Kamera, keine Kosten von Ausstellungsbesuchen) einen unverhältnismäßigen Verfahrensaufwand vermeiden sollte.

D 2): E-Mail des Bw. vom 30. Oktober 2011 an das Finanzamt via seinen steuerlichen Vertreter (OZ 31/2010):

Er unterrichte Bildnerische Erziehung am Gymnasium in A.. Eine wesentliche Grundlage seines Unterrichts – Kunsterzieher arbeiteten nach einem Rahmenlehrplan und hätten die Möglichkeit ihre Schwerpunkte individuell zu setzen – bildeten visuelle Kommunikation und die Auseinandersetzung mit aktuellen bilderzeugenden Medien. Sowohl im Regelunterricht aber ganz besonders im Wahlpflichtfach Bildnerische Erziehung würden Funktionsweise und Qualitätskriterien von digitalen Spiegelreflexkameras (DSLR) untersucht und praktische Aufgabenreihen (siehe Anhang) dazu durchgeführt.

Analog zu einem Deutschlehrer, der nur Bücher besprechen könne, die er selbst gelesen habe, könne er Medienkompetenz nur unterrichten, wenn er durch eigene Praxis Kompetenz erwerbe und auf einem aktuellen Stand halte. Zur Frage, wieviel er die DSLR privat im Verhältnis zum Beruf nutze, könne er sagen, die "private" Praxis diene der beruflichen Kompetenz und sei im Vergleich zum unmittelbaren Einsatz in der Schule gering. Er verwende seine Kamera für die vielfältigen Dokumentationsaufgaben, welche ein Kunsterzieher zu leisten habe (Schülerarbeiten, Jahresbericht, Ball, Feste, Schulveranstaltungen etc.) und als Demonstrationsobjekt, aber auch als Leihgerät für Schüler beim Erstellen von anspruchsvollen Aufgaben.

Zudem fotografiere er bewusst viel in den Klassen (Schülerportraits, Dokus, Vorlagen für digitale Bildbearbeitungen, etc.), um die Schüler zu sensibilisieren für eine bewusste fotografische Gestaltungsabsicht/-haltung (im Unterschied zur Konsumhaltung eines gedankenlosen "Dahinknipsens").

Zur Frage, warum er eine eigene DSLR brauche, und diese nicht der Arbeitgeber bereitstelle: Die Schule besitze durch sein Betreiben eine DSLR und zwar für 70 KollegInnen unter Verwaltung des audiovisuellen Kustodiats. Wolle er die Schulkamera gebrauchen, müsse er zuerst die AV-Kustodin im Schulgebäude finden, einen für sie möglichen Zeitpunkt der Aushändigung abwarten und hoffen, dass die Kamera nicht gerade von anderen KollegInnen ausgeborgt worden sei, um dem Schicksal des Wartelisteneintrags zu entgehen. Kurzum: Bei fast täg-

lichem und oft spontanem Gebrauch sei der Besitz einer eigenen Kamera (zumindest in seiner Schule bei deren autonomen Budgetschwerpunktsetzungen) unumgänglich.

PS.: Ähnlich wie die Unmöglichkeit auf seinem Gebiet private und berufliche Nutzung von Arbeitsgeräten zu trennen und zu quantifizieren, verhalte es sich mit dem "privaten" Besuch von Ausstellungen. Als Kunsterzieher mit einer besonderen Kompetenz in Gegenwartskunst versuche man sich permanent informiert zu halten und besuche Ausstellungen in Ausstellungshäusern und Galerien. Manchmal resultiere daraus ein Lehrausgang mit einer Klasse zu einer bestimmten Ausstellung, sehr oft aus diversen Gründen (verschiedene Entwicklungsniveaus, etc.) aber auch nicht. Nichtsdestotrotz flössen seine Ausstellungserfahrungen sehr wohl in den Unterricht mit ein, sei es in Form von Berichten oder individuellen Förderungen als Tipps und Hinweise, sei es in Form von Themenstellungen, welche einen Bezug zum aktuellen Kunstgeschehen herstellen. In jedem Fall verstehe er es als Teil seines Berufsbildes, sich praktisch wie theoretisch fit und auf dem aktuellen Stand zu halten.

D 3): Aufgabenreihe zur Fotografie (OZ 32/2010):

1. Strukturen:

verschiedene Oberflächenbeschaffenheiten

flächig oder reliefartig fotografiert ("Draufsicht" – Verzicht auf Tiefenraum)

Ausschnitte/Anschnitte suggerieren Endlosigkeit

"neue", ungewöhnliche Sicht der oder auf die Dinge

2 Bewegungsstudien:

z.B. spritzendes/fließendes Wasser, Radfahrer, Sprung, Sport ...

verschiedene Belichtungszeiten ausprobieren

Bewegungsunschärfen entstehen bei weniger als 1/60 Sekunde Belichtungszeit

Wirkungen zwischen "eingefroren" (= Kurze Belichtungszeit – z.B. 1/500) und verschwommen (z.B. 1/4

Variationen:

- Objekt z.T. scharf – Hintergrund unscharf (Kamera "mitgezogen")

- Objekt unscharf – Hintergrund scharf (Stativ, feste Auflage ...)

Belichtungszeiten/Blenden notieren oder Exif-Daten dazustellen

3. Tiefenschärfenreihe:

Fokussieren (= Scharfstellen) auf bestimmten Bereich im Bildraum.

fünf Bilder bei gleicher Ausschnittwahl (Stativ!) von geringer bis großer Tiefenschärfe

kleine Blendenzahl (z.B. 3,5) = große Blende(nöffnung) = kleine Tiefenschärfe

große Blendenzahl (z.B. 16) = kleine Blende(nöffnung) = große Tiefenschärfe

Blendenwerte/Belichtungszeiten notieren oder Exif-Dateien dazustellen

4. Dokumentationsserie:

Bei möglichst gleichem oder ähnlichem Bildausschnitt Serie von gleichartigen, verwandten, zusammengehörigen oder einen Kontrast bildenden Objekten

z.B. Nachtkästchen, Portale, Schriften an Gebäuden, Hände, Ohren, sehr kleine und sehr große Menschen vor gleichem Hintergrund oder Maßstab definierendem Objekt, Anordnung von Lebensmitteln, welche verschiedene Menschen pro Tag zu sich nehmen, ...

5. Kameraperspektive:

und ihre Wirkung

z.B. Räume, Gebäude, (Weitwinkel) dynamisch, mächtig, verfremdet (z.B. durch Froschperspektive oder schrägen Horizont) etc.

Menschen von ängstlich/schüchtern/klein bis autoritär/streng/unnachgiebig oder auf "Augenhöhe (z.B. Kleinkind, junge Katze)

6. Licht:

z.B. mit Licht-Schatten-Wirkung von Objekten (Sonnen- oder Kunstlicht, eventuell Spiegel verwenden)

Lichtwirkung bei Gesichtern (frontal/schräg oben/Seitenlicht/von hinten/von unten)

Lichtzeichnungen/-bewegungen bei Langzeitbelichtungen

7. Farbe:

Objekte, die sich auf Grund ihrer Farbigkeit, Leuchtkraft etc. von der Umgebung abheben oder Monochromie (gleichfarbiges Licht fügt Unterschiedliches zusammen, etc.).

E) Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der (zusätzlichen) Begründung (OZ 35 f./2010) zu diesem Bescheid wurde Folgendes ausgeführt:

In der Erklärung zur Arbeitnehmernehmerveranlagung für 2010 habe der Bw. beantragt, die Kosten für die Anschaffung einer Spiegelreflexkamera in der Höhe von € 1.956,70 auf zehn Jahre als Werbungskosten abzuschreiben. Dazu habe er ausgeführt, dass er eine Kamera im Haushalt bereits habe und somit die Anschaffung der Spiegelreflexkamera nicht privat veranlasst sei. Die Anschaffung sei für einen Lehrer unumgänglich, zumal diese Kamera auch von Schülern im Rahmen der gestellten Aufgaben verwendet würde. Der private Einsatz der Kamera diene nur dazu, in der Handhabung Praxiserfahrung zu sammeln. Aus diesem Grund habe der Bw. auf Raten des Steuerberaters einen Privatanteil von 40% für diese Kamera

akzeptiert. Für den Bw. sei dieser Privatanteil nicht sachgerecht, weil seiner Meinung nach diese Kamera zu 100% beruflich veranlasst sei.

Es wird dann in der zusätzlichen Begründung die Begründung des Erstbescheides wiederholt.

Weiters vertritt der Bw. die Ansicht, dass diese Kamera ein Wirtschaftsgut sei, für das nichts anderes gelten könne als für beruflich verwendete Computer, Kfz oder Telefone.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG seien Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 könnten Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgten.

Die wesentliche Aussage der letztzitierten Gesetzesstelle sei somit, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig seien. Der Bundesfinanzhof messe der dem § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 vergleichbaren Bestimmung des § 12 Nr. 1 dEStG daher auch die Bedeutung eines Aufteilungsverbot bei. Im Interesse der Steuergerechtigkeit solle vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung seines Berufes zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglichten und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssten (vgl. Quantschnigg/Schuch: Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, Seite 769 f.).

Betreffend der Aufwendungen für die Digitalkamera könne es unter Berücksichtigung der gesetzlichen Bestimmungen des § 20 EStG zu keiner steuermindernden Berücksichtigung von Werbungskosten kommen. Entscheidend sei nicht die konkrete tatsächliche, sondern die typischerweise vermutete Nutzung (vgl. VwGH vom 19. Juli 2000, 94/13/0145). Wirtschaftsgüter des Haushaltes und der Lebensführung, wie insbesondere Fernseher, Radio, MP3-Player, Foto(digital)kamera, Filmkamera, übliches Tageszeitungsabonnement, führten somit in der Regel nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten (vgl. VwGH vom 25. November 2009, 2007/15/0260). Eine ausschließlich berufliche Nutzung entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung und werde vom Bw. auch nicht beantragt (40% Privatanteil).

Für die in der Berufung angeführten anderen Arten von Wirtschaftsgütern, wie insbesondere PC und Telefon (Handy), gelte hingegen, dass bei bestimmten Berufsbildern (z.B. Journalist)

eine betriebliche oder berufliche Betätigung ohne Einsatz dieser Wirtschaftsgüter schlechterdings unvorstellbar sei und somit ein Abzug gerechtfertigt sei.

Auch wenn der Steuerpflichtige der betroffenen Berufsgruppen hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter bloß auf die Basisausstattung eines Haushaltes zugreifen könne, sei daher bei diesen Wirtschaftsgütern eine nicht bloß untergeordnete anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise unzweifelhaft gegeben. Für Pkw gelte dies – bei den in Betracht kommenden Berufsbildern – entsprechend (vgl. VwGH vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197). Für einen AHS-Lehrer komme diese Regelung nicht zum Tragen, weil seine berufliche Tätigkeit auch ohne Einsatz einer Spiegelreflexkamera vorstellbar sei.

F) Mit Schreiben vom 6. März 2012 wurde seitens des Bw. der **Vorlageantrag** (OZ 38 f./2010) gestellt und begründend Nachstehendes ausgeführt.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2012 würden die Argumente der Berufung auf Seite 2 wiedergegeben. Jedoch werde nicht auf das Argument eingegangen, dasss die Digitalkamera im gegenständlichen Fall kein Gegenstand der privaten Lebensführung sei. Vielmehr werde die von der Behörde vermeintlich anzuwendende Norm des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a (EStG 1988) wiederholt, wonach Ausgaben oder Aufwendungen für die Lebensführung nicht abzugsfähig seien.

Der Bw. schreibe in seiner Stellungnahme: *"Ich unterrichte Bildnerische Erziehung am Gymnasium in A.. Eine wesentliche Grundlage meines Unterrichts (...) bilden visuelle Kommunikation und die Auseinandersetzung mit aktuellen bilderzeugenden Medien. Sowohl im Regelunterricht aber ganz besonders im Wahlpflichtfach Bildnerische Erziehung werden Funktionsweise und Qualitätskriterien von digitalen Spiegelreflexkameras (DSLR) untersucht und praktische Aufgabenreihen (siehe Anhang) durchgeführt."*

Weiters sei dargelegt worden, dass die Anschaffung ausschließlich beruflich veranlasst gewesen sei. In der Berufungsargumentation sei vorgebracht worden, dass es sich bei der Kamera um ein Wirtschaftsgut handle, für welches nichts anderes gelten könne, als für beruflich verwendete Computer, Kfz oder Telefone. Auf dieses Argument sei in der abweisenden Begründung auf Seite 3 eingegangen worden: *"Für die in der Berufung angeführten **anderen** Arten von Wirtschaftsgütern" ...*

Die Behörde gehe damit offenbar davon aus, dass eine Digitalkamera grundsätzlich etwas anderes sei als ein Computer oder Telefon. Diese Unterscheidung finde aber weder eine Begründung im Gesetz (§ 20 EStG) noch entspreche sie der Lebenserfahrung. Wenn also ein Computer oder ein Telefon dann absetzbar seien, wenn es sich im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. um keine Ausgabe der Lebensführung handle, sondern für den ausgeübten Beruf die (nicht bloß untergeordnete) anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise

unzweifelhaft gegeben sei, dann müsse dies auch für eine Digitalkamera gelten. Wenn die Behörde abschließend argumentiere, dass diese typischerweise Nutzung bei einem AHS-Lehrer nicht gegeben sei, so sei dieses Berufsbild zu allgemein gehalten.

Die Behörde verkenne nämlich die Tatsache, dass der Bw. AHS-Lehrer im Fach Bildnerische Erziehung mit Schwerpunkt Fotografie sei und somit die Nutzung einer Spiegelreflexkamera typisch sei. Die berufliche Tätigkeit des Bw. sei ohne Einsatz einer Spiegelreflexkamera eben nicht vorstellbar.

Vom Bw. sei auch nicht behauptet worden, dass die Kamera in privaten Räumen beruflich verwendet werde, womit die Behörde zur Überprüfung des Sachverhaltes Ermittlungen im Privatbereich durchführen müsste. Da die Kamera laut Stellungnahme vorwiegend in der Schule verwendet werde, sei eine jederzeitige Überprüfung dieses Sachverhaltes möglich. Der Bw. sei auch nicht aufgefordert worden, weitere Beweise vorzulegen. Es liege somit an der Behörde, den behaupteten Sachverhalt anzuerkennen oder weitere Ermittlungen vorzunehmen.

Abänderungsantrag:

Bezüglich privater Nutzung werde in Abänderung der bisherigen Erklärung kein Privatanteil angesetzt. Dies sei nur der Fall gewesen, weil in Analogie zu der beruflichen Verwendung eines PC laut Richtlinien eine 40%ige private Nutzung jedenfalls zu akzeptieren sei. Es sollte durch diesen Ansatz vermieden werden, dass weitere Verfahrenskosten durch erforderliche Ermittlungen seitens der Behörde oder weitere Beweisvorbringen oder durch ein Berufungsverfahren in der zweiten Instanz anfallen. Der Bw. habe in seiner Stellungnahme jedoch dargelegt, dass die private Nutzung gegenüber dem unmittelbaren beruflichen Einsatz in der Schule gering sei. Im Falle einer untergeordneten privaten Nutzung sei ein Wirtschaftsgut gänzlich dem beruflichen Bereich zuzuordnen.

Es werde daher die Berücksichtigung der AfA im Jahre 2010 in Höhe von € 97,84 beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung einer Spiegelreflexkamera in Höhe von € 1.976,70 als Arbeitsmittel für einen AHS-Lehrer, der Bildnerische Erziehung unterrichtet. Bevor der Bw. am 3. August 2010 seine Spiegelreflexkamera kaufte, wurde an der Schule, an der der Bw. unterrichtet, eine gleichartige Kamera angeschafft.

einkommensteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Ausgaben oder Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß Z 7 dieser Gesetzesstelle sind insbesondere die Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten abzuziehen.

Dagegen sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben der privaten Lebensführung selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Entsprechend den zitierten Bestimmungen des § 20 EStG muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. VwGH vom 15. November 1995, 94/13/0142). Dieser Beurteilungsweise liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde, mithilfe dessen vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen kann und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH vom 25. November 2009, 2007/15/0260).

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss (vgl. VwGH vom 24. November 1999, 99/13/0202; VwGH vom 19. Juli 2000, 94/13/0145).

Im Erkenntnis vom 27. November 2011, 2010/15/0197 hat sich der VwGH ausführlich mit der Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Haushaltes und der Lebensführung auseinandergesetzt und dabei - unter explizitem Hinweis zB auf Foto(digital)kameras oder Filmkameras – u.a. nachstehende Aussagen getroffen:

„.....Wirtschaftsgüter des Haushaltes des Steuerpflichtigen sind grundsätzlich vom Verbot des Abzugs als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten umfasst. Dies gilt ausnahmsweise dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine Aufteilung kann aber nicht vorgenommen werden, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Anlässe objektiv kein Aufteilungsmaßstab besteht (Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 26) und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen nicht über die Behauptungsebene hinausgehen kann und keiner

Überprüfung zugänglich ist. Soweit bei vielen Arten von Wirtschaftsgütern eine derartige objektive und einwandfreie Trennbarkeit nicht möglich ist, kommt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt (vgl. die bei Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 21/2 und Tz 22 zitierte hg. Rechtsprechung). Unter Umständen kann ein solcher Nachweis auch bloß für die über die Grundausstattung eines Haushaltes hinausgehenden Wirtschaftsgüter einer bestimmten Art möglich sein (vgl. Lenneis, Abgrenzung der Betriebsausgaben/Werbungskosten von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 EStG - Aufteilungsverbot, in GS-Quantschnigg, Wien 2010, 231, 237, sowie zB die zu Tageszeitungen ergangenen hg. Erkenntnisse vom 30. Jänner 2001, 96/14/0154, und vom 10. September 1998, 96/15/0198). Wirtschaftsgüter des Haushaltes und der Lebensführung, wie insbesondere Fernseher, Radio, MP3-Player, Foto(digital)kamera, Filmkamera, übliches Tageszeitungsabonnement, führen somit idR nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. November 2009, 2007/15/0260).... "

Im aufgrund einer Amtsbeschwerde ergangenen Erkenntnis vom 26. April 2012, 2009/15/0088 betreffend die von einer Gemeinderätin geltend gemachten Aufwendungen für eine Digitalkamera hat der VwGH unter Hinweis auf seine vorzitierte Entscheidung Folgendes festgehalten:

„Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 3.1. zu § 20 EStG 1988, 48. Lfg.). Demnach dürfen, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, ausgesprochen hat, Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt zwar dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine solche Trennbarkeit liegt aber nicht vor, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung

erbringt (vgl. die bei Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 21/2 und Tz 22 zitierte hg. Rechtsprechung). Eine völlig untergeordnete private Nutzung erweist sich somit als unschädlich; dabei geht es allerdings regelmäßig nicht um ein mathematisch quantifizierbares Ausmaß, ist doch gerade ein solches zumeist nicht feststellbar, sondern vielmehr darum, dass eine bloß gelegentlich auftretende private Nutzung im Verhältnis zur überragend im Vordergrund stehenden betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung nicht schädlich ist (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 3.1. zu § 20 EStG 1988).

Als Beispiele für typischerweise den Haushalt des Steuerpflichtigen und dessen Lebensführung betreffende Wirtschaftsgüter sind im Erkenntnis 2010/15/0197 Fernsehgeräte, Radio, MP3-Player, Foto(digital)kameras, Filmkameras und übliche Tageszeitungsabonnements genannt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 2010/15/0197 weiter ausführt, ist es Aufgabe der beiden Instanzen des Verwaltungsverfahrens, Sachverhaltsfeststellungen über die Umstände der Nutzung des Wirtschaftsgutes zu treffen. Die Abgabenbehörden dürfen sich in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Der Steuerpflichtige hat entsprechende Nachweise zu erbringen, die Abgabenbehörden haben dazu Feststellungen zu treffen (ebenso der Beschluss des Großen Senates des BFH vom 21. September 2009, GrS 1/06, Rz 126)... ."

Die vorzitierten höchstgerichtlichen Aussagen machen deutlich, dass Aufwendungen für eine Spiegelreflexkamera somit grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2a EStG fallen. Eine andere Beurteilung könnte nur dann Platz greifen, wenn vom Steuerpflichtigen eine einwandfreie Trennung des beruflichen und privaten Anteiles nachgewiesen werden kann und eine Überprüfung dieser Angaben durch die Abgabenbehörde auch möglich wäre.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. zunächst von sich aus in der Steuererklärung für die Spiegelreflexkamera einen Privatanteil von 40% ausgeschieden. In seinem an das Finanzamt gerichteten E-Mail vom 30.10.2011 führt der Bw. u.a. aus: „Zur Frage, wieviel ich die DSLR privat im Verhältnis zum Beruf nutze, kann ich also sagen, die „private“ Praxis dient der beruflichen Kompetenz und ist im Vergleich zum unmittelbaren Einsatz in der Schule gering“. Außerdem wendet der Bw. ein, es sei auf seinem Gebiet – ähnlich wie beim Besuch von Ausstellungen - unmöglich, private und berufliche Nutzung von Arbeitsgeräten zu trennen und zu quantifizieren.

Angesichts dieser Vorgangsweise und unter Bedachtnahme auf das Vorbringen des Bw. kann die Feststellung, wonach die Kamera in einem untergeordneten privaten Ausmaß genutzt wird, nicht getroffen werden. Ebensowenig ist eine eindeutige Trennung zwischen privater

Verwendung und zur Einkünfteerzielung feststellbar, zumal der Bw. keinerlei Nachweise erbracht hat und sein Vorbringen im Berufungsverfahren die Behauptungsebene nicht verlassen hat. Daran vermag auch das geänderte Vorbringen im Vorlageantrag in Bezug auf eine zu 100% erfolgte berufliche Anschaffung nichts zu ändern.

Mangels klarer Quantifizierbarkeit ist ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht feststellbar. Der Bw. hat aber auch keinen Nachweis für eine gänzliche berufliche Veranlassung erbracht. Weiters übersieht er mit seinem Vorbringen, dass auch ein konkreter – nicht angezweifelter - Einsatz der DSLR im Rahmen des Unterrichts und somit zu beruflichen Zwecken diesem Wirtschaftsgut noch nicht die Eignung nimmt, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen.

Was den Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) oder die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) betrifft, so ist festzuhalten, dass diese mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH vom 28.1.2003, 2002/14/0139)

Damit war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Wien, am 4. Juli 2012