



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben des Finanzamtes_ als Abgabenbehörde erster Instanz vom 17. September 2004 wurde die Berufungsverberberin aufgefordert, sämtliche Belege und Rechnungen ihrer beantragten Aufwendungen und die "*erhaltenen Ersätze*" in Hinblick auf die Einkommensteuererklärung 2003 nachzureichen, da ihre Abgabenerklärung auf Grund einer elektronischen Zufallsauswahl zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt worden wäre.

Dieser Aufforderung folgte die Berufungsverberberin am 1. Oktober 2004 mit dem Schreiben ihres steuerlichen Vertreters datiert vom 28. September 2004. Aus der bei dieser Gelegenheit vorgelegten Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 ist ersichtlich, dass die Berufungsverberberin am 4. Juli 2003 € 14.708,47 für die Anschaffung der Büroeinrichtung des "*Direktorenzimmer D*" ausgegeben hat. Bei einer von der Berufungsverberberin angesetzten Nutzungsdauer von fünf Jahren ergibt sich die von der Berufungsverberberin geltend gemachte Halbjahres-AfA von € 1470,85.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 datiert vom 6. Oktober 2004 wurden neben anderen die eben erwähnten Ausgaben für die Anschaffung des Direktorenzimmers nicht als Werbungskosten berücksichtigt und in der Begründung dieses Bescheides hinsichtlich der

Abweichungen gegenüber der Abgabenerklärung auf die vorjährige Begründung verwiesen. Werbungskosten seien beruflich veranlasst Aufwendungen. Eine berufliche Veranlassung liege vor, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet würden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung. 14. Oktober 2004, in welcher beantragt wird die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 1.470,85 als zusätzliche Werbungskosten bei der Ermittlung des Einkommens in Abzug zu bringen. Die vom Finanzamt verwendete Standardbegründung treffe bei der Berufungswerberin nicht zu. Das Finanzamt habe verabsäumt eine ordentliche Sachverhaltserhebung durchzuführen. Die Berufungswerberin sei Leiterin der D_A und benötigte daher ein Direktorenzimmer, in welchem sie selbst arbeiten und eine kleine Anzahl von Besuchern empfangen und Platz nehmen lassen könne. Die Schulbehörde sei aus budgetären Gründen nicht in der Lage gewesen, ein derartiges Arbeitszimmer schaffen. Es seien nicht irgendwelche "Luxusanimositäten" sondern die Einrichtung eines Direktorenzimmers zur Rede gestanden. Selbstverständlich könnte man auch auf einer "*möglicherweise billigeren*" Einrichtung dieselbe Tätigkeit verrichten. Die Höhe der Werbungskosten sei vom Finanzamt nicht beanstandet worden. Eine D-Direktorin, die keine Möbel in ihrem Zimmer habe, könne ihre Arbeit „naturgemäß“ nicht ordnungsgemäß verrichten und gefährde damit „natürlich“ ihre Anstellung.

Im Ersuchen um Ergänzung vom 21. Dezember 2004 vertrat die Abgabenbehörde erster Instanz die Ansicht, dass freiwillige Aufwendungen für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer keine Werbungskosten darstellen würden. Es wurde ersucht, den Sachverhalt für die Berufungserledigung ausführlich darzustellen (*„Begründung des Arbeitgebers über die Nichtzurverfügungstellung notwendiger Einrichtungsgegenstände beziehungsweise Bekanntgabe von Kostenersätzen sofern beantragt.“*). Weiter wurde gefragt, ob von vornherein eine Privatanschaffung (Aushängeschild, Repräsentation zur Pfändung oder zwingend beruflich veranlasst) ins Auge gefasst worden wäre.

Im Schreiben der Berufungswerberin vom 13. Januar 2005 führte die Berufungswerberin antwortend aus, dass Bundesschulen ein Gesamtjahresbudget erhalten würden, aus welchem alle Aufwendungen und Investitionen, wie etwa Heizung, Büro fand, Telefon, Computer Ausstattung, Einrichtung, Weiterbildung und Reisekosten der Lehrkräfte, abzudecken seien. Im Fall der von der Berufungswerberin geleiteten Schule wären dies etwa € 170.000,00 im Jahr. Wie der Schulleiter mit diesem Gesamtbudget umgehe, bleibe ihm selbst überlassen. Hätte die Berufungswerberin die Büroeinrichtung des Direktorenzimmers über das Schulbudget bezahlt, "*wäre dies mein Problem gewesen*". Die Berufungswerberin habe die Leitung der Schule in einer Sanierungsphase übernommen. Durch Wassereinbrüche auf Grund

heftigen Regens in den Sommermonaten und nicht ordnungsgemäßen Umgang der Bauarbeiter mit der bestehenden Einrichtung sei vieles beschädigt worden und hätte erneuert werden müssen. Im Büro der Berufungswerberin, welches zuletzt vor 20 Jahren eingerichtet worden wäre, seien die Schränke und der Schreibtisch entsprechend desolat geworden. Der Landesschulrat als zuständige Stelle für die Verteilung von außerordentlichen Mitteln habe nur zwei Kästen und ein Waschbecken erneuert. In der finanziell sehr angespannten Zeit sei es nicht leicht gewesen, für die Schülerinnen, Schüler und Lehrkräfte gute Arbeitsmöglichkeiten zu schaffen. Aus diesem Grund habe sich die Berufungswerberin entschlossen, ihre Büroeinrichtung selbst zu finanzieren. Ansonsten wäre das dafür benötigte Geld für dringend notwendige Investitionen in der Schule abgegangen. Auf budgetär bessere Zeiten habe sie nicht warten wollen, da sie Besuchern, Partnern und Sponsoren der Schule entsprechende Räumlichkeiten für Gespräche bieten habe wollen. Es sei ihr bewusst, dass dieser Vorgangsweise ungewöhnlich sei, aber die Schulen, speziell die höheren Schulen, seien zu Unternehmen geworden, welche einem hohen Konkurrenzdruck unterliegen würden. Der Berufungswerberin sei es wichtig dass ihre Schule ein positives Image transportiere. Dazu gehöre ein entsprechendes Erscheinungsbild.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie aus den Aussagen der Berufungswerberin und ihres steuerlichen Vertreter hervorgeht, hatte das Direktorenzimmer der D/HAS A bei Dienstantritt der Berufungswerberin eine 20 Jahre alte Einrichtung, welche die Berufungswerberin aus ihren privaten Mitteln um ein Domo Rundbecken 18/10, 6 Stück Lloyd Loom Stühle, ein Walter Knoll Sofa dreisitzig Modell Jason, einen Wiesner Hager Drehstuhl Thesis mit Kunststoff tapeziert, einem Wandverbau über Ecke angeordnet in Buche gebeizt gearbeitet, einem Schreibtisch in Sonderform mit Chromfüßen, zwei Stück Container in Lack schwarz und 1,3 Laufmeter Elgin sowie 3,5 Laufmeter Elgin Stein, ersetzt beziehungsweise ergänzt hat. Die Gesamtkosten dieser Einrichtungsgegenstände betrugen laut Rechnung der Tischlerei B vom 4. Juli 2003 € 14.701,20 und wurden von der Berufungswerberin aus ihren privaten Mitteln bezahlt. Weitere € 778,20 waren für einen Bosch Unterbaukühlautomat KUF 14420 und einen Bosch Kompaktspüler SKT 5002 ausgegeben, jedoch aus dem Schulbudget beglichen worden. € 7,27 hatte die Tischlerei B für "*Entsorgung*" verrechnet.

Als Motivation für diese Handlungsweise ergibt sich aus dem Vorbringen der Berufungswerberin, dass sie das Schulbudget mit den € 14.701,20 in Zeiten der notwendigen Sanierung von Wasser- und Bauschäden nicht mit den Kosten der Einrichtung des Direktorenzimmers belasten wollen, auch oder gerade weil sie über die Verwendung des Schulbudgets von etwa € 170.000,00 als Schulleiterin entscheiden konnte.

Wie schon das Finanzamt angeführt hat, sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Werbungskosten eines Dienstnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen. Ob man diese Bestimmung nun im Sinne des kausalen oder finalen Werbungskostenbegriffes versteht, hat wohl keine Auswirkung darauf, ob man die Grenze für die Absetzbarkeit solcher Aufwendungen und Ausgaben im § 20 EStG 1988 als deklarativ oder konstitutiv begreift. Jedenfalls sieht § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 im Sinne einer Gleichbehandlung derjenigen ohne Privatleben, welches in irgendeiner Weise das berufliche berührt, mit denjenigen, welche beides miteinander verbinden können, vor, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abzugsfähig sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen nämlich bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen,

die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen in Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischt genutzter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (Computer, Telefon,...).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die privaten Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Wendet man diese Gedanken auf den gegenständlichen oben beschriebenen Sachverhalt an, ist weiter noch zu berücksichtigen, dass es sich bei der Berufungswerberin um eine Beamtin handelt. Nach § 43 Abs. 1 BDG (Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979, BGBl. Nr. 333/1979) ist der Beamte verpflichtet ist, seine dienstlichen Aufgaben unter Beachtung der geltenden Rechtsordnung treu, gewissenhaft und unparteiisch mit den ihm zur Verfügung stehenden Mitteln aus eigenem zu besorgen. Nach Schwabl-Chilf (Disziplinarrecht der Bundesbeamten, Landeslehrer und Soldaten², Fußnote 13 zu § 43, 6f) bedeutet die Wendung "*mit den ihm zur*

Verfügung stehenden Mitteln", dass der Beamte alle ihm zur Verfügung stehenden materiellen Hilfsmittel auszunützen hat, die ihm dienstlich zur Verfügung gestellt werden. Er kann die Nichterfüllung von Dienstpflichten nicht damit entschuldigen, dass ihm nicht alle optimalen Hilfsmittel zur Verfügung stehen, auch wenn diesen nicht den Vorstellungen des Beamten oder dem letzten Stand der Technik entsprechen. Diese Bestimmung ist auch im Sinn einer Schutznorm zu verstehen. Der Beamte soll nicht direkt oder indirekt gezwungen werden, seine Arbeitsmittel selbst anzuschaffen.

Als erstes ist daher zu klären, ob ein objektiver Zusammenhang zwischen den von der Berufungswerberin angeschafften Büromöbeln und ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als Direktorin einer öffentlichen Schule besteht.

Diese Möbel sind nachweislich in der Schule im Direktorenzimmer aufgestellt und werden von der Berufungswerberin für die tägliche Arbeit benutzt. Dass die Berufungswerberin der Ansicht ist, dass sie diese Möbel benötigt, um ihren beruflichen Aufgaben, nämlich um Gäste, Eltern und Sponsoren zu empfangen, steht außer Zweifel. Dieser Ansicht würde wohl jeder Schuldirektor zustimmen. Dass in einer Schule im Direktorenzimmer aufgestellte Möbel, wie ein Schreibtisch, Drehsessel, sechs weitere Sessel, ein Dreiersofa und ein Wandverbau grundsätzlich eher der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, kann wohl kaum angenommen werden. Als einziges Argument in dieser Richtung wäre der oben erwähnte § 43 Abs. 1 BDG anzuführen. Dieser lässt nämlich an der Notwendigkeit der Anschaffung zweifeln. So hätte die Berufungswerberin auch mit ihren alten zwanzig Jahre alten desolaten Büromöbeln vorlieb nehmen können, ohne dadurch ihre Dienstpflichten zu verletzen.

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof schon am 22. März 1991 (VwGH 22.3.1991, 87/13/0074) festgehalten, dass es nicht von Bedeutung ist, ob gleichartige Arbeitsmittel auch vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden: "*Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist aber dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt. Dies gilt grundsätzlich sowohl für Betriebsausgaben als auch für Werbungskosten. So hat der Gerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 22. Dezember 1980, Zl. 2001/79, betont, dass Werbungskosten (bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) 'weder unvermeidbar noch im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers gelegen sein' müssen. Wesentlich ist, dass 'die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen'. Im Erkenntnis vom 21. Oktober 1986, Zl. 84/14/0037, hat der Gerichtshof diesen Grundsatz ausdrücklich wiederholt. ... Die belangte Behörde hat aber auch nicht schlüssig begründet, warum sie die Anschaffungskosten von drei Aktenordnern im Gesamtbetrag von S 155,70 nicht als Werbungskosten anerkannt hat. Sie hat nämlich keine Zweifel daran geäußert, dass die Aktenordner für berufliche Zwecke des Beschwerdeführers*

Verwendung fanden, sondern lediglich darauf hingewiesen, 'dass Aktenordner in völlig ausreichendem Umfang vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden'. Diese Überlegung berechtigte die belangte Behörde jedoch nicht, einem eindeutig beruflich veranlassten Aufwand die steuerliche Anerkennung als Werbungskosten zu versagen. Ebenso wie es möglich ist, dass einem Arbeitnehmer Werbungskosten erwachsen, die ihm von seinem Arbeitgeber nicht ersetzt werden, ist es auch möglich, dass ein Arbeitnehmer einen beruflich veranlassten Aufwand aus eigenem trägt, obwohl sein Arbeitgeber bereit wäre, diesen Aufwand abzudecken." Im dort behandelten Fall war neben den zitierten Aktenordnern die Abzugsfähigkeit der Anschaffung von Fachliteratur eines Finanzbeamten zu beurteilen, die ihm auch in der Amtsbibliothek zur Verfügung gestanden wäre.

Folgt man diesen Überlegungen auch im Fall der Berufungswerberin, nämlich, dass der Arbeitgeber auch Möbel zur Verfügung gestellt hätte, deren Benutzung für die Berufungswerberin (wohl aber vielleicht für das Ansehen der Schule) kein (beruflicher) Nachteil gewesen wäre, so kann aufgrund der konkreten ausschließlich beruflichen Nutzung der angeschafften Wirtschaftsgüter den objektiven Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit der Berufungswerberin nicht verneinen. Zwischen Ausgaben des Finanzbeamten für Fachliteratur beziehungsweise Aktenordner und den Aufwendungen der Berufungswerberin für die Büroeinrichtung ihres Direktorenzimmers besteht nämlich kein qualitativer Unterschied, allenfalls einer in der Höhe des ausgegebenen Betrages.

Stehen damit objektiver Zusammenhang der Aufwendungen mit der nichtselbständigen Tätigkeit der Berufungswerberin als Schuldirektorin und die subjektive Absicht, ihren Beruf über den Umweg das Ansehen der von ihr geleiteten Schule zu fördern, fest, sind auch die Ausgaben für den Erwerb der Büroeinrichtung des Direktorenzimmers der Berufungswerberin als Werbungskosten anzuerkennen und ist der Berufung statt zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 23. Juni 2006