



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, Adresse, vertreten durch Stb.H vom 6. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. April 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Ermittlung der Höhe der Abgabengutschrift sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

XY (im Folgenden: Bw) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar einerseits aus seiner ganzjährig ausgeübten Tätigkeit als Bauleiter, andererseits als Schilehrer. Als Schilehrer war er laut Lohnzettel in der Zeit vom 1.1. bis 08.01, vom 15.02 bis 19.02 und vom 25.12. bis 31.12. beschäftigt und bezog dafür Bruttobezüge von insgesamt 600 € (226,67 €, 175 € und 198,33 €).

In der (elektronisch eingelangten) Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 machte der Bw. Arbeitsmittel im Gesamtbetrag von 1.536,90 € als Werbungskosten geltend. Dazu mit Bedenkenvorhalt aufgefordert wurden unter Beischluss der Rechnungen die Arbeitsmittel wie

folgt aufgeschlüsselt: „53,97 € (Hose, Wachs, Bürste) + 299,99 € (RS- Schi) + 123,96 € (T-Shirt, Jacke) + 29,99 € (Unterwäsche) + 849,99 € (Tourenausrüstung) + 179 € (Navi)“.

Das Finanzamt gelangte im Einkommensteuerbescheid 2010 zur Auffassung, dass diese Arbeitsmittel nicht als Werbungskosten zum Abzug zuzulassen sind. Begründet wurde dieser Nichtabzug damit, dass es sich bei der betreffenden Kleidung um keine typische Berufskleidung handle. Hinsichtlich der Aufwendungen für das Navigationssystem wurde unter Hinweis auf § 20 EStG (Kosten der privaten Lebensführung, Aufteilungsverbot) ausgeführt, es sei keine eindeutige und ausschließliche berufliche Veranlassung zu erkennen.

Gegen die Nichtberücksichtigung dieser Arbeitsmittel als Werbungskosten richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, aufgrund der Witterungsschwankungen (Niederschläge, unterschiedliche Temperaturen etc) und längere Stehzeiten während des Unterrichts wäre es notwendig gewesen, für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit als Schilehrer diese Kleidungsstücke anzuschaffen. Die Aufwendungen für die Ausrüstung (Riesenslomschi und die Schitourenausrüstung) habe er ausschließlich beruflich bedingt angeschafft. Eine Begründung, warum die Aufwendungen für diese Ausrüstungsgegenstände, aber auch für das Schiwachs und die Bürste nicht zum Abzug zugelassen wurden, fehle. Hinsichtlich des Navigationsgerätes berücksichtige die Bescheidbegründung nicht, dass der Bw. als Bauleiter überwiegend im Außendienst auf zahlreichen Baustellen (größeres Gebiet) beruflich unterwegs sei und privat kaum unbekannte Ziele anfare. Die Privatnutzung betrage deshalb höchstens 10 %.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2011 wurde die Berufung abgewiesen, wobei die monierte fehlende Begründung hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Schiausrüstung (Alpinschi und Schitourenausrüstung) samt Schiwachs mit Bürste nachgeholt wurde. Darin wird im Ergebnis vom Finanzamt die Meinung vertreten, bei diesen Bekleidungsgegenständen handle es sich nicht um typische Berufskleidung, weil diese auch im Rahmen der privaten Lebensführung (Schi Sport, Sport) verwendet werden können. Der Alpinschi, die Tourenausrüstung und das Schiwachs mit Bürste könnten sowohl beruflich als auch privat genutzt werden. Eine ausschließlich berufliche Verwendung dieser Schiausrüstung sei unwahrscheinlich. Die Bekleidungsgegenstände und die Schiausrüstung seien gemäß § 20 Abs. Z 2 lit. a EStG zur Gänze nicht zum Abzug zuzulassen. Was das Navigationsgerät anlangt sei dessen Anschaffung durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst und würde diese Ausgabe grundsätzlich keine Werbungskosten (Aufteilungsverbot) darstellen.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabebehörde zweiter Instanz. Darin wird unter Darlegung der Lehre und

Rechtsprechung repliziert, dass die Aufwendungen für die Schibekleidung und die Schiausrüstung (Alpinschi und Schitourenausrüstung) samt Wachs und Bürste deshalb als Werbungskosten anzuerkennen seien, weil deren Anschaffung für die Ausübung der Schilehrertätigkeit notwendig war. Der Anteil der privaten Nutzung dieser Wirtschaftsgüter werde mit 10 % geschätzt. Hinsichtlich des Navigationsgerätes wird angeführt, dass der Bw. als Bauleiter überwiegend im Außendienst auf zahlreichen Baustellen verstreut in einem größeren Gebiet unterwegs ist und er das Navigationsgerät zum Auffinden der Baustellen benötigt. Laut Fahrtenbuch betrage die Privatnutzung seines KfZ 14,48 %. Unter Berücksichtigung, dass der Bw. privat größtenteils ihm bekannte Wege fahre, werde der Privatanteil mit 10 % geschätzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs.1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen jedoch 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, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

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, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 3.1 zu § 20 EStG 1988 und VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088). Demnach dürfen, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.1.2011, 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 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, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 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).

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 21.9.2009, GrS 1/06, Rz 126).

1. „Sportbekleidung“, Alpinski, Schi-Tourenausrüstung, Schiwachs samt Bürste

Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach regelmäßig für Zwecke der Freizeitgestaltung genutzt werden, gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (vgl. Doralt/Kofler, EStG, § 20 Tz 163 und Jakom, EStG § 20 Tz 90, Stichwort Sportausübung, Sportbekleidung, Sportgeräte).

Aus oben dargestellter Rechtslage ergibt sich für den Fall, dass eine objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung der einzelnen Veranlassungskomponenten nicht möglich ist, die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur dann in Betracht kommt, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt. Es hat also derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen.

An Sachverhalt hat der Bw. selbst eingestanden, dass für diese Wirtschaftsgüter jedenfalls eine private Mitveranlassung von (geschätzt) 10 % besteht. Mit diesem Ausmaß der privaten Nutzung wendet der Bw. implizit ein, dass diese Aufwendungen (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre als Schilehrer betreffen. Ein entsprechender von ihm zu erbringender Nachweis für diesen Sachvortrag fehlt jedoch, sodass zum einen dieses Ausmaß einer objektiven Nachprüfung in keiner Weise zugänglich ist. Zum anderen ist gegen die sachliche Richtigkeit dieses geschätzten Privatanteiles Folgendes ins Treffen zu führen.

Der Bw. hat als „Schibekleidung“ einen Betrag von 178,95 € geltend gemacht und hinsichtlich der nahezu beruflichen Veranlassung ausgeführt, dass er sich zur Anschaffung dieser Kleidungsstücke aufgrund der bei seiner Schilehrertätigkeit auftretenden Witterungsschwankungen und längeren Stehzeiten genötigt sah. Außer Zweifel steht, dass es sich dabei um keine typische Berufskleidung eines Schilehrers handelt. Aus den Artikelbezeichnungen der vorgelegten Rechnungen der Fa. Hervis- Sports geht überdies in einer nicht zu überbietenden Deutlichkeit hervor, dass mit diesem Rechnungsbetrag auch ein Damen T- Shirt (14,99 €), ein Damen Bikini Sonja (24,99 €), eine Da. Fitness Pant SNU (24,99 €) und ein laut Rechnung geschlechtlich nicht eindeutig zuordenbarer Artikel „Be fast DF Nylon Capri“(33,93 €) gekauft wurden. Bei der gekauften (männlichen) „Schibekleidung“ handelte es sich um ein T- Shirt (9,99 €), um eine Powerstretchjacke (25 €), um einen Microfleecrolli (15.00 €) und um ein Ski U-Set Optimum (29,99 €). Die angeschafften Damenbekleidungsstücke stehen schon per se nicht in dem behaupteten beruflichen Veranlassungszusammenhang mit seiner Schilehrertätigkeit, aber auch die gekauften Herrenbekleidungsstücke lassen unter Beachtung des allgemein bestehenden sportlichen Modetrends keinen Rückschluss darauf zu, dass diese nahezu ausschließlich bei der Schilehrertätigkeit getragen wurden. Im Übrigen lassen diese im beruflichen Zusammenhang mit seiner Schilehrertätigkeit geltend gemachten (nach den Artikelbezeichnungen eindeutig geschlechtlich zuordenbaren) Damenbekleidungsstücke schlüssig erkennen, dass bezogen auf die betriebliche Nutzung der angeschafften Wirtschaftsgüter der Bw. eine zumindest „eigentümliche“ und „eigenartige“ Sachverhaltswahrnehmung anwendet. Dies begründet ein allgemeines Glaubwürdigkeitsdefizit seiner diesbezüglichen Angaben.

Gleiches gilt für die Anschaffung der Schitourenausrüstung. Nach den Berufungsausführungen wurde die Schitourenausrüstung „ausschließlich beruflich bedingt angeschafft“. Dem widersprechen folgende Tatumstände. Nach der Homepage jener Schischule, bei der der Bw. im Streitjahr 2010 als Schilehrer für insgesamt ca. 3 Wochen beschäftigt war, werden Kurse für alpinen Schilauf, für Langlauf und Snowboard angeboten. In diesem Zusammenhang bestätigte der Leiter der Schischule, dass seine Schischule keine geführten Schitouren anbiete und keiner seiner Schilehrer im Jahr 2010 Schitouren geführt hat. Diese in der Folge

vorgehaltenen und unbestritten gebliebenen Sachverhaltsfeststellungen stehen somit der Angabe diametral entgegen und machen sie unglaublich, dass die am 23. Dezember 2010 (Rechnungsdatum) vorgenommene Anschaffung der Schitourenausrüstung für die Ausübung seiner Schilehrertätigkeit im Jahr 2010 notwendig gewesen und nahezu ausschließlich beruflich bedingt erfolgt sei.

Was den Ankauf der Alpinski, des Schiwaxes und der Bürste anlangt, zählen diese Gegenstände zu jenen Wirtschaftsgütern, die von einem Schifahrer ihrer Art nach regelmäßig für Zwecke der Freizeitgestaltung genutzt werden, also typischerweise dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind. Gegen die behauptete (nahezu) ausschließliche Nutzung dieser Wirtschaftsgüter im Rahmen seiner Schilehrertätigkeit ist ins Treffen zu führen, dass der Bw. im Streitjahr 2010 lediglich in der Zeit vom 1.1 bis 8.1, vom 15.2 bis 19.2 und vom 25.12 bis 31.12 als Schilehrer tätig war. Es widerspricht aber wohl jeglicher Lebenserfahrung, dass der Bw. diesen von ihm am 30. Jänner 2010 selbst angeschafften Alpinski neben seiner nur wenige Tage ausgeübten Schilehrertätigkeit nicht auch im Rahmen der privaten Sportausübung verwendet hat. Außerdem wäre es am Bw. gelegen gewesen, einen objektiv nachvollziehbaren Nachweis der nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung zu führen. Im Übrigen hat sich – siehe obige Ausführungen – sein sonstiges Vorbringen betreffend die berufliche Verwendung der angeschafften Wirtschaftsgüter als unverständlich und sachlich unzutreffend herausgestellt. Dies begründet berechnete Zweifel an der Glaubwürdigkeit seiner Sachverhaltsangabe, der Alpin-Schi, das Schiwachs und die Bürste seien nahezu ausschließlich beruflich genutzt worden.

Ist im Streitfall eine objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung/Trennung nach den betrieblichen und privaten Veranlassungskomponenten nicht möglich und wurde vom Bw. nicht der Nachweis erbracht, dass die Aufwendungen für diese typischerweise die private Lebensführung betreffenden Wirtschaftsgüter („Sportbekleidung“, Alpinski, Schitourenausrüstung und das Schiwachs samt Bürste) beinahe gänzlich oder anders ausgedrückt nahezu ausschließlich beruflich durch seine Schilehrertätigkeit veranlasst war, dann kommt die Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Werbungskosten aufgrund der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht in Betracht (siehe nochmals das VwGH-Erkenntnis vom 26.4.2012, 2009/15/0088 und Finanz-Journal Nr. 9/2012, Seite 264).

2. Navigationsgerät

Der Bw., von Beruf Bauleiter, hat unbestritten in einem sehr großen Gebiet die jeweiligen Baustellen aufzusuchen. Bei diesen Fahrten erscheint die Verwendung eines Navigationsgerätes zweckmäßig und notwendig, um die jeweils schnellste (kürzeste) Verkehrsverbindung herauszufinden. Bei gegebener Sachlage kann somit kein Zweifel daran

bestehen, dass für diese Anschaffung eine private und berufliche Veranlassung besteht, wobei eine objektiv nachvollziehbare und klare Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten aufgrund des Fahrtenbuches möglich ist. Entgegen der Meinung des Finanzamtes sind aufgrund dieser Konstellation im Ausmaß der nachgewiesenen beruflich gefahrenen Kilometer die Anschaffungskosten des Navigationsgerätes als Werbungskosten abzuziehen (vgl. auch UFS 21.4.2008, RV/2457-W/07, UFS 17.2.2009, RV/0433-L/08). Das Argument des Bw. hinsichtlich des geschätzten 10 % Privatanteiles greift deshalb nicht, weil auch die beruflichen Fahrten immer wieder zu den gleichen und damit bekannten Zielen (Baustellen) führten. Die Anschaffungskosten des Navigationsgerätes waren daher unter Berücksichtigung eines Privatanteils von 14,48 % im Betrag von 153,08 € (= AK: 179,00 € - Privatanteil 25,92 € = 145,08 €) als Werbungskosten anzuerkennen.

Zusammenfassend war über die Berufung dahin abzusprechen, dass von den streitgegenständlichen im Betrag von 1.536,90 € geltend gemachten Arbeitsmittel allein die Aufwendungen für das Navigationsgerät im Ausmaß von 153,08 € als Werbungskosten abzuziehen sind, während die Aufwendungen für die „Sportbekleidung“, die Schitourenausrüstung, die Alpinski, das Wachs und die Bürste unter die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG fallen. Spruchgemäß war somit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 teilweise stattzugeben. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung ergeben sich aus dem beigeschlossenen Berechnungsblatt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 3. Jänner 2013