



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 6. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	46.974,08	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	15.434,62 -15.247,10
Nachforderung				187,52

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 machte der Berufungswerber (Bw.) folgende Werbungskosten und Sonderausgaben geltend:

Arbeitsmittel	719	3.338,57 €
---------------	-----	------------

Fachliteratur	720	197,67 €
Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvertretungen	717	50,00 €
Kirchenbeiträge	458	236,94 €

Mit Vorhalt vom 2. Oktober 2006 ersuchte das Finanzamt, die als Werbungskosten beantragten Arbeitsmittel bzw. Fachliteratur nachzuweisen und eine entsprechende Aufstellung vorzulegen.

Diese Aufstellung langte in der Folge beim Finanzamt am 2. Oktober 2006 ein. Beigeschlossen war auch eine mit 14. Dezember 2005 datierte Bestätigung des BG/BRG A., wonach der Bw. an der Schule eine Laptopklasse unterrichtet und daher „der Kauf eines Laptops wichtig war“.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2006 wurde der Bw. vom Finanzamt Linz zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 veranlagt, wobei vom Arbeitgeber nicht berücksichtigte Werbungskosten in Höhe von 1.069,94 €, Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 50,00 €, Sonderausgabenpauschalbetrag in Höhe von 17,00 € sowie Kirchenbeiträge in Höhe von 100,00 € anerkannt wurden. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuernachforderung mit 57,21 Euro fest.

Mit Schreiben vom 6. 11. 2006 er hob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 mit dem ersichtlichen Antrag, diesen hinsichtlich der Werbungskosten, wie in der Berufsbegründung näher ausgeführt, abzuändern.

In der Berufsbegründung heißt es:

"ad 2) Laptop:

Wie aus der bereits eingereichten Bestätigung der Direktion meiner Schule ersichtlich, unterrichte ich in einer Laptopklasse das Fach Geografie und Wirtschaftskunde. Für einen dem dortigen technischen und methodischen Standard entsprechenden Unterricht war die Anschaffung und ist die Verwendung des Laptops für mich notwendig. Ich verwende ihn rein für schulische Zwecke, denn für private Verwendungszwecke steht mir ein Standgerät zur Verfügung. Der Laptop dient also der Befriedigung beruflicher Bedürfnisse. Ich beantrage hiermit eine 100%-ige Anrechnung des Laptops.

ad 3) Ein Hub und ein USB-Kabel sind für den Betrieb des Laptops unerlässlich und daher beantrage ich ebenfalls eine 100%-ige Anrechnung.

ad 15) DVD-Recorder:

Wie aus der Bestätigung der Direktion ersichtlich, benütze ich dieses Gerät zur Aufnahme von Fernsehsendungen, die für meine Unterrichtsfächer von Interesse sind. Ich verwende diese im

Unterricht, speziell in Geografie und Wirtschaftskunde, und stelle sie meiner Fachkollegenschaft zur Verfügung. Außerdem dient das Gerät zum Digitalisieren analoger Filme auf VHS, die der Schule gehören. Ich beantrage in diesem Punkt eine Teilanrechnung dieser Anschaffung.

ad 23) externe Festplatte

Ich verwende diese zur Absicherung der Daten auf dem Laptop und beantrage eine 100%-ige Anrechnung.

ad 27) Software

Es handelt sich hierbei einerseits um das V. Antivirenprogramm, welches für den Betrieb des Laptops besonders in der Schule aber auch zu Hause unerlässlich ist, um Schaden zu vermeiden. Die zweite Software ist W., welches am Laptop eingesetzt wird, um multimedial tätig sein zu können, z.B. Abspielen von DVD's mit fachspezifischen Fernsehsendungen in der Klasse, Bearbeiten von Sendungen, Aufnahme von CD's für den Englischunterricht. Ich beantrage daher eine 100%-ige Anrechnung dieser Anschaffung.

ad 43) Computerzubehör

Diese Aufwendung ist eine optische Notebookmaus, für welche ich, da sie unerlässlich ist, eine 100%-ige Anrechnung beantrage.

ad 49) DVD's

Die DVD's dienen auch zur Aufnahme von Sendungen wie in 15) erwähnt. Daher beantrage ich eine Teilanrechnung."

Mit Vorhalt vom 27. November 2006 ersuchte das Finanzamt, sämtliche Belege für die beantragten Werbungskosten vorzulegen, welche beim Finanzamt in der Folge einlangten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2007 änderte das Finanzamt Linz den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2005 ab, wobei vom Arbeitgeber nicht berücksichtigte Werbungskosten in Höhe von 726,27 €, Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 50,00 €, Sonderausgabenpauschalbetrag in Höhe von 15,58 € sowie Kirchenbeiträge in Höhe von 100,00 € anerkannt wurden. Die Einkommensteuernachforderung wurde nunmehr mit 207,65 € festgesetzt. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung (auszugsweise):

Unter Berücksichtigung der familiären Situation und der Tatsache, dass ein weiterer Computer als Standgerät vorhanden sei, sei das Ausscheiden eines Privatanteiles in der Höhe von 10% durchaus gerechtfertigt. Eine 100%-ige Nutzung eines im privaten Haushalt aufgestellten Computers widerspreche jeglicher Erfahrung des täglichen Lebens und sei unglaublich. Die Anschaffungskosten des Laptops seien daher nach Abzug eines Privatanteiles in Höhe von 10% auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von drei Jahren aufgeteilt worden. Die jährliche AfA für die Jahre 2005 bis 2007 betrage somit 475,59 €.

Die Kosten für Büromaterial und Fachliteratur, welche nur durch Kassenbons (ohne Namensangabe) belegt worden seien, seien nicht anerkannt worden, da es sich hierbei um nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 handle. Weiters seien Kassenbelege vorgelegt worden, die in keinerlei Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stünden.

Die Anerkennung der Kosten für „Hub“, „USB-Kabel“ und „externe Festplatte“ sei nicht möglich gewesen, da keine Rechnungen, sondern nur Kassenbons vorgelegt worden seien. Das Finanzamt lehnte auch unter Anführung der Judikatur und Literatur zu dem in § 20 EStG normierten „Aufteilungsverbot für gemischte Aufwendungen“ die Anerkennung der beantragten Aufwendungen für einen DVD-Recorder als Werbungskosten ab.

Mit Eingabe vom 15. Februar 2007 wurde rechtzeitig ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt. Im Vorlageantrag wurde die Anerkennung der Aufwendungen für Büromaterial, Fachliteratur, Hub, USB-Kabel sowie externer Festplatte als Werbungskosten gemäß dem Bescheid vom 10. Oktober 2006 beantragt. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass für Rechnungsbeträge unter 150,00 € die Angabe des Namens nicht vorgeschrieben sei und die beantragten Aufwendungen für Büromaterial bzw. Fachliteratur keine nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung darstellen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO (Bundesabgabenordnung) hat (außer in den Fällen des § 289 Abs. 1 BAO) die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind im Wege der Absetzung für Abnutzung abzugsfähig.

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

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs (Drucker, Maus, Scanner, Card-Reader, CD-ROM, etc.) sind insoweit Werbungskosten, als eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht. Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sowie bei Laptops sind die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Anteil ist gegebenenfalls im Schätzungswege vorzunehmen. Dabei ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern nach der Verwaltungspraxis ein strenger Maßstab anzuwenden. Bei der Schätzung ist unter anderem zu berücksichtigen, ob sich im Haushalt des Steuerpflichtigen noch weitere Computer befinden und ob das Gerät von in Ausbildung stehenden Familienangehörigen für Ausbildungszwecke verwendet wird oder inwieweit Internetanschlüsse vorhanden sind, für die keine berufliche Notwendigkeit besteht (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 24, "Computer").

Nach Rz 339 LStR 2002 (Lohnsteuerrichtlinien 2002) ist auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40 Prozent beträgt. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Ein geringerer Privatanteil ist allerdings im Hinblick auf die vielfältigen privaten Nutzungsmöglichkeiten (Internetbanking, E-Mail-Verkehr etc) sowie der Notwendigkeit und Möglichkeit der beruflichen Verwendung und Nutzung durch Familienangehörige nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen wahrscheinlich (UFS vom 21.5.2004, RV/1571-W/03).

Mit Schreiben vom 16. Jänner 2008 hielt der Referent dem Bw. vor, dass der Unabhängige Finanzsenat bei Lehrern von Privatanteilen bei einem PC zwischen 20 Prozent und 40 Prozent ausgehe. Normalerweise sei ein Privatanteil von 40 Prozent anzusetzen (vgl. UFS vom 7.10.2003, RV/0881-W/02, 18.2.2004, RV/0135-W/04), in Ausnahmefällen ein geringerer (vgl. UFS vom 28.3.2003, RV/0128-S/02, 30 Prozent bei einer AHS-Lehrerin, die den PC für den Unterricht eines blinden Kindes benötigte). Bei einem Informatiklehrer mit weiterem Privat-PC habe der UFS (17.7.2003, RV/1319-L/02) einen Privatanteil von 20 Prozent für glaubhaft gehalten. In Anlehnung an die zuletzt genannte Entscheidung werde im vorliegenden Fall ein Privatanteil beim PC samt Zubehör von 20 Prozent angesetzt. Sollte der Bw. damit nicht einverstanden sein, werde er ersucht, den beruflichen und privaten Einsatz des Computers (insbesondere zu Hause) darzustellen und entsprechende Nachweise für die 80% übersteigende berufliche Nutzung des PC zu erbringen. Es werde auch davon ausgegangen, dass die im Vorlageantrag vom 15.2.2007 nicht mehr angeführten

Aufwendungen (z.B. DVD-Recorder, DVDs) nicht mehr strittig seien.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Was den Umfang der beruflichen Nutzung des Laptops anlangt, ist im Berufungsfall zu berücksichtigen, dass ein umfassender beruflicher Einsatz des PC bei einem in einer Laptopklasse unterrichtenden Lehrer - für Privatnutzung steht ein weiterer PC zur Verfügung - glaubhaft ist. Dieser Einsatz wird, und hier ist dem Bw. beizupflichten, zweifelsohne mehr als 60 Prozent betragen.

Allerdings erscheint ein zu 90 Prozent oder 100 Prozent beruflicher Einsatz auch unter Beachtung aller Umstände des Einzelfalles zu weit gehend. Neben der beruflichen Veranlassung ist auch ein privater Einsatz - wie E-Mail-Verkehr, private Internet-Recherchen, Schreibarbeiten, Internetbanking, usw. - anzunehmen, wobei gerade bei den vom Bw. unterrichteten Fächern (Englisch, Geografie und Wirtschaftskunde) der Übergang von zum Beispiel beruflichen Internetrecherchen zu privaten und umgekehrt ein fließender ist. Auch wenn ein weiterer privater Computer zur Verfügung steht, entspricht es der Lebenserfahrung primär mit einem, meist dem neueren und leistungsstärkeren Gerät zu arbeiten und nur bestimmte Tätigkeiten mit dem älteren Gerät zu verrichten. Es ist auch unwahrscheinlich, Arbeitsabläufe zu unterbrechen, zum Beispiel während der beruflichen Arbeit zur Abfrage von Mails zu einem anderen, "privaten" Gerät zu wechseln und dann wieder zum "hauptberuflichen" Gerät zurückzukehren. Beweismittel für eine 80 Prozent übersteigende berufliche Nutzung des PC wurden vom Bw. nicht vorgelegt.

Der Referent hält daher bei Abwägung aller Umstände im Sinne der einen Informatiklehrer betreffenden Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 17. Juli 2003, RV/1319-L/02, einen beruflichen Anteil von 80 Prozent, somit einen Privatanteil von 20 Prozent für glaubhaft, sodass im Berufungsfall ein Privatanteil beim PC samt Zubehör von 20 Prozent als der Lebenserfahrung entsprechend anzusetzen war.

Aufwendungen für Fachliteratur sind als Werbungskosten abzugsfähig, wenn es sich um typische Fachliteratur handelt.

Strittig ist im vorliegenden Fall die steuerliche Behandlung der Anschaffungskosten für die in der vom Bw. übermittelten Aufstellung unter 4), 20), 22), 25), 28), 39), 48), 68), 76) und 80) angeführten Werke.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, 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.

Aufgrund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 sind somit Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil beruflich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig (VwGH 25.10.1994, 94/14/0014). Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Anschaffung von Werken der Literatur die von allgemeinem Interesse sind, zur längerfristigen Nutzung stets auch privat veranlasst ist (vgl. Erkenntnisse vom 9.10.1991, ZI. 88/13/0121, und vom 3.11.1981, ZI. 81/14/0022, sowie die weitere, bei Doralt, EStG4, § 20 Tz. 163 Stichwort "Literatur" angeführte Judikatur), sodass die Anschaffungskosten somit nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinn des § 20 EStG 1988 darstellen.

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. Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156).

Im Zweifel sind die Druckwerke vom Steuerpflichtigen näher zu beschreiben und ihre Berufsbezogenheit darzustellen, anderenfalls sind die Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Der Bw. wurde daher mit Schreiben vom 16. Jänner 2008 eingeladen, unter Angabe von Autor, Titel und Inhalt darzulegen, dass es sich um typische Fachliteratur und nicht um Werke handelt, die nach Art, Inhalt und Bedeutung von allgemeinem Interesse sind oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt sind.

Da dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, waren die für Fachliteratur beantragten Aufwendungen im Sinne des zuletzt angeführten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes zur Gänze nicht abzugsfähig.

Aufwendungen für Arbeitsmittel sind abzugsfähig, wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen (Doralt, EStG9, § 16, TZ 133).

Arbeitsmittel sind alle Hilfsmittel schlechthin, die zur Verrichtung der vom Arbeitgeber zu erbringenden Arbeitsleistung erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, TZ 1).

Wie bereits oben erwähnt, ist bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss.

In diesem Zusammenhang wurden vom Bw. beispielsweise auch Aufwendungen für Batterien, Lampen, Steckdosen, Halogen-Fluter, Strahler, Taschen usw. geltend gemacht.

Der Bw. wurde daher ebenfalls mit Vorhalt vom 16. Jänner 2008 ergänzend ersucht, die Berufsbezogenheit der einzelnen, in der Aufstellung angeführten Ausgaben genau darzulegen, sodass von einer überwiegend beruflichen Veranlassung ausgegangen werden kann, die geltend gemachten Ausgaben sohin Arbeitsmittel darstellen.

Da dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, konnten die geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel (mit Ausnahme der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Laptops einschließlich des Zubehörs) nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit im Einzelnen darzutun. Mangelt es an der Offenlegung, ist den Aufwendungen der Abzug als Werbungskosten zur Gänze zu versagen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Aus den dargestellten Gründen ergibt sich folgende Berechnung der Werbungskosten des Bw. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 2005 (in Euro):

Laptop (2)	422,75 €	80 % der AfA
Hub, USB (3)	20,64 €	80 %
Druckerpatrone (5)	47,19 €	80 %
Festplatte (23)	71,92 €	80 %
Software (27)	93,30 €	80 %
Druckerpatrone (35)	23,19 €	80 %

Computerzubehör (43)	74,48 €	80 %
Computerzubehör (55)	18,78 €	80 %
Summe:	772,25 €	

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 15. Februar 2008