

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des NN, kaufmännischer Angestellter, W, vom 12. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 vom 9. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) gab in seiner Einkommensteuerklärung für 2003 an, neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Kapitalvermögen und Sonstige Einkünfte erzielt zu haben. Bei den nichtselbständigen Einkünften machte er Werbungskosten in Höhe 299,75 € für Arbeitsmittel, 93,90 € für Literatur und 2.121,80 € für Reisekosten geltend. Darüber hinaus beantragte er die Berücksichtigung von Sonderausgaben in Höhe von 3.931,32 € für Wohnraumschaffung sowie 142,86 für Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften.

Nachdem zunächst im Einkommensteuerbescheid vom 21.12.2004 die geltend gemachten Werbungskosten sowie ein Kirchenbeitrag in Höhe von 75 € berücksichtigt wurden, wurde der Bw. mit Schreiben vom 18.10.2005 im Rahmen einer nachprüfenden Bescheidkontrolle ersucht, die geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben belegmäßig nachzu-

weisen. In der Folge wurde der Bescheid vom 12.12.2004 gemäß § 299 BAO aufgehoben. In dem gleichzeitig neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2003 wurde die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten versagt. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass der Bw. zu dem Bedenkenvorhalt des Finanzamtes keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben habe.

Der Bw. berief fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid und beantragte die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben. Neben dem Ausdruck der online abgegebenen Einkommensteuererklärung legte er Kopien von Rechnungen für den Bezug von Abonnements der Zeitschriften TREND und PC Professional sowie für den Erwerb eines PC im Jahr 2002, Detailunterlagen über die Kilometergeldabrechnung im Jahr 2004, eine Zusammenfassung über die Aktienkäufe im Jahr 2003 sowie über die Anlagenerträge 2003, eine Bestätigung der Bank über die Rückzahlung des Wohnbaukredites im Jahr 2003 und eine Bestätigung der Kirchenbeitragstelle über die im Jahr 2003 entrichteten Kirchenbeiträge vor.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 2.6.2006 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird ausgeführt, dass der Bw. laut vorgelegter Bestätigung den Differenzbetrag zwischen amtlichem und betriebsinternem Kilometergeld nachbezahlt bekommen habe, weshalb dieser nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen sei. Die Anschaffung eines PC sowie der Bezug von Zeitungs-Abos falle unter die nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 EStG.

In dem fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrag verwies der Bw. darauf, dass der in der Kilometergeldabrechnung 2003 ausgewiesene Betrag nicht nachgezahlt sondern bei der Gehaltsabrechnung der Monate Februar und April 2004 einbehalten worden sei. Die Anschaffungskosten für den PC sowie die beiden Fachzeitschriften-Abonnements hätten dem Erwerb von Spezialwissen gedient und seien in der Vergangenheit anstandslos akzeptiert worden.

Im Rahmen des vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgeführten Berufungsverfahrens wurde der Dienstgeber des Bw. mit Schreiben vom 19.1.2007 ersucht, die Kopie eines Lohnkontos für das Jahr 2003 zu übermitteln und anhand des Lohnkontos die steuerliche Behandlung der an den Bw. ausgezahlten und im Folgejahr zum Teil zurückgeforderten Kilometergelder darzustellen, wobei insbesondere von Interesse sei, ob im Jahr 2003 die an den Bw. ausbezahlten Kilometergelder (in Höhe des amtlichen Kilometergeldes) steuerfrei belassen, und ob die im Jahr 2003 für 2002 zurückgeforderten Beträge in Höhe von 943,71 € bei der Ermittlung der im Lohnzettel ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge des Jahres 2003 (Kennzahl 245) in Abzug gebracht worden seien.

Des Weiteren wurde ersucht, den im Jahr 2003 vom Bw. betreuten Arbeits- und Zuständigkeitsbereich zu definieren und bekannt zu geben, ob dem Bw. ein Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung gestanden sei und inwieweit der Bw. verpflichtet gewesen sei, Tätigkeiten für das Unternehmen zuhause zu erledigen.

Darüber hinaus wurde der Dienstgeber auch darüber befragt, in welcher Weise die Fortbildung der Arbeitnehmer organisiert werde, und ob und gegebenenfalls auf welchem Gebiet der Bw. im Jahr 2003 dazu verpflichtet gewesen sei, sich privat fortzubilden, und inwieweit ihm die private Fortbildung durch das Unternehmen finanziell abgegolten worden sei.

In Beantwortung dieses Schreibens wurde neben der Übermittlung der angeforderten Unterlagen angegeben, dass der Bw. im Jahr 2003 als Manager im Accounting Center in B (Ausland) tätig gewesen sei. Er habe im Zeitraum 2002 – 2003 am Aufbau dieses Centers mitgearbeitet und sei für den Transfer der Accounting Operation für Inventory-Accounting – in weiterer Folge für Cost/Revenue Accounting – aus den verschiedenen regionalen Zentren in Europa in das Center in B sowie die dort laufende Operation verantwortlich gewesen. Er habe in diesem Zeitraum fast ausschließlich in B gearbeitet. Daneben sei es – vor allem zum Monatsabschluss und bei Quartalsabschlüssen auch am Wochenende – erforderlich gewesen, noch einige Tätigkeiten zu Hause am PC zu erledigen.

Mit Schreiben vom 16.3.2007 wurde dem Bw. das Ergebnis der angestellten Ermittlungen sowie die Rechtsansicht der Referentin mitgeteilt und ihm Gelegenheit gegeben, dazu Stellung zu nehmen und sein Vorbringen durch geeignete Unterlagen zu belegen.

Dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. erhielt von seinem Dienstgeber im Jahr 2003 für die von ihm zurückgelegten Fahrten Kilometergelder in Höhe von insgesamt 11.912,09 €, welche unversteuert blieben. Im Rahmen einer im Jahr 2004 erstellten Kilometergeldabrechnung wurde die Differenz zwischen dem im Jahr 2003 ausbezahlten amtlichen Kilometergeld und dem vom Dienstgeber berechneten mit 2.121,80 € ermittelt und bei den Gehaltszahlungen im März und April 2004 einbehalten. Die im Jahr 2003 erstellte Kilometergeldabrechnung für das Jahr 2002 ergab einen Differenzbetrag von 943,71 €, der im Jahr 2003 vom Dienstgeber bei den Gehaltszahlungen in Abzug gebracht wurde. Diese bei den monatlichen Gehaltszahlungen einbehaltenen Beträge wurden nicht bei der Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage in Abzug gebracht und minderten daher auch nicht die auf dem Lohnzettel für das Jahr 2003 ausgewiesenen steuerpflichtigen Bezüge.

Der Bw. bezog im Jahr 2003 Abonnements der Zeitschriften TREND und PC Professional, wofür er insgesamt 93,90 € bezahlte.

Er erwarb im Jahr 2002 einen PC um 1.199,00 €, für den er eine Abschreibung für Abnutzung unter Zugrundelegung einer 4-jährigen Nutzungsdauer in Höhe von 299,75 € geltend machte. Dieser PC befindet sich im privaten Haushalt des Bw. Zu ihm haben neben dem Bw., dessen Gattin und seine beiden Kinder Zugang. Da sich der Bw. im Jahr 2003 während des ganzen Jahres unter der Woche im Ausland aufhielt, wurde der PC fast ausschließlich von seinen Familienmitgliedern genutzt. Der Einsatz eines Computers war für die nichtselbständige Tätigkeit des Bw. im Jahr 2003 nicht erforderlich.

Der Erwerb von Arbeitgeber-Aktien durch den Bw. im Jahr 2003 wurde von seinem Dienstgeber mit Zuschüssen in Höhe von insgesamt 987,28 € unterstützt.

An Anlagenerträgen erklärte der Bw. im Jahr 2003 Dividenden aus einer amerikanischen Kapitalgesellschaft in Höhe von insgesamt 219,72 €, sowie aus einer inländischen Kapitalgesellschaft in Höhe von 115,00 €. Davon wurden 32,96 € amerikanische Quellensteuer sowie 28,75 € inländische Kapitalertragsteuer einbehalten. Insgesamt erwuchsen dem Bw. im Rahmen der erklärten Einkünfte aus Kapitalvermögen Spesen in Höhe von 63,20 €.

Auf den zur Schaffung des Eigenheimes aufgenommenen Kredit wurden im Jahr 2003 Rückzahlungen in Höhe von insgesamt 3.931,32 € geleistet.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen sowie hinsichtlich der Nutzung des PC aus folgender Beweiswürdigung:

Der Bw. erklärte, der von ihm privat angeschaffte PC diene dem Erwerb von Spezialwissen. Er war aber nicht bereit, darzulegen, worum es sich dabei handle und in welcher Weise dieses Spezialwissen eingesetzt werde. Auch vom Dienstgeber des Bw. war diesbezüglich nichts in Erfahrung zu bringen. Der Dienstgeber des Bw. gab lediglich bekannt, dass sich der Bw. im Jahr 2003 dienstlich im Ausland befunden habe, den PC jedoch für diverse Monatsabrechnungen an den Wochenenden gebraucht habe. Warum diese Abrechnungen nur am Wochenende am privaten PC und nicht an einem firmeninternen PC erstellt hätten werden können, ist nicht ersichtlich. Weitere Erklärungen wurden weder vom Bw. noch von seinem Dienstgeber abgegeben. Das Schreiben, mit welchem dem Bw. vorgehalten wurde, es werde davon ausgegangen, der PC sei im Hinblick auf seine Auslandstätigkeit für seine nichtselbständige Tätigkeit nicht erforderlich und werde doch wohl nahezu ausschließlich von seinen Familienmitgliedern benutzt, wurde vom Bw. nicht beantwortet. Der Bw. trat damit den diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen nicht entgegen. Es ergeben sich daher weder aus seinem Vorbringen noch aus dem Schreiben seines Dienstgebers Anhaltspunkte für die berufliche Erforderlichkeit eines privaten PCs.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

1.) betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

a) Einnahmen:

Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind gemäß § 25 Abs. 1 Zif. 1 lit. a EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Zum Arbeitslohn zählen alle Bezüge und Vorteile aus dem Dienstverhältnis, wobei es gemäß § 35 Abs. 2 leg. cit. unmaßgeblich ist, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht.

Überlässt die Arbeitnehmer-AG dem Arbeitnehmer Aktien unentgeltlich oder unter dem Kurswert, bzw. unterstützt sie den Aktienankauf mit einem Zuschuss, so liegt insoweit ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 25 Tz. 3 und 4).

Die anlässlich des Ankaufs von Arbeitgeber-Aktien erhaltenen Zuschüsse sind daher den Einnahmen aus der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. zuzurechnen. Damit erhöhen sich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit folgendermaßen:

steuerpflichtige Bezüge laut Lohnzettel (KZ 245)	54.371,94 €
Zuschuss Aktienkäufe	987,28 €
steuerpflichtige Bezüge laut Berufungsentscheidung	<u>55.359,22 €</u>

b) Werbungskosten

aa) Kosten eines privaten PC:

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

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünfterzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünfterzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehen, weil die konkrete Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfterzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 16 allgemein, Tz.2).

Ein Personal-Computer stellt dann ein Arbeitsmittel iSd § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 dar, wenn er zur Erbringung der vom Abgabepflichtigen zu leistenden Arbeit tatsächlich erforderlich ist. Der Einsatz eines Personal-Computers wird dann als erforderlich anzusehen sein, wenn nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen der Einsatz des Gerätes für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0203).

Weder der Bw. noch dessen Dienstgeber konnten nachvollziehbar darlegen, weshalb der Einsatz eines im privaten Haushalt des Bw. eingerichteten PCs im Hinblick auf die Auslands-tätigkeit des Bw. sinnvoll sein sollte. Darüber hinaus konnte auch die nahezu ausschließlich private Nutzung durch Familienmitglieder des Bw. nicht widerlegt werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 1 EStG 1988 dürfen jedoch bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Die für den PC geltend gemachten Aufwendungen konnten daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

bb) Zeitschriften-Abonnements:

Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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 Kosten für Illustrierte, populär-wissenschaftliche Magazine, aber auch Wirtschaftsmagazine gehören zu den Aufwendungen für die Lebensführung, wenn es sich nicht um typische Fachliteratur, sondern um Publikationen handelt, die ähnlich wie Tageszeitungen eine breite Öffentlichkeit ansprechen und daher in der Regel auch losgelöst von der beruflichen Sphäre gelesen werden (vgl. Zorn, aaO, § 20 Tz. 5).

Sowohl das Wirtschaftsmagazin "Trend" (wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 22.12.1980, 2001/79 ausgeführt hat) als auch die populär-wissenschaftliche Zeitschrift PC Professionell beinhalten keine fachspezifischen Themen, sondern sprechen vielmehr einen breit gefächerten an wirtschaftlichen Themen bzw. an einer optimalen Computernutzung interessierten privaten Leserkreis an. Eine ausschließliche berufliche Veranlassung des Bw., diese Magazine zu beziehen, ist dementsprechend nicht erkennbar.

Die Kosten für den Bezug der beiden Magazine sind daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Wenn der Bw. diesbezüglich darauf verweist, dass die Kosten für den PC und die beiden Magazine in den Vorjahren als Werbungskosten anerkannt wurden, so ist diesbezüglich darauf

hinzuweisen, dass – wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt – der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, die Behörde nicht daran hindert, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 16.11.2006, 2002/14/0007 mwN)

cc) Rückerstattung von erhaltenen Kilometergeldern:

Fahrtkosten im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 km im Kalenderjahr können sie in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geschätzt werden.

Erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber für die beruflich veranlassten Fahrten einen (nicht steuerbaren) Spesenersatz (§ 26 Zif. 4 EStG 1988), liegt dieser jedoch unter den tatsächlichen Kosten, dann kann der Steuerpflichtige die Differenz als Werbungskosten geltend machen (Differenzwerbungskosten, vgl. Doralt, EStG 1988, § 16 Tz. 220, Fahrtkosten, und die angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Eine Ausgabe setzt ein Abfließen voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Maßgeblich für den Abfluss ist dabei jener Zeitpunkt, zu dem der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Betrag verloren hat. Es kommt dabei nicht darauf an, welches Jahr die Ausgabe wirtschaftlich betrifft (vgl. Doralt, aaO, §19, Tz. 31 und 32).

Im Jahr 2003 wurde vom Bw. nachweislich ein Betrag in Höhe von 943,71 € an im Jahr 2002 ausbezahlten Kilometergeldern zurückgefordert, die Rückforderung von im Jahr 2003 ausbezahlten Kilometergeldern erfolgte erst im Jahr 2004. Entsprechend den obigen Ausführungen kann daher im Jahr 2003 nur jener Betrag als so genannte Differenzwerbungskosten berücksichtigt werden, der in diesem Jahr vom Dienstgeber rückgefordert wurde.

2.) Veranlagung von Einkünften aus Kapitalvermögen:

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 leg.cit.

vorliegen. Sind im Einkommen Einkünfte aus Kapitalvermögen enthalten, so bleiben Überschüsse aus dieser Einkunftsart außer Ansatz, wenn sie 22 Euro nicht übersteigen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist gemäß § 41 Abs. 3 EStG 1988 von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.

Da die vom Bw. erklärten Einkünfte aus ausländischen Kapitalanlagen den genannten Freibetrag nicht übersteigen, sind sie im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nicht in Ansatz zu bringen.

Eine Anrechnung der amerikanischen Quellensteuer scheitert daran, dass Art. 22 Abs. 3 lit. a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, BGBl. 6/1998, die Anrechnung auf die zu erhebende Steuer mit jenem Betrag begrenzt, der den Teil der vor der Anrechnung ermittelten österreichischen Steuer vom Einkommen nicht übersteigt, der auf die Einkünfte, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden dürfen, entfällt. Da die amerikanischen Dividenden nicht in die Veranlagung einbezogen werden und auf sie damit auch keine Einkommensteuer entfällt, hat auch eine Anrechnung der Quellensteuer zu unterbleiben.

Eine Veranlagung der inländischen gemäß § 97 EStG 1988 endbesteuerten Kapitalerträge sowie eine Anrechnung der einbehaltenden Kapitalertragsteuer ist gemäß § 46 Abs. 1, 2. Satz EStG 1988 nicht durchzuführen, da sich bei der dafür vorgesehenen Veranlagung ohne Anwendung des Freibetrages eine höhere Einkommensteuer als die einbehaltene Kapitalertragsteuer ergeben würde.

3.) Sonderausgaben:

Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 – worunter auch die Ausgaben zur Wohnraumschaffung fallen - besteht gemäß § 18 Abs. 3 Zif. 2 leg. cit. ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach § 18 Abs. 2 leg. cit, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50 900 Euro kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Da der Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw. im Jahr 2003 den genannten Betrag übersteigt, können die von ihm geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung nicht abgesetzt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 25. Mai 2007