



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 21. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz Bw.) ist B der C. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 machte sie bei den Einkünften aus dieser Tätigkeit eine Absetzung für Abnutzung für die Anschaffung einer Digitalkamera geltend und schied dabei einen Privatanteil von 20% aus.

Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachten Aufwendungen (von 206,40 €; 80 %) nicht als Werbungskosten und begründete dies wie folgt:

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Die anteilige Kostengeltendmachung für die Anschaffung einer Kamera konnte somit nicht berücksichtigt werden.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 führte die Bw. aus, dass die Kamera ganz überwiegend für die politische Tätigkeit verwendet werde und somit ausnahmsweise als abzugsfähige Ausgabe einzustufen sei (Rz. 4720 EStR 2000). Die Bw. müsse im Zuge ihrer politischen Tätigkeit die Anliegen der Bevölkerung aufnehmen, dokumentieren und in den politischen Entscheidungsprozess einfließen lassen. Es gehöre heute zum Standard

jeder erfolgreichen Präsentation, die vorgetragenen Anliegen auch zu visualisieren. Dies sei unabdingbare Voraussetzung für eine positive Aufnahme der Anliegen beim Adressatenkreis. Die Bw. verwende die angeschaffte Digitalkamera daher ganz überwiegend (zu 80%) für ihre politische Tätigkeit und sei daher berechtigt, entsprechende Werbungskosten geltend zu machen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamts wurde – nach Wiedergabe der entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen – wie folgt begründet:

„Die den Werbungskosten zugrunde liegende berufliche Veranlassung ist – als Ergebnis eines kausalen Verständnisses des Werbungskostenbegriffes – dann gegeben, wenn die betreffenden Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit stehen, subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen stehen oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und schließlich nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot (§ 20 EStG 1988) fallen.

Die Bedeutung der zuletzt angeführten Bestimmung liegt nun darin, dass Aufwendungen, die in typisierender Betrachtungsweise im Allgemeinen der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt. Das gilt auch für den Fall, dass die Ausgaben zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Soweit sich daher Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag auf Grund des Aufteilungs- und Abzugsverbots des § 20 leg. cit. nicht absetzbar.

Aus der Sicht der Steuergerechtigkeit bzw. im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wäre es nämlich nicht vertretbar, wollte man einen Aufwand, der bei einer Vielzahl von Abgabepflichtigen regelmäßig in ihrer Privatsphäre anfällt und daher steuerlich nicht abzugsfähig ist, bei einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen nur deswegen zum Abzug zulassen, weil bei diesen wegen der Eigenschaft ihres Berufes ein zusätzliches berufliches Interesse nicht ausgeschlossen werden kann (vgl. *Hofstätter-Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 Tz. 3 und die dort angeführten weiteren Hinweise auf Lehre und Rechtsprechung). Aufwendungen, welche daher nach der dem Abgabenrecht eigenen typisierenden Betrachtungsweise regelmäßig der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen oder Wirtschaftsgüter betreffen, die für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt sind, sind demnach nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Bei der Abgrenzung von beruflich bedingten Aufwendungen von den Kosten der privaten Lebensführung ist somit eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (vgl. *Margreiter* in ÖStZ 1/1984 und die dort angeführte Rechtsprechung des VwGH). Danach ist nicht die konkrete Nutzung im Einzelfall, sondern die üblicherweise zu vermutende Verwendung als allein entscheidend anzusehen. Die von einer Durchschnittseinschätzung bestimmte Lebenserfahrung ist demnach für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zur beruflichen Sphäre maßgebend. Die Zuordnung eines Gebrauchsgegenstandes zum Beruf eines Steuerpflichtigen entscheidet sich nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, den Besonderheiten des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie nach der Verkehrsauffassung, wobei insbesondere bei Abgrenzungsproblemen zur privaten Lebensführung der Maßstab der typisierenden Betrachtungsweise anzuwenden ist. Subjektive Erwägungen, die die Abgabepflichtigen zur Anschaffung veranlasst haben, sind unbeachtlich.

Nun entspricht es der Lebenserfahrung, dass ein Fotoapparat (sei es ein digitales oder analoges Gerät) im Allgemeinen der Lebensführung dient und demzufolge die für den Erwerb aufgewendeten Kosten steuerlich nicht abzugsfähig sind. Die Anschaffungskosten eines solchen Wirtschaftsgutes können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie aus-

schließlich oder nahezu ausschließlich beruflichen Zwecken dienen (*Doralt*, EStG, Kommentar, § 20 Tz. 163 und die dort angeführte Judikatur; *Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg*, Einkommensteuerhandbuch, § 20 EStG 1972, Tz. 15; VwGH v. 30.7.2002, 98/14/0063 bzw. VwGH v. 3.5.1983, 82/14/0297, wonach Aufwendungen für Photo- und Filmgeräte etwa bei einem Lehrer (Mittelschulprofessor) grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung gehören und ein Werbungskostenabzug nur dann in Betracht kommt, wenn die Geräte ausschließlich oder ganz überwiegend im Unterricht zum Einsatz kämen).

Derartige Anschaffungen der Lebensführung stellen sohin keine teilbaren Wirtschaftsgüter dar und sind folglich auch nicht in einen beruflichen und privaten Nutzungsanteil aufzuteilen. Wird ein solches Wirtschaftsgut nicht nur gelegentlich privat verwendet, dann sind die Anschaffungskosten zur Gänze von der steuerlichen Abzugsfähigkeit im Wege der Absetzung für Abnutzung ausgeschlossen. Eine Aufteilung in einen abzugsfähigen beruflichen und einen nicht abzugsfähigen außerberuflichen Teil ist nach § 20 EStG 1988 unzulässig.

Das behauptete außerberufliche Nutzungsausmaß der Digitalkamera (20%) ist aber nicht mehr als vernachlässigbar und damit ins Gewicht fallende private Verwendung zu werten. Die Privatnutzung geht vielmehr über die gebotene nahezu ausschließliche berufliche Nutzung (das Schrifttum, etwa *Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg*, ESt-Handbuch, § 20 Tz. 15, versteht darunter eine mindestens 90%-ige Nutzung) weit hinaus und führt in rechtlicher Hinsicht zur insgesamten Zuordnung der Digitalkamera zum Bereich der privaten Lebensführung. Ein Herausschälen und eine Berücksichtigung der auf den beruflichen Anteil entfallenden Abschreibungskomponente ist wegen des Aufteilungs- und Abzugsverbotes des § 20 leg. cit. ausgeschlossen.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. aus, dass die Begründung der Berufungsvorentscheidung auf die Ausführungen in der Berufung nicht im gebotenen Maße eingehe und umfangreiche Judikatur anstrengte, um diese teilweise ohne nachvollziehbare Begründungen extensiv auszulegen und dadurch im Ergebnis zu einem nicht sachverhaltsgerechten Ergebnis zu gelangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) 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.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG schließt Aufwendungen von einem Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten aus, deren Zweck auf die Privatsphäre des Steuerpflichtigen gerichtet ist. Ein Abzug ist in der Regel schon mangels betrieblicher oder beruflicher Veranlassung ausgeschlossen. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG ist insoweit (lediglich) klarstellender Natur.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG erfasst demgegenüber Aufwendungen, die in erster Linie durch den Betrieb bzw. Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind (somit Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten darstellen), die aber – in zweiter Linie – die private Lebensführung des Steuer-

pflichtigen betreffen. Die Kernaussage der Bestimmung liegt – nach der Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis – in einem sog. Aufteilungs- und Abzugsverbot. Dem Aufteilungsverbot wird der Gedanke der Steuergerechtigkeit zu Grunde gelegt. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Betriebs bzw. Berufs eine Verbindung zwischen betrieblichen bzw. beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch „Aufwendungen der Lebensführung“ steuerlich abzugsfähig machen kann, was gegenüber jenen Steuerpflichtigen ungerecht wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen betrieblichen bzw. beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem versteuerten Einkommen tragen müssen. Eine einkünftermindernde Berücksichtigung verstieße danach sogar gegen den Gleichheitssatz (Art. 7 B-VG).

Auf der Grundlage eines solchen Verständnisses der zitierten Bestimmung sind Aufwendungen, die durch die betriebliche bzw. berufliche als auch durch die private Sphäre veranlasst sind, *zur Gänze* nicht abzugsfähig.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG schließt eine Abzugsfähigkeit von gemischten Aufwendungen nur dann nicht aus, wenn die Aufwendungen *ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich* betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind bzw. wenn das Wirtschaftsgut, dessen Aufwendungen zu beurteilen sind, *ausschließlich oder nahezu ausschließlich* betrieblich bzw. beruflich verwendet wird. Dasselbe gilt, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließliche bzw. die nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung entfällt, von den Ausgaben, die auf die private Lebensführung entfallen, *einwandfrei* trennen lässt. Sofern sich die betrieblich bzw. beruflich veranlassten Aufwendungen bzw. die Aufwendungen, die auf die betriebliche bzw. berufliche Nutzung eines Wirtschaftsguts entfallen, von den privat veranlassten Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der *gesamte* Betrag nicht abzugsfähig.

Eine ausschließliche bzw. nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung von Wirtschaftsgütern wird angenommen, wenn die Wirtschaftsgüter zu 80% bzw. zu 90% betrieblich bzw. beruflich verwendet werden (zu 80% siehe VwGH 15.2.1983, 82/14/0135, dazu *Doralt/Kofler* § 20 Tz 163 „Haushaltsgeräte“; zu 90% siehe *Quantschnigg/Schuch*, § 20 Tz 11). Der deutsche Bundesfinanzhof verneint eine ausschließlich bzw. nahezu ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung bei einer privaten Nutzung von 15% (BFH 21.11.1986, VI R 137/83, BStBl. 1987 II 262; s auch BFH 20.7.2006, VI R 94/01, BStBl. 2007 II 121, Vorlagebeschluss). Eine private Mitbenutzung von nicht mehr als 10% wird unschädlich sein (*Schmidt/Drenseck* § 12 Rz 12); eine private Nutzung von 25% führt jedenfalls dazu, dass eine ausschließliche bzw. nahezu ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung nicht mehr bejaht werden kann (UFS 11.8.2003, RV/0335-I/03).

2.) Eine ausreichende Trennbarkeit von betrieblich/beruflich veranlassten Aufwendungen (mit der Folge, dass das Aufteilungsverbot nicht zum Tragen kommt) wird in der Rechtsprechung beispielsweise für Kfz-Kosten, Telefon- und Internetkosten einschließlich Grundgebühren, Kosten für Computer- und Computerzubehör, aber auch für Netzkarten und Musikinstrumente bejaht.

3.) *Gegen* das Aufteilungs- und Abzugsverbot in der dargestellten Form wurde mehrfach eingewendet, dass es in vielen Fällen gerade mit dem Prinzip der Steuergerechtigkeit nur schwer in Einklang zu bringen sei und auch nicht darauf gestützt werden könne, dass eine Aufteilung nicht möglich wäre. Die Rechtsprechung anerkennt (auch in den vorhin genannten Fällen einer Trennbarkeit), dass eine Aufteilung im *Schätzungswege* möglich ist. In Ausnahmefällen wird eine Aufteilung selbst dann zugelassen, wenn sie – mangels anderweitiger Trennbarkeit – nur griffweise, dh unter Anwendung einer ggf. nur mehr sehr groben Schätzungsmethode möglich ist (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241 betr. einen PC; VwGH 27.3.1996, 92/13/0205 betr. eine Jahresnetzkarte zur Benützung öffentlicher Verkehrsmittel). Selbst die Abgrenzung jener Fälle, in denen eine ausschließliche bzw. nahezu ausschließliche betriebliche/berufliche Veranlassung angenommen werden kann, zu jenen Fällen, in denen dies nicht mehr möglich ist, setzt voraus, dass eine Aufteilung, wo immer sie angesetzt wird, vorgenommen wird. Ist aber ein geringer privater Anteil (10%, 15% oder 20%) – gegebenenfalls auch nur im Schätzungswege – feststellbar, müsste dies zumindest in Fällen, in denen keine besonders starken Berührungspunkte zur Privatsphäre bestehen, auch bei einem geringeren betrieblichen/beruflichen Anteil (90%, 85% oder 80%) möglich sein. Die Rechtsprechung ließ eine Trennung, ggf. durch griffweises Ausscheiden von Privatanteilen, auch schon zu bzw. unbeanstandet (VwGH 19.10.1988, 86/13/0155 Tageszeitungen in einem Hotel; VwGH 15.12.1961, 387/59 Tiefkühltruhe eines Arztes; VwGH 20.5.1955, 1727/53 Reinigung bürgerlicher Bekleidung eines Schauspielers; Jakom/*Baldauf* EStG § 20 Rz 16).

Die Auffassung, die vergleichbare Bestimmung des § 12 Nr. 1 Satz 2 dtEStG enthalte ein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot, wird auch im *deutschen* Schrifttum nahezu einhellig abgelehnt. Soweit das Aufteilungsverbot des BFH bewirke, dass eindeutig betrieblich veranlasste Aufwendungen nicht abgezogen werden können, diene das Aufteilungs- und Abzugsverbot gerade nicht der steuerlichen Gerechtigkeit. Nur unteilbare Aufwendungen, also solche, bei denen sachgerechte objektive bzw. objektivierbare Aufteilungskriterien fehlen, sollten in vollem Umfang nicht abziehbar sein (*Schmidt/Drenseck*, EStG, § 12 Rz 14).

4.) Aufwendungen für einen *Fotoapparat* sowie für das nötige Zubehör werden in der Literatur – gestützt auf ältere Rechtsprechung des VwGH – wegen des Aufteilungsverbots nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG *zur Gänze* dem Privatbereich zugeordnet (zB *Doralt/Kofler*, EStG [Stand 1.7.2007], § 20 Tz 163 „Fotoapparat“). Nur wenn das Gerät nahezu ausschließlich bzw. aus-

schließlich zu betrieblichen/beruflichen Zwecken verwendet werde, komme ein Abzug in Betracht (vgl. VwGH 28.4.1987, 86/14/0174; 3.5.1983, 82/14/0297; 15.2.1983, 82/14/0135; 3.11.1981, 81/14/0022), zB bei einem Fotoreporter, Kunstmaler (vgl. Hofstätter/Reichel, § 20 Tz 5), zu medizinischer Dokumentation und dergleichen. Der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger mehrere Geräte besitzt, muss dabei auf Grund der erheblichen Qualitäts- und Preisunterschiede der Geräte noch nicht unbedingt für eine ausschließliche betriebliche/berufliche Veranlassung sprechen.

5.) Fotoapparate gehören (noch) nicht zu den „Wirtschaftsgütern des höchstpersönlichen Gebrauchs“, dh sie stehen der privaten Lebensführung noch nicht in einem Maße nahe, wie dies bei anderen Wirtschaftsgütern der Fall sein kann. Sie gehören andererseits auch nicht zu jenen Wirtschaftsgütern, die ihre Wurzel typischerweise in einem Betrieb/Beruf des Steuerpflichtigen haben. Sie sind weit verbreitet, die Verwendungsmöglichkeit neutraler als zB bei typischen Freizeitgegenständen, da (Digital-)Kameras vielfach auch als Arbeitsmittel verwendet werden. Es mag zwar die Vermutung bestehen, dass sie üblicherweise in nennenswertem Umfang (auch) für die private Lebensführung verwendet werden. Selbst wenn eine solche Vermutung bestehen sollte, muss es dem Steuerpflichtigen aber möglich sein, diese Vermutung im Einzelfall zu widerlegen. Gelingt es dem Steuerpflichtigen, das Maß der von ihm behaupteten betrieblichen/beruflichen Verwendung eines solchen Wirtschaftsgutes nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, steht § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG der steuerlichen Anerkennung eines betrieblich/beruflich veranlassten *Anteils* nicht entgegen. Es besteht kein hinreichender Grund, eine Kamera gänzlich anders zu behandeln als zB ein Kfz oder einen (genauso in der privaten Sphäre) verwendbaren Personalcomputer.

Die Spruchpraxis des UFS zu Digitalkameras ist nicht einheitlich. Zum Teil wurde das Aufteilungsverbot bejaht (UFS 21.3.2007, RV/0025-F/07; 24.11.05, RV/0035-K/05); es wurde aber genauso eine Aufteilung zugelassen (UFS 9.1.2008, RV/0661-S/06 Lehrer 40% Privatanteil; 18.9.2003, RV/0097-I/03 Vertreter, 20% Privatanteil; dagegen wurde keine Amtsbeschwerde erhoben). Auch in der Praxis der Abgabenbehörden erster Instanz wird offensichtlich unterschiedlich verfahren.

6.) Den Ausführungen des Bw., dass die Anwendung des Aufteilungsverbots in einem Fall wie dem vorliegenden zu keiner befriedigenden (sachgerechten) Lösung führt, ist zu folgen. Auf dem Hintergrund des Wortlauts des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG sowie der Rechtsprechung des VwGH zu Ausnahmen vom sog. Aufteilungsverbot macht es (auch in rechtlicher Hinsicht) keinen erheblichen Unterschied aus, ob der Privatanteil des Steuerpflichtigen nun mit 15%, 20% oder 25% angesetzt wird. Käme es wirklich darauf an, dass ein Wirtschaftsgut „nahezu ausschließlich“ bzw. „so gut wie ausschließlich“ beruflich genutzt wird, müsste eine solche Nutzung wohl eher bei 90% als bei 80% anzusetzen sein.

Eine Rechtfertigung für ein (derart) *weitreichendes* Aufteilungsverbot kann nicht darauf gestützt werden, dass ansonsten stets eine Aufteilung erfolgen müsste, selbst wenn dies schwierig wäre und keine objektiven Gesichtspunkte für eine zutreffende Aufteilung gefunden werden können (vgl. dagegen *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 20 Rz 3). Selbst nach der Rechtsprechung muss eine Aufteilung nicht vorgenommen werden, wenn der Privatanteil an einem Aufwand, objektiv gemessen, „völlig untergeordnet“ ist (in einem solchen Fall liegen sogar *zur Gänze abzugsfähige* Aufwendungen vor; *Hofstätter/Reichel*, aaO., unter Bezugnahme auf VwGH 4.5.1982, 82/14/0039). In Fällen, in denen das Aufteilungsverbot nach der Rechtsprechung nicht greifen soll, sind notfalls genauso Schätzungen vorzunehmen.

7.) In *verfahrensrechtlicher* Hinsicht bedarf die betriebliche/berufliche Veranlassung eines Aufwands freilich gerade dann einer sorgfältigen Prüfung der Abgabenbehörde, wenn Aufwendungen vergleichbarer Art häufig in der Privatsphäre anfallen. Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend macht, hat von sich aus nachzuweisen, dass sie – entgegen allgemeiner Lebenserfahrung – (nahezu) ausschließlich die betriebliche/berufliche Sphäre betreffen. Die Behörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, nicht schon anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die *Notwendigkeit* biete in solchen Fällen „das“ verlässliche Indiz der betrieblichen/beruflichen Veranlassung (VwGH 27.3.2003, 2001/15/0038; uva.).

Auch bei der *Notwendigkeit* handelt es sich indessen um nichts anderes als ein erstes, gewichtiges, ggf. widerlegbares, letztlich aber im Einzelfall nicht ausschlaggebendes Beweisanzeichen (Indiz) der betrieblichen/beruflichen Veranlassung. Entscheidend kann nur sein, ob die Aufwendungen *objektiv nachvollziehbar* zur Förderung des Betriebs/Berufs des Steuerpflichtigen erfolgen. Überlegungen des Inhalts, ob die Aufwendungen im Einzelfall auch objektiv gesehen sinnvoll sind, können ein *weiteres* Beweisanzeichen darstellen (aA offenbar *Doralt/Kofler* § 20 Rz 22/1 Pkt. 2). Die Entscheidung der Zweckmäßigkeit eines Aufwands muss aber doch dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben.

8.) Nach Maßgabe der Zumutbarkeit der Nachweisführung ist daher im *Einzelfall* zu prüfen, zu welchen Zwecken ein bestimmtes Wirtschaftsgut tatsächlich verwendet wurde bzw. (bei längerer Nutzungsdauer) zu verwenden bestimmt ist. Der Nachweis der betrieblichen/beruflichen Veranlassung ist dabei vom Steuerpflichtigen und nicht von der Abgabenbehörde zu erbringen. Dies ergibt sich aus seiner Nähe zum Beweisthema, von der auch die Rechtsprechung zur „Notwendigkeit“ eines Aufwands geprägt ist.

9.) Da der steuerliche Vertreter der Bw. über telefonisches Ersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz, das behauptete Ausmaß der beruflichen Verwendung der Digitalkamera zu konkretisieren, zunächst nur mitgeteilt hat, dass der Privatanteil von 20% vorsichtig geschätzt worden sei, wurde die Bw. mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 28.1.2009 um die Mitteilung ersucht, auf Grund welcher *sachverhaltsbezogener* Grundlagen diese Schätzung vorgenommen worden sei (sie wurde ersucht, die entsprechenden Berechnungsgrundlagen vorzulegen und geeignete Nachweise beizuschließen). Sie wurde weiters ersucht, glaubhaft zu machen, dass die Kamera im Berufungsjahr und in den zwei Folgejahren (2007, 2008) tatsächlich in dem behaupteten Umfang für die von ihr vorgebrachten beruflichen Zwecke (Dokumentation, Visualisierung) verwendet worden ist, und auszuführen, weshalb die Anschaffung der Kamera – im Sinne der Rechtsprechung des VwGH – für die Ausübung ihrer Tätigkeit *notwendig* gewesen sei und im Berufungsjahr sowie in den beiden Folgejahren tatsächlich je ein Verwendungsausmaß von 80% der Gesamtnutzung der Kamera erreichen konnte.

10.) Der steuerliche Vertreter der Bw. teilte mit Schreiben vom 27.2.2009 zum *Schätzungs-vorgang* mit: Die Schätzung des Privatanteils (von 20%) sei nach Rücksprache mit der Mandantin über Art und Umfang der Nutzung der Kamera vorgenommen worden. Dies stelle einen Routinevorgang beim Erstellen von Steuererklärungen dar. Solche Schätzungen würden dann angestellt, wenn eine detaillierte Berechnung des Privatanteils ohne unverhältnismäßig großen Aufwand nicht möglich erscheine. Die Intensität der Auseinandersetzung mit dem Thema sollte dem Sachverhalt angemessen sein. Es sei daher erhoben worden, ob eine weitere Kamera für die private Nutzung zur Verfügung stehe. Dies sei seitens der Klientin bejaht worden. Weiters sei von ihr die Notwendigkeit und der Umfang der beruflichen Nutzung beschrieben worden. Diese Beschreibung sei äußerst plausibel erschienen. Der steuerliche Vertreter sei zu dem Ergebnis gelangt, dass eine „ganz überwiegende bzw. beinahe ausschließliche“ berufliche Veranlassung vorliege. Zur Ausräumung von Graubereichen und im Einklang mit der jahrzehntelangen Veranlagungserfahrung der Kanzlei sei vorgeschlagen worden, den Privatanteil „vorsichtig“, dh im Zweifel eher etwas höher, mit 20% anzusetzen. Damit hätten die einer Schätzung immanenten Ungenauigkeiten keinesfalls zu Lasten der Republik ausfallen sollen. Die Klientin habe einer solchen Vorgangsweise zugestimmt. Aus diesem Ansatz dürfe nicht (fälschlicherweise) der Schluss gezogen werden, dass eine dem Aufteilungsverbot unterliegende Ausgabe vorliege.

Zu der im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 28.1.2009 weiters angeschnittenen Frage der Angemessenheit und der Verhältnismäßigkeit der Anschaffung der Kamera wurde ausgeführt: Die Höhe der Anschaffungskosten sei dem betrieblichen (wohl: beruflichen) Zweck angemessen. Allein die Schwierigkeiten bei der Aufnahme von Dokumenten (womög-

lich in nicht entsprechend beleuchteten Räumen) erforderten eine entsprechende technische Ausrüstung der Kamera. Der Ansatz eines Privatanteils von 20% werde als für die gesamte Abschreibungsdauer relevant erachtet (das Ausmaß der politischen Arbeit der Bw. würde wohl nicht abnehmen). Ein jährlich durchzuführendes Schätzungsverfahren würde zu keinem anderen Ergebnis führen.

11.) Die Bw. selbst nahm zur „*Notwendigkeit*“ der Aufwendungen Stellung: Sie sei Mitglied in diversen (näher bezeichneten) Ausschüssen der Gebietskörperschaft. Im Zuge der politischen Arbeit habe sich rasch ergeben, dass es wichtig sei, eigene Fotos zu haben, die für Presseaussendungen oder Internet-Seiten verwendet werden könnten. Die digitale Aufnahmetechnik habe den Vorteil, dass Fotos rasch (per E-Mail) verschickt werden könnten. Da niemand diese Aufgabe übernommen habe, habe sich die Bw. entschieden, diesen Schritt zu setzen, um ihre politische Arbeit noch besser unterstützen zu können. Die Notwendigkeit der Anschaffung einer Kamera habe sich weiters auf Grund der Restriktionen der Gemeindeordnung ergeben, denen zufolge das Kopieren von D-Unterlagen nicht gestattet sei, wohl aber das „Abfotographieren“. Auf Grund der Wahlen des Folgejahres seien weitere Presseaktivitäten erforderlich gewesen, für die man Fotomaterial benötigt habe. Bei Präsentationen sei es unerlässlich, auf Fotos zugreifen zu können. Schließlich diene die Kamera der Archivierung der politischen Arbeit der Fraktion und der politischen Ereignisse.

12.) Die Zweckmäßigkeit der Anschaffung einer Kamera zur Unterstützung der politischen Arbeit der Bw. ist mit diesen Ausführungen (unter Bedachtnahme auf die Höhe der strittigen Aufwendungen) ausreichend glaubhaft gemacht. Dasselbe gilt für das Ausmaß der behaupteten beruflichen Verwendung der Kamera (im Berufungsjahr). Bei der von der Bw. erworbenen Kamera handelt es sich um eine „Einstiegskamera“. Auch die Höhe der Anschaffungskosten deutet noch auf keine besondere, in der Lebensführung gelegene Veranlassung.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 10. März 2009