



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Steuerberater, NÖ, vom 5. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

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 Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Frau Bw. (idF: Bw.) ist als Lehrerin an einer Sonderschule in Wien SchuleX angestellt. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2005 wurden vom Finanzamt erklärungsgemäß Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von € 899,00 und Sonderausgaben in Höhe von € 1.181,62 berücksichtigt.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 machte die Bw. abweichend von der ursprünglichen Einkommensteuererklärung Sonderausgaben in Höhe von € 1.249,69, Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von € 1.513,68 und sonstige Werbungskosten in Höhe von € 768,57 geltend. Diese Aufwendungen sind nach Ansicht der Bw. für den Unterricht und das Fortkommen der Kinder wichtig, würden aber aus Geldmangel von der Schule nicht rückvergütet.

Die Werbungskosten wurden der Beilage zur berichtigten Einkommensteuererklärung wie folgt aufgelistet:

Werbungskosten laut Bescheid	899,00
Schulmittel	614,68
<b>Arbeitsmittel lt. Erklärung</b>	<b>1.513,68</b>
Bürobedarf	9,99
Geringw. WG	758,58
<b>Sonstige Werbungskosten lt. Erklärung</b>	<b>768,57</b>
Summe	2.282,25

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 10. Mai 2006 wurden Rechnungsbelege in Kopie vorgelegt.

Demnach handelt es sich um folgende Werbungskosten:

Gegenstand	€	Datum
<b>„Werbungskosten laut Bescheid“</b>		
Niedermeyer: APP I-Book (Laptop)	899,00	23.05.05
<b>„Schulmittel“</b>		
Praktiker: Gartenmaterial	30,81	23.4.05
IKEA: Kleinmaterial	49,89	15.10.05
Hofer: Kekse, „K-Computer“	29,57	23.11.05
KIKA: Weihnachtsware	21,95	28.11.05
Mediamarkt/CDs: Fluch des schwarzen Ritters (Hörspiel), Treffpunkt Geisterbahn, Kiddy Contest Vol. 9, Original-Hörspiel 2	24,46	6.12.05
Mediamarkt/CDs: Movie Classics, On the Night, American Idiot; Kleinmaterial	78,94	19.12.05
Mediamarkt: Gameboyspiel Pokemon	44,90	19.12.05
Hörmemory, Waldschattenspiel	63,80	19.12.05
Pagro: Kleinmaterial	3,56	21.12.05
Sport Eybl: Sportkleidung für die Bw.	29,99	
Toys for Us: Kindermalseife, Harry Potter, Agitator Storm, Kleinmaterial	134,91	
Toys for Us: X-pod; Kinderfahrrad	111,97	
Pagro: Fotopapier	9,99	21.12.05
<b>Summe</b>	<b>624,67</b>	
<b>„Geringwertige WG“</b>		
Niedermeyer: I-Pod Mini Silver (MP3-Player)	199,80	1.6.05
Interspar: DVD-Player	49,90	6.6.05
Media: Phi 17" TFT (Bildschirm)	219,00	9.8.05
Niedermeyer: MPC All in One /Drucker, USB-Stick	109,98	21.9.05
Media: Basp Blue, Basp Arctic Blue (Gameboys)	179,80	18.11.05
<b>Summe</b>	<b>758,58</b>	

An Sonderausgaben wurden weiters Prämien für eine Insassenunfallversicherung geltend gemacht, welche laut Finanzamts-Bestätigung der Versicherungsgesellschaft mit einem Betrag von € 35,39 für 1999 und € 32,68 für 2002 vorgeschrieben wurden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2006 wurden vom Finanzamt sämtliche Werbungskosten aberkannt. Dass die Anschaffung von einschlägigen Büchern, Broschüren, Kompaktkassetten, Spielen, Sportgeräten, Gameboys und I-Pods dazu beitragen kann, den Unterricht eines Lehrers lebendiger und für seine Schüler interessanter zu gestalten, sei unbestreitbar. Zu abzugsfähigen Werbungskosten würden die getätigten Aufwendungen aber nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 trotzdem nicht. Die in den Jahren 1999 und 2002 gezahlten Prämien der Insassenunfallversicherung wurden gleichfalls aberkannt.

Mit Schreiben vom 7. Juni 2006 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz; mit Schreiben vom 20. Juli 2006 brachte sie ergänzend vor:

Sie sei Lehrerin an einer Sonderschule vor allem sozial behinderter, total verhaltengestörter Kinder. Die oberste Aufgabe für das Lehrpersonal sei, dass die Kinder sozial in eine Gemeinschaft eingegliedert werden und Vertrauen zu ihrer jeweiligen Lehrperson bekommen.

Die Bw. mache auch jeweils eine Stunde Mittagsaufsicht für diese Kinder im Alter von 12 bis 16 Jahren. Weiters habe jede Klasse eine „Sozialecke“, welche von den Kindern mit Mitteln der Lehrer geschmückt wird.

Musik-CDs würden zum Nachsingen benutzt, Hörspiele würden vorgeführt, da die Kinder nicht lesen können.

Computerzubehör werde für Aufzeichnungen über die Fortschritte der Kinder verwendet. Diese Gegenstände würden auch im Rahmen eines zweiten PÄDAK-Studiums zur Ausbildung als Sonderschullehrerin verwendet.

Zur Abgrenzung zur privaten Lebensführung wies die Bw. darauf hin, dass ihre beiden Kinder (im Berufungszeitraum im Alter von 6 und 8 Jahren) genügend eigenes Spielzeug hätten, da sie „von Großeltern, Tanten und Onkel überaus beschenkt werden“.

Einzelne Ausgaben ordnete die Bw. wie folgt zu:

- Förderung der Aufmerksamkeit, des Interesses, der Merkfähigkeit etc: Harry Potter Spiel (DVD); DVD-Player notwendig.
- Belohnung: 2 Gameboys, Kekse, Toys for Us: Stones

- Sozialecke: „Glaszeichen“, Ikea Rechnung (Vorhang)
- Schulgarten: Erde, etc.
- Turnunterricht: Rechnung Intersport
- PC-Bedarf für Schule und Studium: DVD-Hüllen; Bildschirm, Datenträger, USB-Stick.

Mit Vorhalt vom 18. März 2006 teilte das Finanzamt der Bw. folgende Beurteilung des Sachverhaltes zur Gegenäußerung mit:

Für den PC sei nach Ausscheiden eines Privatanteiles von 40 % vom verbleibenden Wert (€ 539,00) unter Annahme einer dreijährigen Nutzungsdauer eine Afa iHv € 180,00 abzusetzen.

Kleinartikel für die Unterrichtsgestaltung (Papier, Blumenerde, Fotopapier, etc.) im Betrag von € 145,77 seien als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Aus den übrigen „Schulmitteln“ im Betrag von € 478,90 sei eine ausschließlich berufliche Verwendung nicht erkennbar; die als geringwertige Wirtschaftsgüter geltend gemachten Ausgaben stellen nach Ansicht des Finanzamtes gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung dar.

Betreffend geringwertige Wirtschaftsgüter (DVD-Player, Gameboys, C5BS 17, I-Pod) wurde die Bw. unter Hinweis auf § 20 EStG 1988 aufgefordert, bekanntzugeben, wo diese Geräte stationiert sind, ob sie sich ausschließlich in der Schule befinden und ob die Bw. derartige Geräte zu Hause hat.

Da diese Ausführungen des Finanzamtes unbeantwortet blieben, wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einer beim Unabhängigen Finanzsenat am 1. September 2010 mit der Bw. abgehaltenen Besprechung erkannte diese bei der gemeinsamen Durchsicht der Belege, dass ein Betrag von € 99,99 (Beleg Toys for Us über € 111,97) für die Anschaffung eines Kinderfahrrades privat veranlasst sei. Weiters führte sie aus:

Die Bw. ist ausgebildete Hauptschullehrerin und hat im Jahr 2005 eine Ausbildung als Sonderschullehrerin begonnen, diese aber nach zwei Jahren wieder abgebrochen.

Die Bw. ist seit 2001 in dieser Schule beschäftigt. Seit 2001 ist sie zusätzlich „EDV-Kustodin“ für die gesamte Schule.

Der Laptop werde für Vorbereitungen und Präsentationen des Unterrichts und auch im Unterricht selbst (zusammen mit einem in der Schule vorhandenen Beamer) verwendet.

Der IPod (MP3-Player) werde im Unterricht als Speichergerät für MusikCDs verwendet.

Die Bw. habe im Jahr 2005 eine Aufbauklasse von 12- bis 16-jährigen Schülern übernommen. Sie unterrichte die Schüler und mache die Mittagsaufsicht. Der Unterricht in einer Sonderschule sei in mehrfacher Hinsicht schwierig und mit dem Unterricht in einer „normalen“ Schule nicht vergleichbar, da die Kinder sehr „verhaltensauffällig“ seien. Die angeschafften Gegenstände würden teilweise dem Unterricht, teils der Belohnung oder auch der Beschäftigung in Unterrichtspausen dienen. Dem Klassenzimmer angeschlossen sei ein Sozialraum, in den sich die Schüler zurückziehen können. Dieser wurde zB zu Weihnachten von der Bw. zusammen mit den Schülern ausgeschmückt (zB Anschaffung von Vorhängen/IKEA, Weihnachtsdekoration). Weiters werde der Schulgarten gemeinsam gestaltet (Anschaffungen von Gartenzubehör/Rechnung Fa. Praktiker).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 fallen auch Ausgaben für Arbeitsmittel unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff, wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen, und zwar unabhängig davon, ob derartige Arbeitsmittel auch vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Es ist auch nicht Voraussetzung, dass der Arbeitgeber das Arbeitsmittel ausdrücklich anordnet (vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 16 Tz 133).

Die Bw. hat in der Besprechung vom 1. September 2010 dargelegt, dass sie die als Schulmittel angeführten Gegenstände im Unterricht bzw. zur Betreuung der ihr anvertrauten Schüler verwendet. Dabei handelt es überwiegend um MusikCDs für Jugendliche, Hörbücher, Spiele, Anschaffungen für die Gestaltung der „Sozialecke“ (ein an das Klassenzimmer angeschlossener Aufenthaltsraum) und des Schulgartens, sowie kleinere Dinge zur Belohnung.

Da diesbezüglich eine ausschließlich berufliche Nutzung glaubhaft gemacht werden konnte, sind diese „Schulmittel“ - mit zwei Ausnahmen - als Werbungskosten anzuerkennen. Nicht anzuerkennen ist der Betrag von € 99,99 für die Anschaffung eines privat genutzten Kinderfahrrades, sowie die Anschaffung von Sportbekleidung im Betrag von € 29,90, da bürgerliche Kleidung, auch zB. Sportkleidung eines Turnlehrers, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fällt:

Gemäß § 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Dem liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde: Vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann – im Gegensatz zu jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. etwa VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238).

Innerhalb des weiten Bereiches möglicher Arbeitsmittel gibt es solche, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Dabei geht die Judikatur in typisierender Betrachtungsweise davon aus, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muß. Ergebnis dieser typisierenden Betrachtungsweise ist, dass derartige Gegenstände für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit von allgemeinem Interesse sind und eine Aufteilung der Anschaffungskosten auf den beruflichen und privaten Teil nicht zulassen.

Auch bei Geräten der Unterhaltungselektronik wird typischerweise eine private Nutzung anzunehmen sein.

Im Berufungsfall blieb der Vorhalt des Finanzamtes vom 18.3.2008, worin uA bezüglich des DVD-Players, der beiden Gameboys und des I-Pods gefragt wurde, ob die Bw. zuhause derartige Geräte hat, unbeantwortet. Dies lässt annehmen, dass dem nicht so ist, und die von der Bw. angeschafften Geräte tatsächlich, wenn auch nur teilweise, eine private Verwendung finden.

Aufgrund des oben angeführten Aufteilungsverbotes bei Mischverwendung von Gegenständen, die in typisierender Betrachtungsweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, waren somit folgende Ausgaben nicht als Werbungskosten anzuerkennen:

Sportbekleidung	€ 29,90
2 Gameboys	€ 179,80
DVD-Player	€ 49,90

I-Pod	€ 199,90
-------	----------

Was die Anschaffung eines Laptops, eines Bildschirms und eines Druckers betrifft, gilt: Computer und Computerzubehör sind keine Gegenstände, welche in typisierender Betrachtungsweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen; eine Mischverwendung unterliegt daher nicht dem Aufteilungsverbot, sondern es ist ein entsprechender Privatanteil auszuscheiden. Dabei gilt die Verwendung eines PCs im Zusammenhang mit einer beruflichen Aus- oder Fortbildung als privat veranlasst, da zu Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nur die unmittelbaren Kosten der Aus- oder Fortbildung, nicht jedoch die Anschaffung von Hilfsmitteln zählen (Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 16 Tz 203/6).

Im Berufungsfall spricht für eine berufliche Verwendung des Laptops, dass die Bw. in Zusatzfunktion zu ihrer Lehrtätigkeit nach eigenen Angaben „EDV-Kustodin“ an der Schule ist. Andererseits lässt auf eine private Mitverwendung die Verwendung für das Studium und der Umstand schließen, dass sie offensichtlich (siehe unterlassene Vorhaltsbeantwortung) keinen weiteren PC für private Zwecke besitzt. Abweichend von der Annahme des Finanzamtes erachtet der Unabhängige Finanzsenat jedoch einen Privatanteil von lediglich 25 % als realistisch.

Betreffend den Laptop ist von einer dreijährigen Nutzungsdauer auszugehen. Da für die Verwendung eines Laptops (im Unterschied zu einem Standgerät) ein Bildschirm nicht unbedingt erforderlich ist, wird dieser bei der Bw. zu den sofort abschreibbaren geringwertigen Wirtschaftsgütern gerechnet. Somit sind Werbungskosten in folgender Höhe abzugängig:

Gegenstand	AK	- rd. 25% Privatanteil	Verbleib. AK	AfA	WK
Laptop	899,00	225,00	674,00	225,00	225,00
Bildschirm	219,00	55,00	164,00		164,00
Drucker	109,98	27,00	82,98		82,98

In Summe sind von den geltend gemachten Werbungskosten anzuerkennen:

Laptop	€ 225,00
Schulmittel	€ 494,78
Geringw. WG	€ 246,98
Summe	€ 966,76

Die darüber hinausgehenden Beträge waren aus oa. Gründen abzuerkennen.

Die im Jahr 1999 bzw. 2002 bezahlten Prämien für eine Insassenunfallversicherung können, da die Ausgaben nicht im Berufungsjahr 2005 getätigt wurden, nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. September 2010