

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NameBeschwerdeführer, AdresseBeschwerdeführer, vertreten durch Dr. Johann Braun, Neubaugürtel 38/6 A, 1070 Wien, gegen den Bescheid des FA A vom 16. Februar 2010, betreffend Einkommensteuer **2003** (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

### **I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe können dem als Beilage angefügten Berechnungsblatt entnommen werden und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.**

### **II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.**

## Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen den Abgabenbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist folgendes zu entnehmen:

Strittig ist allein die berufliche Veranlassung und die Höhe der geltend gemachten Werbungskosten aus der Tätigkeit als Lehrer.

Der Bf ist Lehrer an einer Berufsschule und unterrichtete bis 2004 betriebswirtschaftliche Gegenstände, Fachgegenstände für Elektrotechnik und Maschinenbau sowie politische Bildung, Deutsch und Kommunikation sowie Englisch ohne Lehrfach.

Weiters unterrichtete der Bf an der Landesberufsschule für Metall- und Fahrzeugtechnik die Berufsgruppen Spengler und Blechtechniker, Schmiedetechniker, Fahrzeugbautechniker, Landmaschinentechniker, Baumaschinentechniker sowie die Doppelberufe Spengler-Installateur und Spengler-Dachdecker. Im Rahmen dieser Lehrpläne müsse auch Unfallverhütung, Erste Hilfe, vorbeugender Brandschutz und

Höhensicherung auf Dächern und Bauwerken praktisch und theoretisch unterrichtet werden.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung machte der Bf Aufwendungen für Zahnersatz und sonstige außergewöhnliche Belastungen in der Höhe von 6.877,98 Euro geltend. Weiters beantragte der Bf die Berücksichtigung von Sonderausgaben für Versicherungen, Wohnraumschaffung, Kirchenbeitrag und Breitbandinternet.

Das Finanzamt erließ den Bescheid entsprechend der abgegebenen Erklärung. Der Bescheid wies eine Abgabengutschrift von 1.559,57 Euro aus.

Im Zuge einer nachprüfenden Bescheidkontrolle wurde der Bf mittels Vorhalt ersucht, die Aufwendungen für Wohnraumschaffung, Breitbandanschluss und außergewöhnliche Belastungen belegmäßig nachzuweisen.

Auf Grund der Vorhaltsbeantwortung ergab sich, dass die geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastung folgende Aufwendungen betrafen:

- Aufwendungen für Büromaterial: 471,08 Euro,
- Ausbildung Kinder: 1.164,30 Euro,
- Krankheitskosten: 139,20 Euro,
- Telefon: 3.144 Euro,
- Gemeindeabgaben: 166,18 Euro und
- AfA: 1.654,02 Euro

Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Aufwendungen wie folgt:

- Werbungskosten: 1.058,02 Euro,
- Die Aufwendungen für AfA fanden insoweit Berücksichtigung, als die Absetzung für Abnutzung aus den Anschaffungen des Jahres 2002 in der Höhe von 542,48 Euro fortgeführt wurde.
- Krankheitskosten: 139,20 Euro,
- Sonderausgaben wurden im gesetzlich zulässigen Ausmaß in Abzug gebracht.
- Die Aufwendungen für die Ausbildung der Kinder und die Gemeindeabgaben fanden als private Aufwendungen keine Berücksichtigung.

Begründend führte das Finanzamt aus,

- dass die Aufwendungen für Fachliteratur und Büromaterial um einen Privatanteil von 40 Prozent gekürzt worden seien. Darüber hinaus seien die Ausgaben für die Zeitschrift News und PM Magazin nicht anerkannt worden, da sie von allgemeinem Interesse seien.
- Die Kosten für Telefon seien an Hand der vorgelegten Belege neu ermittelt worden. Davon seien fünfzig Prozent für die als Liebhaberei eingestufte Tätigkeit ausgeschieden worden. Von den verbleibenden Kosten seien weitere vierzig Prozent als Privatanteil ausgeschieden worden, sodass zehn Prozent der Telefonkosten als abzugsfähige Werbungskosten verblieben.

- Die Gemeindeabgaben seien nicht berücksichtigt worden, da die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Arbeitszimmers nicht gegeben seien.
- Der angeschaffte Fotoapparat sei der als Liebhaberei eingestuften journalistischen Tätigkeit zugeordnet worden und sei daher nicht abzugsfähig.
- Die Kosten der Ausbildung für die Kinder seien als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig.

Der neue Bescheid betreffend Einkommensteuer ergab eine Gutschrift in der Höhe von 778,17 Euro.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Berufung erhoben. Der Bf führte darin aus:

Für alle erfassten Werbungskosten sei eine Zuordnung zur beruflichen Tätigkeit des Bf möglich. Eine pauschale Kürzung um vierzig Prozent sei daher nicht akzeptabel. Das Arbeitszimmer stelle sehr wohl den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bf dar und sei auch unbedingt notwendig. Der Raum werde ausschließlich beruflich genutzt.

In einem ergänzenden Schreiben übermittelte der Bf eine Beschreibung seiner Tätigkeit, eine Bestätigung des Dienstgebers, dass es notwendig sei, Arbeiten für Unterricht und Schule auch außerhalb des Schulgebäudes auszuüben und berufliche Telefonate auch von privaten Telefonen aus zu führen, wofür keine Aufwandsersätze gewährt würden. Weiters übermittelte der Bf einen Gesprächsnachweis über die geführten Telefonate aus 2009 und eine detaillierte Aufstellung der Werbungskosten. Zur Untermauerung der Darstellung der Tätigkeit des Bf und der beruflichen Notwendigkeit der Aufwendungen wurden die Lehrpläne des Bf vorgelegt.

Der Bf beantragte, Werbungskosten in der Höhe von 3.138,65 Euro, Kirchenbeitrag in der Höhe von 100 Euro und Sonderausgaben in der Höhe von 9.771,06 Euro zu berücksichtigen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes legte der Bf die angeforderten Belege teilweise vor. Die Vorhaltsbeantwortung enthielt eine Darstellung der Tätigkeit des Bf im Allgemeinen und eine umfangreiche Sammlung von Arbeitsblättern.

Zur Fachliteratur erläuterte der Bf, dass Lehrerexemplare für Schulbücher nicht immer zu haben seien bzw. diese nach zwei Schuljahren nicht mehr optimal zu verwenden seien. Nur mit einem Schulbuch sei auch kein Unterricht zu halten. Der Unterricht sei mit einer massiven Vor- und Nachbereitung verbunden. Dazu müssten Arbeitsblätter erstellt werden. Dafür sei es notwendig, das jeweilige Wissen (und die berufsnotwendigen Materialien wie Baupläne, Schaltkreise, Beispiele etc.) aus verschiedenen Quellen (Büchern) zu beziehen.

Neben dem Unterricht seien vom Bf auch noch Exkursionen und Projektarbeiten begleitet und vorbereitet worden. Der Bf erhalte von seinem Arbeitgeber kein Schreibpapier, keine Druckerpatronen in Farbe und keine Schreibmittel. Ein farbiger Ausdruck sei bei

Maschinenbauplänen unerlässlich. Die meisten Arbeitsblätter und Präsentationen erstelle der Bf daher zu Hause am Laptop oder am PC. Im Anhang übermittelte der Bf eine Auswahl von für den Unterricht erstellten Arbeitsblättern.

Aufwendungen für Computer:

In der Schule gäbe es nur einen Schwarzweiß-Drucker für alle Lehrer. Es bestehe daher keine Möglichkeit, Unterlagen in Farbe auszudrucken. Die Benutzung eines privaten PC sei für den Bf daher unzweifelhaft sinnvoll gewesen. Der Bf benötige den PC und den Laptop zum Erstellen von farbigen Arbeitsblättern und zum Erstellen von Power Point Folien für den Unterricht in der Klasse. Es war daher beruflich notwendig, einen PC, einen Laptop und einen Farbdrucker zu besitzen und zu verwenden. Diese Arbeiten konnten an der Schule nicht durchgeführt werden.

Nach Bearbeitung der Vorhaltsbeantwortung wurden die Ergebnisse der Belegprüfung samt Begründung zwecks Wahrung des Parteiengehörs den Parteien mit Beschluss zur Kenntnis gebracht und die Möglichkeit einer Stellungnahme eingeräumt.

Der steuerliche Vertreter des Bf teilte mit, dass der Bf keine Stellungnahme abgeben werde. Das Finanzamt teilte mit, dass es keine Einwände gegen die in der Aufstellung angeführte Anerkennung der Werbungskosten habe.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen **Sachverhalt** fest:

Der Bf ist Lehrer an einer Berufsschule. Neben dieser Tätigkeit übt er noch eine journalistische Tätigkeit für X aus, die die Finanzbehörde in den Vorjahren als Liebhabereibetätigung einstuft.

In seiner Freizeit ist er aktiv tätig in der freiwilligen Feuerwehr und als Rettungssanitäter.

Der Bf ist verheiratet und Vater von drei Kindern in Ausbildung, die im Streitjahr 2003 zwischen 13 und 19 Jahre alt waren. Die Gattin des Bf ist ebenfalls berufstätig.

Der Bf hat in seiner Beschwerde (vormals Berufung) Werbungskosten geltend gemacht, welche der angeschlossenen Beilage entnommen werden können. Die insgesamt laut Beschwerde geltend gemachten Aufwendungen beliefen sich auf 3.138,66 Euro.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind dem Bf im Jahr 2003 tatsächlich Werbungskosten in der Höhe von 1.813,97 Euro erwachsen. Wie sich diese Werbungskosten zusammensetzen, kann der angeschlossenen Beilage entnommen werden.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig bzw ergeben sich aus nachstehender **Beweiswürdigung**:

### **Arbeitsmittel (Computer) - Absetzung für Abnutzung:**

Die geltend gemachten Kosten für Computer sind einerseits in dem Betrag für Absetzung für Abnutzung als auch in den Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter und für Fachliteratur und Büromaterial enthalten.

Die Aufwendungen für Computer wurden im Vorjahr 2002 für einen USB-Adapter und ein Notebook samt zugehöriger Aufrüstung getätigt. Diese Aufwendungen ergaben eine Absetzung für Abnutzung von 542,49 Euro, welche vom Finanzamt im Vorjahr 2002 anerkannt wurde und vom Bf in den drei Folgejahren bei einer Nutzungsdauer von 4 Jahren in dieser Höhe weitergeführt wurde.

Im Jahr 2003 schaffte der Bf zwei weitere PC an, und zwar einen ATX Miditower mit einem Bildschirm (AK 1.528,50 Euro) und einen ATS Miditower (Anschaffungskosten 276,48 Euro) an. Dazu rüstete sich der Bf auch noch mit einem Scanjet HP-Drucker aus.

Nach den Angaben des Bf benötigte er diese Computer für die Erstellung von Maschinenbauplänen. Weiters sei auch die Arbeit im Internet nötig, sowohl im Schulbereich als auch im Vorbereitungszeitraum. Die Arbeit im Internet sei nicht immer über den Schulanschluss möglich. In der Schule teilten sich vier Personen einen Schreibtisch, für 6 Personen gäbe es einen Computer und einen Drucker. Das Schulgebäude werde im Regelfall um 17 Uhr geschlossen, am Wochenende und in den Ferienzeiten sei es generell gesperrt. Es sei daher nicht möglich, alle notwendigen Arbeiten auf dem Computer der Schule durchzuführen. Der Bf erstelle daher die meisten Arbeitsblätter oder Präsentationen für die Klasse zu Hause am eigenen PC oder Laptop. Diese Unterlagen würden von ihm dann auch zu Hause farblich ausgedruckt, weil es in der Schule nur einen Schwarzweißdrucker gäbe. Bei den Maschinenbauplänen seien nur durch einen farblichen Ausdruck wichtige Funktionsweisen erkennbar. Diese seien auch am Laptop abgespeichert, um sie von diesem in der Klasse direkt (durch Projektion) präsentieren zu können. Die Benutzung eines eigenen PC's sei daher unzweifelhaft sinnvoll und unbedingt notwendig gewesen.

Der Bf hat damit ausführlich dargestellt, dass und wofür er einen eigenen Computer und auch Drucker benötigte. Aus diesen Ausführungen kann jedoch nicht entnommen werden, warum der Bf insgesamt drei Computer benötigt.

Für das Bundesfinanzgericht ist überzeugend, dass ein Computer vom Bf benötigt wird und die Vorbereitung des Unterrichtes nicht ausschließlich auf dem Gerät in der Schule, das gleichzeitig mehreren Personen zur Verfügung gestellt wird, durchgeführt werden kann. Das Bundesfinanzgericht anerkennt daher die Anschaffungskosten für das Notebook als beruflich grundsätzlich an. Jedoch ist für das Gericht nicht überzeugend, dass der Bf noch weitere Computer benötigte.

Der Bf arbeitet neben seiner beruflichen Tätigkeit noch journalistisch.

Darüber hinaus befinden sich im Haushalt noch vier weitere Personen, davon drei schulpflichtige Kinder. Eine ausschließliche berufliche Nutzung aller drei Geräte ist damit nicht glaubhaft.

Die vom Bf geltend gemachte Ausrüstung für Computer - ein Notebook, zwei Stand-PC erscheint dem Bundesfinanzgericht daher zu aufwendig und damit nicht glaubwürdig. Eine berufliche Notwendigkeit in diesem Ausmaß ist nicht glaubhaft. Im Zuge des gesamten Verfahrens vor dem Finanzamt und auch vor dem Bundesfinanzgericht hat sich gezeigt, dass die Abgrenzung zwischen beruflichen und privaten Aufwendungen nicht sachkundig erfolgt. Vielmehr erscheinen dem Bf sämtliche Aufwendungen als beruflich veranlasst. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die Anschaffung der beiden Stand-PC und der zusätzlichen Festplatten privat veranlasst war.

Da der Bf überzeugend darstellen konnte, dass in der Schule nicht farblich ausgedruckt werden kann, wird auch die Anschaffung des Druckers als beruflich notwendig anerkannt. Allerdings steht dieser Drucker insgesamt drei vorhandenen Computern gegenüber, wovon bei zweien davon keine berufliche Notwendigkeit erkannt werden kann. Die Aufwendungen für den Drucker erscheinen dem Bundesfinanzgericht daher nur zum Teil als beruflich veranlasst glaubhaft, da nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden kann, dass der Drucker nicht nur vom Bf selbst, sondern auch von den anderen Familienmitgliedern und Computerbenutzern verwendet wird. Das Gericht geht daher davon aus, dass der Drucker nicht ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet wird, sondern analog zur Anzahl der vorhandenen Computer, also nur zu einem Drittel.

#### **Telefon:**

Der Bf hat zum Nachweis der beruflichen Veranlassung seiner Telefonkosten eine Gesprächsaufstellung aus 2009 vorgelegt. Aus dieser Aufstellung ergibt sich ein berufliche Veranlassung von Telefonkosten in der Höhe von 18,88 Prozent. Der Bf brachte in diesem Zusammenhang vor, dass er Telefonate auch außerhalb der Zeiten in der Schule führen müsse, weil viele Eltern erst zu einem späteren Zeitpunkt erreichbar seien. Dieses Vorbringen ist glaubhaft.

Eine Gesprächsaufstellung für 2009 ergibt allerdings keinen Nachweis für das Ausmaß der beruflichen Veranlassung der Gespräche im Jahr 2003. Das Ausmaß der Gespräche bzw der berufliche Anteil wird daher auf Grund der Tatsache, dass das Gericht diesem Vorbringen dem Grunde nach Glauben schenkt, im Schätzungswege ermittelt und auch für das Jahr 2003 in diesem Ausmaß geschätzt.

#### **Internet:**

Der Bf machte in seiner Erklärung Internetkosten geltend. Er brachte dazu vor, dass er sowohl im Schulbereich als auch bei den Vorbereitungsarbeiten oft mit dem Internet arbeiten müsse. Das sei nicht immer nur über den Schulanschluss möglich. Weiters werde verlangt, dass man Noten und Prüfungsergebnisse der Schüler ins Internet stelle.

Es ist für das Bundesfinanzgericht glaubhaft, dass der Bf das Internet neben einem privaten Bedarf und einem Bedarf für die journalistische Tätigkeit auch für die Lehrtätigkeit benötigt. Da der Bf in einem Haushalt mit fünf Personen lebt, schätzt das Bundesfinanzgericht den Nutzungsanteil des Bf mit einem Fünftel der gesamten Kosten für Internet und schätzt weiters, dass davon die Hälfte für die journalistische Tätigkeit und privat benötigt wird. Die anteiligen Kosten für Internet für die Lehrertätigkeit werden daher mit 10 Prozent geschätzt.

#### **Büromaterial:**

Bei den Aufwendungen für Büromaterial wurden sowohl herkömmliches Büromaterial wie Ordner, Klarsichthüllen und Kassabuch angeschafft als auch Material, wie es für Computer benötigt wird wie Folien, Kabel, CD Rom, Druckpatronen etc. Weiters finden sich darunter auch Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Telefon stehen wie Headset und Handygerätehalter.

Soweit es sich um Material handelt, das für den Betrieb eines Computers benötigt wird, wird der berufliche Anteil wie oben unter der Beweiswürdigung für Computer dargestellt, ermittelt, und dieser Anteil als beruflich veranlasst anerkannt.

Hinsichtlich Begleitkosten Telefon wird die gleiche Beweiswürdigung wie bei den Gesprächskosten getroffen und dieser Anteil als beruflich glaubhaft anerkannt.

Für das herkömmliche Büromaterial geht das Gericht davon aus, dass das angeschaffte Material beruflich verwendet wird.

Für das Jahr 2003 erscheinen daher auf Grund der Art und des Ausmaßes des angeschafften Materials diese Aufwendungen als beruflich veranlasst glaubhaft.

Bei Gegenständen, für die die berufliche Veranlassung nicht überzeugend dargestellt werden konnte, geht das Bundesfinanzgericht von einer nicht teilbaren privaten Veranlassung aus. Dies betrifft Fachliteratur "Brennbare Flüssigkeiten und Gase", MMC Card, welche für Kameras benötigt werden, Taschenrechner wie sie jeder Schüler benötigt, und Batterien, die in jedem Haushalt benötigt werden. Dem Vorbringen der ausschließlichen beruflichen Veranlassung schenkt das Gericht in diesem Zusammenhang keinen Glauben, weil sich im Zuge des gesamten Verfahrens vor dem Finanzamt und auch vor dem Bundesfinanzgericht gezeigt hat, dass dem Bf die Abgrenzung zwischen beruflichen und privaten Aufwendungen nicht gelingt.

Der Bf hat drei Kinder in Ausbildung, die ebenfalls Computer benötigen. Dies legt eine teilweise private Veranlassung der Anschaffungen nahe.

Welche Aufwendungen davon im einzelnen betroffen sind, kann der Beilage entnommen werden.

Auf Grund dieser Erwägungen hat das Bundesfinanzgericht die oben dargestellten Sachverhaltsfeststellungen getroffen und diese gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 243 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I 14/2013 gilt eine bis zum 31.12.2013 erhobene Berufung als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO idgF sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Somit hatte das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden.

### **Werbungskosten allgemein**

Nach § 138 Abs 1 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. § 138 Abs 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 138 Tz 1). Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen nach der Judikatur ua bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23.4.2004, 2003/17/0207) sowie bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH 28.3.2000, 96/14/0107; Jakom/Lenneis, EStG, 2009, § 4, Rz 279). Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051).

Das Bundesfinanzgericht vertritt hinsichtlich der geltend gemachten Werbungskosten folgende Rechtsansicht:

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

Aufwendungen und Ausgaben, deren steuerliche Berücksichtigung begeht wird, sind im Allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen. Gemäß § 138 Abs 2 BAO sind die Belege auf Verlangen des Finanzamtes (Verwaltungsgerichtes) diesem zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Aus dem Beleg müssen Datum, Betrag und Grund der Zahlung, Art und Menge der gelieferten Gegenstände bzw. der erhaltenen Leistung ersichtlich sein. Der Zahlungsempfänger ist so weit als möglich konkret zu bezeichnen. Diesen Anforderungen gerecht zu werden dient unter anderem auch dazu, die betreffenden Aufwendungen sachlich und den Besteuerungszeiträumen richtig zuzuordnen. Den Steuerpflichtigen trifft auch hinsichtlich des Belegnachweises eine Mitwirkungspflicht. Belege, die nicht mehr lesbar sind, stellen keinen Nachweis dar, weil eine sachliche und zeitliche Zuordnung der Aufwendungen dadurch nicht mehr möglich ist.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß § 20 Abs 1 Z 2 EStG 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 als Werbungskosten abgezogen werden. Die in Rede stehende Gesetzesbestimmung enthält die wesentliche Aussage, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Damit soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenheiten seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, während Steuerpflichtige, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen nicht abziehen können (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Wien, 1993, Seiten 769, 770, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Typischerweise der Privatsphäre zuzurechnende Aufwendungen sind sohin selbst dann vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen beitragen.

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Es besteht insofern ein einheitliches Abzugsverbot als sich private und berufliche Veranlassung nicht trennen lassen (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass bei Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, die Behörde diese nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen darf, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0012; VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097 mit weiteren Hinweisen). Der Steuerpflichtige hat die berufliche Veranlassung durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

Ungeachtet der obigen Ausführungen zum Aufteilungsverbot besteht nach der Rechtsprechung bei bestimmten Aufwendungen kein Aufteilungsverbot, wenn eine klar abgegrenzte berufliche Veranlassung neben der privaten Veranlassung gegeben ist. Nach

der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dürfen Aufwendungen oder Ausgaben jedoch nicht schon deshalb als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist.

Bei Nachweis der beruflichen Veranlassung - die Aufwendungen wurden für die berufliche Tätigkeit als notwendig erkannt - kann bei bestimmten Aufwendungen eine Aufteilung (allenfalls im Schätzungswege) erfolgen. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis gehen in folgenden Fällen von einer allfälligen Aufteilungsmöglichkeit aus:

Computer und Computerzubehör, Kosten KFZ, Telefon-, Telefax- und Internetkosten, gemischt genutzte Gebäude.

### **Arbeitsmittel Computer (Absetzung für Abnutzung und GWG):**

Den Aufwendungen für Arbeitsmittel liegen Anschaffungen für USB-Adapter, Taschenlampe (LED Micro Lenser), Fernsehkarte (um an einem Computer fernsehen zu können), Notebook plus Aufrüstung im Jahr 2002, DigitalKamera (MinDimage) und für einen Monitor, einen PC und einen weiteren PC, einen Drucker und einer Speicherkarte für Kamera im Jahr 2003 zugrunde. Diese wurden im Rahmen der Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten geltend gemacht. Weiters wurde die Anschaffung einer Festplatte (HD Seagate) als geringwertiges Wirtschaftsgut unter dem Titel Arbeitsmittel als Werbungskosten angesetzt.

Zur Eignung eines Computers als Arbeitsmittel hat der Gerichtshof wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass die Erforderlichkeit des Einsatzes eines Computers als Arbeitsmittel nur dann zu bejahen ist, wenn der Einsatz eines solchen Gerätes nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042 mit weiteren Verweisen). Der Umstand, dass Aufwendungen der beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten jedenfalls nicht aus (Jakom, § 20, Tz 18).

In der angeführten Entscheidung vom 24.2.2011 hat der Verwaltungsgerichtshof zum privaten Computer eines Finanzbeamten ausgesprochen, dass auf Grund der von der privaten Lebensführung nicht einwandfrei trennbaren Nutzung des Computers für haupt- und nebenberufliche Zwecke des Bf die Anschaffung privat veranlasst war. Mangels Quantifizierbarkeit der beruflichen Nutzungsanteile sei die belangte Behörde auch nicht zur Schätzung verpflichtet gewesen. Der Verwaltungsgerichtshof hat damit die Ansicht der belangten Behörde bestätigt, dass der Bf die Arbeiten auch an der Dienststelle erledigen könne, da der Arbeitgeber dem Bf ein Gerät zur Verfügung stellte. Dadurch sei eine berufliche Notwendigkeit für die Verwendung eines privaten Computers nicht gegeben. Auch wenn der Bf den Computer verwendete, um sich ein Aufsuchen der Dienststelle zu ersparen, begründe dies keine berufliche Notwendigkeit.

Wie der Beweiswürdigung entnommen werden kann, anerkennt das Bundesfinanzgericht die Anschaffung des Notebooks im Jahr 2002 als beruflich notwendig. Die Aufwendungen für das Notebook können daher zur Gänze im Wege der AfA abgesetzt werden. Der AfA-Betrag wird aus diesem Grunde für das Jahr 2003 neu berechnet. Der Berechnung

wird eine Nutzungsdauer von 4 Jahren zu Grunde gelegt. Dies ergibt eine AfA von 662,53 Euro.

Für die im Jahr 2003 angeschafften zwei weiteren Computer wird infolge der obigen Ausführungen zur Beweiswürdigung keine berufliche Notwendigkeit erkannt. Diese Aufwendungen werden daher im Wege der AfA nicht zum Abzug zugelassen. Die entsprechenden Aufwendungen stellen keine Werbungskosten dar, sondern sind als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig. Die Aufwendungen können keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Die Aufwendungen für den Drucker werden nur zu einem Teil anerkannt. Da der Drucker für insgesamt drei Geräte in Anspruch genommen werden kann, und das Gericht nur einen davon als beruflich veranlasst anerkennt, werden auch die Kosten für den Drucker zu einem Drittel anerkannt. Da der Drucker auf Grund seiner Anschaffungskosten ein geringwertiges Wirtschaftsgut darstellt, erfolgt keine Berechnung einer Absetzung für Abnutzung.

Aufwendungen für Taschenlampe und Fernsehen sind Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen. Es handelt sich dabei typischerweise um Gegenstände, die in jedem durchschnittlichen Haushalt Verwendung finden. Diese Aufwendungen sind der privaten Lebensführung zuzuordnen und als solche nicht abzugsfähig. Die entsprechenden AfA-Beträge werden im Jahr 2003 damit nicht fortgeführt.

## **Zeitungen**

Nach Vorlage des Beleges und Einsichtnahme in die Beschreibung des Druckwerkes zeigt sich:

Die Rechnung ist auf den Bf mit der Bezeichnung Ing. Feuerwerkstechniker ausgestellt.

Bei dem Buch (Broschüre) aus der Reihe "Die roten Hefte" wird in der Beschreibung angeführt, dass brennbare Flüssigkeiten und Gase dem Feuerwehrangehörigen häufig begegnen und Sonderlöschmittel erfordern. Diese Stoffe stellen somit einen Sonderfall für den Feuerwehrangehörigen dar. Diesem Sonderfall ist dieses Heft gewidmet.

Nach der Beschreibung des Buches ist dieses eindeutig an Feuerwehrleute gerichtet. Diese Aufwendung ist daher der Tätigkeit bei der Feuerwehr zuzurechnen und als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig.

## **Sonstige Werbungskosten:**

### **Arbeitszimmer**

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf

entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen.

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Lehrtätigkeit vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit an jenem Ort gelegen ist, an dem die Vermittlung des Wissens und des technischen Könnens erfolgt und nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer (vgl. VwGH 29.1.2003, 99/13/0076; VwGH 9.9.2004, 2001/15/0181). Hinsichtlich Vortragstätigkeit vertritt der Verwaltungsgerichtshof den gleichen Standpunkt (VwGH 194.2006, 2002/13/0202).

Gegen diese Bestimmung wurde bereits Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben. Der Verfassungsgerichtshof hatte keine verfassungsrechtlichen Bedenken (VfGH Beschluss vom 24.6.1998, B 3172/97; *Doralt/Kofler*, EStG<sup>11</sup>, § 20, Tz 104/1). Das Bundesfinanzgericht hegt daher keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Bestimmung.

Die geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer bzw. Einrichtungsgegenstände wie Tischleuchte und Gemeindeabgaben können somit nicht als Werbungskosten Berücksichtigung finden. Die Aufwendungen in der Höhe von 182,17 Euro sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

## **Telefon**

In Anlehnung an die für 2009 vorliegende Gesprächsaufstellung werden im Sinne der obigen Ausführungen 18,88 Prozent der Telefonkosten als beruflich veranlasst anerkannt. Als Bemessungsgrundlage werden zur Berechnung die vom Finanzamt auf Grund der Belegprüfung ermittelten Telefonkosten herangezogen. Die Kosten für Internet (NANET; T-online, UTA) bleiben bei dieser Bemessungsgrundlage außer Ansatz, da die Gesprächsaufstellung, auf deren Grundlage die 18,88 Prozent errechnet wurden, nur anhand von Telefongesprächszeiten ermittelt wurde. Für das Jahr 2003 ergeben sich daraus Telefonkosten von 3.248,20 Euro. Davon 18,88 Prozent betragen 613,26 Euro. Die Telefonkosten sind in dieser Höhe als Werbungskosten abzugsfähig. Hinsichtlich Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird auf den Vorhalt vom 7. Juli 2015 und das diesem Vorhalt angeschlossene Beilagenblatt verwiesen.

Internetkosten:

Der Darstellung unter der Beweiswürdigung folgend werden die Internetkosten mit 10 Prozent geschätzt.

## **Fachliteratur und Büromaterial/Verbrauchsmaterial**

Die Aufwendungen für Fachliteratur und Büromaterial wurden teilweise durch Belege nachgewiesen, die auf den Namen des Sohnes des Bf ausgestellt sind.

Diese betreffenden Belege vermögen keinen Nachweis darüber zu erbringen, dass dem Bf Aufwendungen entstanden sind, die in der Lehrertätigkeit begründet sind. Da die Einkommensteuer personenbezogen erhoben wird und die Aufwendungen in Zusammenhang mit der Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen müssen, können Aufwendungen, die ein anderer Steuerpflichtiger tätigte, nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Dies betrifft die Aufwendungen für USB-Adapter (89 €), USB Kabel (30 €) und CD Rom 10 Stk (8,50 €) laut Aufstellung Spesenverteiler 2003.

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der EDV-Ausrüstung im Haushalt des Bf stehen, sind der Zuordnung der Kosten der EDV-Ausrüstung folgend ebenso wie die Kosten des Druckers aufzuteilen. Die darüberhinausgehenden Kosten werden den Kosten der privaten Lebensführung zugerechnet und sind als solche nicht abzugsfähig. Wie die konkrete Berechnung im Einzelnen erfolgt, kann dem beiliegenden Berechnungsblatt entnommen werden.

Ausgaben für Taschenrechner und Batterien sind Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen. Es handelt sich dabei typischerweise um Gegenstände, die in jedem durchschnittlichen Haushalt Verwendung finden. Diese Aufwendungen sind daher der privaten Lebensführung zuzuordnen und als solche nicht abzugsfähig.

Die Kosten für einen Handygerätehalter und für ein Headset sind entsprechend der anteiligen Aufteilung der Telefonkosten im Ausmaß der beruflich veranlassten Telefonkosten gleichfalls beruflich veranlasst. Diese Aufwendungen können daher im Ausmaß von 18,88 Prozent als Werbungskosten in Abzug gebracht werden (Berechnung siehe Berechnungsblatt).

Die Ausgaben für Ordner, Klarsichthüllen, Trennblätter betreffen Material, das für die Aufbewahrung von beruflichen Unterlagen üblicherweise benötigt wird. Eine berufliche Veranlassung im geltend gemachten Ausmaß ist glaubhaft. Diese Aufwendungen können als Werbungskosten Berücksichtigung finden (siehe Auflistung Berechnungsblatt).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird durch Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, im Allgemeinen ein im Privatbereich gelegenes Bedürfnis befriedigt; diese führt daher zu nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Unabhängig davon, ob es sich um Werke der klassischen Literatur, um Belletristik, um Comics, um Zeitschriftenmagazine, um Lexika oder sonstige allgemeine Nachschlagewerke, Atlanten, Reiseführer oder Bildbände allgemein kultureller Art handelt, bewirkt der Umstand, dass aus der Literatur Anregungen für die Berufstätigkeit gewonnen werden oder diese auch beruflich verwendet wird, nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung.

Die rechnerische Darstellung aller dargestellten Ergebnisse der Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht kann der Beilage entnommen werden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der vorliegende Fall hat keine Rechtfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen. Es war insbesondere der Sachverhalt zu klären. Die Rechtsanwendung ergab sich unmittelbar aus dem Wortlaut des Gesetzes oder aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, der das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung gefolgt ist.

**Beilagen:**

1. Tabellarische Darstellung der Berechnung der Werbungskosten 2003 (3 Seiten)
2. Berechnungsblatt Einkommensteuer 2003

Wien, am 12. September 2018