

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Adr, vertreten durch Mag. Ulrike Mathis, Wirtschaftstreuhänderin und Steuerberaterin, 6850 Dornbirn, Gabelsbergerstraße 6, vom 12. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. März 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber, der u. a. das Fach Musik an zwei Schulen unterrichtet, machte Werbungskosten von zusammen 4.298,79 € geltend. Diese wurden seitens des Finanzamtes nur teilweise anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, bei den Ausgaben für den iPod handle es sich um solche für die private Lebensführung. Beim Computerzubehör sei ein Privatanteil von 40% abgezogen worden. Die für DVD's und Ähnliches veranschlagten Kosten fielen unter das Abzugsverbots gemäß § 20 EStG. Das große Pendlerpauschale sei nicht gewährt worden, da für die Strecke B – L die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittel zumutbar sei.

In seiner Berufung erläuterte der Berufungswerber:

- Da er an zwei Schulen unterrichte, käme es während des Vormittages zu stundenplantechnischen Wechseln. Diese machten die Benützung des Privat-PKW erforderlich.
- Was den iPod betreffe, sei er gezwungen gewesen, alle Musikbeispiele für die jeweiligen Klassen und Zweige kompakt und zeitgemäß zu archivieren. Er besitze ein Zweitgerät, wodurch ihm eine saubere Trennung zwischen privater und schulischer Nutzung möglich sei.
- Der transportable Computer komme ebenfalls ausschließlich für die Schule zum Einsatz. Für den Privatgebrauch verfüge er in seinem Haushalt über zwei weitere Computer. Das Ausscheiden eines Privatanteiles sei insofern nicht gerechtfertigt.
- Anschaffungen über die Schule seien beschränkt und langwierig, weshalb er etwa diverse audiovisuelle Hilfsmittel (DVD's) privat angeschafft habe. Diese würden von ihm aber nicht weiter privat genutzt, da er sie ohnehin von der Vorführung im Rahmen des Unterrichtes schon kenne.
- Im Übrigen seien gleichartige Anschaffungskosten im Jahr 2005 berücksichtigt worden. Er verstehe nicht, warum dies nun für das Jahr 2007 ein Problem sei.

In einem Ergänzungersuchen nahm der Vertreter des Finanzamtes Bezug auf den Charakter des iPods als wesentlichen Bestandteil im Leben moderner Menschen, weshalb - neben einem unstrittig möglichen, gelegentlichen Einsatz für den Schulunterricht - eine Privatnutzung durch die drei Kinder des Berufungswerbers, aber auch durch ihn und seine Gattin anzunehmen sei. Für eine ausschließlich berufliche Nutzung sei eine entsprechende Nachweisführung erforderlich. Der Berufungswerber reichte in der Folge Rechnungen für zwei iPods (Anschaffungen 2.11.2006 und 27.6.2007) sowie Stundeneinsatzpläne ein und gab Auskunft über die beiden in seinem Haushalt befindlichen Computer. Laut Rechnung war einer von ihnen am 23.1.2004 um 1.419,00 € gekauft worden, bei dem anderen handle es sich um ein Geschenk des ältesten Sohnes.

Das Finanzamt erließ in der Folge eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Im Hinblick auf den **iPod** wurde ausgeführt, für eine elektronische Speicherung von Daten sei nicht unbedingt ein iPod nötig, da es verschiedene, preiswertere Medien für einen solchen Zweck gebe. Etwa koste das praktische Speichermedium USB-Stick, das im Übrigen die bis zu achtfache Kapazität des iPods aufweisen könne, nur ca. 25 €, dh also, ein Zehntel eines iPod nano. Der iPod sei auch nicht typischerweise ein Speichermedium, sondern diene dazu, Musik über

Kopfhörer zu konsumieren. Das Vorbringen des Berufungswerbers, die Anschaffung des Gerätes sei ausschließlich beruflich indiziert gewesen, überzeuge daher nicht.

Der objektive Charakter eines Personal-Computers (**Laptops**) lasse nicht ohne weiteres auf den tatsächlichen Verwendungszweck schließen. Im Falle des Berufungswerbers seien die beiden im Haushalt befindlichen Geräte in technischer Hinsicht veraltet. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass – für private wie berufliche Zwecke – bei bestehender Wahlmöglichkeit jenes Gerät ausgewählt werde, das die größten Vorteile für die beabsichtigte Anwendung biete. Daher sei im Hinblick auf das in Streit stehende iBook anzunehmen, dass sowohl der Berufungswerber als auch dessen Gattin sowie die noch im gemeinsamen Haushalt lebende Tochter dieses auch für private Zwecke einsetzen. Ein geschätzter Privatanteil von 40% sei daher gerechtfertigt.

Was die Tonträger (**DVD's**) betreffe, so seien diese nach ständiger Rechtsprechung des VwGH als Kulturgüter der privaten Lebensführung zuzuordnen. Daran ändere auch ein tatsächlicher Einsatz der DVD für berufliche Zwecke nichts. Entscheidend sei bei derartigen Gütern nicht die konkret erfolgende, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung.

Im Hinblick auf das **Pendlerpauschale** wurde seitens der Abgabenbehörde I. Instanz unter Angabe von ausdrücklich angeführten, fahrplankonformen Buslinien und Fahrzeiten erläutert, dass die Voraussetzungen für eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für den Berufungswerber an keinem Arbeitstag vorlägen. Ein Pendlerpauschbetrag stehe daher nicht zu.

In der Folge brachte der Berufungswerber durch seine steuerliche Vertretung einen Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Die Anschaffung von Computer, iPod und DVD's sei für den ihn notwendig gewesen. Nochmals wurde betont, dass für den Privatgebrauch und die im Haushalt lebenden Familienangehörigen zwei weitere Computer und ein weiterer iPod zur Verfügung stünden.

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

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG** 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu ihnen zählen neben anderen die in Z 7 leg. clt. umschriebenen Ausgaben für Arbeitsmittel.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG** 1988 dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten 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.

Nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt die Kernaussage der zuletzt zitierten Norm in einem Aufteilungs- und Abzugsverbot, das auf dem Gedanken der Steuergerechtigkeit beruht. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (*Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. II, § 20, Rz 21/2 ff.).

Welche Ausgaben der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, kann nur nach der allgemeinen Verkehrsauflassung, also in einer typisierenden Betrachtungsweise, beurteilt werden. Handelt es sich um typische Ausgaben des privaten Lebensbereiches, kommt grundsätzlich das Aufteilungs- und Abzugsverbot zum Tragen, außer die Ausgabe ist für den Betrieb oder Beruf nicht nur förderlich, sondern sogar notwendig. In diesem Fall wird der Abzug als Betriebsausgabe oder Werbungskosten anerkannt, wenn eine (nahezu) ausschließliche betriebliche (berufliche) Nutzung vorliegt oder der betrieblich (beruflich) und privat veranlasste Nutzungsteil sich einwandfrei trennen lassen (*Fröhlich* in SWK 2010, Heft Nr. 8, "Die typisierende Betrachtungsweise zur Feststellung einkommensteuerlicher Grenzen", mit Hinweis auf *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 20, Rz 2).

### **iPod und DVD's:**

Als typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienend werden nach Lehre und Rechtsprechung etwa zugeordnet: Literatur und Zeitschriften allgemeiner Art, bürgerliche Kleidung (auch wenn diese tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird), Geräte der Unterhaltungselektronik, Tonträger, Videoanlagen. In den Bereich der Unterhaltungselektronik bzw. der audiovisuellen Datenwiedergabe fallen auch iPods und DVD's.

Es ist dem Berufungswerber in seinen Ausführungen nicht gelungen, von der beruflichen Notwendigkeit der angeschafften Objekte zu überzeugen. So hat er den detaillierten und substantiierten Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung – dieser kommt Vorhaltscharakter zu –, wonach es wesentlich preiswertere und mit einem höheren Speichervolumen ausgestattete Speichermedien als gerade einen **iPod** nano – insbesondere den USB-Stick – gebe, keinerlei stichhaltigen Argumente entgegengesetzt. Auch schwieg er zu den Ausführungen, ein iPod stelle nicht ausschließlich ein Speichermedium von Musikbeispielen für Unterrichtszwecke dar, sondern diene vor allem der "Walkman"-Funktion. Allein der Umstand, dass in seinem zumindest drei Personen umfassenden Haushalt ein

---

zweiter iPod existiert, vermag nicht von der beruflichen Notwendigkeit sowie der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Nutzung des Zweitgerätes zu überzeugen.

Wenn auch im Weiteren seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht daran gezweifelt wird, dass die in Streit stehenden **DVD's** zur Gestaltung eines lebendigeren Unterrichts für schulische Zwecke eingesetzt wurden, ist auch in diesem Punkt auf die ausführlichen, steuerlich abschlägigen Erläuterungen in der Berufungsvorentscheidung zu verweisen. Eine berufliche Notwendigkeit der DVD-Anschaffungen konnte nicht erkannt werden.

Für die typischerweise dem privaten Lebensbereich zuzuordnenden Wirtschaftsgüter iPod nano und DVD's kommt daher das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 verankerte Aufteilungs- und Abzugsverbot zum Tragen.

#### **iBook und Zubehör:**

Kein Aufteilungsverbot besteht nach der Judikatur des VwGH etwa im Hinblick auf den Computer. Hier wird eine einwandfreie Trennbarkeit des beruflich und privat veranlassten Nutzungsanteils und der darauf entfallenden Kosten angenommen. Die Aufteilung kann auch im Schätzungsweg erfolgen.

Zumal PC's und Notebooks mittlerweile breitgefächerte Anwendungsmöglichkeiten mit vielfältigen Hör-, Musik- und Bildfunktionen wie Fernsehen, Radio und CD-Laufwerk aufweisen und die Anwendungsmöglichkeiten des Internets mit Inhalten von allgemeinem Interesse praktisch unbeschränkt sind, vermag die höchstgerichtliche Judikatur über die einwandfreie Trennbarkeit von beruflichen und privaten Komponenten nicht mehr zu überzeugen (vgl. *Fröhlich* in SWK 2010, Heft Nr. 8, wie oben). Vielmehr sind Handy, PC, Notebook und Internetverbindung heute übliche, multifunktionale Einrichtungen und typischerweise den Ausgaben der Lebensführung zuzurechnen, wenn sie in Bezug zu einem privaten Haushalt oder der Privatsphäre des Steuerpflichtigen stehen. Diese Ausgaben sind aber dann abzugsfähig, wenn sie nach allgemeiner Lebenserfahrung ihre Wurzel gewöhnlich im Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen haben (etwa Notebook eines Fachschriftstellers, Handy eines freien Journalisten, Internetanschluss im Beherbergungsbetrieb wie Fernseher im Gasthaus).

Der streitgegenständliche Laptop kann aufgrund seiner Eigenschaft als transportables Gerät, das keinen fixen Standort hat, nicht eindeutig einem privaten oder beruflichen Bereich zugeordnet werden. Die Ausführungen des Berufungswerbers, wonach zwei weitere im Haushalt vorhandene Computer alle Privatinteressen abdeckten und daher von einer ausschließlich beruflichen Veranlassung ausgegangen werden könne, vermochten – insbesondere unter Beachtung der ausführlichen und im Vorlageantrag unerwidert gebliebenen Argumentation in der Berufungsvorentscheidung – nicht zu überzeugen. Wenn

daher wohl auch eine typisierende Zuordnung der strittigen, eine private Anknüpfung nahelegenden Ausgaben für dieses multifunktionale Gerät zum Regelatbestand des Abzugsverbotes (vgl. oben iPod und DVD's) der allgemeinen Lebensführung denkbar wäre, folgt der Unabhängige Finanzsenat der im Hinblick auf Computer gepflogenen Judikatur des VwGH, die eine Trennbarkeit der Nutzungsanteile und allfällige Schätzung akzeptiert und erklärt den Ansatz einer 40%-igen Privatnutzung für gerechtfertigt.

### **Pendlerpauschale:**

Seitens der Abgabenbehörde I. Instanz wurde in der Berufungsverentscheidung in schlüssiger Weise dargelegt, weshalb ein Pendlerpauschale für die Strecke B – L ab 09/07 nicht zustehe. Einer Berufungsverentscheidung kommt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Vorhaltscharakter zu. Da der Berufungswerber die entsprechenden Ausführungen in seinem Vorlageantrag unwidersprochen gelassen hat, verweist der Unabhängige Finanzsenat auf diese.

Dem Einwand des Berufungswerbers, vergleichbare Kosten (DVD's) seien in einem früheren Jahr als Werbungskosten anerkannt worden, ist zu entgegnen, dass eine allfällig unrichtige abgabenbehördliche Beurteilung keinesfalls Rechtsbeständigkeit und Bindungswirkung erlangen kann. Vielmehr ist die Behörde verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0120; Ritz BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 114, Rz 9).

Richtigzustellen ist ein **Berechnungsfehler**, der offensichtlich der Abgabenbehörde I. Instanz unterlaufen ist:

Bei einem Anschaffungspreis von 1.160,40 € für das eBook und einer angenommenen Nutzungsdauer von drei Jahren beläuft sich die Afa auf 386,80 €, bei Ausscheidung eines Privatanteiles von 40% sind das 232,08 €. Während im angefochtenen Bescheid beim Computerzubehör der Privatanteil ausgeschieden wurde ( $100\% = 433,49$ , 60% liegen sind 260,10), wurde die Afa zu 100% in Abzug gebracht. Seitens des Unabhängigen Finanzsenates erfolgt die Richtigstellung insoweit, als die Afa nur in einem Betrag 232,08 € (= 60%) zu berücksichtigen war. Die steuerliche Auswirkung ist dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

**Beilage:** 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 25. Juni 2010