



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 12. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil des Bescheidspruchs.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz Bw.) reichte am 29.12.2008 eine Abgabenerklärung für das Jahr 2003 ein, in der sie Kirchenbeiträge von 100 €, Arbeitsmittel von 200 € und Sonstige Werbungskosten von 233 € geltend machte. In der Berufung gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid 2003 vom 12.1.2009 brachte sie vor, Sonderausgaben getätigt zu haben, die über dem Pauschalbetrag von 60 € liegen. Mit Bescheid vom 23.2.2009 wurde die Berufung als verspätet zurückgewiesen. In der Berufung gegen diesen Bescheid brachte die Bw. vor, die Berufung rechtzeitig zur Post gegeben zu haben.

Mit Schreiben vom 2.6.2009 wurde die Bw. ersucht, neben den geltend Aufwendungen für Wohnraumschaffung (von 1.409,46 €) Zahlungsnachweise für den Kirchenbeitrag (100 €) und die geltend gemachten Werbungskosten (433 €) vorzulegen. Die Bw. legte dazu (nach ihrem Vorbringen vom 19.9.2009) Unterlagen vor.

Mit Schreiben vom 7.7.2009 wurde an die Bw. folgendes „Ersuchen um Ergänzung“ gerichtet:

„Nach § 276 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hierbei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abänderungsbefugnis durch das Berufsbegehren nicht begrenzt. Eine Verböserung ist zulässig (zB VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

In diesem Sinn wird festgehalten, dass die im Erstbescheid vom 12.1.2009 geltend gemachten Werbungskosten (Arbeitsmittel 200 € und sonstige Werbungskosten 200 €) aus folgenden Gründen zu bereinigen wären:

Fachliteratur: Generell können nur jene Bücher als Werbungskosten anerkannt werden, die einschlägige Werke für die Lehrfächer des Steuerpflichtigen darstellen, nicht jedoch Anschaffungen, die der Allgemeinbildung dienen. Kosten für Fachliteratur wurden von Ihnen im Zuge der Antragstellung als sonstige Werbungskosten geltend gemacht, jedoch würde eine Berücksichtigung im Zuge einer zweiten Berufungsvorentscheidung nur in Höhe von 49,31 € erfolgen.

Arbeitsmittel: Nach Durchsicht der von Ihnen eingebrachten Zahlungsbelege könnten Kosten für Arbeitsmittel in Höhe von gesamt 202,89 € anerkannt werden. Es wird jedoch angemerkt, dass die Rechnung für den geltend gemachten PC bislang noch nicht vorgelegt wurde.

Sie werden darauf hingewiesen, dass die Beurteilung der von Ihnen eingebrachten Berufung unter Bedachtnahme auf die oben angeführten Ergänzungspunkte einer Reduktion der im Zuge des Erstantrages geltend gemachten Werbungskosten auf 252,20 € und somit eine Verböserung zur Folge hätte.

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO können Berufungen bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder zur Niederschrift (§ 87) zu erklären.“

Das mit Rückschein versandte Schreiben vom 7.7.2009 wurde nicht behoben und an die Abgabenbehörde zurückgestellt.

In der am 13.8.2009 ausgefertigten Berufungsvorentscheidung wurden Werbungskosten von 252,20 € anerkannt. An Sonderausgaben wurde weiterhin nur der Pauschbetrag von 60 € berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bw. mit dem Schreiben vom 7.7.2009 darüber informiert worden sei, dass die Beurteilung der Berufung eine Reduktion der im Zuge des Erstantrages geltend gemachten Werbungskosten und somit eine Verböserung zur Folge haben könnte. Generell könnten nur jene Bücher als Werbungskosten anerkannt werden, die einschlägige Werke für die Lehrfächer des Steuerpflichtigen darstellen, nicht jedoch Anschaffungen, die der Allgemeinbildung dienen. Werke wie zum Beispiel „B“, „C“, „D“, „E“ etc. stellten keine Fachliteratur im Sinne des § 16 EStG dar. Ausgaben wie zB eine Pumpe zum Aufblasen von Bällen, ein Kalender und Zeitplaner oder ein Absperrband seien als Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG zu qualifizieren (und somit nicht abzugsfähig). Von den geltend gemachten „Telefonkosten“ (Rechnungen der Monate Februar, Juni, August und November) sei ein Privatanteil von 40% in Abzug gebracht worden. Zudem werde „angemerkt, dass die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt

werden konnten als Beweismittel vorgelegt wurden“. Der Berufung sei daher „teilweise“ stattzugeben gewesen.

Im Vorlageantrag vom 9.9.2009 wurde um die nochmalige Bearbeitung der Berufungsvorentscheidung ersucht.

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

#### I.) Zurückweisungsbescheid vom 23.2.2009

Eine Aufhebung des Zurückweisungsbescheides vom 23.2.2009 ist nie erfolgt, wenngleich das Finanzamt nach Einbringung der weiteren Berufung vom 22.3.2009 offenkundig der Ansicht war, dass die Berufung vom 12.2.2009 rechtzeitig eingebracht wurde. Eine Entscheidung in der Sache selbst, wie sie mit der Berufungsvorentscheidung vom 13.8.2009 vorgenommen wurde, setzt allerdings voraus, dass der Zurückweisungsbescheid (vom 23.2.2009) beseitigt wird, weshalb – vor einem Eingehen in die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 – mit Aufhebung des Bescheides vom 23.2.2009 vorzugehen war.

#### II.) Einkommensteuer 2003

Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich ist. Dies gilt auch dann, wenn der/die Abgabepflichtige im Wege der Berufung gegen einen erklärungskgemäß ergangenen Abgabenbescheid weitere Abzugsposten geltend macht. Gelangt die Abgabenbehörde nach Prüfung der angeforderten Unterlagen zu dem Ergebnis, dass Teile der geltend gemachten Ausgaben zu Unrecht anerkannt wurden, hat sie die entsprechenden Ausgaben in der Berufungsvorentscheidung zu streichen. Die zu Recht bestehenden Abzugsposten sind anzuerkennen. Es entspricht nicht der in der Bundesabgabenordnung vorgezeichneten Vorgangsweise von Abgabenbehörden, den Abgabepflichtigen zu einer Zurücknahme seiner Berufung mit dem Bemerken zu bewegen, dass ansonsten eine „Verböserung“ des Abgabenbescheides in *anderen* Belangen zu erfolgen hätte (zumal dann, wenn ohnedies kein Abspruch in den Berufungspunkten erfolgt).

#### 1.) Sonderausgaben

Die Bw. hat in ihrer Berufung vom 12.2.2009 Darlehen und Zinsen für Wohnraumschaffung von 1.409,46 € geltend gemacht. In der Folge wurden Zahlungsnachweise über 971,00 € (Rückzahlungen an die Bausparkasse), 1.881,00 € (Eintragungsgebühr Bezirksgericht), 273,80 € (Barauslagenersatz für die Grundbucheintragung) sowie 37,01 € (an Unfallversicherung) vorgelegt. Mit Schreiben vom 28.3.2010 wurde bekannt gegeben, dass die Aufwen-

dungen auf Grund des Erwerbs einer neuen Wohnung von der F, einem gemeinnützigen Bauträger, erwachsen sind.

Es waren daher Sonderausgaben in Höhe von 3.162,81 € anzuerkennen (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. a und lit. d EStG 1988). Auf Grund der einschränkenden Bestimmungen des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG konnten diese allerdings nur in Höhe eines Betrags von 730 € steuerwirksam werden.

## 2.) Werbungskosten

a.) Nach Ansicht der Bw. ist der Titel „B“ von G (10,20 €) als ein „pädagogisches Fachbuch“ anzusehen. Die Bw., die an einem Gymnasium ua. das Fach „Deutsch“ unterrichtet, verweist dazu auf H („I“). Wenngleich der Bw. soweit gefolgt werden kann, dass ein solcher Bezug nahe liegt, vermag der Hinweis auf den Titel des Buches allein noch keinen derart ausreichenden Bezug zur Literaturgeschichte herzustellen, dass – in steuerlicher Hinsicht – von Fachliteratur iSd § 16 Abs. 1 Z 7 EStG ausgegangen werden müsste. Im Schreiben vom 3.3.2010 wurde darauf hingewiesen. Gleichzeitig wurde darauf aufmerksam gemacht, dass nach Internet-Recherchen der Eindruck entstanden ist, dass es sich um einen allgemein interessierenden Titel handelt. Die Bw. ist dieser Einschätzung nicht entgegen getreten. Sie hat im Wesentlichen nur darauf verwiesen, dass das Werk gute Dienst zu leisten vermochte, um Jugendliche in der Oberstufe besser verstehen zu können (das Buch sei daher auch nicht als „Fachliteratur“, sondern als „pädagogisches Fachbuch“ angeführt worden). Das Anliegen, Jugendliche besser zu verstehen, teilt die Bw. indessen mit einer breiten Leserschaft (zB Eltern). Werke, die von allgemeinem Interesse sind bzw. für einen nicht fest abgegrenzten Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, begründen steuerlich nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (zB VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065), und zwar auch dann, wenn sie im Einzelfall geeignet sind, Einsichten zu eröffnen, die *auch* für das berufliche Leben von Bedeutung sein können (sie stellen deshalb noch keineswegs „pädagogische Fachbücher“ dar). Dies ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG. Danach 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.

b.) Im Grunde gleichartige Überlegungen gelten für das „D“ (5,30 €), „E“ (24,90 €) und für die „C“ (2,20 €). Es kann als selbstverständlich angesehen werden, dass solche Bücher von allgemeinem Interesse sind (und daher im Wesentlichen nicht nur von Lehrern gekauft werden). Die Eignung solcher Bücher, bei Gelegenheit im Unterricht eingesetzt zu werden, reicht für deren steuerliche Abzugsfähigkeit nicht aus. Um eine geeignete Abgrenzung zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung herstellen zu können, müssten die

Anschaffungen nach der Rechtsprechung ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sein. Eine solche Intensität der beruflichen Veranlassung wurde von der Bw. nicht einmal behauptet. Während zunächst noch vorgetragen wurde, dass der Band „J“ gemeinsam mit den Schülern als Klassenlektüre gekauft wurde (was als ein Indiz der beruflichen Veranlassung der Anschaffung verstanden werden konnte), hat sich mit dem Schreiben vom 28.3.2010 ergeben, dass dies keineswegs der Fall gewesen ist (die Bw. hat im Unterschied zu den Schülern, die sich nur ein Buch auswählen konnten, „alle in Frage kommenden (Taschenbuch-)Ausgaben“ von Liebesgedichten unmittelbar in der Buchhandlung erworben; Beleg vom 20.3.2003 über 16,60 €).

c.) Die Bw. führte im Vorlageantrag aus, dass „die *angeführten Sportbekleidungen*“ die Aufschrift „K“ tragen und daher „Berufsbekleidungsstücke“ darstellen würden. Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 3.2.2010 wurde ihr mitgeteilt, dass sich in den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Akten des Finanzamts kein Hinweis befinde, dass sie die im Vorlageantrag erwähnte Berufsbekleidung bisher geltend gemacht habe. Sie wurde daher auch darum ersucht, den von ihr geltend gemachten Betrag zu beziffern.

Die Bw. legte mit dem Schreiben vom 28.3.2010 eine Aufgliederung von „Werbungskosten 2003“ vor, die sie offenbar schon dem Finanzamt vorgelegt hat. Aus dieser ergibt sich, dass sie Aufwendungen für „Sportbekleidung ausschließlich für den Sportunterricht“ im Betrag von 109 € geltend gemacht hat.

In dem bereits erwähnten Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 3.3.2010 wurde darauf hingewiesen, dass Sportbekleidung auch bei einem Turnlehrer grundsätzlich nicht abzugsfähig ist. Sollte die Abzugsfähigkeit darauf gestützt werden, dass die Kleidungsstücke eine entsprechende Aufschrift tragen (siehe Vorlageantrag), möge entsprechendes und ausreichendes Anschauungsmaterial für sämtliche Kleidungsstücke beigelegt werden.

Die Bw. teilte dazu in Ihrem Schreiben vom 28.3.2010 mit, dass eine Einzelrechnung nicht vorgelegt werden könne, da eine Gesamtbestellung getätigt worden sei. Sie habe bestellt: „1 Trainingsanzug komplett mit langer Hose und 1 Bermudahose, 3 dazu passende T-Shirts mit dem Logo (1 Langarm, 2 Kurzarm)“. Auch Schüler/innen der Schule hätten preisgünstig solche Sportbekleidung bestellen können. Der Fotoausdruck eines Kleidungsstückes wurde beigelegt.

Übliche Sportbekleidung stellt noch keine Berufsbekleidung im steuerlichen Sinne dar. Es sind daher auch bei einem Turnlehrer Trainingsanzüge, Sportleibchen, Sweater usw. nicht abzugsfähig (Jakom/*Baldauf*, EStG, 2009, § 20 Rz 90 „Sportbekleidung“).

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat in seinem Erkenntnis vom 21.12.1999, 99/14/0262, zum Ausdruck gebracht, dass nur Aufwendungen für typische Berufskleidung steuerlich ab-

zugsfähig sind, „also für solche Kleidung, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet“. Die Frage, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen bei bürgerlicher Kleidung durch ein Schild bzw. ein Emblem tatsächlich dauerhaft eine Nutzbarkeit bürgerlicher Kleidung im Rahmen der privaten Lebensführung ausgeschlossen werden kann, brauchte vom Gerichtshof im Beschwerdefall (im Hinblick darauf, dass es sich um ein im Verfahren unbeachtliches Neuvorbringen gehandelt hat) nicht beantwortet zu werden.

Es mag zutreffend sein, dass sich die Schule im Jahr 2003 – Archivdateien des Internets zufolge – nach außen hin im Wesentlichen noch mit dem Schriftzug präsentiert hat, der sich auch auf den von der Bw. erworbenen Kleidungsstücken findet (vgl. <http://www.archive.org/>). Die Bw. hat aber weder behauptet, dass sie diese Kleidungsstücke im Unterricht zu tragen verpflichtet war, noch ergibt sich aus ihrem Vorbringen, dass dies bei den Schülern der Fall gewesen ist. Es war der Bw. also offenkundig freigestellt, die Kleidungsstücke zu erwerben und zu tragen oder andere Sportbekleidung im Unterricht zu verwenden. Festzuhalten ist des Weiteren, dass die Kleidungsstücke nach ihrer Funktion wie auch nach ihrem äußeren Erscheinungsbild – ungeachtet des aufgebrachten Schriftzugs – geeignet waren, im Rahmen der privaten Lebensführung (dh. auch außerhalb des Unterrichts) verwendet zu werden. Es wird zutreffend sein, dass einzelne Steuerpflichtige außerhalb der beruflichen Tätigkeit nicht auch noch Kleidungsstücke tragen wollen, die eine Verbindung zu ihrer beruflichen Tätigkeit herzustellen geeignet sind. Dies ist aber gerade bei Sportbekleidung nicht durchwegs der Fall. Durch den Hinweis auf eine öffentliche Bildungseinrichtung wird die Verwendbarkeit der strittigen Kleidungsstücke *außerhalb des Unterrichts* noch keineswegs in einem Maße eingeschränkt, dass ihre Eignung für die private Lebensführung ausgeschlossen werden müsste.

d.) Mit dem Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 3.3.2010 wurde der Bw. weiters mitgeteilt, dass sich in den dem Unabhängigen Finanzsenats vorgelegten Akten weder eine Rechnung über den Erwerb eines Computers befindet noch ein Hinweis zu dem (aus diesem Grunde) geltend gemachten Betrag sowie zu den im Verwaltungsverfahren geltend gemachten Online-Gebühren. Erst aus der von der Bw. (mit Schreiben vom 28.3.2010) vorgelegten Aufstellung geht hervor, dass sie offenbar schon im Verfahren vor dem Finanzamt eine Absetzung für Abnutzung aus der Anschaffung des Computers im Betrag von 272,19 € sowie Online-Gebühren im Betrag von 115,15 € (nach Kürzung um einen Privatanteil) geltend gemacht hat.

Die Anschaffungskosten des – im zweiten Halbjahr 2003 angeschafften – Computers betragen 1.249 €. Unter Heranziehung einer von der Bw. (offenbar unter Berufung auf die Lohnsteuerrichtlinien) geltend gemachten Nutzungsdauer von drei Jahren ergab sich für das Veranlagungsjahr eine Halbjahres-Abschreibung von 145,72 € ( $1.249 \text{ €} / 3 \cdot 0,7 / 2$ ; § 7

Abs. 2 EStG). Die von der Bw. in die Berechnung der Absetzung für Abnutzung einbezogenen Kleinbeträge von 104,94 € (Rechnung vom 19.11.2003) und 7,00 € (Rechnung vom 30.7.2003) konnten – von den vom Finanzamt bereits berücksichtigten Beträgen von 9,99 € (Rohlingen) und 4,99 € (Papier) abgesehen – in voller Höhe abgezogen werden (96,96 €).

Die geltend gemachten Online-Gebühren konnten nur in Höhe des vom Finanzamt bereits berücksichtigten Betrags von 41,40 € anerkannt werden. Zum einen wurden von der Bw. offenbar schon im Verfahren vor dem Finanzamt lediglich einzelne Rechnungen in Höhe eines Gesamtbetrags von 69,00 € vorgelegt. Zum anderen bestehen gegen den vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeschiedenen Privatanteil von 40% keinerlei Bedenken. Es wäre gerade dann die Aufgabe der Bw. gewesen, die tatsächlich aufgewendeten Beträge glaubhaft zu machen, wenn ihr Beträge in „ungerechtfertigter“ Höhe in Rechnung gestellt worden wären. Aus welchen Gründen ein Privatanteil von 30% gerechtfertigt (und ein Privatanteil von 40% überhöht) sein sollte, wurde von der Bw. nicht dargelegt. Völlig unbestimmt geblieben sind auch ihre weiteren, erstmals im Schreiben vom 28.3.2010 enthaltenen Ausführungen zu den von ihr angeblich auch noch entrichteten Grundgebühren. Eine Anerkennung der dargestellten Beträge ohne jegliche Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung der beruflichen Veranlassung von konkretisierten Teilbeträgen ist ausgeschlossen.

e.) Gegen den Abzug der von der Bw. weiters geltend gemachten Aufwendungen für eine Pumpe, ein Absperrband, Kalender und Zeitplaner ( $9,99 \text{ €} + 5,99 \text{ €} + 8,90 \text{ €} = 24,88 \text{ €}$ ) wurden vom namhaft gemachten Vertreter des Finanzamts im Hinblick auf die von der Bw. vorgebrachten Gründe keine Einwendungen erhoben. Es gilt als bekannt, dass öffentliche Einrichtungen in Teilbereichen finanziell derart schwach ausgestattet (bzw. schwerfällig administrierbar) sind, dass kleinere Sachaufwendungen von den Bediensteten getragen werden müssen. Dies gilt gerade auch für Bildungseinrichtungen (Schulen).

f.) Die Werbungskosten waren daher mit 519,76 € anzusetzen ( $252,20 \text{ €}$  lt. angefochtenem Bescheid +  $145,72 \text{ €} + 96,96 \text{ €} + 24,88 \text{ €}$ ).

Beilagen: 1 Berechnungsblatt + 1 Konvolut Unterlagen lt. Schr. v. 28.3.2010

Innsbruck, am 31. März 2010