



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 1. April 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), laut ihrem Berufungsvorbringen eine Werk-, Handarbeits- bzw. Zeichenlehrerin, machte gemäß der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2004 Werbungskosten als Lehrerin in Höhe von € 635,61 geltend:

"Div. Material f. Schule, Arbeitskleidung, Fachlit.".

Weiters machte die Bw. außergewöhnliche Belastungen in Höhe von insgesamt € 201,60 geltend (unter der Kennzahl 735 - andere außergewöhnliche Belastungen).

Nach Erlassung einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung sind folgende Positionen verfahrensgegenständlich:

Fachliteratur, Glücksbringer, Kleidung und Schuhe als Werbungskosten sowie Pflegeheim-Zahlungen als außergewöhnliche Belastungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Fachliteratur:

Die Beträge in Höhe von € 53,95, € 48,00, € 4,35 und € 3,90 wurden vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung mit der Begründung nicht als Werbungskosten anerkannt, dass Aufwendungen für Fachliteratur dann Werbungskosten darstellten, wenn auf den Rechnungen der Titel des Werkes angegeben ist und so eine Zuordnung zur berufl. Sphäre möglich ist. Angaben wie Fachbuch, etc. reichten nicht aus, um die berufliche Notwendigkeit nachzuweisen. Daher seien die Rechnungen, auf denen der Titel des Werkes nicht angeführt ist, ausgeschieden worden.

Die Rechnungen weisen die Bezeichnungen "Fachbücher Technik", "Zeitungen/Zeitschriften" aus und geht aus den Rechnungen, abgesehen von einer Rechnung, weiters nicht einmal hervor, für wen sie ausgestellt wurden.

Im Vorlageantrag wurde (ebenso wie zuvor in der Berufungsschrift) diesbezüglich weder ein Vorbringen erstattet noch eine Nachweisführung angetreten.

Da einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltswirkung zukommt, wäre es an der Bw. gelegen gewesen, zumindest ein entsprechendes Vorbringen zu erstatten.

Die Berufung war daher hinsichtlich dieser Positionen mit den Beträgen von € 53,95 und € 48,00 als unbegründet abzuweisen.

Beträge in Höhe von € 9,50 und € 10,00 machte die Bw. mit der Bezeichnung "Fachliteratur" als Werbungskosten geltend.

Nach den vorgelegten Rechnungen handelt es sich um den Ankauf der Zeitschriften Lena Creativ, Burda Moden und Anna Spezial; aus den Rechnungen geht nicht hervor, für wen sie ausgestellt wurden.

Das Berufungsvorbringen lautet wie folgt:

"Bezügl. Fachliteratur

Als Werk-, Handarbeits- bzw. Zeichenlehrerin benötige ich für die SchülerInnen Zeitschriften, welche auch von allgemeinem Interesse sind wie:

Burda (Schnitte zum Nähen, stricken, basteln, ...) Sabrina (stricken, häkeln, ...), und wie diese Hefte alle heißen. Diese können nicht vom Schulbudget bezahlt werden.

Benötige diese für neue moderne Mode (Modell. Farben, Trends, ...).

Wurde mir in meinen ganzen fast 25 Jahren meiner Dienstzeit immer anerkannt."

Mit Berufungsvorentscheidung wurden die Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt:

"Bei den Ausgaben betr. Schnitthefte (Anna, Lena) handelt es sich um Aufwendungen, die

sowohl im berufl. als auch im privaten Interesse gelegen sein können. Da sich die Aufwendungen nicht einwandfrei trennen und diese beiden Bereiche zuordnen lassen, führt dies gemäß § 20 Abs. 1 EStG zur Nichtabzugsfähigkeit der gesamten Aufwendungen."

Im Vorlageantrag wurde folgendes Vorbringen erstattet:

"Woher nehmen Sie das Recht zu entscheiden, dass Anna, Lena etc. nicht ausschließlich für meinen Beruf erforderlich sind.

Privat benötige ich weder Schnitt-, Bastel-, oder sonstige Heft. Ich kann Schnitte selber zeichnen und habe für den Eigenverbrauch andere Ideen, welche ich in der Schule mit den Kindern gar nicht anfertigen könnte. Aber um nicht mehr Material als notwendig kaufen zu müssen, benötige ich eben auch diese Hefte. Ich könnte für jedes Werkstück auch Anschauungsmaterial anfertigen, das würde jedoch noch mehr Kosten verursachen. So viel Geld habe ich nicht, und Sie müssen auch nicht so viel berücksichtigen. Dies ist ja auch Ihr Vorteil."

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre steht, sind als Werbungskosten absetzbar (z.B. Gesetzeskommentar eines Richters). Wegen des in § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 enthaltenen Abzugs- und Aufteilungsverbotes von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung dienen, kann unter dem Begriff "Fachliteratur" nicht Literatur verstanden werden, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen auf Interesse stößt und die nicht zumindest für einen fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184). Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098, betreffend Literatur für die Unterrichtsgestaltung eines Lehrers). Aufwendungen für derartige Werke stellen keine Werbungskosten dar.

Vorweg darf bemerkt werden, dass die ursprüngliche Geltendmachung unter der Bezeichnung "Fachliteratur" mit dem in der Folge erstatteten Vorbringen insofern nicht im Einklang steht, als es sich letzterem folgend nicht um die Geltendmachung von Fachliteratur sondern von Unterrichtsmaterial handelt.

Bei den in Rede stehenden Zeitschriften handelt es sich in typisierender Betrachtungsweise um Anschaffungen, die von weiten Bereichen der (weiblichen) Bevölkerung getätigt werden. In der Berufungsvorentscheidung wurde zutreffend argumentiert, dass es sich um Aufwendungen handelt, die sowohl im beruflichen als auch im privaten Interesse gelegen sein können.

Wären der Bw. Ausgaben in einer Höhe erwachsen, wie sie üblicherweise nicht anfallen, wenn sie, mit anderen Worten, ein übliches Ausmaß übersteigen würden, hätten die Aufwendungen

anerkannt werden können. Mit Rücksicht auf die geltend gemachten Beträge liegt eine solche Situation gegenständlich nicht vor.

Zu den Glücksbringern:

Am 31. Dezember wurden von der Firma Pagro unter dem Firmennamen jener Gesellschaft, bei der die Bw. Gesellschafterin war, Glücksbringer im Betrag von € 23,68 in Rechnung gestellt.

Das Finanzamt berücksichtigte diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten bzw. gelangte der Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von € 132,00 in Ansatz.

In der Berufungsvorentscheidung wurde die Nichtberücksichtigung der Position Glücksbringer damit begründet, dass diese Aufwendungen nicht anzuerkennen seien, weil laut Artikelbezeichnung und Rechnungsdatum eindeutig ersichtlich sei, dass es sich dabei um keine berufliche Verwendung gehandelt haben kann.

Im Vorlageantrag wurde folgendes Vorbringen erstattet:

"Woher nehmen Sie das Recht zu entscheiden, dass Glücksbringer nicht ausschließlich für meinen Beruf erforderlich sind.

Die Glücksbringer waren am 31.12. schon verbilligt. Diese benötigte ich für eine Tasche, welche ich als Anschaungsmaterial anfertigen musste, da ich diese Idee nirgendwo abgebildet gefunden habe.

Aber in Zukunft werde ich nicht mehr darauf achten, denn das wird Ihrerseits nicht gewürdigt. Meine privaten Glücksbringer fertige ich sowieso selber an, kaufe so etwas nicht.

Liegen ungewöhnliche Umstände vor, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder stehen die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang, so besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. z.B. VwGH 19.5.1992, 91/14/0089).

Obwohl das Finanzamt die Nichtberücksichtigung der Position Glücksbringer auf zwei durchaus stichhältige Argumente gestützt hatte, setzte die Bw. den Ausführungen des Finanzamtes bloß ein durch nichts belegtes Vorbringen entgegen. Es wurde weder ein Nachweis erbracht noch ein Beweisantrag gestellt.

Zur Kleidung und Schuhe:

Der Rechnungsbeleg der Firma Schöps (aus dem nicht hervorgeht, für wen der Beleg ausgestellt wurde) weist folgende Bekleidung aus:

1 Da. Shirt, RH, 3/4, Stre € 16,95; 1 Jun. Shirt, Basic, RK, r € 5,50; 1 Da Shirt, RH, Spicy-Gl € 18,95; 1 Da. Shirt, RH, 3/4, Stre 16,95; 1 D. Cargohose Satin sc € 17,95.

Der Rechnungsbeleg der Firma H & M (aus dem nicht hervorgeht, für wen der Beleg ausgestellt wurde) weist folgende Bekleidung aus:

Strümpfe € 6,90, Strümpfe € 6,90.

Der Rechnungsbeleg der Firma Jello Schuhpark (aus dem nicht hervorgeht, für wen der Beleg ausgestellt wurde) weist folgende Schuhartikel aus:

Schuhe 37.0 € 19,90; Schuhe 23.0 € 9,90; Schuhe 37.0, € 34,90; Schuhe 23.0 € 19,90.

Der Rechnungsbeleg der Firma Top Schuh (aus dem nicht hervorgeht, für wen der Beleg ausgestellt wurde) weist folgende Artikel aus:

00.0 € 19,90; Schuhe 37.0 € 24,90 – € 15,00 Summe € 29.80.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 lautet:

"§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

...

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."

Der Verwaltungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass "Aufwendungen für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sind, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird. Steuerliche Berücksichtigung nach § 16 Abs. 1 Z 7 leg.cit. können nur Aufwendungen für typische Berufskleidung finden, also für solche Kleidung, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21.12.1999, 99/14/0262 und vom 30.10.2001, 2000/14/0173).

Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll der Werbungskostenabzug auf solche Berufungskleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornherein ausscheidet. Zur typischen Berufskleidung werden daher solche Kleidungsstücke zu rechnen sein, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen und deshalb bei einer Verwendung im Rahmen der Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden." (VwGH 23.4.2002, 98/14/0219).

Auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.11.2001, 96/13/0210, führt zu den Abgrenzungskriterien für beruflich veranlasste Aufwendungen für Kleidung aus: "Beruflich

veranlasste Aufwendungen für Kleidung, bei der es sich nicht um typische Berufskleidung mit einem private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung handelt, die privat benutzt werden kann, sind steuerlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn solche Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26.11.1997, 95/13/0061)."

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei sämtlichen Firmen um solche handelt, die nicht für den Handel mit Berufsbekleidung und Spezialschuhe für Berufszwecke bekannt sind. Vielmehr sind es Handelsfirmen, die übliche bürgerliche bzw. Freizeit-Bekleidung und -Schuhe führen.

Nach dem Inhalt der Belege handelt es sich nicht um Berufsbekleidung und Spezialschuhe für Berufszwecke.

Der damit im Einklang stehenden Beurteilung des Finanzamtes, wonach es sich bei der Kleidung und den Schuhen, deren Anschaffungskosten als Werbungskosten geltend gemacht werden, nicht um typische Berufskleidung handelt, wurde von der Bw. nicht widersprochen.

Im Übrigen handelte es sich beim Jun. Shirt und den Schuhen mit der Schuhgröße 23.0 nicht um Anschaffungen für die Bw. (sondern für die Kinder bzw. für eines der Kinder der Bw.).

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zu den Pflegeheim-Zahlungen:

Nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen an mittellose Angehörige insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Derart berücksichtigungsfähige Zahlungen unterliegen nur dem Selbstbehalt des Verpflichteten.

Zu den Unterhaltsleistungen gehören unter anderem auch Krankheits- und Pflegekosten.

Die Kosten für die Unterbringung eines nahen Angehörigen in einem Pflegeheim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit können beim Unterhaltsverpflichteten nach § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen verfügt. Die anfallenden Kosten sind um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen sowie um öffentliche Zuschüsse zu mindern (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 34 Anm 52).

Im Vorlageantrag machte die Bw. erstmalig Zahlungen an das Sanatorium M. in Höhe von insgesamt € 870,00 als außergewöhnliche Belastung geltend. Ihre Mutter sei im Pflegeheim M. untergebracht. Da ihre Mutter manchmal mehr Geld benötige, zahle die Bw. die restlichen Beträge an das Sanatorium.

Dem Vorlageantrag waren drei Zahlungsbelege beigelegt.

Weder aus den beiden Depotkassa-Einnahmebelegen noch aus der Auftragsbestätigung war ersichtlich, dass die Einzahlungen von der Bw. getätigten bzw. getragen wurden. Die erstgenannten Belege wiesen keinen Namen aus (angeführt ist nur der Name der Bewohnerin), der zweitgenannte Beleg wies als AuftraggeberIn/ EinzahlerIn den Namen der Mutter der Bw. aus.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte daher die Bw. nachzuweisen, dass sie die Aufwendungen getragen hat (insb. durch Vorlage der Kontoauszüge).

Die Bw. gab hierauf zunächst bekannt, die (Bank)Belege vom Jahr 2004 so aufbewahrt zu haben, dass sie diese momentan nicht finden könne, was zur Folge habe, dass sie das Datum der Belege (der Kontoauszüge) nicht feststellen könne. Daher ersuchte die Bw. um Zusendung der Daten der Kontoauszüge (Schreiben vom 25. Oktober 2007), welchem Ersuchen die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Schreiben vom 5. November 2007 nachkam.

In der Folge legte die Bw. eine am 15. Jänner 2008 seitens des Sanatorium M. ausgestellte Bestätigung folgenden Inhaltes vor:

“Betrifft: Zahlungen für Frau F...

Wir bestätigen hiermit, dass (die Bw.) die Zahlungen auf das Depotkonto von Frau F... geleistet hat.“

Im Übrigen gab die Bw. bekannt:

“Die Auszüge von der Bank kann ich leider nicht mehr nachbringen. Das heißt, dass ich diese Zahlungen herausnehmen muss.“

In weiterer Folge reichte die Bw. einen weiteren Depotkassa-Einnahmebeleg des Sanatorium M. nach. Dieser dritte Depotkassa-Beleg vom 9. April 2004 weist eine Zahlung in Höhe von € 1.000,00 aus.

Die Kosten der Unterbringung in einem Altersheim sind keine außergewöhnlichen Belastungen, wenn die Unterbringung lediglich aus Altersgründen erfolgt. Außergewöhnliche Belastungen können aber gegeben sein, wenn Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit Aufwendungen verursachen. Ist aus einem dieser Gründe die Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim geboten, so sind auch die Kosten der Unterbringung absetzbar. Von einer besonderen Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit bei

einem Aufenthalt in einem Altersheim kann bei Anspruch auf das Pflegegeld ab der Pflegestufe 1 ausgegangen werden.

Die Mutter der Bw. bezog im Jahr 2004 (wie zumindest seit dem Jahr 1994) lediglich eine Pension in Höhe von rd. € 13.000,00 (bzw. in den Vorjahren in geringerer Höhe) und erhielt seit dem Jahr 2001 Pflegegeld (Abgabeninformationsabfrage). Dass ein Pensionsbezug in dieser Höhe nicht ausreicht, eine Pflegeheimunterbringung zur Gänze abzudecken, bedarf keiner weiteren Ausführungen.

Der mittels Auftragsbestätigung bezahlte Betrag in Höhe von € 500,00 wird von der Bw. - wie oben festgehalten - nicht weiter als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Hinsichtlich der drei weiteren Beträge in Höhe von (€ 170,00 + € 1.000,00 + € 200,00 =) € 1.370,00 wies die Bw. mittels Vorlage der obangeführten Unterlagen nach, dass sie die Depotkassa-Einzahlungen getragen hat.

Einschließlich der bereits vom Finanzamt mit Erstbescheid anerkannten außergewöhnlichen Belastungen im Ausmaß von € 201,60 errechnen sich somit außergewöhnliche Belastungen in Höhe von insgesamt € 1.571,60.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt stattgegeben werden.

Insgesamt war der Berufung somit teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. Jänner 2008