

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2006/15/0125-5

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Waldviertel gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 31. Jänner 2006, GZ RV/0048-W/06, betreffend Einkommensteuer 2004 (mitbeteiligte Partei: Karl Lichtenegger, 3580 Horn, Lazarethgasse 13), zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Der Mitbeteiligte erzielt als Hauptschullehrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für 2004 machte die mitbeteiligte Partei Werbungskosten geltend, und zwar ua:

- 5 Tage und 4 Nächte Schülerliga Trainingswoche in L: € 190,22
- 5 Tage und 4 Nächte Schülerliga Projektwoche in T: € 240,06 (gefahrne km: 140)
- von T nach H zu einem Schülerligaspiel, gefahrene km 140: € 49,84
- AfA für einen zweiten Computer mit Anschaffungskosten von € 898,90 (Kauf des ersten Computers 2002, Kauf des zweiten Computers am 22.12.2004)
- Telefonkosten (40% der Festnetzkosten, 60% der Handyaufwendungen) sowie Internetkosten (80% der Kosten).

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 vom 25. August 2005 berücksichtigte das beschwerdeführende Finanzamt ohne nähere Begründung bloß einen Teil der geltend gemachten Werbungskosten.

Der Mitbeteiligte erhob Berufung.

Mit Vorhalt des beschwerdeführenden Finanzamtes vom 27. Oktober 2005 wurde der Mitbeteiligte um nähere Erläuterung der Aufwendungen für die Trainingswoche in L und die Projektwoche in T ersucht. Er wurde aufgefordert bekannt zu geben, ob der Dienstgeber einen Kostenersatz geleistet habe. Weiters wurde um Bekanntgabe der beruflichen Gründe für die Verwendung eines zweiten Computers (eines Notebooks) ersucht. Hinsichtlich der Telefonkosten wurde der Mitbeteiligte zur Vorlage geeigneter Unterlagen, aus welchen der Zweck und die Kosten der einzelnen beruflich bedingten Telefonate hervorgehe, aufgefordert.

Aus der Vorhaltsbeantwortung des Mitbeteiligten ergibt sich:

Zur Trainingswoche in L:

5 Tage zu je € 25,34 (€ 126,70) und 4 Nächte zu je € 14,63 (€ 58,52),
gesamt € 185,22; es sei kein Kostenersatz geleistet worden, aber es sei ein Dienstauftrag vorgelegen;

Projektwoche in T:

5 Tage, Tages- und Nachtsätze wie in der Trainingswoche in L, sohin ebenfalls € 185,22; vom Dienstgeber habe der Mitbeteiligte € 344,53 erhalten; in dieser Woche habe ein Schülerligaspiel in H stattgefunden, daher habe der Mitbeteiligte die Strecke T-H-T mit dem eigenen Pkw zurücklegen müssen.

Das Notebook werde bei Elternabenden, auf Projektwochen und im Unterricht verwendet.

Die Telefonkosten seien im beantragten Ausmaß beruflich bedingt. Der Mitbeteiligte habe zB am 5. November ein 43 Minuten langes Telefonat mit einer

Mutter geführt. Er habe die Telefonate als Lehrer für Elterngespräche, Exkursionsleiter, Schülerligaspiele, Schullandwochen- und Skikursbegleiter geführt.

In der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, die Kosten für die Projektwoche in T hätten deshalb nicht berücksichtigt werden können, da diese durch den Ersatz des Arbeitgebers in der Höhe von € 344,53 abgedeckt worden seien. Die Kosten für die Trainingswoche in L hätten nicht berücksichtigt werden können, da die Aufenthaltskosten für derartige Lehrgänge vom NÖ Fußballverband übernommen würden „(Quelle: Internet, NÖFV, Lehrgänge 2003)“. Bezüglich der Aufwendungen für den Zweitcomputer verwies das Finanzamt auf das hg Erkenntnis vom 28. Mai 2002, 96/14/0093, in welchem der Verwaltungsgerichtshof die Notwendigkeit der Anschaffung eines zweiten Computers durch einen Hauptschullehrer verneint habe. Hinsichtlich der Telefonkosten führte das Finanzamt aus, der Mitbeteiligte sei seiner Verpflichtung zur Angabe des Zwecks und der Kosten der einzelnen beruflich bedingten Telefongespräche trotz Aufforderung im Ergänzungsersuchen nicht nachgekommen, weshalb diese Kosten nicht berücksichtigt werden können.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2005 beantragte die mitbeteiligte Partei die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Hinsichtlich der Trainingswoche in L wurde ausgeführt: „Verpflegung und Unterkunft kostenpflichtig: 2-malige Heimfahrt erforderlich, also $880 \times 0,356 = 313,28$ als km-Geld“.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge und führte zur Begründung aus:

1.) Reisekosten:

Da der Mitbeteiligte für die Projektwoche in T vom Dienstgeber € 344,53 erhalten habe, sei ihm für diese Reise kein ungedeckter Aufwand erwachsen. Von den geltend gemachten Reisekosten seien somit die Reisekosten betreffend T in der

Höhe von € 289,90 (€ 240,06 zuzüglich € 49,84 Kilometergeld für eine Fahrt von T nach H zu einem Schülerligaspiel) nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt sei der Ansicht, dass dem Mitbeteiligten in Zusammenhang mit dem Aufenthalt in L kein Mehraufwand für Verpflegung und Unterkunft entstanden sei, weil laut einer Auskunft im Internet die Aufenthaltskosten für derartige Lehrgänge übernommen würden. Dem stehe allerdings das Vorbringen des Mitbeteiligten im Vorlageantrag gegenüber, wonach Verpflegung und Unterkunft in L kostenpflichtig gewesen seien. Das aus dem Internet bezogene Beweismittel betreffe nicht das Streitjahr 2004. Nach Ansicht der belangten Behörde sei glaubhaft, dass dem Mitbeteiligten in L (irgendwelche) Kosten für Verpflegung und Unterkunft entstanden seien, sodass von einer Absetzbarkeit der beantragten Tages- und Nächtigungspauschalen betreffend L ausgegangen werde. Die von der mitbeteiligten Partei geltend gemachten Tagsätze (€ 25,34) bzw Nachtsätze (€ 14,63) lägen unterhalb der steuerlich höchstzulässigen gesetzlichen Pauschalsätze gemäß § 26 Z 4 EStG und seien daher ebenso anzuerkennen wie die im Vorlageantrag geltend gemachten Kilometergelder von € 313,28.

2.) Notebook als Zweitcomputer:

Für die belangte Behörde sei glaubwürdig, dass der Mitbeteiligte nicht nur das PC-Standgerät zu Hause beruflich nutze, sondern als Lehrer für Mathematik, Geometrisch Zeichnen, Biologie und Umweltkunde auch das Notebook auf Elternabenden und Projektwochen beruflich verwende. Dem Finanzamt, welches seine Argumentation mit der hg. Entscheidung vom 28. Mai 2002, 96/14/0093, untermauere, halte die belangte Behörde entgegen, dass der Zweitcomputer ein mobiler Laptop und kein weiteres Standgerät sei und im gegenständlichen Fall die Anschaffungskosten des Laptop von € 898,90 nur einen Bruchteil der Anschaffungskosten des Zweit-Computers, dessen steuerliches Schicksal in der zitierten hg Entscheidung zu entscheiden gewesen sei, ausmachen würden.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei daher - ausgehend von der vom Mitbeteiligten geschätzten Nutzungsdauer von drei Jahren - die Jahres-AfA von € 299,63, allerdings unter Abzug eines Privatanteiles von 40%, einkünftermindernd anzusetzen.

3.) Telefonkosten:

Der Mitbeteiligte habe mit seinem Vorbringen im Vorlageantrag überzeugend dargetan, dass er berufliche Telefonate in einem mehr als geringfügigen Ausmaß getätigt habe. Es reiche die Glaubhaftmachung des Ausmaßes des Privatanteiles. Da der Mitbeteiligte erkennbar (Tätigkeit im Zusammenhang mit der Schülerliga) ein engagierter Lehrer sei, erscheine der belangten Behörde der berufliche Prozentsatz von 40% betreffend Festnetztelefon (von den Aufwendungen für das Festnetz wurden vorab 50% als auf die Ehefrau des Mitbeteiligten entfallend ausgeschieden) und von 60% betreffend Mobiltelefon als glaubwürdig. Aufwendungen für das Festnetz in Höhe von € 223,04 und für das Handy in Höhe von € 302,52 seien daher als Werbungskosten anzuerkennen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die auf § 292 BAO gestützte Beschwerde des Finanzamtes.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Trainingswoche in L:

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde Fahrtkosten für die zweimaligen Heimfahrten von der Trainingswoche in L (Kilometergelder), die der Mitbeteiligte erstmals in seinem Vorlageantrag geltend gemacht hat, als Werbungskosten anerkannt.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG). Zu solchen Aufwendungen können auch Fahrtaufwendungen zählen.

Die Bescheidbegründung hat nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Darstellung des Sachverhalts, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt, die Darstellung dieser behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung und die Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde, nach welcher sie die Verwirklichung abgabenrechtlicher Tatbestände durch den festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet, zu enthalten (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Zu Recht rügt das beschwerdeführende Finanzamt, dass dem angefochtenen Bescheid weder hinsichtlich der Sachverhaltsannahme noch hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung zu entnehmen ist, warum Aufwendungen für je zwei Fahrten von L zum Heimatort des Mitbeteiligten sowie von diesem Heimatort zurück nach L als Werbungskosten anerkannt worden sind. Angemerkt sei, dass im Übrigen auch nicht nachvollziehbar ist, aus welchen Gründen - entgegen den allgemeinen Erfahrungswerten - für die Entfernung zwischen L und dem Heimatort des Mitbeteiligten jeweils 220 Kilometer zurückzulegen sind.

Bei beruflich veranlassten Reisen nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 ist Grundvoraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten in Form von pauschalen Tages- bzw. Nächtigungsgeldern, dass Mehraufwendungen für Verpflegung bzw. Nächtigung überhaupt angefallen sind (vgl das hg Erkenntnis vom 30. Jänner 2003, 99/15/0085 mwN).

Das beschwerdeführende Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung, der auch die Wirkung eines Vorhaltes zukommt, zum Mehraufwand für Verpflegung und Unterkunft während der Trainingswoche in L ausgeführt, dass die Aufenthaltskosten für derartige Lehrgänge von einem Fußballverband übernommen würden. Das Finanzamt stützte sich dabei auf eine von ihm durchgeführte Internetrecherche und kam zu dem Ergebnis, wegen der Kostenübernahme könne der geltend gemachte Mehraufwand für Verpflegung und Unterkunft die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht mindern.

Im Hinblick auf die Wirkung der Berufungsvorentscheidung als Vorhalt ist es Sache der mitbeteiligten Partei gewesen, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. November 2002, 99/15/0165 mwN).

Im Vorlageantrag findet sich das Vorbringen, dass Verpflegung und Unterkunft „kostenpflichtig“ gewesen seien.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dem Mitbeteiligten seien im Zusammenhang mit dem Aufenthalt in L Kosten für Verpflegung und Kosten für Unterkunft angefallen. Sie hat ihre Beweiswürdigung ausschließlich darauf gestützt, dass der Mitbeteiligte im Vorlageantrag vorgebracht hat, Verpflegung und Unterkunft seien kostenpflichtig gewesen, und dass die Internetrecherche des Finanzamtes nicht das Streitjahr 2004 betroffen habe.

Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung angestellten Überlegungen schlüssig sind.

Im gegebenen Zusammenhang erscheint der Sachverhalt zumindest insoweit ergänzungsbedürftig, als das knapp gehaltene Vorbringen des Mitbeteiligten in seinem Vorlageantrag, Verpflegung und Unterkunft seien „kostenpflichtig“ jedenfalls nicht klar zum Ausdruck bringt, dass der Ersatz der angefallenen Kosten durch einen Dritten unterblieben ist.

2. Notebook als Zweitcomputer:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 gehören zu den Werbungskosten „Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.“

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 normiert den Werbungskostenabzug für

„Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).“

§ 7 Abs 2 EStG 1988 lautet:

„Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.“

Zu den Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 auch Ausgaben für Arbeitsmittel. Zur Eignung eines Computers als Arbeitsmittel hat der Gerichtshof bereits seine Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass die Erforderlichkeit des Einsatzes eines Computers als Arbeitsmittel 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. die hg. Erkenntnisse vom 12. April 1994, 91/14/0024 und vom 28. Mai 1997, 94/13/0203).

Das beschwerdeführende Finanzamt bestreitet das Vorliegen dieser Voraussetzung für ein Notebook, das zusätzlich zu einem PC zum Einsatz kommt, im Beschwerdefall nicht. Es leitet allerdings aus dem hg Erkenntnis vom 28. Mai 2002, 96/14/0093 ab, die Anschaffungskosten des Notebooks seien deshalb gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 den Kosten der Lebensführung zugeordnet, weil es sich um einen zweiten, parallel in Verwendung stehenden Computer handle.

Mit diesem Vorbringen zeigt das Finanzamt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Dem Vorerkenntnis ist nämlich insoweit ein anderer Sachverhalt zu Grunde gelegen, als es sich auch bei dem Zweitcomputer um ein Standgerät gehandelt hat. Im gegenständlichen Beschwerdefall hat die belangte Behörde hingegen unbedenklich vor dem Hintergrund der mobilen Einsetzbarkeit des Notebooks eine berufliche Veranlassung der Anschaffung abgeleitet.

Das Finanzamt rügt in diesem Zusammenhang weiters, dass für den am 22. Dezember 2004 angeschafften Laptop auf Grund der unterrichtsfreien Zeit keine

Inbetriebnahme erfolgen konnte. Hierzu weist die belangte Behörde in der Gegenschrift zutreffend darauf hin, dass zu einer Inbetriebnahme auch allfällige Vorbereitungsmaßnahmen zwecks späterer beruflicher Nutzung zählen.

Im Recht ist das beschwerdeführende Finanzamt allerdings mit dem Vorbringen, dass bei einer Nutzung des Wirtschaftsgutes von weniger als sechs Monaten im Kalenderjahr gemäß § 16 Abs.1 Z 7 und 8 EStG iVm § 7 Abs. 2 EStG nur die Hälfte der Jahres-AfA als Werbungskosten zu berücksichtigen ist. Indem die belangte Behörde entgegen dieser Bestimmung die Jahres-AfA zum Ansatz gebracht hat, hat sie die Rechtslage verkannt und den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

3. Telefonkosten:

In der Beschwerde wird vorgebracht, dass der Mitbeteiligte seinen Pflichten gemäß § 138 Abs 1 BAO nicht nachgekommen sei und die belangte Behörde zu Unrecht ohne weitere Beweisaufnahme den Angaben der mitbeteiligten Partei mit der Begründung gefolgt sei, dass der Abgabepflichtige aufgrund seiner Tätigkeit im Zusammenhang mit der Schülerliga ein engagierter Lehrer sei. Die belangte Behörde habe zu Unrecht einen beruflichen Prozentsatz von 40% betreffend das Festnetztelefon und von 60% für das Mobiltelefon angenommen.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (vgl. beispielsweise das hg Erkenntnis vom 8. Februar 2007, 2004/15/0102). Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1996, 92/14/0176).

Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl Ritz, BAO3, § 138 Tz 5).

Im vorliegenden Fall hat das beschwerdeführende Finanzamt den Mitbeteiligten mittels Vorhalt aufgefordert, hinsichtlich der geltend gemachten Telefonkosten geeignete Unterlagen vorzulegen, aus welchen der Zweck und die Kosten der einzelnen beruflich bedingten Telefonate hervorgehe. In seiner Vorhaltsbeantwortung legte der Mitbeteiligte die Rechnungen des Festnetzbetreibers und des Mobilfunkbetreibers betreffend das Veranlagungsjahr 2004 vor und stellte für die berufliche Veranlassung die Gründe dar (Elterngespräche, Telefonate als Exkursionsleiter, Telefonate im Zusammenhang mit den Schülerligaspielen, Telefonate im Zusammenhang mit Schullandwochen- und Skikursbegleiter). Demonstrativ verwies er auf ein 43 Minuten dauerndes Telefonat mit der Mutter einer erkrankten Schülerin.

Der belangten Behörde ist nicht erfolgreich entgegen zu treten, wenn sie den Beweis des beruflich veranlassten Anteiles an den Telefonkosten, etwa durch einen Einzelgesprächsnachweis, als einem Dienstnehmer regelmäßig nicht zumutbar beurteilt und sich daher mit der Glaubhaftmachung begnügt hat.

Der Mitbeteiligte hat den Betrag seiner gesamten Telefonkosten nachgewiesen (wobei sich schon aus den Beilagen zur Abgabenerklärung ableiten ließ, dass der Mitbeteiligte die Kosten für Festnetzgespräche als zu 50% auf die Ehefrau entfallend beurteilt) und Umstände für das Ausmaß des beruflichen Anteils dargetan. Wenn die belangte Behörde dadurch für den konkreten Einzelfall - unter Mitberücksichtigung des Umstandes, dass der absolute Betrag der Telefonkosten nicht als unüblich erscheint - den vom Mitbeteiligten im Rahmen der Werbungskosten angesetzten Anteil als glaubhaft gemacht angesehen hat, kann dies nicht als das Ergebnis unschlüssiger Beweiswürdigung angesehen werden, zumal auch das beschwerdeführende Finanzamt nicht aufzeigt, welche weiteren Umstände für die Aufteilung in beruflich veranlasste und nicht beruflich veranlasste Telefonaufwendungen die belangte Behörde hätte erheben oder in ihre Überlegungen einbeziehen können.

Hinsichtlich der Berücksichtigung von Telefonkosten als Werbungskosten zeigt die Beschwerde sohin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Aus dem Vorstehenden allerdings ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid, wegen der Prävalenz der inhaltlichen Rechtswidrigkeit gegenüber der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, wegen der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

W i e n , 28. Mai 2008