



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des HR., vom 10. Oktober 2005 sowie vom 31. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 3. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 und vom 17. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellter und Pensionist sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In dem vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 3. Oktober 2005 wurden die Studienbeiträge, Fahrtspesen und Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass bei einem Pensionsbezieher Studienbeiträge keine notwendigen Werbungskosten darstellen würden. Die Fahrtspesen seien durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Eine doppelte Haushaltsführung setze eine auswärtige Betriebsstätte voraus. Im gegenständlichen Fall lägen sowohl der Wohnsitz als auch die Betriebsstätte in Linz.

Gegen obigen Bescheid wurde am 10. Oktober 2005 Berufung erhoben und angeführt, dass neben dem Zweitwohnsitz in Linz sein Hauptwohnsitz in Offenhausen liege. Wohnsitz und Betriebssitz seien voneinander getrennt und daher eine doppelte Haushaltsführung erforderlich, für die folgende Kosten geltend gemacht werden:

Miete V – XII	€ 1.480,00
---------------	------------

Fahrtspesen Bus/Bahn	€ 400,00
Fahrtspesen Linz AG	€ 170,00
Fahrtspesen ÖBB Classic	€ 99,90
Summe	€ 2.149,90

Die zwei Studienbeiträge in Höhe von je 378,22 € (in Summe 756,44 €) seien für den Studiengang Steuerrecht an der Linzer Universität angefallen, die für die berufliche Laufbahn notwendig seien.

Es werde ersucht, die in der Einkommensteuererklärung beantragten Werbungskosten in Höhe von 3.581,96 € anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte aus, dass Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnsitz und Betriebsstätte dann nicht abzugsfähig seien, wenn der Wohnsitz aus persönlichen Gründen außerhalb einer üblichen Entfernung von 50 Kilometer liege. Ansonsten seien die Aufwendungen mit dem Pendlerpauschale abgegolten.

Mehrbelastungen aus einer doppelten Haushaltsführung könnten nur geltend gemacht werden, wenn eine Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar sei. Behält daher ein Alleinstehender den bisherigen Wohnsitz bei, so seien die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung privat veranlasst und daher nicht abzugsfähig.

Ein Hochschulstudium diene grundsätzlich der Erlernung eines Berufes, es seien daher diese Aufwendungen nicht absetzbar und zwar auch dann nicht, wenn einzelne Lehrveranstaltungen der Berufsfortbildung dienlich seien.

Am 10. April 2006 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2004 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Zusammenfassend wurde ausgeführt, dass sich die Fahrtspesen für die doppelte Haushaltsführung auf insgesamt 669,90 € belaufen würden. Laut § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 stehe bei einer Fahrtstrecke von 40 – 60 Kilometer jährlich ein Pauschalbetrag für Werbungskosten von 768,00 € zu.

Die Miete von 1.480,00 € könne insofern geltend gemacht werden als laut LStR § 16, Rz 354 folgender Sachverhalt zutreffe: „Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können. Es ist dabei auf die Verhältnisse des Einzelfalls und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen.“

Der Studienbeitrag in Höhe von 756,44 € für das Universitätsstudium sei nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG sehr wohl abzugsfähig. Studienbeiträge seien absetzbar, wenn es sich um eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit dem vom Steuerpflichtigen ausgeübten Beruf handle. Da das Studium der Wirtschaftswissenschaften mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit des Bilanzbuchhalters verwandt sei, sei eine Abzugsfähigkeit gegeben.

Es werde ersucht, die Werbungskosten in beantragter Höhe anzusetzen.

In dem vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Folgejahr 2005 vom 17. Mai 2006 wurden die Aufwendungen für das Studium sowie die Fahrtspesen und Kosten für die doppelte Haushaltsführung erneut nicht anerkannt und zur Begründung auf die Verlangung des Jahres 2004 verwiesen.

In der am 31. Mai 2006 eingebrachten Berufung wurde angeführt, dass von den insgesamt beantragten Werbungskosten in Höhe von 5.090,50 € folgende Beträge nicht anerkannt wurden:

Studienbeitrag für SS 2005 Uni Linz	€ 378,22
Studienbeitrag für WS 2005/06 Uni Linz	€ 378,22
Fernuniversität Hagen/BRD	€ 633,25
Fahrtspesen Bus/Bahn	€ 400,00
Fahrtspesen Linz AG	€ 173,00
Fahrtspesen ÖBB Classic	€ 99,90
Fahrtspesen Fernuniversität Hagen	€ 142,30
Skripten ÖH Shop	€ 13,00
Summe	€ 2.217,89

Die Abzugsfähigkeit sei insbesondere auch deshalb gegeben, weil es sich um eine Aus- und Fortbildungsmaßnahme zum ausgeübten Beruf des Bilanzbuchhalters handle.

Die Fahrtspesen betragen insgesamt 815,20 €. Laut § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG stehe bei einer Fahrtstrecke von 40 – 60 Kilometer jährlich ein Pauschbetrag für Werbungskosten von zusätzlich 981,00 € zu, soweit diese nicht schon durch die Aus- und Fortbildungsmaßnahme bedingt seien.

Weiteres werde ersucht, die ausländischen Einkünfte aus der deutschen Rente in Höhe von 1.046,04 € nicht der Bemessungsgrundlage für die Durchschnittssteuersatzberechnung zu Grunde zu legen, da sie laut §§ 1 – 3/10 b VO zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen von

der Besteuerung auszunehmen seien, wenn wie in Deutschland für diese Einkünfte eine der österreichischen Einkommensteuer vergleichbare Besteuerung vorgesehen sei.

Bei den sonstigen (13. und 14.) Pensionsbezügen in Höhe von 1.857,98 € sei eine Lohnsteuer in Höhe von 106,68 € mit einem festen Steuersatz von 6 Prozent berechnet worden, obwohl laut § 67 Abs. 1 EStG ein Freibetrag von 2.000,00 € vorgesehen sei, wenn das Jahressechstel diesen Betrag nicht überschreite. Danach habe die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit einem festen Steuersatz zu unterbleiben.

Die Berufungen wurden am 19. September 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Am 22. August 2007 langte beim Unabhängigen Finanzsenat eine Bescheinigung von der Deutschen Rentenversicherung in Berlin ein, aus der die Beiträge, die der Versicherte gezahlt hat, ersichtlich sind.

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

A.) Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung 2004 und 2005

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz beruflich bedingt ist. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist dann beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann.

Nach der Lehre und Verwaltungspraxis ist eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt ist (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 4, Tz 347 f. und Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 16, Tz 102, Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“).

Nach der Judikatur ist eine Entfernung von 78 Kilometer oder eine Fahrzeit von ungefähr einer Stunde noch zumutbar (vgl. VwGH 19.9.95, 91/14/0227). In einem weiteren Erkenntnis wurde durch den VwGH die Feststellung der Abgabenbehörde, wonach die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz bei einer Strecke von 83 Kilometer zumutbar ist, ausdrücklich bestätigt. Für den VwGH stellt eine solche Strecke keine unüblich weite Entfernung dar (vgl. VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

Der Hauptwohnsitz in Offenhausen ist nach einer Abfrage des Herold Routenplaner rund 58 Kilometer vom Beschäftigungsort in Linz entfernt, wobei die Fahrzeit mit dem PKW mit 45 Minuten angegeben ist. Nach einer Abfrage des ÖBB Fahrplanes beträgt die Wegzeit (inklusive Wartezeiten und Fußweg) vom Hauptwohnsitz zum Beschäftigungsort unter Benützung der

öffentlichen Verkehrsmittel durchschnittlich 1 Stunde und 20 Minuten, wobei es auch noch günstigere Verbindungen gibt.

Eine solche Dauer zur Erreichung des Beschäftigungsortes vermag auf den ersten Blick als lange erscheinen, außergewöhnlich ist sie aber nach den Erfahrungen im täglichen Erwerbsleben keinesfalls. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann dem Bw. bei einer Entfernung von rund 58 Kilometer zum Beschäftigungsort eine tägliche Rückkehr zu seinem Hauptwohnsitz zugemutet werden.

Die Verwaltungspraxis nimmt bspw. bei der Pendlerpauschale ab einer Entfernung von über 40 Kilometer eine unzumutbare lange Wegzeit an, wenn für eine einfache Strecke ein Zeitrahmen von zweieinhalb Stunden überschritten wird (vgl. Doralt, aaO., § 16, Tz 105 ff.).

Die Begründung des Zweitwohnsitzes am Beschäftigungsort ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht beruflich veranlasst.

Die dem Bw. erwachsenen Aufwendungen für die Miete des Zweitwohnsitzes und die Kosten für Familienheimfahrten waren auf Grund der täglichen Erreichbarkeit des Hauptwohnsitzes (Familienwohnsitzes) privat veranlasst und dadurch nicht abzugsfähig.

#### B.) Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 2004 und 2005

Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu den abzugsfähigen Werbungskosten. Anders als bei den betrieblichen Einkünften sind diese jedoch pauschaliert. Fahrtkosten eines Dienstnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten.

Im Berufungswege wurde für die Jahre 2004 und 2005 das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG beansprucht.

Der Bw. verfügte sowohl in Offenhausen als auch in Linz über einen Wohnsitz.

Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend. Nach der Rechtsprechung sind nur Fahrtstrecken bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen (vgl. VwGH 19.9.1995, 91/14/0227).

Da die Entfernung zwischen dem Zweitwohnsitz und der Arbeitsstätte, beide in Linz gelegen, weniger als 20 Kilometer beträgt, besteht kein Anspruch auf einen Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG.

#### C.) Ausbildungs- und Fortbildungskosten für 2004 und 2005

Werbungskosten sind auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Universitätsstudien bzw. einzelne Lehrveranstaltungen eines Studienganges sind sowohl als Ausbildungs- und Fortbildungsmaßnahme abzugsfähig. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von diesen Kosten ist ein Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit, wobei ein solcher Zusammenhang grundsätzlich nur bei einer gleichzeitig mit der Bildungsmaßnahme ausgeübten Tätigkeit besteht (vgl. Doralt, aaO., § 16, Tz 203/5 u. 203/8).

Der Bw. absolviert das Studium der Wirtschaftswissenschaften (mit Schwerpunkt Steuerrecht) und erzielt Einkünfte als Bilanzbuchhalter. Für den Unabhängigen Finanzsenat steht zweifelsfrei fest, dass die durch die Bildungsmaßnahmen erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen des ausgeübten Berufes verwertet werden können.

Da das Studium im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit steht, ist entgegen der Ansicht des Finanzamtes eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht notwendig, weil in beiden Fällen eine Abzugsfähigkeit gegeben ist (vgl. LStR 2002, Rz 358).

Dass der Bw. neben seinen Activeinkünften auch eine Pension bezieht, ist dabei nicht schädlich. Nur wenn ein Pensionist keine Erwerbstätigkeit mehr ausübt, sind Bildungsmaßnahmen jedweder Art als Werbungskosten nicht absetzbar (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).

Als abzugsfähige Aus- und Fortbildungskosten sind daher anzuerkennen:

Studienbeitrag für SS 2004 Uni Linz	€ 378,22
Studienbeitrag für WS 2004/05 Uni Linz	€ 378,22
Summe für 2004	€ 756,44
Studienbeitrag für SS 2005 Uni Linz	€ 378,22
Studienbeitrag für WS 2005/06 Uni Linz	€ 378,22
Fernuniversität Hagen/BRD	€ 633,25
Fahrtspesen Fernuniversität Hagen	€ 142,30
Skripten ÖH Shop	€ 13,00
Summe für 2005	€ 1.544,99

Die anzuerkennenden Werbungskosten setzen sich wie folgt zusammen:

Werbungskosten laut Einkommensteuerbescheid für 2004	€ 675,62
Aus- und Fortbildungskosten für 2004	€ 756,44
Summe Werbungskosten nach Berufungsentscheidung	€ 1.432,06
Werbungskosten laut Einkommensteuerbescheid für 2005	€ 622,61
Aus- und Fortbildungskosten für 2005	€ 1.544,99
Summe Werbungskosten nach Berufungsentscheidung	€ 2.167,60

#### D.) Progressionsvorbehalt für deutsche Rente 2005

Bei Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung im Sinne des Art. 10 Abs. 2 Z 1 DBA Österreich-Deutschland kommt das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zu.

Aus Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich-Deutschland ergibt sich, dass Österreich als Wohnsitzstaat des Bw. für solche Bezüge kein Besteuerungsrecht zukommt. Zuzufolge Art. 15 Abs. 3 DBA Österreich-Deutschland werden allerdings die von Österreich zu erfassenden Einkünfte mit dem Satz besteuert, der dem Gesamteinkommen des Bw. entspricht (Progressionsvorbehalt).

Der Durchschnittssteuersatz ist unter anderem maßgeblich für den Progressionsvorbehalt bei befreiten Auslandseinkünften (vgl. Doralt, aaO., § 33, Tz 70).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0099 festgehalten, dass Rentenbezüge aus der Bundesrepublik Deutschland progressionserhöhend anzusetzen sind, wenn die geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG). Es kommt jedoch nicht darauf an, ob die Beiträge in den Jahren der Beitragszahlung tatsächlich einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder berücksichtigt worden sind.

Aus der von der Deutschen Rentenversicherung in Berlin vorgelegten Bescheinigung ist ersichtlich, dass es sich bei den eingezahlten Beiträgen um Pflichtbeiträge im Rahmen der gesetzlichen Rentenversicherung handelte. Da diese geleisteten ausländischen Versicherungsbeiträge ihrer Art nach auf Grund der in den Berufungsjahren geltenden Rechtslage in voller Höhe einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten (§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG), handelt es sich bei der deutschen Rente um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt eine Pension aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung vor, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Der Bw. verkennt somit die Rechtslage, wenn er vermeint, dass die Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung aus der Bundesrepublik Deutschland bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes außer Ansatz zu lassen sind.

E.) Sonstige Bezüge § 67 EStG im Jahr 2005

§ 41 Abs. 4 EStG normiert: Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 EStG oder § 68 EStG steuerfrei bleiben oder mit dem festen Satz des § 67 EStG zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 u. 2 EStG entfällt, ist aber **neu** zu berechnen. Übersteigen die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 u. 2 EStG die Freigrenze von 2.000,00 € beträgt die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 EStG 6 Prozent des 620,00 € übersteigenden Betrages, höchstens jedoch 30 Prozent des 2.000,00 € übersteigenden Betrages.

Damit wird der bei mehreren Dienstverhältnissen mit Lohnsteuerabzug mehrfach in Anspruch genommene Vorteil des § 67 EStG auf das einfache Ausmaß zurückgenommen (vgl. Doralt, aaO., § 41, Tz 15).

Die Steuer für die sonstigen Bezüge wurde daher entgegen der Ansicht des Bw. wie folgt zu Recht festgesetzt:

sonstige Bezüge PVA	€ 1.857,98
abzügl. SV-Beiträge für sonst. Bezüge	€ -91,98
sonstige Bezüge Dr. B.	€ 631,98
Summe	€ 2.397,98
abzüglich Freibetrag	€ 620,00
Bemessungsgrundlage	€ 1.777,98
Steuer sonstige Bezüge 6 Prozent	€ 106,68

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 7. September 2007