



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 23. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 23. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2003 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Bw. bezog in den berufungsgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gegen die im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung ergangenen Einkommensteuerbescheide brachte sie rechtzeitig Berufungen ein, da das Pendlerpauschale nicht wie beantragt gewährt wurde und Fahrtkosten zu Fortbildungsveranstaltungen nicht wie beantragt als Werbungskosten qualifiziert wurden. Sie arbeite als Kindergärtnerin in L (i.d.F. L), ihren Lebensmittelpunkt hatte sie im berufungsgegenständlichen Zeitraum in M (i.d.F. M): Hier wohnte sie, hatte Freunde, war in der Jungschar engagiert, übte dort ihr Wahlrecht aus, verbrachte dort ihre Wochenenden. Die Fahrten zur Arbeitsstätte habe sie überwiegend von M aus angetreten. Aufgrund ihrer Dienstzeiten und der Öffnungszeiten des Kindergartens konnte sie ein Massenbeförderungsmittel hinsichtlich der halben Fahrtstrecke M bis L nicht benutzen. Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen als unbegründet abgewiesen. In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Bw. nach der

Matura eine Halbtagsbeschäftigung angenommen habe um ein Studium in L beginnen zu können. Deshalb habe sie im Jahr 2000 ein Zimmer mit ca. 23 m² in L, RS (i.d.F. RS) gemietet, das auch ihr Nebenwohnsitz war. Diese "Studentenbude" war im Dachraum eines Nachkriegsgebäudes, ausgestattet mit WC und Brause, einem Kühlschrank (darauf zwei Kochplatten), einem Bett und einem Schreibtisch. Bedingt durch die Dachschräge (1 Dachgaubenfenster) war für Waschmaschine, Kleiderkasten und Regale zum aufbewahren von Lebensmitteln kein Platz. Durch die unzureichende Wärmedämmung war es im Sommer sehr heiß und im Winter sehr kalt.

Seit damals nutzte sie diese Wohnung aus den angeführten Gründen nur gelegentlich und pendelte überwiegend von M zur Arbeitsstätte nach L. Sie wiederholte ihre Berufungsausführungen zum Lebensmittelpunkt in M, weiters brachte sie vor, dass in M ihre Wäsche "gewaschen, getrocknet und gebügelt" sowie für sie gekocht wurde. Sie habe in M gewohnt, konnte dort in Ruhe lernen und ihre Aus- und Fortbildung möglichst schnell abschließen.

Im September 2003 habe sie das Mansadenzimmer in L, RS aufgegeben und einen neuen Nebenwohnsitz in L, KS (i.d.F. KS) angemeldet. Bedingt durch die Förderrichtlinien für den Erwerb einer Eigentumswohnung habe sie sich mit Hauptwohnsitz in L angemeldet: Nach Renovierung der Eigentumswohnung übersiedelte sie 2005 "tatsächlich" nach Linz. – Die Fahrten zur Arbeitsstätte habe sie im berufsgegenständlichen Zeitraum von M aus angetreten.

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass die Bw. vom 1.9.1986 bis 18.10.2004 in M ihren Hauptwohnsitz hatte, ab 18.10.2004 bis 25.7.2005 hatte sie den Hauptwohnsitz in L, KS. Ab 18.10.2004 bis 27.12.2004 hatte sie den Nebenwohnsitz in M. Zuvor hatte sie Nebenwohnsitz in L, RS (30.10.2000 bis 15.9.2003) und in L, KS (15.9.2003 bis 18.10.2004).

Die Abgabenbehörde erster Instanz ersuchte die nunmehrige Bw. in einem Vorhalt ua. die beantragten Werbungskosten (inklusive einer Aufstellung, wie sie ermittelt wurden) zu belegen und eventuell erhaltene oder noch zu erwartende Zuschüsse für Bildungsmaßnahmen abzuziehen.

Die Bw. teilte mit, dass die Kosten von Bildungsmaßnahmen (ausgenommen Seminar Feldenkraismethode und Pädagogik nach Wild) vom Dienstgeber getragen wurden, die Lehrgänge und Kurse jedoch in der Freizeit zu absolvieren waren.

In der Folge anerkannte die Abgabenbehörde erster Instanz die im Zusammenhang mit den beantragten Seminaren geltend gemachten Kosten, korrigierte jedoch die Kilometer hinsichtlich eines Kongresses in BI (i.d.F. BI) im Mai 2003 von 280 auf 220, hinsichtlich der Kommunikation – und Gebärdenspracheausbildung 2003 und 2004 in L, LS (i.d.F. LS) von je 84 auf 10 km, hinsichtlich des Montessorilehrgangs 2003 und 2004 in St (i.d.F. St) von je 66

auf 30 km, hinsichtlich des Lehrgangs "Kindliche Erfahrungen mit Verlust" 2004 von je 84 auf 10 km, hinsichtlich des Lehrgangs "Kindersprache und Spracherwerbsstörungen" 2004 in AP (i.d.F. AP) von je 216 auf 110 km, sodass die Kilometergelder nicht wie beantragt sondern nur entsprechend der korrigierten Kilometeranzahl als Werbungskosten anerkannt wurden. Nicht vom Dienstgeber bezahlte Kurskosten wurden ebenfalls als Werbungskosten qualifiziert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km 384,00 € (2003), 450,00 € (2004)

40 km bis 60 km 768,00 € (2003), 891,00 € (2004)

über 60 km 1.152,00 € (2003), 1.332,00 € (2004) jährlich.

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 210,00 € (2003), 243,00 € (2004)

20 km bis 40 km 840,00 € (2003), 972,00 € (2004)

40 km bis 60 km 1.470,00 € (2003), 1.692,00 € (2004)

über 60 km 2.100,00 € (2003), 2.421,00 € (2004) jährlich. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Wesentlich zur Entscheidungsfindung ist festzustellen, wo die Bw. 2003 und 2004 ihre Wohnung innehatte. Zur Auslegung dieses Begriffes im abgabenrechtlichen Sinn kann nicht

die Haupt- und Nebenwohnsitzqualität einer Wohnstätte beitragen, sondern ist zur Klärung der Wohnungsqualität die Judikatur des VwGH heranzuziehen: Danach ist eine bloße Schlafstelle in einem Raum, den der Arbeitnehmer mit Kollegen teilen muss, nicht als Wohnung im Sinne der Abgabenvorschriften anzusehen (VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0145) während eine Garconniere als Wohnung anzusehen ist, weil durch sie ungeachtet ihres Ausmaßes das Wohnbedürfnis des Steuerpflichtigen befriedigt wird (VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227): Daraus ist ersichtlich, dass wesentlich zur Qualifizierung als Wohnung nicht eine gewisse Größe, sondern die Befriedigung des Wohnbedürfnisses ist. Offenkundig kann laut Meinung des VwGH das Wohnbedürfnis dann nicht befriedigt werden, wenn dem Steuerpflichtigen lediglich eine Schlafstelle zur Verfügung steht, die in einer Räumlichkeit ist, die er mit anderen Kollegen teilen muss. Im berufsgegenständlichen Fall nun stand die Wohnung in der RS der Bw. allein zur Verfügung, dh. sie war allein ihrem privaten Umfeld zugeordnet, ohne sie mit anderen Kollegen teilen zu müssen. Dass das Wohnbedürfnis befriedigt werden konnte, ist daraus zu schließen, dass neben Bett und Schreibtisch auch Dusche und WC sowie Kühlschrank und zwei Kochplatten vorhanden waren: Es war dadurch möglich, das tägliche Leben in dem ca. 23 m² großen Raum zu bestreiten, wobei durchaus eingeräumt wird, dass es nicht dem Komfortbedürfnis und den Lebensansprüchen der Bw. entsprochen haben mag: Wesentlich zur Qualifizierung der Befriedigung des Wohnbedürfnisses ist jedoch nicht der subjektive Anspruch, sondern das objektive Vorliegen von Möglichkeiten zur Erfüllung der wichtigsten Lebensbedürfnisse (wie Hygiene, Schlafen, Kochen), was in der Wohnung in der RS durchaus gegeben war. Die fehlende Möglichkeit zum Betrieb einer Waschmaschine steht dem nicht entgegen, da Wäschewaschen nicht zu den Vorrichtungen des täglichen Lebens wie Hygiene, Schlafen, Kochen zählt und gerade im städtischen Bereich durch Wäschereien bzw. Gemeinschaftswaschmaschinen in Wohngebäuden vorgesorgt ist. Auch der Hinweis auf die schlechte Wärmedämmung des Gebäudes bringt nichts für die Bw., da derartige wärmetechnische Mängel zwar nicht wünschenswert sind, jedoch bekannt ist, dass ein allgemeiner, gleich gelagerter wärmetechnischer Standard durchaus noch nicht erreicht ist, weshalb diesbezügliche Qualitätsunterschiede im Wohnen (die sich im Mietpreis ausdrücken) gegeben sind. Auch die Hinweise auf fehlende Kästen und Regale bringen nichts für das Berufsbegehren, da schon durch das Vorhandensein eines Kühlschranks eine große Menge an Lebensmitteln dort gelagert werden kann und die trocken aufzubewahrende Nahrung durchaus in PVC-Containern kleineren Ausmaßes Platz findet (selbiges trifft auch auf Kleidung und Wäsche zu, die durchaus in Rollcontainern unter dem Bett verstaut werden kann). Es ist darauf hinzuweisen, dass die Bw. ausführte, dass sie seit Abschluss ihrer Ausbildung (1999 bis 2002) dieses Zimmer in der RS nur mehr gelegentlich nutzte. Das heißt, dass sie offenkundig

während ihrer Studienzeit dieses Zimmer regelmäßig nutzte und die geschilderten negativen Begleiterscheinungen in Kauf nahm. Es ist daher davon auszugehen, dass die Wohnqualität durchaus einen Standard aufwies, der den Ansprüchen der jetzigen Bw. entsprach.

Da – w.o.a. – zur Qualifizierung als Wohnsitz nur seine Möglichkeit zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses heranzuziehen ist, sind die Vorbringen zum sozialen Leben in M, der Umstand, dass dort für die Bw. gekocht und gewaschen wurde nicht näher zu behandeln, da – w.o.a. – das Wohnbedürfnis auch in der Wohnung in der RS – und nach Aufgabe dieser Wohnung in der Wohnung in der KS – befriedigt werden konnte, wenngleich es durchaus zutreffen mag, dass die Bw. das Leben in M aufgrund der Unterstützung in der Lebensführung durch Kochen und Waschen als durchaus bequem empfand, ebenso wie die Möglichkeit, weiterhin ihr soziales Umfeld nahe zu haben (wie Jungschar, Freunde).

Auch der Umstand, in welchem Ort das Wahlrecht ausgeübt wird, bringt nichts für das Berufungsbegehren, da das Wahlrecht am Hauptwohnsitz ausgeübt wird und es jedem Staatsbürger belassen bleibt, welchen seiner Wohnsitze er als Hauptwohnsitz qualifiziert. Da im berufsgegenständlichen Fall jedoch zu klären ist, ob auch in der Wohnung in der RS in L das Wohnbedürfnis der Bw. befriedigt werden konnte, kann das Argument der Ausübung des Wahlrechts nichts für das Berufungsbegehren bringen, da Wohnbedürfnis und Ort der Ausübung des Wahlrechts laut obigen Ausführungen nicht korrelieren.

Zu den Berufungsausführungen hinsichtlich der Möglichkeit eines relativ schnellen Studienabschlusses durch den Umstand, dass in M für sie die Wäsche erledigt und gekocht wurde, ist darauf hinzuweisen, dass sich dies auf die Zeiten vor 2003 und 2004 bezieht: Laut den Angaben der Bw. absolvierte sie ihre Ausbildung von 1999 bis 2002, die berufsgegenständlichen Jahre betreffen 2003 und 2004. In diesen Jahren hatte sie ihre Berufsausbildung bereits abgeschlossen und war schon als Kindergärtnerin tätig. Sie machte in dieser Zeit nebenberufliche Fortbildungen.

Es ist in der Folge die Wohnung in der RS als Wohnsitz der Bw. zu qualifizieren und unter Beachtung des zuletzt genannten VwGH-Judikats, in dem der VwGH ausspricht, dass bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze (als solcher ist auch eine Garconniere anzusehen) nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen sind, davon auszugehen, dass ein Pendlerpauschale nicht zusteht, da unbestritten die Wohnung in der RS in L und der Arbeitsort in L unter 20 km entfernt sind, dh. die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind.

Nebenbei ist zu bemerken, dass sich das Berufungsbegehren um die Wohnung in der RS zentriert: Hinsichtlich der (seit Aufgabe der Wohnung in der RS mit 15.9.2003) mit selbigem Datum als Nebenwohnsitz genannten Wohnung in der KS werden keine negativen

Äußerungen bezüglich Wohnqualität gemacht, sodass grundsätzlich davon auszugehen ist, dass sie dieselbe Wohnqualität aufwies wie der Hauptwohnsitz in M, der übrigens ab 18.10.2004 bis 27.12.2004 nur mehr Nebenwohnsitz war.

Was das Berufungsvorbringen hinsichtlich nicht anerkannter Fahrtkosten zu Fortbildungsveranstaltungen als Werbungskosten betrifft, so ist auf die Sachverhaltsfeststellungen und die zusammenhängenden Auflistungen durch die Bw. hinzuweisen: Die Fahrtkosten zu den Fortbildungsveranstaltungen wurden grundsätzlich als Werbungskosten qualifiziert, jedoch nur vom Ausgangspunkt/Wohnung in L zum Zielpunkt der jeweiligen Fortbildungsveranstaltung. Es wird dazu auf die Ausführungen ad Wohnung in L/Befriedigung des Wohnbedürfnisses/Pendlerpauschale hingewiesen: Wenn die jeweilige Wohnung in L das Wohnbedürfnis der Bw. befriedigt, sie also als Wohnung im abgabenrechtlichen Sinn zu qualifizieren ist (wie oben dargestellt) wäre es unverständlich, weshalb bei Berechnung der Fahrtkosten zu Fortbildungsveranstaltungen von der Wohnung in M und nicht der jeweiligen Wohnung in L ausgegangen wird. Es waren in der Folge die beantragten Fahrtkosten insoweit zu kürzen, als die zugrunde liegenden Fahrtstrecken sich änderten durch den Ausgangspunkt der Wohnung in L (und nicht der Wohnung in M) bzw. durch den Zielort bei der Heimfahrt, der auch die jeweilige Wohnung in L (und nicht in M) war.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. Jänner 2010