



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G.E., Elektromeister, geb. xy, W., K104, vom 3. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann im Pongau, vertreten durch Dr. Michaela Buchsteiner, vom 6. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

G.E. (in der Folge Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf Grund eines Dienstverhältnisses bei einer Baufirma in Salzburg.

Mit Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 vom 7. Mai 2004 (beim Finanzamt eingelangt am selben Tag) beantragte der Bw. die Berücksichtigung von Sonderausgaben für Versicherungsbeiträge in Gesamthöhe von S 86.750,40/€ 6.304,40, für die Rückzahlung von Darlehen und Zinsen zur Schaffung von Wohnraum in Gesamthöhe von S 111.000,00/€ 8.066,68, für Kirchensteuer in Höhe von S 2.412,00/€ 175,29 sowie von Werbungskosten in Gesamthöhe von S 61.545,28/€ 4.472,67. Seiner Erklärung schloss der Bw. eine Aufstellung seiner beantragten Kosten an, wobei sich unter den Werbungskosten u.a. Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von S 37.453,20/€ 2.721,83, Betriebsratsumlage von S 1.777,89/€ 129,20, Insassen und Rechtsschutzversicherung eines FirmenPKW in Höhe

von S 279,00/€ 20,28 bzw. S 845,90/€ 61,47, Wirtschaftskammer Grundumlage von S 2.700,00/€ 196,22 und Sozialversicherungsbeiträge Elektrogewerbe von S 1.025,00/€ 74,49 finden. In einer weiteren Beilage aufgeschlüsselt wurden vom Bw. noch die von ihm zurückgelegten Fahrten zwischen seinem Heimatort Wagrain und seinem Beschäftigungsamt Salzburg (insgesamt 8.868 beruflich gefahrene Kilometer, multipliziert mit dem amtlichen Kilometergeldsatz von S 4,90 abzüglich eines Firmenanteils von S 6.000,00).

Aus der vom Bw. seiner Erklärung angeschlossenen Beilage hinsichtlich die Zurücklegung der Wegstrecken zwischen seinem Wohnort Wagrain und seinem Beschäftigungsamt Salzburg geht hervor, dass er die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung beruflich im Jänner 1999 4 mal (Mo 11.1. Wagrain-Salzburg, Fr 15.1. Salzburg-Wagrain, Mo 18.1. Wagrain-Salzburg, Mi 20.1. Salzburg-Wagrain, Do 21.1. Wagrain-Salzburg-Wagrain, Mo 25.1. Wagrain-Salzburg, Fr 29.1. Salzburg-Wagrain), im Februar 1999 4 mal, im März 1999 4,5 mal, im April 1999 4 mal, im Juni 1999 7 mal, im Juli 1999 3,5 mal, im August 1999 4 mal, im September 1999 4 mal, im Oktober 1999 4,5 mal, im November 1999 6,5 mal und im Dezember 1999 4,5 mal zurückgelegt hat.

Aktenkundig sind weiters vom Finanzamt aus dem Internet am 15. Juli 2004 beigeschaffte Unterlagen hinsichtlich des (von der Gattin des Bw. betriebenen) Gästehauses Maria in Wagrain. In diesen Unterlagen werden in diesem Gästehaus „zwei gemütliche geschmackvoll eingerichtete Appartements in der Größe von je 55 m²“ für zwei bis sechs Personen angeboten. Das Appartement 1 (offensichtlich jenes im Kellergeschoß) wird in der Folge darin als „bestehend aus einem Wohnschlafraum, mit integrierter Wohnküche (Brötchenservice, E-Herd und Backrohr, Geschirrspüler, Kühlschrank, Kaffeemaschine), Sitzgruppe mit zusätzlicher Ausziehcouch, Telefon, Kabel-TV, Videorecorder, Stereoanlage, Radiowecker, Bettwäsche und Handtücher, einem zweiten Schlafzimmer mit Kinderbett sowie Bad/Dusche und WC und separatem WC“, das Appartement 2 (offensichtlich jenes im Dachgeschoß) als „bestehend aus einem Wohnschlafraum, mit integrierter Wohnküche (Brötchenservice, E-Herd und Backrohr, Geschirrspüler, Kühlschrank, Kaffeemaschine), 2 Einzelbetten, Sitzgruppe mit zusätzlicher Ausziehcouch, Telefon, Kabel-TV, Videorecorder, Stereoanlage, Radiowecker, Bettwäsche und Handtücher, einem zweiten Schlafzimmer mit Kinderbett sowie Bad/Dusche und WC, Panoramablick auf Wagrain von den Balkonen“ beschrieben.

Aktenkundig ist darüber hinaus ein Schreiben vom 29. Juni 2004 des Bw. zu St. Nr. 260/6090 (jene der Gattin des Bw.), in dem er dem Finanzamt mitteilt, dass seine Gattin im Jahr 1999 keine steuerpflichtigen Einkünfte hatte. Mit einem am 20. August 2004 beim Finanzamt eingelangten Schreiben legte der Bw. die Einnahmen- und Ausgabenrechnung seiner Gattin für die Appartementvermietung 1999 vor und teilte darin mit, dass bis zum Jahr 2000 die EA-Rechnung von einem Erhebungsorgan des Finanzamtes geprüft und für in Ordnung befunden

worden sei. In der angeschlossenen Einnahmen- und Ausgabenrechnung vom 1. Jänner bis zum 31. Dezember 1999 sind Einnahmen von S 142.189,00 und Ausgaben von S 275.142,66 sowie ein Verlust von S 132.953,66 ausgewiesen.

Das Finanzamt berücksichtigte in seinem Einkommensteuerbescheid vom 6. Oktober 2004 Sonderausgaben in Höhe von S 29.220,40/€ 2.123,53 für Versicherungsprämien und S 1.000,00/€ 72,67 (zulässiger Höchstbetrag) für Kirchenbeitrag sowie Werbungskosten in Höhe von S 3.153,00/€ 229,14 (Betriebsratsumlage 1999/ S 1.777,89, Deutsche Rechtsprechung/S 250,00, Insassenversicherung FirmenPKW/S 279,00 und Rechtschutzversicherung FirmenPKW/845,90). Bei den Versicherungsprämien fanden Aufwendungen des Bw. für zwei Lebensversicherungen in Höhe von S 57.530,00/€ 4.180,87 als Sonderausgaben keine Anerkennung, die Werbungskosten wurden zufolge in der Aufstellung des Bw. enthaltener nichtabzugsfähiger Aufwendungen für die Lebensführung (wie z.B. Ausgaben des Bw. für Arbeitsmittel und für seine Kinder/z.B. Englischkurs) auf den o.a. Betrag gekürzt. Keine Anerkennung fanden die vom Bw. geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten. Den vom Bw. beantragten Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen für die Schaffung von Wohnraum versagte das Finanzamt ebenso zur Gänze die Anerkennung als Sonderausgaben. Begründend wurde in diesem Bescheid ausgeführt, dass für ab 1. Juni 1996 abgeschlossene (Er)lebensversicherungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nur dann absetzbar seien, wenn eine auf die Lebensdauer ausbezahlte Rente vereinbart werde (Lebensversicherungsverträge). Als Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sei ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen anzusehen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken des Steuerpflichtigen oder seinen Familienangehörigen dienen würden. Laut Aktenlage würden zwei Wohnungen vermietet und stelle das Wohnhaus des Bw. daher kein Eigenheim dar. Von den beantragten Aufwendungen des Bw. wären jene für Arbeitsmittel auszuscheiden gewesen, da diese vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt würden. Die Kosten für den Besuch der Kinder des Bw. und diverse Aufwendungen für Mitgliedsbeiträge seien Kosten der privaten Lebensführung. Bezuglich der restlichen Abweichungen werde auf die Begründungen der Vorjahre verwiesen.

Mit Eingabe vom 27. Oktober 2004, beim Finanzamt eingelangt am 3. November 2004, erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 das Rechtsmittel der Berufung. Darin führte er an, dass die vom Finanzamt aufgelisteten Punkte in der Berechnung zum Teil sachlich unrichtig seien. Eine Nachvollziehbarkeit der anerkannten und nicht anerkannten Aufwendungen sei ohne entsprechende Beilage nicht gegeben. Allein die Tatsache, dass nur S 3.153,00 an Werbungskosten und ebenso die Sonderausgaben nicht mit einem Viertel (S 20.000,00) berücksichtigt worden seien, sei laut seinen Berechnungen unrichtig. Bei den vom Finanzamt durchgeföhrten Berechnungen über den Anteil der Vermietung dürfte es sich

um einen Irrtum handeln. Bei dem Eigenheim handle es sich um ein Zweifamilienhaus, das er mit seiner Familie und seinen Eltern bewohne. Bei dem zur Vermietung angeführten Teil (Appartement) handle es sich eindeutig um weniger als 1/3 der Gesamtnutzfläche. Dies gehe aus den geprüften Unterlagen der EA-Rechnung seiner Gattin hervor, in der die anteilige Abschreibung von weniger als 1/3 der Nutzfläche angesetzt worden sei. Da seine Gattin am Standort in Wagrain eine Vermietung betreibe, seien auch die Kosten der Heimfahrten (Familienheimfahrten bzw. Pendlerpauschale) oder der doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen. Betriebsratsumlagen würden Werbungskosten darstellen. Zur Erhaltung seiner Berufsqualifikation und Ausübung seiner Tätigkeit als Elektromeister sei seine Gewerbekonzession bei der Wirtschaftskammer angemeldet. Erst das ermögliche ihm die laufende Information der gesetzlichen elektrotechnischen Rahmenbedingungen und die Anwendung im Zuge seiner Tätigkeit. Die damit zusammenhängenden Kosten würden eindeutig Werbungskosten darstellen, welche vom Arbeitgeber nicht bezahlt würden. Die angeführte Sozialversicherung sei eine Unfallpflichtversicherung für Gewerbetreibende, welche in den Berechnungen ebenso zu berücksichtigen sei wie die Wirtschaftskammer Grundumlage oder die angeführte Rechtsschutzversicherung für die Lenkung von Firmen PKW. Bei den angegebenen Reparaturmaterialien handle es sich um die Vorhaltung eines Messplatzes zu Prüf- bzw. Instandhaltung von Arbeitsplatzgeräten und dazugehöriger Überprüfungsdocumentation, welche mittels EDV zu protokollieren sei. Ebenso würden damit an verschiedenen Maschinen seines Arbeitgebers, welche SPS gesteuert seien, Fernwartungen durchgeführt bzw. Störungen behoben werden.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 8. November 2004 legte der Bw. mit beim Finanzamt eingelangter Eingabe vom 7. Dezember 2004 hin eine Bestätigung seines Arbeitgebers folgenden Inhaltes vor: „...bestätigen wir, dass der Bw. in unserem Unternehmen für den Betrieb und die Instandhaltung von Kommunikationseinrichtungen zuständig ist. Diese umfassen die gesamte Vernetzung wie EDV, Festnetz und Mobiltelefonie und die damit notwendige Routingvernetzung. Weiters werden von ihm SPS Steuerungen unserer Großbaumaschinen betreut, welche weltweit eingesetzt sind (z.B. Tunnelbohrmaschine in Hong Kong). Da es für uns von größter Wichtigkeit ist, dass unsere Maschinen und Kommunikationseinrichtungen im Störungsfall möglichst rasch wieder funktionieren, werden solche Störungen außerhalb der Dienstzeiten des Bw. behoben. Eine Bearbeitung vom Wohnort aus ist auch durch die zeitliche Verschiebung zu diesen Auslandsbaustellen notwendig. Die Abgeltung solcher Leistungen erfolgt gemäß Dienstvertrag mit der Firma und ist in seinem Gehalt inkludiert. Da sich die dafür notwendigen Gerätschaften im Eigentum des Bw. befinden, liegt es in seinem Ermessen diese entsprechend zu verrechnen. Bis dato wurden jedoch keine Rechnungen gestellt, da es darüber keine Vereinbarung gibt.“ Diesem

Schreiben fügte der Bw. noch an, dass in der IT-Branche die Zeit sehr schnelllebig sei. Dadurch seien laufende Anpassungen dieser Medien und damit verbunden Lernprozesse unumgänglich. Die damit verbundene Gerätschaft diene weiters zur Sicherstellung bzw. Erhaltung seiner Berufsqualifikation.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 7. Jänner 2005 wurden dem Bw. Werbungskosten für Arbeitsmaterial in Höhe von weiteren S 2.130,48/€ 154,83 anerkannt und insgesamt S 5.283,00/€ 383,93 berücksichtigt. Bei den Sonderausgaben ergaben sich keine Änderungen. In der Begründung wurde hiezu ausgeführt, dass Aufwendungen für die Wohnraumbeschaffung nur absetzbar seien, wenn es sich um ein Eigenheim im Sinne des § 18 EStG (Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen) handle. Bezuglich der Familienheimfahrten werde auf die Vorjahresbegründung verwiesen. Die Betriebsratsumlage sei bereits bei der Erstantragserledigung unter dem Titel Werbungskosten anerkannt worden. Die Beiträge an die Wirtschaftskammer und Sozialversicherungsbeiträge für Gewerbetreibende würden keine Aufwendungen im Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften darstellen und im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung nicht anerkannt werden.

Mit beim Finanzamt am 4. Februar 2005 eingelangter Eingabe beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dieser richte sich gegen die (nicht anerkannten) Aufwendungen für Wohnraumbeschaffung, die den Richtlinien gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 entsprechen würden. Weiters richte sich der Antrag gegen die Nichtanerkennung der Beiträge an die Wirtschaftskammer und die in diesem Zusammenhang stehende Sozialpflichtversicherung, die der Erhaltung der Berufsqualifikation des Bw. dienen würden. Auch seien die Anspruchsvoraussetzungen für die Familienheimfahrten nach geänderter Aktenlage gegeben. Begründend führte der Bw. aus, dass es sich bei dem Eigenheim des Bw. um ein Zweifamilienhaus handle, in dem er mit seiner Familie und seinen Eltern wohne. Bei dem zur Vermietung angeführten Teil (Appartement) handle es sich eindeutig um weniger als 1/3 der Gesamtnutzfläche. Dies gehe aus den geprüften Unterlagen der EA-Rechnung seiner Gattin hervor, die anteilige Abschreibung sei mit weniger als 1/3 der Nutzfläche angesetzt worden. Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sei bei einer betrieblichen Nutzung unter 1/3 der Gesamtnutzfläche die Absetzbarkeit gegeben. Die entsprechende Gesetzesauslegung könne den Lohnsteuerrichtlinien Rz 504 f entnommen werden. Da der Bw. als Elektromeister bei seinem Arbeitgeber angestellt sei, sei für die Ausübung seiner Tätigkeit eine Konzession erforderlich. In diesem Zusammenhang sei auch die Konzession bei der Wirtschaftskammer angemeldet worden. Ebenso sei dadurch auch die gesetzlich vorgeschriebene Unfallversicherungspflicht gegeben. Die Richtigkeit dieser Angaben sei gemäß Aktenlage bereits 1992 bestätigt worden. Bei der Beurteilung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung sei die neue Aktenlage nicht berücksichtigt worden. Auf

Grund der Tätigkeit der Gattin des Bw. in Wagrain seien auch die Kosten der Heimfahrten (Familienheimfahrten und Pendlerpauschale) oder der doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen. Weiters ersuche der Bw. nochmals bekannt zu geben, welche Positionen mit dazugehörigem Betrag anerkannt worden seien und welche nicht.

Die vom Bw. in seiner Eingabe zitierten Lohnsteuerrichtlinien sehen in den Rzen 504 und 505 Folgendes vor: Rz 504: „Wird ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung zu mehr als einem Drittelf für andere als eigene Wohnzwecke verwendet, dann liegt insgesamt kein begünstigter Wohnraum vor. Schädlich ist beispielsweise die Nutzung für betriebliche Zwecke, die Nutzung als Arbeitszimmer für berufliche Zwecke oder die dauernde oder vorübergehende Vermietung für Wohnzwecke (VwGH 27.8.1991, 90/14/0240). Wird ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung hingegen zu weniger als einem Drittelf für betriebliche oder berufliche Zwecke verwendet, dann liegen nur hinsichtlich dieses Anteiles keine Sonderausgaben vor. Bei der Beurteilung, ob der Wohnzwecken dienende Teil der Gesamtnutzfläche mindestens zwei Drittelf erreicht, ist in einem bestimmten Kalenderjahr auf die in diesem Zeitraum maßgeblichen Verhältnisse abzustellen (VwGH 7.8.1992, 91/14/0242).“ Rz 505 (ohne Beispiele) „Im Falle eines An- oder Zubaus an ein Wohnhaus bzw. an eine Eigentumswohnung ist die Abziehbarkeit im Ausmaß der privaten Nutzung dann gegeben, wenn bezogen auf den gesamten Raum die Eigenschaft eines Eigenheimes bzw. einer Eigentumswohnung gegeben ist, also insbesondere die eigenen Wohnzwecken dienende Nutzung nach dem An- oder Zubau mehr als zwei Drittelf beträgt. Die Errichtungskosten des An- und Zubaus sind daher auch dann anteilig als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn die neu errichtete Fläche isoliert betrachtet zu weniger als zwei Drittelf für eigene Wohnzwecke genutzt wird, aber bezogen auf die Gesamtfläche das Zweidrittelausmaß erfüllt ist. Auch für die weitere Behandlung von Darlehensrückzahlungen für die Errichtung des „Altbestandes“ sind die Nutzungsverhältnisse der Gesamtfläche nach dem An- oder Zubau maßgebend.“

Mit Eingabe vom 10. Februar 2006, beim Finanzamt eingelangt am 14. Februar 2006, urgierte der Bw. die Bearbeitung seines Berufungsfalles.

Über Vorhalt des Finanzamtes legte der Bw. mit beim Finanzamt eingelangtem Schreiben vom 28. Februar 2006 Unterlagen betreffend die Wohnnutzflächenberechnung seines Wohnhauses vor. Darunter findet sich u.a. eine Niederschrift des Finanzamtes vom 21. August 2002 über die Erhebung/Nachschaub anlässlich einer Neuaufnahme einer Appartementvermietung (Gattin des Bw. und Mitbes., Adresse des Bw.), in der unter Sonstige (allgemeine Informationen) Folgendes festgehalten ist: „Die Gattin des Bw. und Mitbes. betreiben auf o.a. Adresse eine Appartementvermietung. Es wird ein Appartement im KG und ein Appartement im DG vermietet. Der betriebliche Anteil des Gebäudes beträgt ca. 30% (siehe Nutzflächenberechnung vom Pflichtigen). Die EA-Rechnung wurde überprüft und zum

überwiegenden Teil für in Ordnung befunden, auf eine Abänderung wurde verzichtet, da es sich bei der Vermietung um eine Liebhaberei handelt. Nachdem derzeit hohe Verluste sind, mit Gewinnen auch in nächster Zeit nicht zu rechnen ist, wären auch die Pflichtigen mit der Einstufung als Liebhaberei einverstanden. Weiters wird in den nächsten Jahren ein Appartement für die Eigennutzung (Kinder) benötigt, so dass dann nur noch ein Appartement für die Vermietung zur Verfügung steht und dadurch auch mit geringen Einnahmen zu rechnen ist. Die Vermietung wird überwiegend nur in den Wintermonaten betrieben. Auf die Vorlage einer Prognoserechnung wurde verzichtet.“ Dieser Niederschrift angeschlossen wurde eine vom Bw. vorgenommene Wohnflächenermittlung des Bw. vom 28. Februar 2006, nach der das Wohnhaus des Bw. eine Gesamtwohnfläche von insgesamt 321,29 m² aufweise, wobei auf das Untergeschoß 52,58 m² (Wohn-/Schlafraum, Schlafzimmer, Bad, Abstellraum und Vorraum) und 16,37% der Gesamtwohnfläche, auf das Erdgeschoß 105,41 m² (Wohnzimmer, Küche, Bad, WC, Abstellraum, Vorraum, Arbeitsraum, Schlafzimmer und Gästezimmer) und 32,81% der Gesamtwohnfläche, auf das 1. Obergeschoß 112,47 m² (Wohnzimmer, Küche, Speis, Bad, Kinderzimmer, Schlafzimmer, Schrankraum abzüglich Schrägen, Vorraum und Wirtschaftsraum/Büro) und 35,01% der Gesamtwohnfläche, und auf das 2. Obergeschoß 50,83 m² (Kinderzimmer Süd-Ost, Kinderzimmer Nord-West, abzüglich Rücksprung und Kamin sowie Bad) und 15,82% der Gesamtwohnfläche entfallen würden.

Dem vom unabhängigen Finanzsenat beigeschafften Einheitswertakt ist zu entnehmen, dass das 1969 fertig gestellte Wohnhaus (des Bw.) zufolge Baubewilligung vom 19. März 1991 eine Aufstockung und den Zubau einer Garage erfahren hat. In der dort erliegenden Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes sind als Maße jene laut dem im Akt aufliegenden Plan vermerkt und darin das Obergeschoß des Wohnhauses des Bw. mit 119,16 m² und jene des Dachgeschoßes mit 55,36 m² ausgewiesen. Das gegenständliche Wohnhaus (als Mietwohngrundstück klassifiziert) steht zufolge eines Übergabsvertrages vom 18. September 1992 je zur Hälfte im Eigentum des Bw. und seiner Gattin.

In der Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung in den Punkten Sonderausgaben und Familienheimfahrten. Der Werbungskostencharakter der Aufwendungen für die Wirtschaftskammer Grundumlage und Sozialversicherungsbeiträge sei vom Bw. nachgewiesen worden und wurde die Stattgabe der Berufung in diesem Punkt beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rückzahlung von Darlehen und Zinsen für die Schaffung von Wohnraum /Sonderausgaben

Auf Sachverhalt steht in diesem Punkt fest, dass an das im Jahre 1969 von den Eltern des Bw. errichtete Wohnhaus im Jahre 1991 ein Zubau (1. Obergeschoß und Dachgeschoß) sowie eine Garage errichtet wurde. Der Bw. hat in diesem Wohnhaus in der Folge im Kellergeschoß und im Dachgeschoß zwei abgeschlossene Wohnungen (Appartements), erreichbar über das sich im Wohnhaus befindliche Stiegenhaus, geschaffen, die von der Gattin des Bw. seit dem Jahre 1999 (vgl. hiezu Einnahmen- Ausgabenrechnung 1999) vermietet werden.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Bw. in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zum Ansatz gebrachten Aufwendungen für Darlehensrückzahlungen (Wohnbaudarlehen der Bausparkasse Wüstenrot sowie der s- Bausparkasse) als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Das Finanzamt vertritt hiezu den Standpunkt, dass das in Rede stehende Wohnhaus nicht mehr als Eigenheim im Sinne des § 18 EStG 1988 anzusehen sei, weil sich darin mehr als zwei Wohnungen befinden und hat den Abzug der vom Bw. beantragten Kosten als Sonderausgaben abgelehnt.

Demgegenüber vertritt der Bw. die Auffassung, dass (nach der von ihm vorgenommenen Wohnflächenermittlung) mehr als zwei Drittel der Gesamtnutzfläche seines Wohnhauses eigenen Wohnzwecken (nämlich denen seiner Familie und seiner Eltern) diene, somit weniger als ein Drittel der Gesamtnutzfläche anderen Zwecken (nämlich der Fremdvermietung) zugeführt werde, sodass ein Abzug als Sonderausgaben aus seiner Sicht jedenfalls zulässig sei. Zur Untermauerung seines Vorbringens hat der Bw. die Lohnsteuerrichtlinien Rzen 504 und 505 bzw. die darin angeführten Beispiele angezogen.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Ausgaben zur Wohnraumschaffung u.a. Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigenheim zweier oder mehrerer Personen stehen. Das Eigenheim kann auch ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden sein. Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, die mindestens zu zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dient. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen bzw. einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

Nach Rz 509 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 ist ein Gebäude als Eigenheim im Sinne des § 18 EStG 1988 anzusehen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen

- Objektive Eignung für ganzjährige Bewohnbarkeit. Dieses Erfordernis ist bei Badebungalows, Bootshäusern, Gartenhäusern und Jagdhütten, die nicht einmal bescheidene Wohnbedürfnisse erfüllen, nicht gegeben (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0179). Wird die Benützungsbewilligung nur auf einige Monate (zB Sommermonate) beschränkt erteilt, liegt kein Eigenheim vor (vgl. VwGH 24.1.1990, 88/13/0243).
- Baubehördliche Bewilligung. Kein Eigenheim liegt vor, wenn ein Eigenheim zB in einem Naturschutzgebiet entgegen einem Bauverbot errichtet wird (VwGH 22.1.1985, 84/14/0120).
- Verwendung von mindestens zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche für Wohnzwecke.

Im gegenständlichen Fall umfasst das im Eigentum des Bw. und seiner Gattin stehende Wohnhaus insgesamt vier in sich abgeschlossene Wohneinheiten auf mehreren Geschoßen (Wohnungen), von denen zwei Wohnungen eigenen Wohnzwecken des Bw. und seiner Familie sowie seiner Eltern dienen. Unbestritten steht auch fest, dass zwei in sich abgeschlossene und über ein gemeinsames Stiegenhaus erreichbare Wohnungen der Fremdvermietung, also anderen als eigenen Wohnzwecken dienen.

Bei der Beurteilung, ob die Qualifikation des gegenständlichen Wohnhauses als Eigenheim gegeben ist oder aber der Wohnzwecken dienende Teil der Gesamtnutzfläche mindestens zwei Dritteln erreicht, ist in einem bestimmten Kalenderjahr auf die in diesem Zeitraum maßgebenden Verhältnisse abzustellen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. August 1992, Zl. 91/14/0242).

Das in Rede stehende Wohnhaus entspricht im Streitjahr nicht (mehr) der Legaldefinition (eines Eigenheimes) des § 18 EStG 1988, die ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen voraussetzt. Dass ein Wohnhaus mit mehr als zwei Wohnungen kein Eigenheim i.S. der angeführten Gesetzesbestimmung darstellt, findet sich auch im Lohnsteuerprotokoll 2003, Punkt 1.5 (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Tz 135 zu § 18). Der vom Bw. ins Treffen geführten Nutzflächenbetrachtung käme nur dann Bedeutung zu, wenn eine klare Abgrenzung durch Wohneinheiten (z.B. im Falle einer Privatzimmervermietung) nicht gegeben wäre. In diesem Lichte sind auch die vom Bw. zitierten Beispiele aus den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rzen 504 und 505) zu sehen, sodass der Bw. daraus für seinen Standpunkt nichts gewinnen kann. Rz 505 setzt darüber hinaus durch die Formulierung „wenn bezogen auf den gesamten Raum die Eigenschaft eines Eigenheimes bzw. einer Eigentumswohnung gegeben ist.“ bei der Nutzflächenbetrachtung bereits die grundsätzliche Qualifikation eines Gebäudes bzw. einer Wohneinheit als Eigenheim bzw. als Eigentumswohnung voraus. Dahin gestellt bleiben können somit die Ausmaße der im Wohnhaus des Bw. sich befindlichen Wohnungen und war eine Aufklärung der Widersprüche zwischen den Angaben des Bw. und den im Akt erliegenden Dokumenten entbehrlich.

Angemerkt wird noch, dass an der für das Streitjahr vorgenommenen Betrachtung selbst der Umstand, dass die Kinder des Bw. in weiterer Folge die Appartements zu bewohnen beabsichtigen (vgl. Ausführungen in der Niederschrift vom 21. August 2002), nichts ändern würde (vgl. hiezu auch Lohnsteuerprotokoll 2003, Punkt 1.5 bzw. oa. Literaturhinweis).

Das Finanzamt hat daher zu Recht den vom Bw. beantragten Kosten als Sonderausgaben die Abzugsfähigkeit versagt; die Berufung ist in diesem Punkt daher nicht berechtigt.

2. Aufwendungen für Arbeitsmaterialien und für die Wirtschaftskammer-Grundumlage und die Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft/Werbungskosten

Der Bw. hat im Zuge des Berufungsverfahrens glaubhaft dargelegt, dass diese von ihm beantragten Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung seiner Aufwendungen erforderlich sind. Dass den Aufwendungen für die Wirtschaftskammer-Grundumlage und Sozialversicherungsbeiträge auf Grund des Vorbringens des Bw. Werbungskostencharakter zukommt, wurde auch vom Finanzamt in seiner Berufungsvorlage zum Ausdruck gebracht.

Der Berufung war in diesem Punkt daher Folge zu geben und die vom Bw. beantragten Aufwendungen in Höhe von S 3.725,00/€ 270,71 (neben den vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung zuerkannten und unbestrittenen Ausgaben für Arbeitsmaterialien in Höhe von S 2.130,48/€ 154,82) als Werbungskosten bei seinen Einkünften zum Abzug zuzulassen. An Werbungskosten sind daher insgesamt S 9.008,00/€ 654,64 zu berücksichtigen.

3. Kosten für die doppelte Haushaltsführung/Werbungskosten

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen der Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z. 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung 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.

Strittig ist, ob die vom Bw. beantragten Kosten für die doppelte Haushaltsführung (im gegenständlichen Fall wurden vom Bw. Aufwendungen für die Fahrten zwischen seinem Wohnort und seinem Beschäftigungsort in Höhe des amtlichen Kilometergeldes geltend gemacht) als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug gebracht werden können.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit selbst, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (vgl. VwGH vom 17. Februar 1999, Zl. 95/14/0059 und vom 22. Februar 2000, Zl. 96/14/0018).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist in diesem Sinne beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden kann.

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sich der Familienwohnsitz in einer solchen Entfernung zum Arbeitsort befindet, dass eine tägliche Rückkehr zu diesem Familienwohnsitz nicht zumutbar ist. Dazu wird in der Literatur (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 102 zu § 16, "Doppelte Haushaltsführung"; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, Tz 348 zu § 4) in Anlehnung an die Verwaltungspraxis die Ansicht vertreten, dass bei einer Entfernung von 120 km zwischen Wohnort und Arbeitsort eine tägliche Rückkehr jedenfalls unzumutbar ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat jedoch in seinem Erkenntnis vom 19. September 1995, Zl. 91/14/0227, bei einer Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnort von 78 km und einer Fahrzeit von einer Stunde die täglichen Rückkehr an den Wohnort für zumutbar erachtet.

Die Fahrtstrecke zwischen dem Familienwohnsitz des Bw. in Wagrain und seinem Beschäftigungsstandort in Salzburg beträgt rund 77 km, wobei von dieser Entfernung 51 km auf

Schnellstraßen (Autobahn A10) entfallen. Bei normaler Fahrweise ist die angeführte Distanz laut Routenplaner in 57 Minuten (davon 27 Minuten auf Schnellstraßen) zurückzulegen.

In Anbetracht dieser Fahrtstrecke und der dabei zurückzulegenden Zeit, die deutlich unter jenen Grenzen liegen, die der Verwaltungsgerichtshof für die Unzumutbarkeit angenommen hat, geht der unabhängige Finanzsenat in Anlehnung an die in der Literatur vertretene Meinung davon aus, dass die tägliche Heimfahrt des Bw. an seinen Familienwohnsitz jedenfalls zumutbar ist. Aus dem Akteninhalt und dem Vorbringen des Bw. ergeben sich keine Anhaltspunkte, die dagegen sprechen würden, dass die tägliche Heimfahrt des Bw. an seinen Familienwohnsitz unzumutbar wäre. Auf Grund dieser Umstände ist auch das vom Bw. erstattete Vorbringen, dass seine Ehegattin am Familienwohnsitz eine Vermietung betreibe und aus diesem Grund seinem Begehrn Berechtigung zukomme, irrelevant. Hinzuzufügen ist noch, dass es sich bei den Einkünften der Ehegattin des Bw. um keine solchen (nämlich „nennenswerte Einkünfte“) handelt, die den Ausschlag zu Gunsten einer doppelten Haushaltsführung geben könnten.

Den vom Bw. beantragten Aufwendungen für die Fahrten zwischen seinem Familienwohnsitz und seinem Beschäftigungsplatz hat das Finanzamt daher zu Recht den Abzug unter dem Titel Werbungskosten versagt. Der Berufung kommt in diesem Punkt daher keine Berechtigung zu.

Zu prüfen war im gegenständlichen Fall noch, ob beim Bw. die Voraussetzungen für die Zuerkennung des Pendlerpauschales vorliegen.

Hiezu ist auszuführen, dass nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 die Voraussetzungen für das (große und kleine) Pendlerpauschale im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein müssen (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 1995, ZI. 91/14/0227). Das BMF nimmt für den Kalendermonat 20 Arbeitstage an, so dass ein Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird (vgl. LStRL 2002, Rz 250 und 261 sowie Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, § 16 Tz 111).

Der Bw. hat die nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit.b EStG 1988 geforderten Voraussetzungen im Berufungszeitraum nicht erfüllt. Die Zuerkennung eines Pendlerpauschales kommt somit im gegenständlichen Fall nicht in Betracht.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 11. Oktober 2007