

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Ingrid Huber, gegen den Bescheid des Finanzamtes Lienz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für das Kalenderjahr 2001 werden die Bemessungsgrundlage mit 9.454,74 € (130.100 S) und die Einkommensteuer mit 281,83 € (3.878 S) festgesetzt. Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer ergibt sich eine Gutschrift in Höhe von 791,99 € (10.898 S).

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 begehrte die Bw., bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte folgende Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen:

Aufwendungen für Bewerbungen:

➤ Telefonkosten	350,00 S
➤ Fahrtkosten	20.188,00 S
➤ Tagesgelder	900,00 S
➤ Autobahnvignette	1.000,00 S

Wie sich aus dem Verwaltungsakt entnehmen lässt, handelt es sich bei diesen Aufwendungen um Kosten, die der Bw. dadurch entstanden, dass sie sich bei drei Hotels um den Abschluss eines Dienstverhältnisses bewarb und – nach ihren Behauptungen – entsprechende Reisen mit ihrem privaten Kraftfahrzeug unternahm:

von Ol. nach H. zu einem Vorstellungsgespräch im Hotel R.-F.; von Ol. nach N. zu einem Vorstellungsgespräch im Hotel J. und zwei Mal von Ol. nach Og. zu Vorstellungsgesprächen im Hotel A./B..

Mit Bescheid vom 8. Mai 2002 führte das Finanzamt die Veranlagung zur Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2001 durch und berücksichtigte hiebei die Tagesgebühren und die Telefongebühren in Höhe des jeweils geltend gemachten Betrages. Die Fahrtkosten wurden – ohne entsprechende Begründung – lediglich in Höhe von 10.094 S (das entspricht den Aufwendungen für je eine Fahrt nach H. und N. und zwei Fahrten nach Og.) anerkannt. Die Kosten der Autobahnvignette schließlich wurden mit der Begründung, diese seien bereits durch die Berücksichtigung des Kilometergeldes abgegolten, nicht als Werbungskosten anerkannt.

Diesem Bescheid ist weiters zu entnehmen, dass die Bw. im Kalenderjahr 2001 während der nachstehenden Zeiträume in folgenden Hotels tatsächlich gearbeitet hat:

Hotel A./B. in Og. vom 1. Jänner bis zum 30. April

und vom 16. November bis zum 31. Dezember

Hotel J. in N. vom 6. August bis zum 7. August

Hotel R.-F. in H. vom 14. September bis zum 14. Oktober

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung, in der lediglich die Kürzung der beantragten Fahrtkosten von 20.188 S auf 10.094 S bekämpft wird. Diese Kürzung sei unberechtigt, weil die Bw. "folgende Fahrten" (gemeint wohl: sämtliche Fahrten, für die die Berücksichtigung des Kilometergeldes beantragt wurde) gemacht habe.

Mit Vorhalt vom 9. September 2002 ersuchte das Finanzamt die Bw, bis 16. Oktober 2002 "die nachstehenden Fragen ... [zu beantworten] und ... zum Nachweis der Richtigkeit [der] Angaben die erforderlichen Unterlagen [beizulegen]". Als Ergänzungspunkte wurden bekannt gegeben: "Die im Kalenderjahr 2001 aufgewendeten Fahrtkosten für Bewerbungen sind dem Grunde und der Höhe nach durch entsprechende Nachweise zu belegen. Insbesondere ist durch Arbeitgeberbestätigungen nachzuweisen, an welchen Tagen die Bewerbungsgespräche bei den in der Antragsbeilage angeführten Arbeitgebern (vor Ort) stattgefunden haben und wie lange sie dauerten. Gleichfalls nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen ist die Verwendung eines eigenen Kraftfahrzeuges für die behaupteten Fahrten."

Da die Bw. die gesetzte Frist ungenutzt verstreichen ließ, führte das Finanzamt amtswegige Ermittlungen durch und ersuchte mit den Schriftsätzen vom 24. Oktober 2002 die bereits mehrmals genannten Hotels um nähere Angaben zu den mit der Bw. abgehaltenen Vorstellungs(Bewerbungs-)gesprächen.

In Beantwortung dieses Ersuchens teilte der Vertreter des Hotels A./B. in Og. mit, dass mit der Bw. in seinem Betrieb nie ein derartiges Gespräch geführt worden sei; der Vertreter des Hotels J. in N. teilte mit, dass mangels die Abhaltung von Vorstellungs- (Bewerbungs)gesprächen betreffende Aufzeichnungen keine Auskünfte erteilt werden könnten; schließlich teilte der Vertreter des Hotels R.-F. in H. mit, dass mit der Bw. ca. Anfang bis Mitte August 2001 ein Vorstellungsgespräch in seinem Hotel geführt worden sei.

Das Ergebnis dieser Ermittlungen brachte das Finanzamt der Bw. im Vorhalt vom 5. Dezember 2002 zur Kenntnis und teilte ihr gleichzeitig mit, dass "bis zum Nachweis des Gegenteils ... die Abgabenbehörde davon aus[geht], dass lediglich Fahrkosten für eine Hin- und Rückfahrt nach G. im Betrag von S 2.548,00 (520 km x 4,90) sowie Tagesgelder iHv 240,00 (4 Stunden) angefallen sind. Die in der Werbungskostenaufstellung angeführten übrigen Fahrten sind demnach dem Grunde nach nicht nachvollziehbar und somit nicht berücksichtigungswürdig." Außerdem wurde die Bw. eingeladen, zu diesem Sachverhalt bis 7. Jänner 2003 Stellung zu nehmen.

Die Bw. reagierte auch auf diesen Vorhalt nicht und ließ die angeführte Frist ungenutzt verstreichen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2003 änderte das Finanzamt den bekämpften Bescheid dahingehend ab, als nunmehr lediglich folgende Beträge als Werbungskosten berücksichtigt wurden:

Telefonkosten	350,00 S
Fahrtkosten (520 km à 4,90)	2.548,00 S
<u>Tagesgebühren (4,2 Stunden à 30,00)</u>	<u>150,00 S</u>
<u>Insgesamt</u>	<u>3.048,00 S</u>

Durch den rechtzeitig gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gilt die Berufung wiederum als unerledigt. In diesem Vorlageantrag wurden die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Telefonaufwendungen der Bw. unverändert mit 350 S geltend gemacht, die für die Bewerbungsgespräche erforderlichen Fahrtkosten (Kilometergelder) wurden auf 10.094 S und die diesbezüglichen Tagesgelder auf 750 S eingeschränkt. Zusätzlich zum bisherigen Begehren wurden Aufwendungen in Höhe von 37.632 S (7.680 km x 4,90 S) für 10 Fahrten zwischen Og. und Ol. und retour und 4 Fahrten zwischen H. und Ol. und retour aus dem Titel Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend gemacht.

Hinsichtlich der vom Hotel J. in N. vorliegenden Beantwortung des o. a. Vorhaltes des Finanzamtes vom 24. Oktober 2002 führte die Bw. im Vorlageantrag aus, dass aus dieser Beantwortung nicht hervorgehe, dass die Bw. nicht ein Bewerbungsgespräch geführt habe. Somit sei diese Beantwortung in dubio pro reo zu werten. Das Antwortschreiben des Hotels A./B. in Og. sei schon auf Grund der Tatsache, dass die Bw. dort, nachdem sie sich die Arbeitsstelle im Rahmen eines Vorstellungsgespräches angesehen habe, gearbeitet habe, nicht aussagekräftig. Außerdem wurde ein EDV-Ausdruck des Arbeitsmarktservice über die – so die Ausführungen der Bw. - "zugewiesenen und von den Firmen bestätigten Vorstellungstermine" vorgelegt, mit dem ein "hinreichender Ausweis für die beantragten Fahrten zu den Vorstellungsgesprächen" erbracht werden soll.

Über die Berufung wurde erwogen:

Grundsätzlich wird festgehalten, dass im vorliegenden Fall unstrittig ist,

- dass der Bw. im Kalenderjahr 2001 im Zusammenhang mit ihren Bewerbungen Aufwendungen für beruflich veranlasste Telefongespräche in Höhe von 350 S entstanden sind, welche als Werbungskosten anzuerkennen sind und,

- dass die beantragten Aufwendungen für die Autobahnvignette in Höhe von 1.000 S nicht als Werbungskosten anerkannt werden können, da diese Aufwendungen mit dem Kilometergeld abgegolten sind.

Diese Aufwendungen sind – weil deren durch das Finanzamt vorgenommene steuerliche Behandlung unstrittig ist – nicht Gegenstand dieser Berufungsentscheidung.

Strittig ist die Anerkennung der durch die behaupteten Vorstellungsgespräche verursachten Fahrtkosten und Tagesgelder sowie die Anerkennung der erst im Vorlageantrag beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten.

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

Dem gegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 die 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach lit. e dieser Gesetzesstelle dürfen die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) bei den einzelnen Einkünften insoweit nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 (im Streitjahr: 34.560 S jährlich) angeführten Betrag übersteigen.

1. Aufwendungen für die Vorstellungsgespräche

Die Bw. schränkte im Vorlageantrag die wegen der Benützung ihres eigenen Kraftfahrzeuges für die Fahrten zu den Vorstellungs- bzw. Bewerbungsgesprächen als Werbungskosten zu berücksichtigenden Kilometergelder von ursprünglich 20.188 S auf 10.094 S und die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Tagesgelder von ursprünglich 900 S auf 750 S ein. Daraus geht hervor, dass sie mit der Nichtabzugsfähigkeit der über das eingeschränkte Ausmaß hinausgehenden (ursprünglich geltend gemachten) Beträge einverstanden ist, sodass auch diese nicht Gegenstand dieser Berufungsentscheidung sind.

Lehre und Rechtsprechung sind sich in der Ansicht einig, dass auch Ausgaben, die vor der Erzielung steuerlicher Einnahmen – also in der Vorbereitungsphase – geleistet werden, grundsätzlich Werbungskosten (sog. Vorwerbungskosten) sein können, sofern sie im

Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen; dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (s. Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, § 16 EStG 1988 allgemein, Tz. 2, Stichwort Vorwerbungskosten, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörde aber nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (Zorn, aaO., Tz. 4).

Wie bereits ausgeführt, hat das Finanzamt die Bw. mit Vorhalt vom 9. September 2002 ersucht, nähere Angaben zu den von ihr angeblich absolvierten Vorstellungs- und Bewerbungsgesprächen zu machen. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet, sodass das Finanzamt in weiterer Folge Ermittlungen von Amts wegen aufnahm, deren Ergebnis der Bw. mit Vorhalt vom 5. Dezember 2002 mit der Bitte um Stellungnahme zur Kenntnis gebracht wurde. Auch diesen Vorhalt beantwortete die Bw. nicht. Erst im Vorlageantrag nimmt die Bw. zum Ermittlungsergebnis des Finanzamtes Stellung, vermag aber dieses nicht in Frage zu stellen. So ist sie der Ansicht, dass der Bestätigung des Hotels J. in N. deshalb für das vorliegende Verfahren keine Bedeutung beizumessen sei, weil aus ihr nicht hervorgehe, dass sie kein Vorstellungsgespräch in N. geführt habe, weshalb in diesem Punkt der Grundsatz "in dubio pro reo" zu gelten habe. Die Bestätigung des Hotels A./B. in Og. sei deshalb nicht aussagekräftig, da die Bw. nach Besichtigung im Rahmen eines Vorstellungsgespräches in diesem Hotel tatsächlich gearbeitet habe. Außerdem legte die Bw. eine Liste des AMS vor, aus der ihrer Meinung nach "die von den Firmen bestätigten Vorstellungstermine" abgelesen werden könnten.

Mit diesen Ausführungen hat die Bw. jedoch weder bewiesen noch glaubhaft gemacht, dass sie in N. ein Vorstellungsgespräch geführt hätte. Es ist nicht die Aufgabe des Finanzamtes nachzuweisen, dass ein von der Bw. behaupteter Sachverhalt nicht vorliegt, sondern es ist vielmehr Aufgabe der Bw. nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass der von ihr behauptete Sachverhalt vorliegt. Ein Umstand, der die tatsächliche Durchführung eines Vorstellungsgespräches in N. glaubhaft machen würde, oder gar ein diesbezüglicher Nachweis ergeben sich aus der Bestätigung des Hotels J. in N. jedenfalls nicht. Was den Hinweis der Bw. auf den Grundsatz "in dubio pro reo" betrifft, genügt der Hinweis auf den Umstand, dass die Bw. im gegenständlichen Verfahren keine "Angeklagte" ist, sodass dieser Grundsatz schon aus diesem Grund nicht anwendbar ist.

Was die Einwendungen der Bw. zur Bestätigung des Hotels A./B. in Og. betrifft, muss ihnen ein Mangel an Logik attestiert werden. Die Bw. arbeitete im in Rede stehenden Hotel vom 1. Jänner bis 30. April 2001 und vom 16. November bis 31. Dezember 2001. Die Bw. führt im Vorlageantrag aus, dass sie das Dienstverhältnis zu diesem Hotelbetreiber erst aufgenommen habe, "nachdem sie sich die Arbeitsstelle im Rahmen eines Vorstellungsgespräches angesehen" habe. Angesichts der Dauer der beiden Dienstverhältnisse muss sie also – unterstellt man die Richtigkeit ihrer Argumentation - zwingend vor dem 1. Jänner 2001 ein Vorstellungsgespräch geführt haben, zu einem Zeitpunkt also, der Werbungskostenabzüge im Streitjahr ausschließt. Hinsichtlich des zweiten im Kalenderjahr 2001 zu diesem Hotelbetreiber eingegangenen Dienstverhältnisses war ein vorheriger Augenschein entbehrlich, da der Bw. die sie in diesem Hotel erwartenden Verhältnisse aus dem ersten Dienstverhältnis bereits bekannt waren.

Was die vom AMS erstellte Liste betrifft ist anzumerken, dass aus ihr keineswegs zwingend abzuleiten ist, dass die Bw. in den Firmen Vorstellungsgespräche absolvierte. Dieser Liste ist lediglich zu entnehmen, dass die Bw. mit jenen Firmen, bei den in der Spalte "Ergebnis/Art" die Buchstaben "E" oder "N" eingetragen sind, Kontakt aufgenommen hat. Welcher Art diese Kontaktaufnahme war (persönlich, telefonisch, e-mail usw.) kann aus dieser Liste nicht entnommen werden, sodass auch diese Liste als Nachweis für die tatsächliche Abhaltung von Vorstellungsgesprächen in N. und Og. nicht geeignet ist.

Außer diesen Einwendungen hat die Bw. nichts vorgelegt oder vorgebracht, das als Nachweis bzw. Glaubhaftmachung der Absolvierung der Vorstellungsgespräche in N und Og. angesehen werden könnte. Daher können lediglich die durch das von der Bw. in H. absolvierte Vorstellungsgespräch verursachten Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt werden, weil auf Grund der amtlichen Ermittlungen nur hinsichtlich dieses Vorstellungsgespräches feststeht, dass es tatsächlich stattgefunden hat. Dabei handelt es sich um Kilometergelder in Höhe von 2.548 S (520 km x 4,90 S) und um Tagesgelder in Höhe von 210 S (lt. Vorlageantrag 7 Stunden x 30 S), insgesamt somit um 2.758 S.

2. "Familienheimfahrten"

Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung können die Aufwendungen eines alleinstehenden Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen einer aus beruflichen Gründen am Beschäftigungsstandort zu unterhaltenden Unterkunft und seinem Heimatort dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn dieser Steuerpflichtige an

seinem Heimatort über eine Wohnung verfügt, wobei grundsätzlich das monatliche Aufsuchen der Wohnung im Heimatort als ausreichend anzusehen ist (VwGH 22.9.1987, 87/14/0066). Aufwendungen für Fahrten zum Besuch der Eltern oder Verwandten sind in den Kreis der gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung zu verweisen.

Dem Verwaltungsakt ist zu entnehmen, dass die alleinstehende Bw. an ihrem Heimatort über eine eigene Wohnung verfügt, dass sie im Streitjahr jeweils in Orten arbeitete, welche ihr eine tägliche Rückkehr in diese Wohnung nicht ermöglichte, und schließlich, dass die Bw. immer nur zeitlich befristete Dienstverhältnisse einging.

Insbesondere wegen dieser befristeten Dienstverhältnisse ist ihr die Verlegung ihres Wohnsitzes an den jeweiligen Beschäftigungsstandort (oder in dessen Nähe) nicht zumutbar, sodass berufliche Gründe für die Beibehaltung der Wohnung in ihrem Heimatort ausschlaggebend sind. Nach dem eingangs Gesagten sind daher die für eine monatliche Hin- und Rückfahrt zwischen Heimatort und jeweiligem Beschäftigungsstandort entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Allerdings ist die durch die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 gezogene Grenze zu beachten. Diese beträgt bezogen auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit der Bw. im Kalenderjahr 2001 25.920 S (34.560 S : 12 Monate x 9 Monate auswärtige Berufstätigkeit). Die zu berücksichtigenden Fahrtkosten errechnen sich wie folgt:

Hotel A./B. in Og.:

Zeitraum Jänner bis April sowie November und Dezember = 6 Fahrten x 560 km = 3.360 km

Hotel J. in N:

Zeitraum August = 1 Fahrt x 420 km = 420 km

Hotel R.-F. in H.:

Zeitraum September und Oktober = 2 Fahrten x 520 km = 1.040 km

insgesamt 4.820 km

4.840 km x 4,90 S = 23.618 S

Da diese Aufwendungen innerhalb der durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 gezogenen Grenze liegen, sind sie zur Gänze als Werbungskosten anzuerkennen.

Wie sich aus den Punkten 1. und 2. ergibt, sind bei der Veranlagung der von der Bw. im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte insgesamt 26.376 S (2.758 S + 23.618 S) als Werbungskosten abzuziehen. Die Veranlagung ergibt daher folgendes:

Einkommen lt. bekämpftem Bescheid	96.067,00 S
- <u>zusätzlich zu berücksichtigende Werbungskosten (26.376 S – 11.344 S)</u>	<u>- 15.032,00 S</u>
<u>Einkommen</u>	<u>81.035,00 S</u>

Die Einkommensteuer beträgt:

0% für die ersten 50.000 S	0,00 S
21% für die weiteren 50.000 S	10.500,00 S
<u>31% für die restlichen 30.100 S</u>	<u>9.331,00 S</u>
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	19.831,00 S
- allgemeiner Absetzbetrag	- 11.203,00 S
- Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000,00 S
<u>- Arbeitnehmerabsetzbetrag</u>	<u>- 750,00 S</u>
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.878,00 S
<u>Gemäß § 33 EStG 1988 4,79% von 81.035,00 S</u>	<u>3.881,58 S</u>
Einkommensteuer	3.878,00 S
<u>- anrechenbare Lohnsteuer</u>	<u>- 14.775,60 S</u>
<u>Gutschrift (gerundet)</u>	<u>10.898,00 S</u>

Bei der Ermittlung des Steuersatzes wurden zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach wurde anhand einer Kontrollrechnung überprüft, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (Arbeitslosengeld in Höhe von 49.065 S für insgesamt 150 Tage) eine gegenüber der Umrechnungsvariante niedrigere Steuer ergibt. Da dies der Fall ist, wurde der Tarif in der obigen Berechnung nicht auf das mit 81.035 S ausgewiesene Einkommen, sondern auf ein Einkommen von 130.100 S (81.035 S + 49.065 S) angewendet.

Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 25. Mai 2004