

GZ. RV/1291-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

Der Bw., welcher im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte, beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 die Berücksichtigung eines Betrages von € 3.228,30 als sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag.

Nach den im Veranlagungsakt vorliegenden Belegen waren in diesem Betrag unter anderem im Zusammenhang mit einem Verfahren zur Erlangung von Arbeitslosengeld angefallene Aufwendungen für Verfahrens- und Anwaltskosten in Höhe von insgesamt € 957,90 (Belege über € 381,90, € 576,00) sowie Aufwendungen für Safemiete in Höhe von insgesamt € 671,78 (Belege über € 156,96, € 86,43, € 347,89, € 80,50) enthalten.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 vom 2. März 2006 wurde vom Finanzamt lediglich der Betrag von € 54,75 an Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag anerkannt. Als Bescheidbegründung wurde mitgeteilt, dass die Werbungskosten um Aufwendungen der privaten Lebensführung sowie um die Prozesskosten gekürzt wurden.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 30. März 2006 wandte sich der Bw. gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für Verfahrens- und Anwaltskosten im Zusammenhang mit einem Verfahren zur Erlangung von Arbeitslosengeld und der Aufwendungen für Safemiete als Werbungskosten und brachte dazu folgendes vor: Die Verfahrens- und Anwaltskosten seien ihm aufgrund eines Verfahrens, das er wegen Erlangung der Arbeitslosenunterstützung verfolgt habe und das zu seinen Ungunsten entschieden worden sei, entstanden. Diese Aufwendungen seien zweifellos Werbungskosten, weil sie mit Einkünften in Zusammenhang stünden, zumal bedacht werden müsse, dass dann, wenn der Bw. Arbeitslosenunterstützung bekommen hätte, durch den Progressionsvorbehalt eine Einkommenserhöhung bzw. eine Steuerlast entstanden wäre. Weiters seien die Kosten für Safemiete nicht als Werbungskosten anerkannt worden, obwohl der Bw. der Sachbearbeiterin mitgeteilt habe, dass er in diesem Safe nur betriebliche Unterlagen aufbewahre (Belege für die Steuererklärung, Provisionsvereinbarungen etc.). Die Aufbewahrung der Provisionsvereinbarungen sei für den Bw. sehr wichtig, weil anhand dieser Unterlagen seine Einkünfte ermittelt würden und die Belege zu Beweiszwecken an sicherer Stelle aufbewahrt werden müssten. Der Ordnung halber werde darauf hingewiesen, dass der Bw. noch einen Safe für die Aufbewahrung der privaten Dinge gemietet habe. Bei nochmaliger Durchsicht der Belege sei dem Bw. aufgefallen, dass daher ein Betrag von € 80,50 als privat auszuscheiden sei, die restlichen Aufwendungen für Safemiete jedoch eindeutig beruflich veranlasst seien. Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und entsprechende Korrektur der Besteuerungsgrundlagen beantragt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 9. Mai 2006 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung wurde wie folgt begründet:

I) Aufwendungen für Verfahrens- und Anwaltskosten im Zusammenhang mit einem Verfahren zur Erlangung von Arbeitslosengeld:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a) EStG 1988 sei das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit. Seien Einnahmen befreit, dann seien nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 auch die mit ihrer Erzielung in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähig. Im gegenständlichen Fall könnten daher die Verfahrens- und Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit dem Verlust des Anspruches auf (steuerfreies) Arbeitslosengeld nicht abgezogen werden.

II) Aufwendungen für Safemiete:

Die Aufwendungen für die Safemiete seien gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) EStG 1988 als Aufwendungen für die private Lebensführung nicht anzuerkennen, da eine ausschließliche berufliche Nutzung der Lebenserfahrung widerspreche.

Mit Anbringen vom 8. Juni 2006 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

I) Aufwendungen für Verfahrens- und Anwaltskosten im Zusammenhang mit einem Verfahren zur Erlangung von Arbeitslosengeld:

Es sei zwar richtig, dass das Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit sei, jedoch sei diese Befreiung nur eine indirekte, da eine indirekte Steuerpflicht deswegen bestehe, weil eine Art Progressionsvorbehalt bezüglich der Arbeitslosenunterstützung vorliege und im gegenständlichen Fall zu bedenken sei, dass dann, wenn der Bw. erfolgreich das Arbeitslosengeld eingebbracht hätte, seine sonstigen steuerpflichtigen Einkünfte einem höheren Steuersatz unterlegen wären. „*Es ist, so wie auch Doralt in Tz 149 zu § 20 schreibt, der Gesetzeszweck in der Vermeidung eines unberechtigten Vorteils liegend, nämlich dass einerseits Werbungskosten abzugsfähig sind und damit erzielte Einkünfte überhaupt einer Besteuerung nicht unterliegen. Entscheidend ist nämlich die Vermeidung einer Doppelbegünstigung, was im gegenständlichen Fall zweifellos nicht vorliegt, denn, wie bereits oberhalb erwähnt, hätte sich ja mein Progressionssatz entsprechend verändert, wenn ich das Arbeitslosengeld zusätzlich erhalten hätte.*“

II) Aufwendungen für Safemiete:

Die Finanzbehörde übersehe, dass keinerlei private Veranlassung für die Anmietung eines Safes gegeben gewesen sei. Diese sei lediglich durch berufliche Notwendigkeiten bedingt

gewesen, zumal der Bw. aufgrund der speziellen Vereinbarungen in seinem Dienstvertrag die Beweismittel für die Geltendmachung der zusätzlichen Provisionseinkünfte entsprechend verwahren müsse. Es sei wohl klar, dass der Bw. dies nicht an seinem Arbeitsplatz tun könne und es sei auch deswegen die Notwendigkeit gegeben, weil er an seinem Privatwohnsitz einen Safe nicht zur Verfügung habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Aufwendungen für Verfahrens- und Anwaltskosten im Zusammenhang mit einem Verfahren zur Erlangung von Arbeitslosengeld:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. 400/1988, sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten liegen dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünftezielung in einem objektiven Zusammenhang stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden; dabei ist der objektive Zusammenhang stets zwingend, während die subjektive Absicht, den Beruf zu fördern, kein in jedem Fall notwendiges Merkmal ist, weil z.B. auch unfreiwillige Ausgaben nach dem objektiven Nettoprinzip Werbungskosten sind (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, WUV Universitätsverlag, § 16, Tz 32).

Werbungskosten liegen nur dann vor, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht. Dabei darf die Anforderung an den Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit nicht überspannt werden; ein „wirtschaftlicher“ Veranlassungszusammenhang ist ausreichend, ein „ausdrücklicher“ Wirkungszusammenhang ist nicht erforderlich (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, WUV Universitätsverlag, § 16, Tz 33).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a) EStG 1988 ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs.4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzu-

setzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gesetzeszweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist danach die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteils; § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüber steht (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, WUV Universitätsverlag, § 20, Tz 149).

Für das Abzugsverbot kommt es daher nicht auf die formale Bezeichnung an. Es ist gleichgültig, aus welchen Gründen die Einnahmen nicht der Einkommensteuer unterliegen, ob sie nach § 3 „steuerfrei“ sind, ob sie formal „nicht zu den Einkünften gehören“ (§ 26), oder ob sie „nicht steuerpflichtig“ oder auch „nicht steuerbar“ sind. Entscheidend ist die Vermeidung einer Doppelbegünstigung (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, WUV Universitätsverlag, § 20, Tz 150).

Wie sich aus dem Kontext der dargestellten gesetzlichen Bestimmungen zweifelsfrei ergibt, können im Zusammenhang mit einem Verfahren zur Erlangung von Arbeitslosengeld entstandene Verfahrens- und Anwaltskosten nicht als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Dies wurde auch vom Verwaltungsgerichtshof in einem Rechtssatz zum Ausdruck gebracht: „*Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld ist von der Steuerbefreiungsregelung des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a) EStG 1988 erfasst, weshalb auch die mit ihm im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähig sind (vgl. § 20 Abs. 2 EStG und sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2005/14/0108, betreffend Karenzurlaubsgeld)" (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0127).*

Dieser Rechtssatz ist zwar zu einem Erkenntnis ergangen, welchem kein mit dem gegenständlichen Sachverhalt unmittelbar vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt. Dieser Umstand ändert jedoch nichts am generellen Charakter der darin enthaltenen Aussage, wonach „im Zusammenhang“ mit gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a) EStG 1988 nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen stehende Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen.

Das vom Bw. angesprochene Bestehen eines „Zusammenhangs“ zwischen einem gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a) EStG 1988 von der Einkommensteuer befreiten Arbeitslosengeld und aus Anlass eines Verfahrens zur Erlangung eines solchen Arbeitslosengeldes getätigten Aufwendungen für Verfahrens- und Anwaltskosten im Sinne einer Ziel-Mittel-Konzeption kann nicht bezweifelt werden. Der vom Gesetzgeber geforderte „Zusammenhang“ derartiger Aufwendungen mit der beruflichen Tätigkeit des Bw. im Sinne eines „wirtschaftlichen“ Veranlassungszusammenhangs ist hingegen zu verneinen, so dass ein Abzug des betreffenden Betrages als Werbungskosten nach der oben dargestellten Rechtslage unzulässig ist.

Insoweit der Bw. auf den für das Arbeitslosengeld anzuwendenden Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 Bezug nimmt, ist festzustellen, dass diese Bestimmung den Zweck hat, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes ebenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/14/0024).

Das Vorbringen des Bw., dass das Arbeitslosengeld aufgrund der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 („Hochrechnungsverfahren“) sehr wohl Auswirkungen auf die Besteuerung der Arbeitseinkünfte hätte, ist demnach zutreffend.

Tatsache ist jedoch, dass dem Bw. für das Jahr 2004 kein Arbeitslosengeld gewährt wurde und es daher nicht zur Anwendung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 kam, da das Verfahren zur Erlangung des Arbeitslosengeldes zu seinen Ungunsten ausging.

Der Argumentation des Bw., dass dann, wenn er im Jahr 2004 erfolgreich das Arbeitslosengeld eingebracht hätte, seine sonstigen steuerpflichtigen Einkünfte einem höheren Steuersatz unterlegen wären, kommt somit bloß hypothetischer Charakter zu.

Aufgrund der oben dargestellten Rechtslage besteht keine Möglichkeit, auf interpretativem Wege zu einer anderen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes zu gelangen.

Aus den dargelegten Gründen kann dem Begehr auf Anerkennung der dem Bw. im Zusammenhang mit einem Verfahren zur Erlangung des Arbeitslosengeldes entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten nicht stattgegeben werden.

II) Aufwendungen für Safemiete:

Die der rechtlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes zugrunde zu legenden Rechtsnormen sind § 16 Abs. 1 EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) EStG 1988.

Zum Inhalt von § 16 Abs. 1 EStG wird auf die Darstellung unter Punkt I) verwiesen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) EStG 1988 dürfen 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 der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss (vgl. z.B. VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156).

Nach der Lebenserfahrung hat die Mehrzahl der BürgerInnen nicht nur ein Interesse an der sicheren Verwahrung von im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehenden Dokumenten. Vielmehr besteht ein solches Interesse insbesondere auch hinsichtlich wichtiger der privaten Sphäre zuzurechnender Dokumente, so dass diese häufig in Safes bei Banken deponiert werden. Aus diesem Grunde muss im Falle der Anmietung eines Banksafes von einer typischerweise zu vermutenden Nutzung für private Zwecke ausgegangen werden. Deshalb sind die Kosten für die Anmietung eines Banksafes nach der typisierenden Betrachtungsweise als Kosten der Lebensführung zu qualifizieren.

Aus diesem Grunde kann der Abzug dieser Aufwendungen trotz der Glaubwürdigkeit der Berufungsvorbringen zur konkreten Sachlage nicht gewährt werden.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 2. Jänner 2008