



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber, Adresse1, vom 5. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Finanzamt vom 5. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte in seiner **Einkommensteuererklärung** (Arbeitnehmerveranlagung) für 2005 neben seinen nichtselbstständigen Einkünften u.a. die Zahlung des Kirchenbeitrages iHv. 98,00 € als Sonderausgabe und als Werbungskosten (unter der Kennzahl 723) Kosten der doppelten Haushaltsführung iHv. 999,00 €.

Mit **Vorhalt** vom 28. November 2006 wurde der Abgabepflichtige vom Finanzamt ersucht sämtliche Rechnungen und Belege der beantragten Aufwendungen und die dafür erhaltenen Ersätze nachzureichen.

Hinsichtlich des Kirchenbeitrages wurde eine Zahlungsserrinnerung für den Kirchenbeitrag 2005 der Evangelischen Kirche in Österreich vom 15. Februar 2006 sowie ein Nachweis über die Zahlung von 98,00 € im März 2006 (Kirchenbeitrag 2005) vorgelegt.

Hinsichtlich der Übernachtungskosten für den Arbeitsplatz in Wr. Neudorf im Zeitraum 6. -30. Dezember 2005 wurde eine Aufstellung über insgesamt 555,00 € Nächtigungskosten 15,00 € pro Tag ohne Beleg vorgelegt.

Über ein Telefonat am 5. Dezember 2006 legte das Finanzamt einen **Aktenvermerk** folgenden Inhaltes an:

Ein Nachweis, wo genächtigt wird (angeblich bei einem Bekannten) konnte nicht erbracht werden. Die Frage, ob Nächtigungskosten anfallen, konnte nicht oder wurde nicht beantwortet. Herr Bw. gab telefonisch an, er wolle eine Abweisung der Nächtigungskosten und werde daraufhin Berufung einlegen.

Im Einkommensteuerbescheid vom 5. Dezember 2006 wurde zum einen die Zahlung des Kirchenbeitrages nicht als Sonderausgaben berücksichtigt und zum anderen die Aufwendungen für die auswärtige Nächtigung im November und Dezember 2005 in Wr. Neudorf nicht als Werbungskosten anerkannt.

Begründend führte das Finanzamt an, dass Aufwendungen steuerlich grundsätzlich nur für das Kalenderjahr abzugsfähig seien, in dem die Verausgabung stattgefunden habe. Jene Ausgaben, die nicht im Veranlagungszeitraum gezahlt worden seien, hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Erklärung werde auf die diesbezügliche telefonische Besprechung verwiesen. Die Familienheimfahrten seien mit monatlich 201,75 € (2005) berücksichtigt worden. Das Pendlerpauschale habe ab 7. November 2006 nicht berücksichtigt werden können, da die genaue Wegstrecke (Wohnort-Dienstort, Kilometerangabe) nicht genannt worden sei.

Mit Schreiben vom 5. Jänner 2007 erhob der Abgabepflichtige gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 **Berufung**. Begründend führte er an, dass sein Aufwand für Übernachtungskosten am Arbeitsort, der über 200 km von seinem Wohnort entfernt sei, nicht berücksichtigt worden sei. Gem. Rz 349 könnten für Nächtigungskosten wahlweise die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft (maximal 2.200,00 € monatlich) oder die tatsächlichen Kosten (mit Beleg) geltend gemacht werden. Die durchschnittlichen Hotelkosten würden in der Gegend von Wien-Süd bzw. Mödling etwa 65,00 € pro Nacht ohne Frühstück betragen. Vom 7. November bis 31. Dezember 2005 habe er unter Abzug der Wochenenden 37 mal an der Arbeitsstelle übernachten müssen um seiner Erwerbstätigkeit nachgehen und letztendlich auch seine Steuern zahlen zu können. In Anbetracht der oben erwähnten Hotelkosten ergebe das eine Summe von 2.405,00 €. Weiters habe er die Sonderausgaben für den Kirchenbeitrag mit 98,00 € angegeben, welche er natürlich auch belegen könne. Er bitte um eine Erklärung, warum hier nur 60,00 € wirksam geworden seien.

Mit **Vorhalt** vom 11. Jänner 2007 wurde dem Bw. vom Finanzamt mitgeteilt, dass seine Auslegung der Rz 349 der Lohnsteuerrichtlinien nicht richtig sei. Als Werbungskosten kämen nur die tatsächlichen Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort in Betracht (vgl. Rz 351). Die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft, maximal 2.200,00 € monatlich, dürften

dabei nicht überschritten werden. Aus diesem Grund würde er ersucht die tatsächlichen Kosten der Zweitunterkunft nachzuweisen.

Mit **Schreiben vom 19. Jänner 2007** ergänzte der Bw. seine Berufung folgendermaßen:

Ich habe für die betreffende Zeitspanne eine Zweitunterkunft in Wien-Süd bewohnt. Sie gestehen mir ja eine Familienheimfahrt für den selben Zeitraum zu, also ist es auch für Sie logisch und nachvollziehbar, dass ich eine Zweitunterkunft hatte, um meiner Erwerbstätigkeit nachgehen zu können.

Meine ursprüngliche Eingabe mit 15,00 € pro Übernachtung, die lt. Ihren Aussagen nur für Dienstreisen gilt und für die kein Nachweis zu erbringen ist, wurde von Ihnen abgelehnt. Es erscheint mir unlogisch, dass das auf Dienstreisen gelten soll, wenn man im Rahmen seiner Erwerbstätigkeit am Dienort übernachten muss, jedoch nicht. Nun wurde auch mein zweites Ansuchen abgelehnt meine bereits bezahlte Steuer teilweise zu refundieren.

Einen Nachweis für die entstandenen Kosten zu erbringen ist insofern schwierig, da ich meinem Unterkunftsgeber natürlich einen Ersatz für seine Auslagen (Betriebskosten, Strom, Wasser, etc.) gezahlt habe, aber von ihm keine Rechnung erhalten habe, da er natürlich nicht die Wohnung vermietet, sondern auf Grund seines guten Willens, mir gegen Bezahlung eben dieser Aufwände einen Schlafplatz zur Verfügung gestellt hat.

Nachdem nun auch mein zweiter Antrag abgelehnt wurde, frage ich mich, wie ich dazu komme, entgegen dem Grundgedanken der Besteuerung für Aufwände zur Erlangung meines Einkommens die vollen Steuern zahlen zu müssen. Wie gesagt ich will nichts geschenkt, sondern nur für meine Aufwendungen, die sich im Rahmen bzw. sogar darunter liegen, einen kleinen Teil der Lohnsteuer, die ich ja ohnehin bereits bezahlt habe, refundiert bekomme.

Mich würde wirklich interessieren, wie Sie mir das schlüssig erklären wollen, dass ich in Wien keine Ausgaben für die Übernachtungen im Rahmen meiner Arbeit hatte. Falls Sie hier eine Lösung haben, ersuche ich Sie höflichst um Information – ich werde das sofort in die Tat umsetzen. Weil sogar das Übernachten unter einer Brücke strafbar und somit mit Kosten verbunden ist, kann ich mir beim besten Willen keinen Weg vorstellen. Als Referenzbeispiel kann ich Ihnen bei Bedarf gerne einen Fall nennen, bei dem mit gleichen Voraussetzungen zu Gunsten des Steuerzahlers entschieden wurde. Ergänzen möchte ich noch, dass ich zu meinem anderen Einspruchsgrund von Ihnen noch keine Rückmeldung erhalten habe. Dieser wäre die Höhe der Kirchensteuer, die ich mit 98,00 € angegeben habe, die aber nur mit 60,00 € berücksichtigt wurde. Ich ersuche Sie erneut einerseits um Berichtigung, andererseits um eine Erklärung, wie das zu Stande kam.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 8. Februar 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde angeführt:

Nächtigungskosten stellen zwar auch außerhalb einer Reise nach den allgemeinen Grundsätzen Werbungskosten dar, dies ist z.B. der Fall, wenn die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen. Die Nächtigungskosten sind allerdings nur in tatsächlicher Höhe

abzugsfähig, die Berücksichtigung von Pauschalsätzen kommt nicht in Betracht. Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Berufsort ist das Vorliegen eines Mehraufwandes. Ist die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort für den Steuerpflichtigen mit keinerlei Kosten verbunden, so kann von Mehrkosten nicht gesprochen werden. Das Vorliegen eines finanziellen Aufwandes für die Unterbringung in der Wohnung eines Freundes wird von Ihnen immer nur behauptet, konnte aber nicht belegt werden, aus diesem Grund können keine Aufwendungen zum Ansatz gebracht werden.

Der Kirchenbeitrag kann nicht als Sonderausgabe berücksichtigt werden, da er ja erst im Kalenderjahr 2006 einbezahlt wurde. Sonderausgaben sind nur im Jahr der Bezahlung und nicht für das Jahr für das sie geleistet wurden, zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 6. März 2007 – welches als **Vorlageantrag** zu werten ist – führte der Bw. an:

Ich verstehe Ihre Logik hinter der ganzen Sache nicht. Einerseits gestehen Sie mir zu, dass ich in Wr. Neudorf gearbeitet habe und mein Hauptwohnsitz in AA ist, andererseits gestehen Sie mir nicht zu, dass ich nahe des Arbeitsplatzes übernachten musste.

Firmen wird zugestanden, bei Übernachtungen bis 15,00 € keinen Nachweis bringen zu müssen. Wird mir als Privatperson, die der Erwerbstätigkeit nachgeht, dies nicht zugestanden? In Vertrauen auf eine Gleichbehandlung diesbezüglich habe ich damals etwa 15,00 € pro Tag als Umkostenbeitrag an meinen jeweiligen Unterkunftgeber gezahlt. Außerdem war das ja keine Dauerlösung, sondern nur eine Zwischenlösung bis ich eine Wohnung nahe meines Arbeitsplatzes gefunden habe. Beim Steuerausgleich 2006 werde ich diese Kosten – natürlich mit Beleg – geltend machen. Noch einmal, es ist für mich diese Ungleichbehandlung nicht einzusehen. Unser Gesetzgeber möchte jetzt Prämien für Flexibilität zahlen. Dann macht es jemand – ohne Prämie – so und nimmt die Belastung auf sich um eine Arbeit zu haben, nun wird man, wo es nur geht um die paar Euro gebracht, die die beiden Wohnsitze etwas erträglicher machen. Denn dass auch nur annähernd die Kosten ersetzt werden, die anfallen, werden Sie sicherlich nicht ernsthaft glauben. Ich werde, wenn nötig den weiteren Instanzenweg beschreiten und mit allen mir gegebenen Mitteln gegen diese Ungerechtigkeit und Ungleichbehandlung kämpfen. Außer Sie können mir wirklich logisch erklären, warum diese Ungleichheit besteht und wie ich gratis in Wien wohnen sollte.

Mit Vorlagebericht vom 21. März 2007 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Kirchenbeitrag als Sonderausgabe

Gem. § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, höchstens jedoch 100,00 € jährlich bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen.

Die zeitliche Zuordnung von Sonderausgaben richtet sich nicht § 19 EStG. Danach sind Sonderausgaben in dem Kalenderjahr abzuziehen, in dem sie gezahlt worden sind (vgl. Doralt, EStG Kommentar, Tz 16 zu § 18 EStG 1988).

Ein Nachweis für die Zahlung des Kirchenbeitrages im Jahr 2005 wurde nicht erbracht. Nach dem im Akt in Kopie aufliegenden Zahlungsbeleg wurde der Kirchenbeitrag 2005 vom Bw. im März 2006 bezahlt. Die Berücksichtigung dieses Betrages von 98,00 € im Einkommensteuerbescheid 2005 ist daher mangels Zahlung des Kirchenbeitrages im Jahr 2005 nicht möglich. Dieser im Jahr 2006 bezahlte Kirchenbeitrag kann erst im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 als Sonderausgabe bis zum Höchstbetrag von 100,00 € gem. § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Angemerkt wird noch, dass der Betrag von 60 € den Pauschbetrag gem. § 18 Abs. 2 EStG 1988 darstellt.

2. Nächtigungskosten wegen doppelter Haushaltsführung:

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

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (vgl. VwGH vom 23. 5. 2000, 95/14/0096). Das sind z.B. Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung (Hotelzimmer) des Steuerpflichtigen am Dienort (z.B. Mietkosten und Betriebskosten einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände oder Kosten für Familienheimfahrten).

Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Berufsort ist das Vorliegen eines Mehraufwandes. Ist – wie im vorliegenden Fall – die Übernachtung mit keinen Kosten verbunden (Übernachtungsmöglichkeit bei einem Bekannten) so kann von Mehrkosten nicht gesprochen werden (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 16. 3. 1988, 87/13/0200).

Im vorliegenden Fall wird vom Bw. in der Einkommensteuererklärung pro Übernachtung ein Betrag von 15,00 € begehrt. In der Berufung begehrt er die Berücksichtigung von durchschnittlich 65,00 € (durchschnittliche Hotelkosten in der Gegend von Wien-Süd bzw. Mödling), was insgesamt den Betrag von 2.405,00 € an Werbungskosten ergibt.

Als Werbungskosten können grundsätzlich nur jene Aufwendungen anerkannt werden, die tatsächlich angefallen sind. Einen Pauschbetrag von 65,00 € ohne weiteren Nachweis über die tatsächliche Zahlung dieses Betrages pro Übernachtung ist daher in keinem Falle zulässig.

Hinsichtlich der Zahlung von 15,00 € pro Übernachtung wird vom Bw. in seinem Schreiben vom 19. Jänner 2007 angeführt, dass ein Nachweis für die entstandenen Kosten für ihn

schwierig sei, da er seinen Unterkunftgeber natürlich einen Ersatz für seine Auslagen bezahlt habe, aber von ihm keine Rechnung erhalten habe, da dieser natürlich nicht die Wohnung vermiete, sondern auf Grund seines guten Willens ihm gegen Bezahlung seiner Aufwände ein Schlafplatz zur Verfügung gestellt habe. In seinem Schreiben vom 6. März 2007 (als Vorlageantrag gewertet) wird geringfügig anders von ihm behauptet, dass er damals **etwa** 15,00 € pro Tag als Unkostenbeitrag an seinen jeweiligen Unterkunftgeber gezahlt habe.

Zu diesem Vorbringen ist daher anzumerken, dass dem Bw. aus diesen von ihm vorgebrachten Gründen ein Nachweis über die bezahlten Beträge nicht verwehrt ist. Soweit tatsächlich den bezahlten Beträgen dem Empfänger Aufwendungen in gleicher Höhe entstanden sind, können sich wohl beim Empfänger der Beträge keine einkommensteuerlichen Auswirkungen ergeben.

Der Bw. ist verpflichtet nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass ihm der Aufwand erwachsen ist und er ihn bezahlt hat. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es dem Bw. im vorliegenden Fall problemlos möglich den ihm tatsächlich angefallenen Aufwand für die Übernachtung nachzuweisen.

In seinem Erkenntnis vom 17.9.1997. Zl. 93/13/0059, hat der Verwaltunggerichtshof in einem ähnlichen Fall dezidiert ausgeführt, dass dann, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen als Weigerung angesehen werden kann, bei bestimmten von ihm geltend gemachten Aufwendungen sowohl die tatsächliche Höhe als auch ihre berufliche Verursachung nachzuweisen, die Behörde im Rahmen der ihr zustehenden freien Beweiswürdigung zu der Annahme berechtigt ist, die berufliche Veranlassung der strittigen Aufwendungen liege nicht vor, sodass ihre steuerliche Berücksichtigung zu unterbleiben hatte.

Da der Bw. im vorliegenden Fall trotz Vorhalt und weiterer Gelegenheiten im Berufungsverfahren keinen Nachweis über die Zahlung eines Betrages erbracht hat und auch den Namen des Unterkunftgebers oder der Unterkunftgeber nicht genannt hat, geht der Senat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass kein Mehraufwand für die Nächtigung angefallen ist. Eine Berücksichtigung von Werbungskosten ist daher nicht möglich.

Der Berufung konnte daher nicht Folge gegeben werden.

Linz, am 25. April 2007