



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 19. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Irene König, vom 20. November 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind der Berufungsvorentscheidung vom 23.1.2007 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist (lediger) Angestellter und lebt in Wien.

Der Bw. erzielte im Kalenderjahr 2005 lohnsteuerpflichtige Einkünfte von zwei Arbeitgebern und hat trotz Aufforderung durch das Finanzamt keine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 eingereicht.

Am 20.11.2006 erließ das Finanzamt Wien 21/22 auf Grund der ihm vorliegenden Lohnzettel einen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 . Dabei ergab sich eine Nachforderung in Höhe von € 901,86.-

Begründend führte das Finanzamt an, dass die Arbeitnehmerveranlagung anhand der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel durchgeführt worden sei. Werbungskosten,

Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen hätten dabei mangels Nachweises nicht berücksichtigt werden können.

In weiterer Folge brachte der Bw. am 19.12.2006 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 ein, die seitens des Finanzamtes als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 gewertet wurde.

In dieser Erklärung machte der Bw. Versicherungsprämien in Höhe von € 1.960,00 und Darlehensrückzahlungen zur Wohnraumschaffung von € 653,00 als Sonderausgaben geltend.

Als Werbungskosten wurden Gewerkschaftsbeiträge im Betrag von € 134,00, Reisekosten von € 3.758,56 und sonstige Kosten in Höhe von € 134,00 beantragt.

In einem Fragenvorhalt ersuchte das Finanzamt den Bw., den belegmäßigen Nachweis über die beantragten Sonderausgaben und eine Aufstellung über die beantragten Reisekosten beizubringen, sowie bekannt zugeben, in welchem Zusammenhang die Reisekosten mit der ausgeübten Tätigkeit stünden.

Der. Bw. teilte daraufhin dem Finanzamt mit, dass es sich hiebei um Familienheimfahrten im Zusammenhang mit seiner (zweiten) Tätigkeit in Bregenz handle.

Auch legte er folgende Zusammenstellung vor:

Lebensversicherung xxx	1.063,70	
Lebensversicherung xxx	648,30	
Unfallversicherung xxx	248,49	1960,49
Wohnungskreditzinsen	170,07	
	165,93	
	161,61	
	155,50	653,11
 Betriebsratsumlage 12x 3,20	38,40	
Arbeiterkammerumlage 12x 8,00	96,00	134,40
 Kilometergeld Bregenz 8x 770 km	2.192,96	
Tagesgelder 15x 26,40	396,00	
Nächtigungsgelder 75x 15	1.125,00	
Autobahnvignette 2 Monate	21,80	
Autobahnvignette 10 Tage	7,60	
Autobahnvignette 10 Tage	7,60	
Autobahnvignette 10 Tage	7,60	3.758,56

Ferner legte der Bw. die Bestätigungen über die gezahlten Lebensversicherungen vor und noch eine Bestätigung über eine geleistete Unfallversicherung im Jahr 2005 im Betrag von € 248,49.-

Am 23.1.2007 erließ das Finanzamt über die erhobene Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 eine Berufungsvorentscheidung gem. 276 BAO.

Der Bescheid wurde dahingehend abgeändert, als Reisekosten im Betrag von € 605,25 (3 x € 201,75 für Familienheimfahrten, gedeckelt mit dem Betrag nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) und sonstige Werbungskosten in Höhe von € 134,40 (Betriebsrats- und Arbeiterkammerumlage) in Abzug gebracht wurden.

An Sonderausgaben wurden einzig die geltend gemachten Personenversicherungen (€ 1.960,49 zu ¼) berücksichtigt.

In seiner Begründung führte das Finanzamt aus, dass mit Vorhalt vom 5.1.2007 unter anderem um belegmäßigen Nachweis der geltend gemachten Sonderausgaben ersucht worden sei. Es hätten allerdings nur die nachgewiesenen Personenversicherungen berücksichtigt werden können.

Fahrtkosten für Familienheimfahrten seien nur im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales von € 201,75 monatlich absetzbar. Nachdem der Lohnzahlungszeitraum für die Tätigkeit in Bregenz nur einen Zeitraum von 3 Monaten (20.6.-31.8.) umfasse, berechneten sich die absetzbaren Fahrtkosten für Familienheimfahrten wie folgt: € 201,75 x 3 Monate = € 605,25.-

Tages- und Nächtigungsgelder stünden nur zu, wenn eine Reise vorläge.

Aufgrund der Tatsache, dass der Dienstort vom 20.6.-31.8.2005 in Bregenz gelegen sei, läge auch keine Reise iSd EStG 1988 vor, somit hätten die Tages- und Nächtigungsgelder auch nicht anerkannt werden (Verpflegungskosten stellten gem. § 20 EStG 1988 Kosten der allgemeinen Lebensführung dar und seien nicht abzugsfähig. Ebenso nicht abzugsfähig seien die mit dem Pendlerpauschale abgegoltenen Ausgaben für Vignetten).

Am 12.2.2007 erhob der Bw. einen Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung vom 23.1.2007 und begründete diesen wie folgt:

Bei der Berechnung der Arbeitnehmerveranlagung 2005 seien

- Wohnungskreditzinsen in Höhe von € 653,11 (Betrag ident mit 2003 und 2004)
- Nächtigungsgelder in Höhe von 75 Tagen x € 15 (Pauschal) –Wien sei nach wie vor der Hauptwohnsitz-
- Taggelder in Höhe von 15 Tagen x € 26,40 -Anfangsphase- (Begründung: Ist eine tägliche Heimkehr zum ständigen Wohnort –Familienwohnsitz- nicht zumutbar, können Taggelder für eine Tätigkeit am selben Ort sechs Monate lang steuerfrei bis zur Höhe von € 26,40 täglich ausbezahlt werden)

nicht berücksichtigt worden.

Es werde daher die Berücksichtigung von insgesamt € 2.174,11 beantragt.

Des weiteren werde Berufung gegen „die Vorauszahlungen 2007“ erhoben, da im Jahr 2006 nur mehr ein Dienstverhältnis vorgelegen sei.

Aktenkundig ist die Kopie eines Kontoauszugs eines Kontos bei der BAWAG für das Jahr 2005 (offenkundig fraglicher Wohnungskredit), wonach der Bw. monatlich einen Betrag von € 213,15 (in Summe also € 2.557,80) als Kreditrate geleistet hat. Das Konto wurde 2005 insgesamt mit Zinsen von € 359,51 und mit Kontoführungsentgelt sowie Porto von insgesamt € 22,02 belastet.

Mit Vorhalt vom 27.3.2007 forderte das Finanzamt den Bw. auf, bezüglich des BAWAG-Kredits „Kreditvertrag (in Kopie), Verwendungszweck des Kredites sowie belegmäßiger Nachweis“ vorzulegen bzw. zu erbringen.

Eine Beantwortung dieses Vorhalts ist nicht ersichtlich.

Am 30.8.2007 erfolgte durch einen Bearbeiter des Finanzamtes der Vermerk „Vorhalt gesperrt, da keine Beantwortung bis 30.8.07!“. Weitere Bearbeitungsmaßnahmen sind nicht ersichtlich.

Am 19.6.2008 legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Strittig sei, ob für Fahrten zwischen dem Wohnsitz des Bw. in Wien und dem Tätigkeitsort in Bregenz für die Dauer von 3 Monaten Tages- und Nächtigungsgelder oder Familienheimfahrten im Ausmaß des großen Pendlerpauschales für diesen Zeitraum geltend gemacht werden könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Sonderausgaben

A.1 Personenversicherungen

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, unter anderem Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer — freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108 a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108 b),

-
- Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung), ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108 b).

Der Bw. hat hinsichtlich von Beiträgen im Gesamtumfang von € 1.960,49 nachgewiesen, dass es sich um solche für begünstigte zu Personenversicherungen i. S. d. § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 handelt.

Es ist daher – wie bereits durch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung – ein Betrag von € 490,12 (1/4, § 18 Abs. 3 leg. cit.) steuerwirksam zu berücksichtigen.

A.2 Wohnraumschaffung

Sonderausgaben sind ferner nach § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 folgende Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung:

- a) Mindestens achtjährig gebundene Beiträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. Bauträger sind
 - gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen
 - Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist
 - Gebietskörperschaften.

Dabei ist es gleichgültig, ob der Wohnraum dem Wohnungswerber in Nutzung (Bestand) gegeben oder ob ihm eine Kaufanwartschaft eingeräumt wird. Ebenso ist es nicht maßgeblich, ob der Wohnungswerber bis zum Ablauf der achtjährigen Bindungszeit im Falle seines Rücktrittes einen Anspruch auf volle Erstattung des Betrages hat oder nicht.

- b) Beiträge, 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 des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum 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.

- c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar

- Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
 - Herstellungsaufwendungen.
- d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten.

Der Bw. hat nachgewiesen, dass er im Jahr 2005 monatlich einen Betrag von € 213,15 (in Summe also € 2.557,80) als Kreditraten an die BAWAG gezahlt hat.

Der Bw. begeht „Wohnungskreditzinsen“ i. H. v. € 653,11, und zwar € 170,07, € 165,93, € 161,61 und 155,50.

Zum einen lassen sich diese Beträge aus dem übermittelten Kontoauszug nicht nachvollziehen, zum anderen ist offen, wofür genau dieser Kredit verwendet wurde.

Der Aufforderung durch das Finanzamt, hier entsprechende Angaben zu tätigen und Nachweise zu erbringen, ist der Bw. nicht nachgekommen.

Auch wenn auf Grund des Kontoauszugs von Darlehensrückzahlungen im Jahr 2005 i. H. v. € 2.557,80 auszugehen ist, steht damit noch nicht fest, wofür dieses Darlehen verwendet wurde.

Da beispielsweise die Rückzahlungen von Darlehen, die für die Anschaffung (und nicht für die Errichtung) einer Eigentumswohnung oder eines Eigenheims aufgenommen wurden, nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind, kann aus der Angabe „Wohnungskreditzinsen“ nicht geschlossen werden, ob es sich um begünstigte oder um nichtbegünstigte Zahlungen handelt.

Da vom Bw. nicht dargelegt wurde, wofür genau der Kredit bei der BAWAG verwendet wurde, kann daher der Sonderausgabenabzug für die Kreditrückzahlungen nicht gewährt werden.

Aus der Veranlagung für die Vorjahre ist für den Bw. hier nichts gewonnen, da der Bw. nicht dargelegt hat, dass das Finanzamt in den Vorjahren die Sonderausgabeneigenschaft der damals geltend gemachten Zahlungen geprüft hätte.

B. Werbungskosten

B.1 Betriebsrats- und Arbeiterkammerumlage

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

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 auch Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.

Die vom Bw. diesbezüglich geltend gemachten Ausgaben von insgesamt € 134,40 sind daher – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung – als Werbungskosten anzuerkennen.

B.2 Aufwendungen in Zusammenhang mit dem zweiten Dienstverhältnis

Die Fahrten des Bw. nach Bregenz erfolgten nicht als beruflich veranlasste Reise in Zusammenhang mit dem (ersten) Dienstverhältnis des Bw. in Wien, sondern sind ausschließlich durch das (zweite) Dienstverhältnis in Bregenz veranlasst.

Soweit es sich um Fahrten zwischen der Wohnung des Bw. in Wien und der Arbeitsstätte in Bregenz handelt, ist § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu beachten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

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

-- 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 bei einer Fahrtstrecke von über 60 km € 1.467 jährlich, ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden als Pauschbeträge € 2.664 jährlich berücksichtigt.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Da der Bw. nicht überwiegend in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen (Monaten) zwischen Wien und Bregenz gependelt ist, sind die Kosten für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Bei den Fahrten zwischen dem Quartier in Bregenz und der Wohnung in Wien handelt es sich um sogenannte Familienheimfahrten. Diese Fahrten sind grundsätzlich abzugsfähig, allerdings nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem (aliquoten) höchsten Pendlerpauschale gedeckelt.

Das Finanzamt hat die Aufwendungen für diese Familienheimfahrten im gesetzlich vorgesehenen Umfang in der Berufungsvorentscheidung anerkannt und dem Berufungsbegehren insoweit Rechnung getragen.

Sämtliche Aufwendungen für die Fahrten Wien – Bregenz – Wien können steuerlich nur im Umfang von € 201,75 je Monat, insgesamt also mit € 605,25 berücksichtigt werden.

Da sich der Bw. auf keiner beruflich veranlassten Reise i. S. d. § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit. befindet, können auch die Regelungen über Verpflegungsmehraufwendungen (Tagesgelder) und Nächtigungsaufwendungen (Nächtigungsgelder) nicht zum Tragen kommen.

Nun können Nächtigungskosten auch außerhalb einer Reise nach den allgemeinen Grundsätzen Werbungskosten darstellen, etwa weil – wie hier – die Voraussetzungen einer (vorübergehenden) doppelten Haushaltsführung vorliegen. Die Nächtigungskosten sind in diesem Fall nur in tatsächlicher Höhe – und nicht mit Pauschalsätzen – abzugsfähig (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 130).

Welche Aufwendungen dem Bw. durch die (vorübergehende) doppelte Haushaltsführung in Bregenz erwachsen sind, hat dieser nicht dargelegt.

Eine Berücksichtigung derartiger Aufwendungen ist daher auch nicht im Schätzungswege möglich, da es keineswegs unwahrscheinlich ist, dass dem Bw. überhaupt keine diesbezüglichen Aufwendungen entstanden sind – sei es, dass der (zweite) Arbeitgeber ein Quartier kostenlos zur Verfügung gestellt hat, sei es, dass der Bw. etwa bei Freunden unentgeltlich nächtigen konnte. Es entspricht der Erfahrung, dass im Fall des Vorliegens tatsächlicher Aufwendungen diese vom Bw. auch konkret – und nicht unter Heranziehung des Nächtigungsgeldes – angegeben (und nachgewiesen) worden wären.

Der Berufung ist daher nur im Umfang der Berufungsvorentscheidung Folge zu geben.

Wien, am 15. Juli 2008