



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Oberwart betreffend Einkommensteuer für 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Der Familienwohnsitz des Bw. (verheiratet, ein Kind) liegt in A, wo er ein Eigenheim errichtet hat. Er arbeitet als Bäcker im ca. 75 km entfernten B, wo er eine gemietete 35-m²-Wohnung unterhält.

Der Bw. machte in seiner Einkommensteuererklärung (=Erklärung zur Durchführung der Ar-

beitnehmervoranlage) für das Jahr 2001 (mit Beilagen) folgende Werbungskosten geltend:

| | öS |
|--|------------------|
| Arbeitskleidung | 678,00 |
| Familienheimfahrten (12 x 4 x 150 km = 7.200 km; zu 4,90 öS) | 35.280,00 |
| Kosten der doppelten Haushaltsführung (Wohnung in B) | 59.912,52 |
| Summe | <u>95.870,52</u> |

Das Finanzamt setzte in dem mit 10. Mai 2002 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 die Bezüge des Bw. laut Lohnzettel von der Bäckerei C und von der Unfallversicherungsanstalt an, wovon der Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 1.800 öS abgezogen wurde. Da der Bw. schon seit vielen Jahren beim selben Dienstgeber in B beschäftigt sei, wäre die Verlegung des Familienwohnsitzes hin zum Dienstort zumutbar, zumal die Ehegattin nur geringfügig beschäftigt sei; die Kosten der doppelten Haushaltsführung zählten zur Sphäre der privaten Lebensführung.

Der Bw. erhob mit Schreiben vom 27. Mai 2002 Berufung gegen diesen Bescheid und begehrte die volle Anerkennung seiner Mehraufwendungen für die arbeitsplatzbedingte Wohnung und seiner Aufwendungen für die Familienheimfahrten. In den Vorjahren seien diese Kosten anerkannt worden. Er habe in der Nähe seines Heimatortes A keinen Arbeitsplatz gefunden. Wegen der in A erfolgten Errichtung des Eigenheimes, welches zudem an das Elternhaus angebaut sei, wäre eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach B finanziell unmöglich und ein Verkauf des Eigenheimes finanziell nachteilig. Die Notwendigkeit der Wohnung in B ergebe sich aufgrund der Entfernung und aus der Dienstzeit des Bw. als Bäcker. Nach einer vollen Nachtschicht unter enormer Hitzebelastung wolle der Bw. nicht total übermüdet nach A zurückfahren, um keinen Verkehrsteilnehmer zu gefährden. Die Absetzbarkeit der Fahrtkosten sei auf Dauer auch für Pendler möglich; die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels sei für den Bw. unzumutbar bzw. unmöglich.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 14. Juni 2002 datierte und laut Rückschein am 18. Juni 2002 zugestellte Berufungsvorentscheidung mit der Begründung, dass der Bw. laut Aktenlage seit mindestens acht Jahren beim selben Dienstgeber in B beschäftigt sei. Die Gattin des Bw. beziehe am Familienwohnsitz keine wirtschaftlich relevanten Einkünfte.

Mit Schreiben vom 12. Juli 2002 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag). Laut dem beiliegenden Haushaltsfinanzplan mache das Jahreseinkommen der Gattin jährlich zwischen 35.000 öS und 46.000 öS aus und sei wegen des niedrigen Gesamteinkommens ein wesentlicher und

unbedingt notwendiger Bestandteil für die Lebensführung der Familie. Aus der geringfügigen Beschäftigung der Gattin würden immerhin über 21% des monatlichen Nettoeinkommens (ohne Familienbeihilfe und Unfallrente) erzielt.

Der Gattin des Bw. sei von der Fa. D eine zusätzliche Beschäftigung in Aussicht gestellt worden. Weiters werde die Gattin des Bw. in weiterer Folge die Stelle als Reinigungskraft in der E-Bank nach Pensionierung der Vorgängerin übernehmen können. Eine vergleichbare Teilzeitbeschäftigung neben der Kindererziehung sei in B bislang nicht zu finden gewesen; weiters wäre eine größere Wohnung in B nicht finanzierbar. Der Bw. erwarte die Anerkennung seiner Sonderausgaben bzw. Werbungskosten für die berufsbedingte Kleinwohnung sowie der Fahrtkosten für die erfolgten Familienheimfahrten.

Das Finanzamt legte im August 2002 die Berufung der damals zuständig gewesenen Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Die Zuständigkeit zur Bearbeitung der Berufung ist durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz mit 1. Jänner 2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat als nunmehrige Abgabenbehörde zweiter Instanz übergegangen.

An den Bw. wurde folgendes zweitinstanzliches Ergänzungsersuchen vom 3. April 2003 gerichtet:

"1) Die im Bundesgesetzblatt am 17. Jänner 2003 veröffentlichte Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes, Zahl G 85/02-8, über die sogenannte Aufhebung der Unfallrentenbesteuerung bestimmt im dritten Absatz:

"Die aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung sind für die Bemessung der Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden, soweit die aus der seit 1. Jänner 2001 geltenden Besteuerung von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung oder aus einer gesetzlichen Unfallversorgung entstandene Mehrbelastung nicht nach den Bestimmungen der §§ 33 ff des Bundesbehindertengesetzes ... abgegolten worden ist."

Fragen: Erhielten Sie eine derartige Vergütung der Unfallrentenbesteuerung für das Jahr 2001 (vom Bundessozialamt)?

Wenn ja, in welcher Höhe?

2) Die von Ihnen als Werbungskosten – neben den Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten – beantragten Kosten für Arbeitskleidung in Höhe von 678 öS sind für den angefochtenen Einkommensteuerbescheid unbeachtlich gewesen, weil das jedenfalls zu gewährende Werbungskostenpauschale in Höhe von 1.800 öS höher ist.

Wenn Ihrem Berufungsvorbringen gefolgt würde, wäre damit das Werbungskostenpauschale überschritten, sodass die Absetzbarkeit der Arbeitskleidung relevant ist.

Fragen: Wie unterscheiden sich die um 229 öS angekauften 10 Paar Socken von solchen Socken, die zur üblichen Straßenkleidung zählen?

Wie unterscheiden sich die um 449 öS angekauften Arbeitshosen von solchen Hosen, die zur üblichen Straßenkleidung zählen?

3) Laut Ihrem Lohnzettel (von der Bäckerei C) für das Streitjahr 2001 erhielten Sie auch steuerfreie Bezüge in Höhe von 91.891 öS.

Fragen: Worum handelt es sich hierbei?

Ist darin auch eine Trennungszulage oder ähnliches enthalten?

Wenn ja, in welcher Höhe?"

Dieses Ergänzungersuchen wurde dahingehend beantwortet,

- dass (zu 1) keine Vergütung der Unfallrentenbesteuerung für das Jahr 2001 vom Bundessozialamt gezahlt worden, sondern eine solche abgelehnt worden sei.
- zu 2) *"diese sind weite Leinenhosen in Form von Arbeitskleidung u. sind von der Straßenkleidung deutlich zu unterscheiden (wie Arzthose) => privat könnte man diese nur zu 'Faschingsanlässen tragen' ohne verspottet zu werden. sind eigene Bandsocken für Bäcker, werden privat ebenfalls nicht getragen und zusätzlich benötigt."*
- (zu 3) es handle sich um Nachtstundenzuschläge; der Bw. habe keine Trennungszulage erhalten.

Das beantwortete Ergänzungersuchen wurde zur Wahrung des Parteigehöres des Finanzamtes (=Amtspartei gemäß § 276 Abs. 7 BAO) diesem zur Stellungnahme vorgehalten. Das Finanzamt verzichtete mit Schreiben vom 7. Mai 2003 auf die Abgabe einer Stellungnahme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Begrifflich ist zunächst klarzustellen, dass es sich bei Kosten der doppelten Haushaltsführung, Familienheimfahrtskosten und Kosten für Arbeitskleidung nur um Werbungskosten handeln kann, aber niemals um Sonderausgaben. Die vom Bw. beantragten Sonderausgaben für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und Kirchenbeitrag wurden vom Finanzamt innerhalb der für das Jahr 2001 geltenden betraglichen Grenzen gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ("Sonderausgabenviertel") und gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 anerkannt.

Der Lohnzettel betreffend die Unfallrente des Bw. ist wegen des in BGBl I 2003/1 kundgemachten VfGH-Erkenntnisses vom 7. Dezember 2002, Zahl G 85/02-8 für die Bemessung der Einkommensteuer des Jahres 2001 vollständig außer Ansatz zu lassen, weil der Bw. keine Abgeltung der Besteuerung nach den Bestimmungen des BundesbehindertenG erhalten hat und von der Unfallrente lt. Lohnzettel keine anrechenbare Lohnsteuer abgezogen worden ist.

Die ca. 75 km für die einfache Strecke vom Familienwohntort A zum Dienstort B (hievon teilweise Autobahn) würden im Falle einer üblich gelagerten Dienstzeit die tägliche Anfahrt vom Familienwohnsitz zum Dienstort und die tägliche Rückfahrt als zumutbar erscheinen. Im Fall des Bw., dessen Dienstzeit als Bäcker bereits in der Nacht beginnt, ist die Rückfahrt mit dem Auto nach einer derartigen Schicht jedoch aus Verkehrssicherheitsgründen unzumutbar. Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln scheitert daran, dass eine solche auf dem Weg vom Familienwohnsitz zum Dienstort wegen des Arbeitsbeginnes in der Nacht unmöglich ist bzw. eine Anreise bereits am Vorabend unzumutbar wäre.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in A ist nur dann für die Absetzbarkeit der Kosten der doppelten Haushaltsführung unschädlich, wenn die Beibehaltung durch nachhaltige und betragsmäßig relevante Einkünfte der Gattin des Bw. am Familienwohnsitz gerechtfertigt ist. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 17.2.1999, Zahl 95/14/0059) kann abgeleitet werden, dass die (untere) Grenze für "relevante" Einkünfte zumindest bei 20.000 öS liegt. Bei *Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl*, LSt²⁰⁰¹, 214 werden auch 30.000 öS als Untergrenze genannt. Im gegenständlichen Fall erscheint es nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – insbesondere der Notwendigkeit der Einkünfte der Ehegattin für das Familiengesamteinkommen – jedenfalls nicht gerechtfertigt, die 20.000 öS-Grenze durch eine höhere Untergrenze zu ersetzen. Die von der Gattin des Bw. in den Jahren 1999 bis 2001 und somit nachhaltig erzielten Einkünfte liegen jeweils zwischen 20.990 öS und 35.905 öS pro Jahr (vgl. ANV-Akt BI 25 bis 27). Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in A ist somit für die Absetzbarkeit der Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten unschädlich.

Die ebenfalls als Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten 678 öS für Arbeitskleidung betreffen glaubwürdigerweise nur Kleidung, die sich derart von allgemeiner bürgerlicher (Straßen-)Kleidung unterscheidet, dass sie üblicherweise außerhalb der Berufstätigkeit nicht getragen werden kann.

Somit sind die gesamten, in der Einkommensteuererklärung als Werbungskosten beantragten 95.870,52 öS dem Grunde nach abzugsfähig, der Höhe nach jedoch mit folgender Einschränkung, weshalb der Berufung nur teilweise stattgegeben werden kann:

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt: *"Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden."*

Somit dürfen – entgegen *Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl*, LSt²⁰⁰¹, 693, die an dieser Stelle jedoch genaugenommen ohnehin nur die Lohnabrechnung und nicht die Jahresveranlagung behandeln – diejenigen Werbungskosten, welche in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den gemäß § 68 EStG 1988 steuerfreien Zulagen bzw. Zuschlägen (für Nachtarbeit, Überstunden usw.) stehen, nicht bei der Einkünfteermittlung von den steuerpflichtigen laufenden Bezügen abgezogen werden.

Die oben angeführten 95.870,52 öS wurden aufgewendet, um sowohl die steuerpflichtigen als auch die steuerfreien Bezüge zu erlangen. Sie sind daher betragsmäßig im Verhältnis der steuerpflichtigen zu den steuerfreien (laufenden) Bezüge – laut beiliegendem Berechnungsblatt somit im Verhältnis 76,9454% zu 23,0546% - aufzuteilen. Von den steuerpflichtigen laufenden Bezügen sind bei der Einkünfteermittlung nur 76,9454% dieser Werbungskosten abzuziehen. Ebenso sind nur 76,9454% der auf die laufenden Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (inkl. Wohnbauförderungsbeitrag und AK-Umlage) als Werbungskosten von den steuerpflichtigen laufenden Bezügen abzuziehen. Die Höhe der auf die laufenden Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeträge (siehe beiliegendes Berechnungsblatt; Kennzahl 230) beträgt 18,2% der laufenden Bezüge (brutto; siehe beiliegendes Berechnungsblatt). Da der Sozialversicherungsbeitragssatz (inkl. WBF und AK) für Arbeiter im Jahr 2001 genau diese 18,2% betragen hat, ist die gleichmäßige Belastung sowohl der steuerpflichtigen als auch der steuerfreien laufenden Bezüge des Bw. mit Sozialversicherung (inkl. WBF und AK) unzweifelhaft aus dem von der Bäckerei C übermittelten Lohnzettel abzuleiten.

Anzumerken ist, dass die Kürzung der Kosten für Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 auf den höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag (28.800 öS) beim Bw. keine Auswirkung hat, weil bei seiner Einkünfteermittlung im Ergebnis ohnehin nur 76,9454% von 35.280 öS, das sind 27.146,34 öS, abgezogen werden.

Weiters ist auch klarzustellen, dass eine weitere Umverteilung der in der Steuererklärung geltend gemachten Werbungskosten auf die sonstigen Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 (insbesondere Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld), deren Besteuerung gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 bei der Jahresveranlagung neu zu berechnen ist, nicht geboten ist:

- § 67 Abs. 12 EStG 1988 idF BGBl 1996/201 normiert die Kürzung der zum festen Steuersatz zu versteuernden sonstigen Bezüge um die auf diese Bezüge entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (*Doralt*, EStG⁴, § 67 Tz 125), was einem Werbungskostenabzug hinsichtlich dieser Sozialversicherungsbeiträge entspricht. Nach den Erläuterungen zum Gesetzesentwurf (SWK 1996 T 148f) sollte durch BGBl 1996/201 von der früheren Praxis abgegangen werden, die auf Sonderzahlungen entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (als Werbungskosten) vom laufenden Bezug abzuziehen, um hinkünftig diese Sozialversicherungsbeiträge vor der Anwendung des sog. ´festen Steuersatzes´ von den sonstigen Bezügen abzuziehen. Im Umkehrschluss ergibt sich daraus, dass ein weitergehender Abzug von Werbungskosten – beispielsweise hinsichtlich Arbeitskleidung oder doppelter Haushaltsführung – von den sonstigen Bezügen nicht beabsichtigt war.
- Der Freibetrag in Höhe von 8.500 öS und die Freigrenze in Höhe von 23.000 öS gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 haben nicht zur Folge, dass 8.500 öS oder bis zu 23.000 öS der sonstigen Bezüge als ´nicht steuerpflichtig´ im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu betrachten sind – genauso wie auch die 50.000 öS Jahreseinkommen, die laut erster Tarifstufe gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 mit 0% versteuert werden, keineswegs ´nicht steuerpflichtig´ sind. Der Freibetrag von 8.500 öS und die Freigrenze in Höhe von 23.000 öS gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 haben vielmehr ebenso die Funktion einer Tarifvorschrift.

Wien, 19. Mai 2003