



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0122-K/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., datiert mit 19. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes B vom 17. November 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sowie die Berechnung und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 beträgt € 2.327,37, bisher war vorgeschrieben € 2.480,78. Aufgrund dieser Abgabenfestsetzung ergibt sich eine Gutschrift von € 153,41.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Mechaniker in AO.

Nach Ergehen erklärungsgemäßer Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 am 04.03.2009 und 03.02.2010 ersuchte das Finanzamt mit Schreiben vom 28.07.2010 die unter dem Titel Sonderausgaben und Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen.

Mit am 09.09.2010 beim Finanzamt eingelangtem Schreiben legte der Bw. bezüglich der beantragten Sonderausgaben dar, dass diese aus Darlehensrückzahlungen für den Kauf eines Einfamilienhauses sowie aus Lebensversicherungsprämien zur Absicherung dieses Darlehens stammten und dass die begehrten Werbungskosten aus dem Besuch einer Abendschule für Berufstätige (Pauschalgehalt für Kopieren, etc. .) in B, den Kosten für den Ankauf eines Laptops und von Fachbüchern resultierten.

Mit Bescheiden vom 17.11.2010 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer für 2008 und 2009 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ für die Jahre 2008 und 2009 neue Sachbescheide.

Gegen die Nichtberücksichtigung der begehrten Sonderausgaben und Werbungskosten wandte sich der Bw mit der mit 19.12.2010 datierten Berufung.

Diese wies das Finanzamt mittels **Berufungsvorentscheidung vom 24.01.2011** mit folgender Begründung ab:

Sowohl Ihre beantragten Sonderausgaben als auch die Werbungskosten konnten mangels Nachweis nicht anerkannt werden.

Als Sonderausgaben sind nur Aufwendungen zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung abzugsfähig. Ihre geltend gemachten Ausgaben für den Erwerb einer bereits bestehenden Eigentumswohnung bzw. eines Einfamilienhauses stellen keine Aufwendungen zur Wohnraumschaffung dar und waren daher nicht als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Bei den Aufwendungen zur Sanierung von Wohnraum sind sowohl Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt wurden und mittels Belegen (Rechnungen) nachgewiesen worden. Bloße Instandhaltungsaufwendungen zählen nicht zur begünstigten Wohnraumsanierung.

Im **Vorlageantrag vom 27.02.2011** führte der Bw. aus:

. . . da ich nach wie vor der Meinung bin, dass ich mit dem Erwerb des Hauses Wohnraum geschaffen und saniert habe. In dem Zustand, in dem sich das Haus bei Kauf befunden hatte, wäre ein Überleben nur bedingt möglich gewesen. Was das Hausalter erwarten ließ.

Nur durch persönlichen Einsatz und handwerklichen Geschick nähern wir uns der zivilisierten Wohnraum Kultur.

So gesehen habe ich durch diese Investition einen Wohnraum geschaffen und trage somit zur Entspannung der Wohnraumsituation in B bei. Die dadurch frei gewordene Mietwohnung steht somit dem Markt wieder zur Verfügung. . . .

Werbungskosten:

Unverständlich ist es mir das meine Begründung im Schreiben vom 19.12.10 einfach überlesen worden sind. Wenn es dazu noch Fragen ihrer Seite gegeben hätte wäre es sicherlich möglich gewesen an mich heranzutreten und Belege einzufordern.

Wie ich schon einmal erwähnt habe, ist es vorstellbar, dass diese Ausbildung in erster Linie auch Geld kostet.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Im Zuge des durchgeföhrten Erörterungstermines erklärte der Bw. bezüglich der begehrten Aufwendungen für Arbeitsmittel, Fachliteratur und Fortbildungskosten, dass er bei der Firma AG in AO seit 2005 als Mechaniker tätig sei.

Der Grund, warum er sich für den HTL -Besuch und die Erlangung der Abendmatura entschlossen habe, sei darin gelegen, dass er sich beruflich weiter entwickeln und relativ zeitnah nach Abschluss dieser Ausbildung den Arbeitgeber wechseln wollte. Für erstellte Kopien seien seitens der HTL keine Nachweise zu erlangen gewesen. Die unter dem Titel "Baustiefel" bei der Fa. C erstandenen Baustiefel habe er für seine Arbeit als Mechaniker benötigt.

Hinsichtlich der beantragten Kosten für Personenversicherungen und Wohnraumsanierung legte der Bw. dar, dass die Ablebensversicherung zur Besicherung des anlässlich des Hauskaufes SG aufgenommenen Darlehens abgeschlossen worden sei. Die erklärten Beträge für Wohnraumschaffung bzw. - Sanierung würden Kredit und Darlehensrückzahlungsraten betreffen. Inzwischen sei er aufgeklärt worden, dass grundsätzlich nur die Zinsen für die Darlehensrückzahlung zu berücksichtigen seien, welche für das Jahr 2008 € 4.389,29 und für das Jahr 2009 € 3.605,69 betrügen. Er schränke sein Berufungsbegehren auf diese Beträge ein, denn er vertrete die Meinung, dass mit dem Kauf eines sanierungsbedürftigen alten Einfamilienhauses und der Vornahme von Sanierungsmaßnahmen eine Wohnraumschaffung bzw. Sanierung vorliege.

Weiters legte der Bw. eine Rechnung lautend auf CD, SG, vom 13.3.2008 vor. Die Rechnungssumme beträgt € 3.681,60 und betrifft die Demontage der alten und Installation einer neuen Heizungsanlage (Heizkesseltausch, Montagearbeiten inkl. Demontage, Entsorgung und Neuinstallation). In dem erworbenen Haus habe sich eine alte nicht zugelassene bzw. abgenommene Heizungsanlage befunden, die durch einen neuen Ölheizkessel inkl. Brenner, dem neuen Standard entsprechend, ersetzt wurde.

Dem nachgereichten Zahlungsnachweis ist zu entnehmen, dass von einem Konto, das auf den Bw. und CD lautet, der Rechnungsbetrag zur Überweisung gebracht wurde.

Auch übergab der Bw. eine Materialrechnung vom 25.5.2009, deren Rechnungsempfänger nicht auf einen der beiden Hauseigentümer lautete.

Anlässlich des Hauskaufes seien ein Darlehen in Höhe von € 100.000,00 und ein Kredit in Höhe von € 98.000,00 aufgenommen worden, der in Folge wegen des höheren Finanzierungsbedarfes um weitere € 20.000,00 aufgestockt worden sei. Der Bw. und Frau CD wären die Kreditverbindlichkeiten gemeinsam eingegangen und würden diese auch von einem gemeinsamen Konto bedient werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) **Nachfolgender Sachverhalt** wird zugrunde gelegt:

Der Bw. erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Mechaniker in AO.

Die begehrten Werbungskosten für Arbeitsmittel resultieren aus Kosten für den Besuch einer Abendschule zur Erlangung der HTL Matura (HTL 1 für Berufstätige in B, Kosten für den Ankauf eines Laptops am 31.10.2008 um € 499,00, von Fachbüchern sowie Kopierkosten, etc.).

Als Arbeitsmittel waren Kosten für den Kauf von Baustiefeln am 30.01.2010 um € 59,99 erfasst.

Anlässlich des Hauskaufes wurden von den beiden Hälfte-eigentümern (Bw. und Frau CD) ein Darlehen in Höhe von € 100.000,00 und ein Kredit in Höhe von rund € 98.000,00 aufgenommen, der um € 20.000,00 aufgestockt wurde. Die beiden Kreditverbindlichkeiten werden von einem gemeinsamen Konto bedient.

Die beantragten Sonderausgaben stammen aus Darlehensrückzahlungen inklusive Zinsen für den Kauf und die Sanierung eines Einfamilienhauses in Eigenregie sowie aus Lebensversicherungsprämien zur Absicherung dieses Darlehens, wobei der Bw. im Zuge des Erörterungstermins sein Begehrten auf die Berücksichtigung der Zinsen einschränkte.

Die vorgelegte Rechnung eines Installationsunternehmens vom 13.3.2008, lautend auf CD, in Höhe von € 3.681,60 betrifft die Installation einer neuen Heizanlage (Heizkesseltausch, Montagearbeiten inkl. Demontage, Entsorgung und Neuinstallation) anstelle der in dem erworbenen Haus befindlichen alten Heizungsanlage.

Dem diesbezüglich nachgereichten Zahlungsnachweis ist zu entnehmen, dass der Rechnungsbetrag von dem auf den Bw. und CD lautenden Konto zur Überweisung gebracht wurde.

Die zusätzlich überreichte Rechnung vom 25.5.2009 betrifft einen Materialeinkauf, auf welcher allerdings nicht die Hauseigentümer als Rechnungsempfänger aufscheinen.

B) Rechtliche Beurteilung:

1.) Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Nach Lehre und Rechtsprechung zählen Aufwendungen, die der Vorbereitung auf einen Beruf dienen (Ausbildungskosten), zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Hingegen stellen Fortbildungskosten, die durch die Weiterbildung im erlernten Beruf erwachsen, Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) dar. Um berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden bzw. den Beruf besser ausüben zu können (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.09.1987, Zl. 87/14/0078, vom 17.01.1989, Zl. 86/14/0025, sowie vom 30.01.1990, Zl. 89/14/0227; Doralt, EStG - Kommentar, § 16 Tz 220; Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102).

Lehre und Rechtsprechung sind sich darin einig, dass eine Ausbildung an einer höheren Schule wie AHS, HAK oder HTL als Berufsausbildung und nicht als eine abzugsfähige Berufsfortbildung anzusehen ist (vgl. zB. VwGH vom 20.9.2001, 96/15/0233 und vom 17.9.1991, 90/14/0244). Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn sie neben einem bereits ausgeübten Beruf im Rahmen eines "Zweiten Bildungsweges" (in einer Abendschule oder Abendkursen) erfolgt (VwGH 9.4.1986, 85/13/0147), da das in solchen Schulen vermittelte Wissen eine umfassende Ausbildungsgrundlage für verschiedene Berufe darstellt und nicht der spezifischen fachlichen Weiterbildung (Fortbildung) in einem bestimmten bereits ausgeübten Beruf dient.

Hinzu kommt, dass an Höheren Schulen wie einer HTL auch auf allgemein bildende Unterrichtsgegenstände Wert gelegt wird, da Ziel derartiger Ausbildungen die Ablegung der Reifeprüfung ist, mit der der Einstieg in verschiedene höherwertige Berufszweige ermöglicht wird und die nicht auf den bisherigen Beruf des Berufungswerbers beschränkt sind.

Von einer berufsspezifischen Weiterbildung des Berufungswerbers kann in diesem Zusammenhang also nicht mehr gesprochen werden. Der Bw. bringt vor, er habe neben seiner Tätigkeit als Mechaniker die Abendmatura an der HTL in B besucht, um sich insofern beruflich weiter zu entwickeln um in Folge relativ zeitnah nach Abschluss dieser Ausbildung den Arbeitgeber zu wechseln. Damit tut er selbst kund, dass diese Ausbildung nicht der Erhaltung, Sicherung und Erhaltung seiner Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit diente. Nur eine solche Beurteilung würde grundsätzlich zum Abzug dieser Aufwendungen als Werbungskosten führen.

Streitgegenständlich sind die begehrten Kosten für den Schulbesuch an der HTL als Kosten der Berufsausbildung und nicht als Berufsfortbildung zu qualifizieren. Diese sind dem Bereich der privaten Lebensführung des § 20 Abs 1 EStG 1988 zuzuordnen.

Ebenso, also unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 EStG fallend, wären die begehrten Kosten für die Anschaffung der unter dem Titel "Baustiefel" bei der Fa. B. erstandenen "Arbeitsstiefel" zu beurteilen. Grundsätzlich fallen Aufwendungen für Bekleidung nur dann nicht unter das Abzugsverbot des § 20 EStG, wenn es sich um typische Berufskleidung handelt, bei welcher eine private Nutzung praktisch auszuschließen ist (beispielsweise Ornament oder Talar).

Da laut vorgelegter Rechnung der Kauf im Jahr 2010 erfolgte, kann bereits aus diesem Grund eine Berücksichtigung nicht erfolgen, da Ausgaben grundsätzlich nur im Jahr ihrer Bezahlung (gemäß dem Zu- und Abflussprinzip des § 19 EStG 1988) als Werbungskosten anzusetzen sind.

Aufgrund dieser Ausführungen kann diesem Berufungspunkt nicht entsprochen werden.

2.) Sonderausgaben

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind als Sonderausgaben abzuziehen, soweit diese weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind:

- lit a) Ausgabe zur Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung
- lit b) Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt

werden.

lit. 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.

lit. 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.

Arbeiten im Zusammenhang mit einer Wohnraumsanierung müssen nachweislich durch einen befugten Unternehmer erbracht werden, die Verausgabung für einen bloßen Materialeinkauf ist folglich nach lit. c nicht begünstigungsfähig. Siehe dazu auch die einheitliche Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFSW 26.8.2003, RV/1139-W/03; UFSL 1.7.2004, RV/0392-L/03; UFSW 30.12.2004, RV/1539-W/04 und UFSW 12.8.2005, RV/0507-W/05).

Auch ist bereits den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 25.1.1993, 92/15/0020 zu entnehmen, dass der Begriff des "befugten Unternehmers" in der Gesetzesbestimmung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 klar darauf abzielt, den bloßen Erwerb von Baumaterialien für eine Sanierungsmaßnahme - im Falle der Selbstmontage - von der steuerlichen Absetzbarkeit auszuschließen.

Demnach ist also die Berücksichtigung von Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, sollen sie als Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG 1988 anerkannt werden, grundsätzlich davon abhängig, dass sie von einem hierzu "befugten Unternehmer" durchgeführt werden, weswegen die vom Bw. in diesem Zusammenhang steuerlich geltend gemachten Aufwendungen für diverse Baumaterialien nicht als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 anerkannt werden können.

Weder die Darlehensrückzahlungen (bereits zurückgenommen) noch die Zinsen für die anlässlich des Hauskaufes eingegangenen Darlehensverpflichtungen erfüllen die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung als Sonderausgabe. Denn die zitierte Gesetzesstelle begünstigt Kosten für die **Schaffung** von begünstigtem Wohnraum oder für die **Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c**, sowie Zinsen für derartige Darlehen und unterscheidet diese von den Kosten für die Erlangung eines bereits fertiggestellten Wohnraumes, die nicht begünstigt sind.

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber ein bereits fertiggestelltes Wohnhaus erworben hat und die Darlehensverpflichtung vornehmlich für dessen Erwerb eingegangen ist. Hinsichtlich jenes Teiles der Darlehensverpflichtung, die für die Vornahme von Sanierungsmaßnahmen in Eigenregie erfolgte, gilt das bereits oben Ausgeführte (Durchführung durch einen befugten Unternehmer).

Richtig ist zwar, dass Darlehensrückzahlungen einschließlich der Zinsen für die Wohnraumerrichtung auch der Rechtsnachfolger geltend machen kann. Hierzu ist jedoch nach einschlägigen Kommentarmeinungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlich, dass die Tilgungszahlungen unmittelbar an den Darlehensgeber des Rechtsvorgängers auf Grund einer Schuldübernahme erfolgen. Nimmt dagegen der Käufer ein eigenes Darlehen auf, um den Kaufpreis bzw. ein offenes Darlehen zu tilgen, dann dient dieses Darlehen nicht mehr der Schaffung von Wohnraum.

Aufgrund dieser Ausführungen ist für den Standpunkt des Bw., dass mit dem Erwerb des Hauses und mit den aufgrund des Alters erforderlichen und durchgeföhrten Sanierungsmaßnahmen Wohnraum im Sinne der Vorschriften des § 18 Abs 1 EStG 1988 geschaffen worden sei, nichts gewonnen.

Hingegen kann die von einem befugten Unternehmer vorgenommene Demontage der alten Heizanlage und die Installation einer neuen standartgemäßen Heizanlage als energiesparende Maßnahme beurteilt werden. Es kann somit die Hälfte dieser Aufwendungen infolge der Abbuchung vom gemeinsamen Kreditkonto beim Bw. berücksichtigt werden.

Aufgrund dieses Punktes wird der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2008 teilweise Folge gegeben.

Insgesamt war auf Basis dieser Ausführungen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. März 2012