



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Sylvia Posch, Wirtschaftstreuhänder, 2560 Berndorf, J. F. Kennedy-Platz 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Hofräatin Mag. Dagmar Ehrenböck, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt

A. Steuererklärung und erstes Ermittlungsverfahren

Die 1974 geborene und in Ternitz wohnhafte Berufungswerberin (Bw.) ist im elterlichen Betrieb (B.S.-KG mit Niederlassungen in Ternitz und in Wien) mit Bruttobezügen im Streitjahr 2006 i. H. v. 55.417,00 € (zu versteuerndes Einkommen 39.807,08 €) angestellt und studiert an der Universität Wien Rechtswissenschaften.

In ihrer Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2006, beim Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt am 28. März 2007 eingelangt, beantragte die Bw. unter anderem, folgende Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen:

Sonderausgaben:

Versicherungsprämien und –beiträge	455	1.564,92 €
Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften	458	60,72 €

Werbungskosten:

Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung	722	793,78 €
Sonstige Werbungskosten	724	2.877,83 €

Mit Vorhalt vom 5. Juli 2007 wurde die Bw. ersucht, hierüber Nachweise beizubringen.

B. Einkommensteuerbescheid

Mangels Einreichung von Unterlagen erging mit Datum 29. August 2007 ein Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, in welchem – abgesehen von den Pauschbeträgen und dem Kirchenbeitrag – weder Werbungskosten noch Sonderausgaben berücksichtigt wurden.

C. Berufung

Mit Schreiben vom 6. September 2007 erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 mit dem Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung. Ein Fragenvorhalt zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 sei ihr nicht zugegangen.

Bei den Sonderausgaben handle es sich einerseits um die Prämien zu einer vom Vater der Bw., R. S., abgeschlossenen Krankenversicherung, die von der Bw. ihrem Vater refundiert worden sei (Notfall-Service 2,20 €, Krankenhauskosten 166,91 € x 12 = 1.564,92 €), anderseits um Kirchenbeiträge laut Kirchenbeitragsbescheid.

Die Werbungskosten umfassten Studienbeiträge an die Universität Wien von 415,06 € und 378,72 €, zusammen 793,78 €, und „Atelier Wien, Strom, Gas, Miete“ von 2.877,83 €. „Das Atelier befindet sich in 1130 Wien und wird ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet.“

Beigeschlossen war die Kopie einer Versicherungspolizze, wonach Versicherungsnehmer der an der gleichen Adresse wie die Bw. wohnhafte R. S. sei und die Versicherung für folgende Personen (mit näherer Aufschlüsselung der Beiträge) übernommen werde: R. (geb. 1947), Mag. M. (geb. 1948), M. (= Bw.), Th., I., R., J. S..

Die ebenfalls in Kopie vorgelegte Bestätigung der Versicherung gemäß Erlass des BMF vom 7. September 1989, V 249/13/1-IV/14/89, weist als Versicherungsnehmer (nur) R. S. auf sowie einen Prämienbetrag von 8.863,68 €.

Ferner wurde in Kopie der Kirchenbeitragsbescheid für 2006 vom 19. Februar 2007 vorgelegt, wonach ausgehend von einer geschätzten Lohnsteuerbemessungsgrundlage von 9.710,00 € der Kirchenbeitrag 60,72 € betrage. Ein Zahlungsbeleg war nicht beigeschlossen.

Schließlich wurden zwei Zahlungsbelege betreffend Studienbeiträge für das WS 2006 über 378,72 € und für das SS 2006 über 415,00 € in Kopie vorgelegt.

Laut in Kopie vorgelegter Mitteilung der Stadt Wien vom 4. September 2006 an M. S. per Adresse 1150 Wien betrage der Gesamtmiatzins für die Wohnung 223,78 € monatlich.

Der auszugsweise in Kopie vorgelegten Rechnung eines Energieversorgungsunternehmens an M. S. seien in der Abrechnungsperiode 27. August 2005 bis 31. August 2006 4 kWh Strom und 0 kWh Gas verbraucht worden, woraus Kosten (ohne USt.) von 26,02 € (Strom) bzw. 57,30 € (Gas) resultierten. Teilbeträge seien (insgesamt) i. H. v. 4,80 € brutto für Strom und i. H. v. 268,80 € brutto für Gas geleistet worden, die neuen monatlichen Teilbeträge beliefen sich auf 2,40 € für Strom und 6,00 € für Gas.

Einer Aufstellung der Bw. zufolge seien im Jahr 2006 216,18 € für Gas und Strom sowie 2.661,65 € für Miete angefallen.

D. Ermittlungsverfahren des Finanzamtes im erstinstanzlichen Berufungsverfahren

Laut einer Meldeanfrage vom 26. September 2007 ist die Bw. in Ternitz in der P.-Straße seit dem Jahr 1980 hauptgemeldet und verfügt seit dem Jahr 1988 in Wien in der H.-Gasse über einen Nebenwohnsitz.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes teilte die Bw. mit Schreiben vom 24. Oktober 2007 mit, dass ihr Aufgabengebiet in der B.S.-KG „den Einkauf, Warendisposition sowie verkaufsfördernde Maßnahmen intern und extern, Verkauf“ umfasse.

Das Atelier werde ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt und zwar „für Besprechungen mit Vertretern, Vorbereitungen für verkaufsfördernde Maßnahmen und Verkaufskonzepte, soweit diese ausschließlich in Wien stattfinden. Weiters dient es auch für Kollektionszusammenstellungen und Vorbereitungen für Modeschauen.“

Ein Kostenersatz seitens des Arbeitgebers erfolge nicht. „Da die Nutzung dieses Ateliers für die Erbringung meiner Tätigkeit notwendig ist, stellen die Kosten für mich Werbungskosten dar. Auf Grund der Tatsache der ausschließlichen beruflichen Nutzung stelle ich den Antrag, die mit dem Atelier verbundenen Ausgaben als Werbungskosten zu berücksichtigen.“

Beigeschlossen waren Studienbestätigungen der Universität Wien für das Sommersemester 2005, das Wintersemester 2005, das Sommersemester 2006 und das Wintersemester 2006, wonach die Bw. ordentlicher Studierender der Studienrichtung Rechtswissenschaften sei.

E. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2008 gab das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt der Berufung teilweise Folge und berücksichtigte 793,78 € an Werbungskosten.

Begründend führte das Finanzamt aus:

„Sonderausgaben: Es können nur jene Aufwendungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden, zu deren Zahlung Sie selbst verpflichtet sind. Da die von Ihnen vorgelegten Bestätigungen auf R. S. lauten, konnten sie nicht als Sonderausgaben anerkannt werden.“

Atelier: Aufwendungen (Ausgaben) für ein Arbeitszimmer können steuerlich dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig macht (vgl VwGH 24.6.1999, 97/15/0070). Da Ihre Tätigkeit (Einkauf, Warendisposition sowie verkaufsfördernde Maßnahmen kein Arbeitszimmer außerhalb des Betriebes notwendig macht, können die geltend gemachten Werbungskosten nicht berücksichtigt werden.“

F. Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 20. März 2008 beantragte die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Sonderausgaben seien laut EStG unter anderem „*2. Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des betrieblichen Mitarbeitervorsorgesetzes – BMVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung*“, weswegen die strittigen Versicherungsprämien zur Krankenversicherung Sonderausgaben darstellten. Die Prämien würden von der Bw. getragen, wobei die Polizze „eine Gemeinschaftspolizze der Familie S.“ darstelle.

Zum Atelier wird ausgeführt:

„Die Tätigkeiten – Einkauf, Warendisposition sowie verkaufsfördernde Maßnahmen – sind Tätigkeiten, die sich nicht auf den Betrieb beschränken und auch außerhalb des Betriebes erbracht werden müssen.“

Der Einkauf, die Warendisposition sowie verkaufsfördernde Maßnahmen können nur teilweise ausgehend vom Betrieb bzw. im Betrieb erfolgen.“

Dem Einkauf vorgelagert ist die Selektion der Lieferanten, somit verbunden mit Informationen, Meetings, Informationsgesprächen bei Lieferanten oder mit Vertretungen der Lieferanten, Vertreterbesuche und der Vorstellung von Kollektionen.

Verkaufsfördernde Maßnahmen beinhalten auch Events, deren Vorbereitung ebenso nicht vom Betrieb aus erfolgt.

Mit Events sind Auftragsvergaben verbunden, diesen vorgelagert sind wiederum Besprechungen, Projektdarstellungen oder die gemeinsame Ausarbeitung von Projekten.

Wesentlich sind noch die Ausarbeitungen der Verkaufskonzepte, ebenso eine Tätigkeit überwiegend außerhalb des Arbeitsplatzes.

Hierfür steht das Atelier zur Verfügung, wobei dieses Atelier nicht einem Arbeitszimmer im Privatbereich gleichzustellen ist.

Das Atelier dient ausschließlich für die Tätigkeit von Frau M. S. und wird für keine private Tätigkeit verwendet.

Die Kosten für dieses Atelier trägt Frau M. S..

Die Alternative zu diesem Atelier wäre die bedarfsweise Anmietung eines Besprechungszimmers in einem Hotel.“

G. Ermittlungsverfahren des Finanzamtes nach dem Vorlageantrag

Hierauf versuchte die Vertreterin des Finanzamtes durch mehrere Monate, einen Telefon mit der Bw. bzw. deren steuerlicher Vertreterin zur Besichtigung des Ateliers zu vereinbaren.

Mit Vorhalt vom 12. Juni 2008 wurden hierauf vom Finanzamt zwei mögliche Besichtigungstermine bekannt gegeben und die Bw. ferner ersucht, die Versicherungsbestätigung und einen Zahlungsnachweis betreffend die Versicherungsprämien vorzulegen.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2008 gab die steuerliche Vertreterin den gewünschten Besichtigungstermin bekannt und erklärte, dass die Bw. infolge Karenzurlaubes verhindert sei.

In einem weiteren Schreiben vom 18. Juni 2008 wurde ein Lageplan übermittelt.

In der Niederschrift über die am 3. Juli 2008 durchgeföhrte Erhebung an der Adresse 1150 Wien wird unter anderem ausgeführt:

„Die Räumlichkeiten befinden sich in einem Wohnhaus der Gemeinde Wien im Dachgeschoss. Es befindet sich in diesem Dachgeschoss ein großer, L-förmiger Raum und zwei weitere kleine Räume. Alle Räume sind völlig leer und wurden frisch ausgemalt (s. Fotos), als Grund dafür wurde ein Brand angeführt.“

Laut Aktenvermerk wurden folgende Fragen erörtert:

„1) Gibt es bei der Fa. S. ein Büro für die Abgabepflichtige?

Ja, in der Fa. in X. gibt es ein Büro für Frau M. S..

2) Mietvertrag?

Der Mietvertrag wird bis Ende Juli 2008 vorgelegt.

3) Wer trägt die anderen Kosten für das Atelier (z. B. Möbel)? Reisekosten?

Diese Frage konnte nicht beantwortet werden und wird daher bei Vorlage des Mietvertrages Ende Juli 2008 schriftlich beantwortet werden.

Fr. S. fährt in einem Dienstwagen der Fa. S. in das Atelier in Wien.

4) Geringe Strom- und Gaskosten; Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit?

Diese Frage konnte ebenfalls nicht beantwortet werden; Nachtrag bis Ende Juli folgt.

5) Warum müssen die Tätigkeiten in Wien erfolgen (Warendisposition, Verkaufskonzepte)?

Das Atelier wird für Anbieter von Waren (wie z. B. Schmuck, Strickwaren) verwendet.

6) Aufzeichnungen über die konkreten Tätigkeiten, die im Atelier erfolgen?

Konkrete Tätigkeiten konnten nicht bekannt gegeben werden; es erfolgt ebenfalls eine schriftliche Ergänzung bis Ende Juli 2008.

7) Laut ZMR-Abfrage befindet sich der Nebenwohnsitz im 7. Bez. H.-Gasse?

S. Pkt. 6.

8) Versicherungsbestätigung und Zahlungsnachweis betreffend die Versicherung?

Eine Versicherungsbestätigung kann nicht vorgelegt werden, da es sich um eine Gruppenversicherung handelt. Der Nachweis, dass die Versicherung von der Abgabepflichtigen bezahlt wurde, wird ebenfalls bis Ende Juli 2008 nachgereicht.“

Aus den im Finanzamtsakt abgelegten Bildern ist ersichtlich, dass sich die streitgegenständliche Wohnung in einem für die 1960er Jahre typischen Wohnhaus der Gemeinde Wien befindet. Auf der Klingelanlage ist bei Nr. 11 „S.“ angegeben; ein Firmenschild o. ä. ist weder beim Hauseingang noch beim Wohnungseingang ersichtlich.

Die Bilder zeigen unter anderem einen Vorraum mit einer in einer an frei hängende Stromkabel angeschlossenen Fassung mit Glühbirne, einen teilweise verkachelten Sanitärraum ohne Sanitärgegenstände, einen kleinen Raum mit Steckdosen- und Kabelauslässen und einem darin befindlichem elektrischem Kleinheizgerät und Baumaterialien auf der Fensterbank, einen größeren, ebenfalls leerstehenden Raum mit an freie Stromkabel

angeschlossenen Fassungen mit Glühbirnen sowie Steckdosen- und Kabelauslässen, zu erkennen sind – neben der steuerlichen Vertreterin und der Vertreterin des Finanzamtes - drei Sessel mit allerlei Gegenständen, ein Besen, ein Staubsauger, Baumaterialien, eine Abdeckplane sowie ein größeres elektrisches Gerät mit einem darauf liegenden Ofenrohr. Die Böden dürften durchgehend neu sein, die Wände frisch ausgemalt. Ferner sind zwei Innentüren ersichtlich.

Mit Schreiben vom 2. Juli 2008 gab die steuerliche Vertreterin dem Finanzamt bekannt, dass die Bw. bis 1. Juni 2008 im Rahmen der Gruppenversicherung „R. S.“ versichert gewesen und ab 1. Juni 2008 aus diesem Vertrag ausgeschieden sei. Ab 1. Juni 2008 gäbe es für Frau M. S. und ihren Sohn PH. eine eigene Polizze. Die Zahlung der Prämien „M. S.“ sei von Frau an Herrn R. S. erfolgt; diese Prämien seien von Herrn R. S. nicht als Sonderausgabe geltend gemacht worden.

Beigeschlossen war nochmals die bereits aktenkundige Kopie der auf R. S. als Versicherungsnehmer lautenden Polizze.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2008 legte die steuerliche Vertreterin eine an R. S. adressierte Bestätigung der Versicherung vor, wonach Versicherungsnehmer R. S. sei, im Jahr 2006 Prämien von 8.883,68 € vorgeschrieben worden seien und die Prämienanteile für Frau M. S. 1.564,92 € betragen. „Bei dieser Versicherung ist die als Versicherungsnehmer angeführte Person Hauptversicherter“. Die steuerliche Vertreterin gab bekannt, dass der Prämienanteil von der Bw. an ihren Vater bezahlt worden sei. Die Stellungnahme betreffend des Ateliers werde nachgereicht.

Mit einem weiteren Schreiben vom 29. Juli 2008 teilte die steuerliche Vertreterin – freilich ohne Vorlage entsprechender Belege – mit, dass „ab Herbst 2007“ die „Zahlung der Krankenversicherungsprämien von Frau M. S. an Herrn R. S. im Überweisungsweg beglichen wurden.“

Mit Schreiben vom 14. August 2008 wurde von der steuerlichen Vertreterin schließlich zum „Atelier“ ausgeführt:

„Das Atelier dient Frau M. S. für Gespräche, Meetings sowie die Präsentation von Acc-Kollektionen, die Vorbereitung von Events – soweit für den betroffenen Personenkreis Wien aus wirtschaftlichen und Zeitgründen vorzuziehen ist.“

Die Alternative hiefür wäre die Anmietung eines Tageszimmers in einem Hotel, vergleichsweise betragen die Kosten hierfür in einem Stadthotel bei einer Anmietung bis 5 Stunden rd. 130 €, ab fünf Stunden 270 € (pro Tag).

Für einen Tagungsraum belaufen sich die Kosten ab 10 Personen auf 59 € pro Person und Tag. Zu berücksichtigen ist, dass im Falle internationaler Kongresse oder Tagungen in Wien die Anmietung eines Tagungszimmers nicht kurzfristig möglich ist.

Die Standorte in Wien scheiden aus Platzgründen als Ersatz für die Nutzung des Ateliers ebenso aus.

Die Verlegung der Nutzung des Ateliers in ein Café biete sich aus Platzgründen ebenfalls nicht an, wobei Cafés und Restaurants sich zwar für Arbeitsessen anbieten, aber im Falle von Besprechungen für mehr als 2 Personen und etwaiger Unterlagen das Atelier nicht ersetzen können.

Eine Verlegung der Nutzung des Ateliers nach X. scheidet grundsätzlich aus, da sich die Nutzung des Ateliers auf einen Personenkreis in und aus Wien bezieht. Bei Besprechungen in X. ist immer die wirtschaftliche Komponente mit einzubeziehen, da Fahrzeit Wien - X. - Wien beträgt mindestens 3 Stunden.

Die Notwendigkeit des Ateliers steht im Zusammenhang mit den Bedürfnissen im Bereich Marketing und Verkauf.

Einkäufe bzw. Abschlüsse internationaler „Marken“ werden bei Messen, grundsätzlich in Düsseldorf, Mailand und München getätigt.

Zu den noch offenen Fragen nehme ich gesondert Stellung und bitte Sie, den Termin hierfür bis 5. September zu erstrecken. Auf Grund der Präsentationen der Frühjahr/Sommerkollektionen 2009 in Salzburg und München ist Frau M. S. beruflich bedingt unterwegs und die noch offenen Fragen telefonisch ohne Unterlagen nicht zu erledigen sind.“

Ein weiteres Schreiben der steuerlichen Vertreterin ist in den vorgelegten Akten nicht ersichtlich.

H. Vorlagebericht des Finanzamt

Mit Bericht vom 20. August 2008 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt und bemerkt, dass die Versicherungsbeiträge vom Finanzamt nicht anerkannt worden seien, da die Bestätigungen der Versicherungen auf R. S. lauteten und im Atelier eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Tätigkeit nach Ansicht des Finanzamtes nicht ausgeübt werde.

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

A. Ermittlungsverfahren

Aus dem Internet (www.c..at) ist festzustellen, dass die die Familie der Bw. in unterschiedlichen Rechtsformen (B.S.-KG, FLH GmbH) eine Modelinie namens c. vertreibt. Neben dem Standort in Ternitz ist das Unternehmen an mehreren Top-Adressen im ersten Wiener Gemeindebezirk vertreten, ein weiteres Geschäft befindet sich in Wien 19, ebenfalls in hervorragender Lage. Soweit aus dem Internet ersichtlich, entspricht das Ambiente der Shops und deren Umgebung jenem, das von einer derartigen Modelinie erwartet werden kann – ganz im Gegensatz zu dem Gemeindewohnhaus in Wien Fünfhaus, in dem sich das „Atelier“ befinden soll.

Als „Geschäftsführung“ werden R. (= Vater der Bw.) und M. (= Bw.) S. angeben, für den „Einkauf“ zeichnen Mag. M. (= Mutter der Bw.) und M. (= Bw.) S. verantwortlich, die „Administration Einkauf“ obliegt E.E., „Office & Buchhaltung“ S.L., für „Bewerbungen“ und „Werbung“ ist R. S. zuständig.

Laut Firmenbuch ist unbeschränkt haftender Gesellschafter der B.S.-KG mit Sitz in 1010 Wien R. S., Kommanditist ist H.H. S.. Gesellschafter der FLH Gesellschaft m. b. h. mit Sitz in einer Katastralgemeinde von Ternitz sind R. S. (Stammeinlage 35.973,06 €), Mag. M. S. (Stammeinlage 3.597,30 €) und M. S. (Stammeinlage 363,36 €); selbständige vertretungsbefugte Geschäftsführer sind R. S. und M. S..

Eine mit der Anschrift des „Ateliers“ identische Adresse in Zusammenhang mit dem Unternehmen der Familie der Bw. ist im Internet (www.c..at, www.herold.at, www.google.at) nicht ersichtlich.

B. Unterlagen der Stadt Wien – Wiener Wohnen

Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats übermittelte die Stadt Wien – Wiener Wohnen mit Schreiben vom 8. September 2008 unter anderem nachstehende Unterlagen:

Schreiben von Frau M. B. vom 1. Dezember 1972 samt Begleitschreiben von OMR Dr. W. an die MA 50 vom 6. Dezember 1972 und Erklärungen vom 20. Dezember 1972 und vom 12. Jänner 1973:

In dem „Ansuchen um das Atelier 1150 Wien“ vom 1. Dezember 1972 stellt die Mutter der Bw. – unter Anschluss ihres Lebenslaufes – ihre Wohnsituation dar und ersucht um Zuweisung des durch die Übersiedlung der bisherigen Mieterin freigewordenen Ateliers für ihre Berufsausübung als Modegraphikerin.

Gegenüber der Stadt Wien wurde rechtsverbindlich erklärt, dass weder der Interessentin noch ihrem Ehegatten oder Lebensgefährten eine andere Wohnung zur Verfügung stehe, keine Vormerkung für eine Genossenschaftswohnung bestehet und die persönlichen Voraussetzungen im Sinne des Gemeinderatsbeschlusses vom 20. Dezember 1967 über die „Soziale Wohnbauförderung in Wien“ gegeben seien. Der Interessentin stehe kein(e) andere(s) „Geschäftslokal / Werkstätte / Ordination“ zur Verfügung und nehme sie zur Kenntnis, dass bei nachträglichem Hervorkommen eines solchen Umstandes ein Kündigungsgrund gegeben sei.

Das Ansuchen wurde von OMR Dr. W. befürwortet.

Mietvertrag vom 13. März 1973:

Diesem Mietvertrag zufolge überlässt die Stadt Wien der Mutter der Bw. den im Wohnhaus der Stadt Wien im 15. Bezirk, XX-Gasse gelegenen Geschäftsräum Nr. 11, bestehend aus Atelier samt Nebenräumen in einem Gesamtausmaß von 56 qm ab 11. März 1973 auf unbestimmte Zeit zum Betriebe eines Ateliers.

Der Mietgegenstand dürfe ohne vorher eingeholte ausdrückliche schriftliche Zustimmung der Vermieterin auch im Wege eines Gesellschaftsvertrages, Bestandvertrages, Kaufvertrages, Schenkungsvertrages oder dergleichen weder ganz noch teilweise an Dritte überlassen oder für andere Zwecke verwendet werden. Derselben Beschränkung unterliege auch das Einbringen der Mietrechte in eine Gesellschaft.

Jede Veränderung am Mietobjekt bedürfe der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Vermieterin.

Übernommen worden sei ein 3-flammiger Gasherd, ein Nirosta Wandbrunnen, ein Fayence-Waschbecken mit Schwenkauslauf sowie ein 5 l-Gaswasserheizer.

Meldung vom 24. April 1975:

Mit bei der MA 52 am 24. April 1975 eingelangtem Formular meldete der Hausinspektor, dass M. B. infolge Verehelichung mit Herrn R. S. nunmehr den Namen S. führe.

Unterlagen betreffend Wohnungsbrand vom 5. Oktober 2003:

Diesen Unterlagen zufolge ist am 5. Oktober 2003 durch unbekannte Ursache in der Wohnung 1150 Wien (darunter gelegene Wohnung) ein Brandschaden entstanden; Geschädigte seien die Mieter der Wohnungen Top. 9 und Top. 10; ferner sei das Stiegenhaus beschädigt.

Die zur Schadensbehebung erforderlichen Arbeiten wurden – detailliert aufgeschlüsselt - in weiterer Folge durchgeführt.

Aktenvermerk vom 19. April 2006:

In einem Vermerk vom 19. April 2006 wurde von einem Mitarbeiter von Wiener Wohnen betreffend das Objekt 1150 Wien unter anderem festgehalten:

„Nach dem Wohnungsbrand auf Tür 10 vom 5.10.2993 hat sich die Mieterin Fr. S. Tel. 0664X nie bei Wiener Wohnen gemeldet (hat sich erst am 13.4.2006 gemeldet). Punkt 1. Bei der Begehung vom 18.4.2006 musste festgestellt werden, dass es im Atelier zur Verrussung der Wohnung gekommen ist – Malerei komplett. Punkt 2. Die Eingangstüre gehört gestrichen. Punkt 3. Die Feuerwehr hat bei Tür 11 des Dachflächenfenster geöffnet – es kam zur Taubenplage in der Wohnung – Verdreckt sowie zur Beschädigung – durch Nässeeintritt – Grafische Unterlagen (siehe Foto). Mieterin ersucht um Behebung des Schadens. Bitte Versicherungsmeldung schreiben. Punkt 1-2 geschätzte Kosten ca. 4.500 EUR.“

Aktenvermerk vom 24. April 2006:

Auf Grund des Wohnungsbrandes vom 5. Oktober 2003 sei auch M. S., geboren 1948, ein Schaden („Malerei komplett durch Verrussung, Wohnungseingangstür“) entstanden, dessen Behebung etwa 4.500 € erfordern würde.

Schreiben der Versicherung vom 5. Mai 2006:

Die Versicherung hält in diesem Schreiben fest, dass sie noch zusätzliche Angaben bzw. Unterlagen benötige. „Bitte um Information, wieso nunmehr 3 Jahre nach dem Brand Folgeschäden in der Wohnung 11 geltend gemacht werden. Wieso wurden diese Schäden nicht im Zuge der Erstbesichtigung im Jahre 2003 erkannt?“

Schreiben von Wiener Wohnen an die Versicherung vom 9. Mai 2006:

„Bezug nehmend auf Ihr Schreiben vom 5.5.2006 teilt Ihnen Wiener Wohnen mit, dass Frau S. sich erst am 13.4.2006 bei uns gemeldet hat. Daraufhin wurde das Atelier von uns besichtigt und die Schäden begutachtet.

Frau S. gibt an, nicht im Atelier zu wohnen und öfters für längere Zeit im Ausland zu sein.“

Schreiben von Mag. M. S. (Mutter der Bw.) an Wiener Wohnen vom 16. Juni 2006:

„Betrifft: Folgeschäden aus Brand 5.10.2003 B-Gasse 13, 1150 Wien.

Als Mieterin des Ateliers an obiger Adresse halte ich der Ordnung halber schriftlich fest, dass mir aus dem Brand im darunter liegenden Geschoss folgende Schäden entstanden sind:

Durch die starke Rauchentwicklung des Brandes kam es zur erheblichen Verrußung meines Mietobjektes. Sämtliche Oberflächen müssen saniert werden – die Wände sind neu

auszumalen, die Türen und Stöcke zu streichen, der Parkettboden ist zu schleifen und zu versiegeln.

Weiters sind Verrußungsschäden am Inventar, insbesondere der dort befindlichen Bibliothek von Herrn und Frau Professor L., Professor an der Hochschule für Angewandte Kunst für Schrift- und Buchgestaltung, die sich in meinem Eigentum befindet, entstanden. Ebenso entstanden Verrußungsschäden an diversen Grafiken von Herrn Prof. H. B., ehem. Professor an der Grafischen Lehr- und Versuchsanstalt in Wien, soweit sie nicht durch Mappen geschützt waren.

Diese Bibliothek und Grafiken können nur von einem fachkundigen Restaurator gereinigt werden. Ein entsprechendes Angebot eines Fachmannes werde ich in Kürze erhalten und an Sie weiterleiten.

Die letzte Besprechung in dieser Angelegenheit fand in meinem Atelier an Ort und Stelle mit Ihrem Vertreter, Herrn Gl., Ende April 2006 statt und konnte sich Herr Gl. von den Schäden überzeugen. Herr Gl. sicherte mir zu, sich mit der Versicherung bezüglich der Schadensvergütung ins Einvernehmen zu setzen und mich darüber zu informieren.

Mittlerweile wurden die Fenster meines Mietobjektes Anfang Mai getauscht. Es wurden jedoch neue Fenster und Rahmen mit wesentlich kleinerem Lichteinlass eingesetzt, so dass die ursprüngliche, natürliche Helligkeit meines Ateliers nicht mehr gegeben ist, was nachteilig bei der Benutzung ist.

Weiters ist die Reinigung eines antiken Bauernkastens mit Originalmalerei durch Frau I.K. durch mich in die Wege geleitet worden und ist mit Kosten von 360 € zu rechnen..."

Schreiben von Mag. M. S. (Mutter der Bw.) an Wiener Wohnen vom 20. November 2006:

In diesem Schreiben bezieht sich die Mutter der Bw. auf ein Gespräch zwischen einem Mitarbeiter von Wiener Wohnen und einem Mitarbeiter der Mietervereinigung und moniert, dass sich – unabhängig vom Brandschaden – herausgestellt habe, dass die elektrischen Installationen nur zweipolig ohne Vererdung ausgeführt seien und auch kein FI-Schalter vorhanden sei, was nicht der derzeitigen Gesetzeslage für Installationen entspreche und eine Gefahr für die Gesundheit der Mieterin darstelle. Außerdem seien der Durchlauferhitzer und die Gasleitung eine Gefahr für Haus und Mieter.

Durchgeführte Arbeiten:

Mit Aufträgen vom 26. und vom 27. April 2006, vom 14. und vom 17. September 2006 sowie vom 22. November 2006 wurde die Durchführung verschiedener Arbeiten in dem Mietobjekt beauftragt.

Laut Rechnung vom 23. Juli 2008 (Arbeiten in der 27. und 28. Kalenderwoche durchgeführt) wurde die elektrische Anlage erneuert und erweitert.

Laut Aufträgen vom 14. September 2006 war der Parkettboden sowie die Malerei nach Brand zu erneuern, laut Auftrag vom 17. September 2006 war eine lockere Wand im „Zimmer neben Ofen“ abzutragen und neu aufzustellen.

Laut Rechnung vom 7. Dezember 2006 (Lieferung/Leistung erbracht am 24. November 2006) wurde die Gasanlage auf Dichtheit geprüft und ein Befund erstellt.

Aufgenommene Fotos zeigen ein leeres, beschmutztes Regal, eine Ablage (offenbar mit Grafikblättern), einen Tisch mit zahlreichen Kartons, weitere Ablagesysteme, sowie einen beschädigten Boden.

Aus den Fotos lässt sich eine Nutzung der Räumlichkeiten im Zeitpunkt der Aufnahmen für „Gespräche, Meetings sowie die Präsentation von Acc-Kollektionen, die Vorbereitung von Events“ nicht entnehmen.

Schreiben von Mag. M. S. (Mutter der Bw.) an Wiener Wohnen vom 4. Dezember 2006:

In einem weiteren Schreiben teilt die Mutter der Bw. Wiener Wohnen mit:

„Bei der Übernahme meines Wohnateliers im Jahre 1973 habe ich diverse Einbaumöbel und eine Duschkabine meinem Vormieter abgelöst. Diese Dusche und ein Waschbecken befinden sich derzeit in der Küche.

Im Zuge der geplanten Renovierungsarbeiten nach einem Brandschaden möchte ich die Duschkabine vom WC aus zugänglich machen, ebenso möchte ich das Waschbecken in den WC-Raum verlegen und ersuche um schriftliche Zustimmung gemäß dem beiliegenden Plan.“

Beigeschlossen war ein Plan, aus dem sich ergibt, dass das Atelier aus einem vom Stiegenhaus aus zu betretenden Raum mit zwei Fenstern besteht, ferner aus einer Küche mit ebenfalls zwei Fenstern sowie einen als „Bad + WC“ bezeichnetem Raum.

Schreiben Wiener Wohnen an Mag. M. S. (Mutter der Bw.) vom 14. Dezember 2006:

Der Mutter der Bw. wurde der beabsichtigte Umbau – auf die Dauer des Mietverhältnisses – gestattet. Bei Ablauf des Mietverhältnisses könne Wiener Wohnen die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes verlangen, sofern ein Anspruch auf Belassung nach dem MRG bestehe.

Dass die Bw. Mieterin des „Ateliers“ ist oder Wiener Wohnen einer Nutzung des „Ateliers“ durch die Bw. zugestimmt hat, lässt sich den übermittelten Unterlagen nicht entnehmen.

C. Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats

Mit Vorhalt vom 16. September 2008 wurden der Bw. diese Ermittlungsergebnisse mitgeteilt und an sie folgende Fragen gerichtet:

I. Zum Atelier:

- a) Auf Grund welches Rechtstitels nutzen Sie das Atelier bzw. haben Sie vor, dieses zu nutzen?
- b) Auf Grund der bisherigen Verfahrensergebnisse steht fest, dass das Atelier im Jahr 2006 – ebenso wie in den Vorjahren – jedenfalls nicht von Ihnen zu den von Ihnen bzw. Ihrer steuerlichen Vertreterin angegebenen Zwecken genutzt wurde. Aus welchen Gründen werden nun diesbezüglich durch Sie Werbungskosten im Jahr 2006 geltend gemacht?
- c) Wo erfolgten im Jahr 2006 und in den Vorjahren die „Gespräche, Meetings sowie die Präsentation von Acc-Kollektionen, die Vorbereitung von Events“, für die das Atelier erforderlich sein soll, tatsächlich?
- d) Ist zwischenzeitig (seit der Besichtigung des leer stehenden Ateliers durch Organe des Finanzamtes) eine Nutzung des Ateliers für „Gespräche, Meetings sowie die Präsentation von Acc-Kollektionen, die Vorbereitung von Events“ erfolgt; wenn ja, legen Sie bitte Nachweise hierüber vor.
- e) Aus welchen Gründen werden Ihnen nicht von Ihrem Arbeitgeber geeignete Räume für „Gespräche, Meetings sowie die Präsentation von Acc-Kollektionen, die Vorbereitung von Events“ zur Verfügung gestellt?
- f) Wer trägt die sonstigen Kosten in Zusammenhang mit dem Atelier?
- g) Legen Sie bitte Pläne sämtlicher Räumlichkeiten Ihres Arbeitgebers – sowie verbundener Unternehmen – unter Angabe des jeweiligen Verwendungszwecks der einzelnen Räumlichkeiten im Jahr 2006 vor.
- h) Weisen Sie bitte nach, dass die als Werbungskosten im Jahr 2006 beantragten Zahlungen von Ihnen und nicht von Ihrer Mutter (oder Dritten) getragen wurden. Bemerkt wird, dass auf Grund der Namensgleichheit mit Ihrer Mutter vor den durch den Unabhängigen Finanzsenat gepflogenen Erhebungen den Abgabenbehörden nicht bekannt war, dass die für das Atelier vorgelegten Auszüge aus einer Mietzinsvorschreibung sowie aus einer Strom- und Gasrechnung, die alle auf M. S. lauten, nicht an Sie, sondern an Ihre Mutter adressiert sind.

II. Zu den Sonderausgaben:

Seitens des Finanzamtes wurde ein Betrag von 60,72 € als Kirchenbeitrag berücksichtigt.

Aktenkundig ist lediglich eine Kirchenbeitragsvorschreibung über diesen Betrag vom 19. Februar 2007.

Eine Bestätigung über im Jahr 2006 geleistete Kirchenbeitragszahlungen liegt nicht vor.

Bitte weisen Sie nach, dass – und in welcher Höhe – Sie im Jahr 2006 Kirchenbeitrag gezahlt haben, anderenfalls eine Berücksichtigung als Sonderausgaben nicht in Betracht kommt.

Unter ausdrücklichem Hinweis auf § 33 in Verbindung mit §§ 13, 14 des Finanzstrafgesetzes werden Sie ferner gebeten mitzuteilen, ob Sie Ihre Berufung bzw. Ihren Vorlageantrag weiter aufrecht erhalten, Sie die Berufung bzw. den Vorlageantrag gemäß § 256 BAO zurückziehen oder Sie Ihr Berufungsbegehren einschränken. Im Fall der Zurücknahme der Berufung oder des Vorlageantrages erübriggt sich eine Beantwortung der oben unter I und II angeführten Fragen im Rechtsmittelverfahren.“

D. Fax der steuerlichen Vertreterin

Mit sowohl an das Finanzamt als auch an den Unabhängigen Finanzsenat gerichtetem Fax vom 10. Oktober 2008 gab die steuerliche Vertreterin – im Betreff unter Anführung der Geschäftszahl, der Steuernummer, des Namens und der Adresse der Bw. sowie der Worte „Einkommensteuerbescheid 2006“

Berufung vom 06.09.2007

Einschränkung der Berufung

Zurücknahme des Vorlageantrages“

bekannt:

„Bezugnehmend auf die Ermittlungsergebnisse verbunden mit Fragen zur Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006, Unabhängiger Finanzsenat, 16.09.2008, ziehe ich im Namen und Auftrag von Frau M. S. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Werbungskosten zurück, da auf Grund familieninterner Verwendung und Verrechnung ein Rechtstitel für die Nutzung des Ateliers nicht nachgewiesen werden kann.“

Im Falle des Kirchenbeitrages erhalten Sie gleichzeitig den Zahlungsnachweis, wobei die Sonderausgaben im Zusammenhang mit der Kirchensteuer bereits berücksichtigt waren.

1. und 2. Teilbetrag 2006	30,36 €
3. Teilbetrag 2006	15,18 €
4. Teilbetrag 2006	15,18 €
	60,72 €

Beigeschlossen waren Zahlungsnachweise mit folgenden Einzahlungsdaten betreffend den Kirchenbeitrag:

18.5.2006	30,36 €
unleserlich (offenbar Anfang August 2006)	15,18 €
2.1.2007	15,18 €
	60,72 €

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Gegenstand des Berufungsverfahrens

Die Eingabe der steuerlichen Vertreterin der Bw. vom 10. Oktober 2008 ist ungeachtet ihrer Wortwahl nicht als Zurücknahme des Vorlageantrages, sondern als Einschränkung des Vorlageantrages auf die Sonderausgaben zu verstehen.

II. Zu den einzelnen Berufungspunkten:

A. Sonderausgaben

1. Versicherungsprämien

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:

„2. Beiträge und Versicherungsprämien, ausgenommen solche im Bereich des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes – BMVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g), zu einer

– freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen32) Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen

Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

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

- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekasse,*

- Pensionskasse, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,*

- betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,*

- ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes.*

Versicherungsprämien sind nur dann abzugsfähig, wenn das Versicherungsunternehmen Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat oder ihm die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt wurde.

Beiträge zu Versicherungsverträgen auf den Erlebensfall (Kapitalversicherungen) sind nur abzugsfähig, wenn der Versicherungsvertrag vor dem 1. Juni 1996 abgeschlossen worden ist, für den Fall des Ablebens des Versicherten mindestens die für den Erlebensfall vereinbarte Versicherungssumme zur Auszahlung kommt und überdies zwischen dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und dem Zeitpunkt des Anfallens der Versicherungssumme im Erlebensfall ein Zeitraum von mindestens zwanzig Jahren liegt. Hat der Versicherte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das 41. Lebensjahr vollendet, dann verkürzt sich dieser Zeitraum auf den Zeitraum bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres, er darf jedoch nicht weniger als zehn Jahre betragen.

Beiträge zu Rentenversicherungsverträgen sind nur abzugsfähig, wenn eine mindestens auf die Lebensdauer zahlbare Rente vereinbart ist.

Besteht der Beitrag (die Versicherungsprämie) in einer einmaligen Leistung, so kann der Erbringer dieser Leistung auf Antrag ein Zehntel des als Einmalprämie geleisteten Betrages durch zehn aufeinanderfolgende Jahre als Sonderausgaben in Anspruch nehmen.

Werden als Sonderausgaben abgesetzte Versicherungsprämien ohne Nachversteuerung (Abs. 4 Z 1) vorausgezahlt, rückgekauft oder sonst rückvergütet, dann vermindern die rückvergüteten Beträge beginnend ab dem Kalenderjahr der Rückvergütung die aus diesem Vertrag als Sonderausgaben absetzbaren Versicherungsprämien.“

Unstrittig ist, dass Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung Sonderausgaben i. S. d. § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 darstellen und dass die gegenständliche Versicherungsgesellschaft zu den in dieser Bestimmung genannten Versicherungsträgern zählt.

Versicherungsnehmer ist jene Person, die den Versicherungsvertrag abgeschlossen hat, hinsichtlich der Versicherungsleistung verfügberechtigt und aus dem Vertrag verpflichtet ist; Versicherter ist bei der Versicherung auf fremde Rechnung jene Person, bei der der Versicherungsfall eintritt (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 18 Anm. 40).

Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Krankenversicherung kann derjenige als Sonderausgaben geltend machen, der aus dem Versicherungsvertrag heraus zur Zahlung der Versicherungsprämie verpflichtet ist, d. h. der Sonderausgabenabzug steht grundsätzlich (nur) dem Versicherungsnehmer zu. Ausnahmen bestehen lediglich bei Zahlungen von Eltern für ihre Kinder i. S. d. § 106 EStG 1988 sowie von nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partnern für den anderen Partner. „Außerhalb dieses Personenkreises ist eine Geltendmachung ‚fremder‘ Sonderausgaben nicht möglich“ (VwGH 17.2.1993, 89/14/0249 zur Leistung von Versicherungsprämien für eine Gruppenversicherung, bei der der Beschwerdeführer Versicherungsnehmer, Versicherte außer ihm aber auch Angehörige waren).

Versicherungsnehmer der gegenständlichen Krankenversicherung ist nach den vorliegenden Unterlagen R. S., der Vater der Bw. Die erwachsene Tochter ist kein Kind i. S. d. § 106 EStG 1988 (mehr).

Bei dieser Sachlage kommt ein Sonderausgabenabzug der auf die Versicherung der Bw. entfallenden Prämienanteile nicht in Betracht.

Von der Versicherung konnte daher auch keine auf die Bw. lautende Versicherungsbestätigung i. S. v. Rz. 494 LStR 2002 ausgestellt werden.

Dass dem Vater der Bw. von dieser der auf sie entfallende Prämienanteil ersetzt worden sein soll, ist in diesem Zusammenhang nicht von Belang, wobei der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen ist, dass ein Nachweis dieser behaupteten Zahlungen nach wie vor nicht erfolgt ist.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Kirchenbeitrag

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind Sonderausgaben auch Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, höchstens jedoch 100 Euro jährlich.

Sonderausgaben sind grundsätzlich in dem Kalender(Veranlagungs)jahr zu berücksichtigen, in dem sie entrichtet worden sind. Sie sind daher – abgesehen von in Zusammenhang mit dem Kirchenbeitrag nicht gegebenen Ausnahmen - im Jahr der Verausgabung abzuziehen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 18 Anm. 3).

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid einen Betrag von 60,72 € als Kirchenbeitrag berücksichtigt, obwohl der von ihm diesbezüglich verlangte Nachweis nicht erbracht wurde. Dieser Umstand war vom Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 289 Abs. 2 BAO von Amts wegen – im Hinblick auf das unglaubwürdige Vorbringen der Bw. in Zusammenhang mit dem Berufungspunkt „Atelier“, das Anlass zu Zweifeln auch hinsichtlich ihres übrigen Vorbringens gab - aufzugreifen.

Aus dem in Kopie dem Finanzamt auszugsweise vorgelegten Kirchenbeitragsbescheid für das Jahr 2006 vom 19. Februar 2007 kann eine Zahlung eines Kirchenbeitrags von 60,72 € im Jahr 2006 nicht abgeleitet werden. Dass – im Folgejahr – ein bestimmter Beitrag von der Katholischen Kirchenbeitragsstelle für das Berufungsjahr vorgeschrieben wurde, besagt nicht, dass im Berufungsjahr ein Beitrag in dieser Höhe auch gezahlt wurde.

Mit Fax vom 10. Oktober 2008 wurden Zahlungsnachweise über 30,36 € und zweimal 15,18 € vorgelegt, wobei die ersten beiden Zahlungsnachweise mit „Auftrag abgegeben“ 2006 und der letzte über 15,18 € mit „Eingelangt am 2. Jänner 2007“ datiert sind.

Dass ein zweiter Betrag von 15,18 € an die Katholische Kirchenbeitragsstelle bereits im Jahr 2006 gezahlt wurde, kann auf Grund der übermittelten Unterlagen nicht festgestellt werden. Aus dem Zahlungsbeleg ergibt sich kein Hinweis auf eine Zahlung im Jahr 2006, ein allfälliger Kontoauszug wurde nicht vorgelegt.

Nun sind gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind, wobei regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die dem Steuerpflichtigen vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr verausgabt gelten.

Die Regelung des § 19 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 betrifft solche Ausgaben, die nach dem ihnen zu Grunde liegenden Rechtsverhältnis grundsätzlich mit dem Beginn oder dem Ende des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, fällig sind, aber wenige Tage vor dem Anfang oder wenige Tage nach der Beendigung dieses Kalenderjahres oder verausgabt werden (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007], § 19 Anm. 30). Wiederkehrende Ausgaben sind dabei solche, die nicht nur einmal, sondern mehrmals hintereinander (nach Rz. 4630 EStR 2000 mindestens drei Mal) anfallen. Regelmäßig wiederkehrend bedeutet, dass zwischen den einzelnen Ausgaben gleiche bzw zumindest annähernd gleiche Zeiträume liegen müssen (ein Jahr, ein Halb- oder Vierteljahr,

ein Monat). Regelmäßig wiederkehrende Zahlungen müssen nicht gleich hoch sein, sie müssen lediglich Gleichartigkeit (zB Löhne, Mieten, Versicherungsprämien, Zinsen, Renten, dauernde Lasten, Wochengeld – UFS [Linz], Senat 1 [Referent], 25. 4. 2003, RV/0047-L/03) aufweisen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.1.2007], § 19 Anm. 33).

Im Blick auf die grundsätzlich quartalsweise Zahlung des (von der Kirchenbeitragsstelle geschätzten) Kirchenbeitrags durch die Bw. ist von einer wiederkehrenden Ausgabe auszugehen und der Abfluss eines Betrages von 60,72 € an Kirchenbeitrag im Jahr 2006 - wie bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid und in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt – als gegeben anzusehen.

B. Werbungskosten

1. Aus- und Fortbildung

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 10 EStG 1988 auch „Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.“

Aus- und Fortbildungskosten sind nur dann abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt. Steht eine Bildungsmaßnahme i. Z. m. der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist (*Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 137).

Es sind daher alle Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung anzusehen, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Nach den obigen Ausführungen zu den beruflichen Tätigkeiten der Bw. begegnet die Auffassung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, die (belegmäßig

nachgewiesenen) Aufwendungen für das Studium der Rechtswissenschaften im Jahr 2006 (Studiengebühren) als Werbungskosten anzuerkennen, keinen Bedenken.

Der Berufung ist daher in diesem Punkt – wie bereits durch das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung – Folge zu geben.

2. „Atelier“

Nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind – wie ausgeführt - Werbungskosten „die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen“.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG auch „Ausgaben für Arbeitsmittel“.

Grundsätzlich kann die Anmietung einer Wohnung für berufliche Zwecke durch einen Arbeitnehmer zu Werbungskosten führen.

Vorweg ist zu bemerken, dass die Regelungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 betreffend Arbeitszimmer hier nicht anzuwenden sind, da es sich beim dem „Atelier“ um kein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer handelt. Die Beurteilung der beruflichen Veranlassung von Aufwendungen für eine gesamte Wohnung ist nicht auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit d leg. cit. zu stützen, da die Bestimmung ihrem Wortlaut nach nur auf Räume (Arbeitszimmer) in einem Wohnungsverband abstellt, nicht jedoch auf eine gesamte Wohnung. In derartigen – nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilenden – Fällen muss die berufliche Verwendung notwendig sein und ein Ausmaß erreichen, das ein eigenes Arbeitszimmer bzw eine eigene Wohnung rechtfertigt (vgl. *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.10.2006], § 20 Anm. 40).

Für den Werbungskostencharakter ist grundsätzlich – ebenso wie für die Betriebsausgabeneigenschaft – nicht entscheidend, ob Aufwendungen notwendig, zweckmäßig oder üblich sind. Allerdings darf bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, die Veranlassung durch die Einkunftszielung jedoch nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in diesen Fällen das verlässliche Indiz zur Abgrenzung der betrieblichen bzw. beruflichen von der privaten Veranlassung (VwGH 29.11.1994, 90/14/0231; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013), wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen ist, ob das Tätigen der Aufwendungen für die Erzielung von Einkünften objektiv sinnvoll ist (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 3).

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen

oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen (Ausgaben) ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 5).

Den Nachweis für die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung hat der Steuerpflichtige zu erbringen, weil derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, von sich aus nachzuweisen hat, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (VwGH 28.4.1987, 86/14/0174).

Bei dem „Atelier“ kann es sich um ein Arbeitsmittel im Sinne des Gesetzes handeln. Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Berufsausübung eingesetzt werden bzw. deren Anschaffung im Wesentlichen durch eine auf Einkünftezielung gerichtete Tätigkeit veranlasst worden ist. Gegenstände, die typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen, sind nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Berufsausübung dienen (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 93).

Die Bw. hat während des gesamten erstinstanzlichen Verfahrens – bis zur Nachschau in der Wohnung durch das Finanzamt – den Eindruck erweckt, sie nutze die Wohnung in 1150 Wien (nach den ersten Angaben in der Berufung in 1130 Wien) tatsächlich als Atelier und – bis zum Vorhalt durch den Unabhängigen Finanzsenat – sie habe die Aufwendungen hierfür im Jahr 2006 selbst getragen.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag weder eine berufliche Verwendung durch die Bw. im Jahr 2006 noch die Tragung von Aufwendungen in Zusammenhang mit dem „Atelier“ durch diese festzustellen, wobei auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes sowie im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 16. September 2008 verwiesen wird.

Da das diesbezügliche Begehren mit Fax vom 10. Oktober 2008 nicht mehr aufrecht erhalten wurde, erübrigen sich hierzu weitere Ausführungen. Ein Werbungskostenabzug für das „Atelier“ steht der Bw. im Jahr 2006 nicht zu.

III. Zusammenfassung

Im Ergebnis folgt der Unabhängige Finanzsenat somit der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes.

Wien, am 22. Oktober 2008