

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 18.12.2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der in Deutschland ansässige Beschwerdeführer (Bf), von Beruf Manager, erzielte im Streitjahr Einkünfte aus einer in Wien seit 1.2.2013 ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 machte er u.a. Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 13.300,00 € als Werbungskosten geltend.

Im angefochtenen Bescheid anerkannte das Finanzamt lediglich Ausgaben in Höhe von 3.119,60 € als Kosten der doppelten Haushaltsführung. Diese Kosten seien mit 2.200,00 € pro Monat begrenzt; für 11 Monate seien dies abzüglich des Arbeitgeberzuschusses von 20.500,00 € Kosten von 3.700,00 € bzw. anteilig für 172 Tage Kosten von 3.119,60 €. Der vom Bf ebenfalls beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag blieb unberücksichtigt.

In seiner Beschwerde wendet sich der Bf zum einen gegen die Nichtberücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages, zum anderen gegen die Aliquotierung der Mietkosten nach Arbeitstagen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag mit Zuschlag für 1 Kind stehe ihm zu, er habe mit seiner Partnerin im Jahr 2013 in einem gemeinsamen Haushalt gewohnt und sie habe weniger als 6.000,00 € Einkünfte erzielt. Die österreichischen Mietkosten seien zur Gänze seiner Entsendung nach Österreich zuzuordnen, weshalb er ersuche, die Kosten der doppelten Haushaltsführung mit 3.700,00 € zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ eine Beschwerdeentscheidung, in welcher es antragsgemäß die Kosten der doppelten Haushaltsführung mit 3.700,00 € sowie den Kinderfreibetrag und den Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtige.

Der Bf brachte einen Vorlageantrag ein und beantragte, die Kosten der doppelten Haushaltsführung wie erklärt mit 13.300,00 € anzuerkennen. Er sei von 1.2.2013 bis 31.3.2014 in Österreich auf Entsendung gewesen. Seine Partnerin und seine Tochter hätten während der Entsendung mit ihm in Österreich gelebt, die gemeinsame Wohnung in Deutschland hätten sie beibehalten. Die im Jahr 2010 gekaufte Wohnung in Deutschland sei ca. 145m² groß. Aus dem beiliegenden Kaufvertrag gehe hervor, dass die in Wien angemietete Wohnung "für uns" als nicht außergewöhnlich angesehen worden sei, sondern vergleichbar "mit unserem Wohnstandard" in Deutschland gewesen sei. Die Regelungen im Expat-Erlass erlaubten für Expatriates einen Betrag von maximal 2.200,00 € pro Monat, was ihm eine Schlechterstellung zumute, da die Familiengröße, der Preis der Eigentumswohnung oder die Quadratmeter unberücksichtigt blieben. Somit stellten die Regelungen keine Steuerbegünstigung dar, da Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eine Einschränkung auf 55m², auch bei Mitzug der Familie, darstellen und die Merkmale des betroffenen Falles ignoriert würden.

Nach einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes legte der Bf den Mietvertrag über die in Wien angemietete Wohnung vor. Danach hat das Mietobjekt ein Ausmaß von ca. 164m² zuzüglich Terrasse von ca. 53m² und besteht aus einem Vorzimmer, einem Wohnzimmer mit Küche, drei Schlafzimmern, einem Bürozimmer/Bibliothek, einem Wirtschaftsraum, zwei Badezimmern sowie einem Kellerabteil. Der monatliche Mietzins wurde für Februar 2013 mit 800,00 € und ab März 2013 mit 3.300,00 € vereinbart. Bei dieser Miete handle es sich, so der Bf in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens, um effektive Mehraufwendungen, die aus einer vorübergehenden und berufsbedingten Wohnsitzverlegung resultierten.

Im Vorlagebericht führt das Finanzamt aus, dass Kosten für eine zweckentsprechende Unterkunft eines Expatriates zur Dienstverrichtung in Österreich bis maximal 2.200,00 € pro Monat, d.s. 26.400,00 € pro Jahr, als angemessen anzusehen seien. Die gegenständlichen Mietkosten für 11 Monate von 33.800,00 € (3.300,00 x 10 + 800,00) überstiegen die angemessenen Mietkosten. Ausgehend von einer angemessenen Miete von 22.800,00 € pro Jahr (2.200,00 x 10 + 800,00) verließen nach Abzug des vom Arbeitgeber geleisteten Zuschusses von 20.500,00 € Kosten der doppelten Haushaltsführung von 2.300,00 €, das Finanzamt beantrage daher, die Kosten der doppelten Haushaltsführung mit diesem Betrag festzusetzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen

Einkünften nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. für Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind. Die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen. Die Besonderheit der Anerkennung von Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung als Abzugsposten von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer besteht darin, dass unter der Bedingung beruflicher Veranlassung solche Auslagen zum Abzug zugelassen werden, für die ein Abzug wegen ihrer Eigenschaft als Aufwendungen der Lebensführung sonst von vornherein nicht in Betracht käme. Damit sind im Falle einer Bejahung der beruflichen Veranlassung doppelter Haushaltsführung die aus einer solchen Haushaltsführung erwachsenden Auslagen wegen ihres Charakters als Aufwendungen der Lebensführung vom Abzug (nur) solange nicht ausgeschlossen, als mit ihnen die Kosten u.a. einer zweckentsprechenden Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschritten werden (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148).

Die vom Bf für die Dauer seiner Entsendung in Wien gegen ein monatliches Entgelt von 3.300,00 € angemietete Wohnung hatte eine Wohnfläche von rd. 164m², verfügte über eine Terrasse im Ausmaß von rd. 53m² sowie u.a. drei Schlaf- und zwei Badezimmer. Dass er seinen beruflich veranlassten Wohnbedarf in Wien nur mit einer derart teuren Wohnung bzw. mit einer Wohnung dieser Größe und mit einem solchen Raumangebot hätte abdecken können, macht der Bf nicht einsichtig. Mit seinem Vorbringen, bezogen auf seine Wohnung in Deutschland sei die in Wien angemietete Wohnung, in der auch seine Partnerin und seine Tochter während der Entsendung gelebt haben, "für uns" als nicht außergewöhnlich anzusehen und "mit unserem Wohnstandard" in Deutschland vergleichbar gewesen, bringt er vielmehr deutlich zum Ausdruck, dass die Auswahl der Wohnung seinen Familienverhältnissen bzw. dem Wohnstandard seiner Familie geschuldet war. Mit den Aufwendungen für eine solche Wohnung wird aber die Grenze zu den Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort jedenfalls überschritten. Die für die Befriedigung des Wohnbedürfnisses von Familienmitgliedern (Partnern, Kindern) aufgewendeten Beträge fallen ebenso wie die Aufwendungen zur Befriedigung eines mit der gehobenen beruflichen Stellung eines Steuerpflichtigen einhergehenden Bedürfnisses nach einem gehobenen Wohnstandard zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 EStG nicht abzugsfähigen Ausgaben. Dass der

Bf und seine Angehörigen auch während der Zeit des beruflich bedingten Aufenthalts in Wien den aus Deutschland gewohnten Standard beibehalten wollten, ist daher steuerlich unbeachtlich. Steuerlich beachtlich können nur Kosten sein, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort für sich allein aufwenden muss; nur insoweit kann von einem unvermeidbaren und daher beruflich bedingten Mehraufwand gesprochen werden.

In seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 23.11.2011 hat der Verwaltungsgerichtshof die Feststellung der damals belangten Behörde, für die Jahre 2004 und 2005 seien monatliche Wohnungskosten von 800,00 € bezogen auf eine Kleinwohnung von rd. 60m² als Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft am Arbeitsort in Wien anzuerkennen, nicht beanstandet; der dortige Beschwerdeführer habe nicht vorgebracht, dass es ihm nicht möglich gewesen wäre, im Zeitraum seines berufsbedingten Aufenthalts in Wien um den von der belangten Behörde angesetzten monatlichen Betrag eine Wohnung anzumieten.

Im vorliegenden Fall erachtet das Finanzamt eine monatliche Miete von 2.200,00 € als für eine zweckentsprechende Unterkunft am Beschäftigungsort Wien angemessen. Auch gegenständlich wurde kein Vorbringen erstattet, wonach es dem Bf nicht möglich gewesen wäre, im Zeitraum seines berufsbedingten Aufenthaltes, von Februar 2013 bis März 2014, um den vom Finanzamt angesetzten Betrag eine Wohnung in Wien anzumieten. Anzeigen in einschlägigen Immobilienportalen zeigen vielmehr, dass sogar möblierte Wohnungen gehobenen Standards in Wien bereits um geringere Beträge anzumieten sind.

So werden zum Stichtag 31.5.2017 z.B. auf www.immobilienscout24.at in 1090 Wien eine komplett neu möblierte 50m² Wohnung um 1.600,00 € monatlich, in 1190 Wien eine möblierte 86m² Altbauwohnung mit Parkettböden, neuer Küche etc. um 1.980,00 € monatlich, in 1180 Wien eine "top möblierte" 60m² Wohnung um 1.500,00 € monatlich, auf app.thehomelike.com in 1190 Wien ein 54m² "Executive Studio" um 2.190,00 € monatlich, in 1020 Wien ein 60m² "Exklusives Apartment" um 2.105,00 € monatlich, in 1100 Wien ein 60m² "Komfort Apartment" um 1.800,00 € monatlich, auf www.kurzzeitwohnen.com eine möblierte, zentrumsnahe 60m² Wohnung um 2.170,00 € monatlich, auf www.viennaresidence.com in 1100 Wien ein 55m² "Erstklassiges Business Apartment" um 2.190,00 € monatlich oder auf www.tempoflat.com in 1130 Wien eine 75m² Wohnung ("frisch renoviert, Luxuriöses Objekt") um 1.901,00 € monatlich und in 1060 Wien eine 56m² Wohnung um 1.748,00 € monatlich angeboten. Im Hinblick darauf, dass das Preisniveau seit dem Jahr 2013 ohnehin gestiegen ist, erlauben auch die aktuellen Mietpreise des Jahres 2017 eine Aussage darüber, ob man im Streitjahr um 2.200,00 € in Wien eine Wohnung anmieten konnte. Da sämtliche der angeführten Wohnungen über Küche, Wohnzimmer bzw. Wohnküche, Schlafzimmer und Nassräume verfügen, kann auch nicht erkannt werden, dass diese Wohnungen einer Person nicht ein zweckentsprechendes Wohnen am Beschäftigungsort ermöglichen würden.

Darauf, dass Wohnungen in Wien auch zu günstigeren Mietpreisen erhältlich sind, braucht angesichts dieser Verhältnisse nicht eingegangen zu werden, um die

Feststellung treffen zu können, dass es dem Bf jedenfalls möglich gewesen wäre, um den vom Finanzamt angesetzten Betrag von 2.200,00 € monatlich im Jahr 2013 eine zweckentsprechende Wohnung in Wien anzumieten. Dass das Finanzamt die Mehraufwendungen des Bf für das vorübergehende Wohnen am Beschäftigungsort mit 2.200,00 € monatlich bemessen hat, kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Die Ausgaben für beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung des Bf waren sohin, wie vom Finanzamt im Vorlagebericht beantragt, nach Abzug des Arbeitgeberzuschusses von 20.500,00 € von den Mietkosten von 22.800,00 € (800,00 € + 10 x 2.200,00 €) in einer Höhe von 2.300,00 € als Werbungskosten des Jahres 2013 anzuerkennen.

Weiters waren, wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung, der Kinderfreibetrag und der Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen.

Der angefochtene Bescheid war daher spruchgemäß abzuändern.

Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dass lediglich die Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung am Beschäftigungsort als Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltsführung anerkannt werden können, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von dieser Rechtsprechung wurde nicht abgewichen. Der einzelfallbezogen zu beurteilenden Frage, ob die vom Finanzamt angesetzten Mietkosten dem Mehraufwand für das berufsbedingte vorübergehende Wohnen des Bf am Beschäftigungsort Wien hinreichend Rechnung getragen haben, kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 1. Juni 2017