



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch STB, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. bezeichnet) erhab gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 das Rechtsmittel der Berufung. Aufgrund der Entsendung nach Österreich von 1. September 2008 bis 31. August 2011 sei der Bw. dazu gezwungen gewesen neben seinem beibehaltenen französischen Wohnsitz einen zweiten Wohnsitz zu gründen. Die Miete für seine Wohnung in Österreich werde vom Arbeitgeber getragen. Die Angaben in der Steuererklärung seien aufgrund des Lohnkontos mit der Annahme gemacht worden, dass die laufenden Einkünfte den Mietsachbezug nicht beinhalten würden. Da der Sachbezug in der seitens des Finanzamtes durchgeführten Veranlagung bereits berücksichtigt und versteuert worden sei, werde gemäß des Expatriatenerlasses die Anerkennung der bezahlten Miete als Mehraufwand ersucht. Als Änderungen wird die "Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung iHv. EUR 4.000" beantragt (Anmerkung = Euro 1.000,00 je

Monat). Unterstützende Unterlagen lagen der Berufungsschrift nicht bei, im Rahmen eines Ergänzungser suchens wurde ein Lohnkonto übermittelt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt (FA) als unbegründet abgewiesen. Trotz Ergänzungsauftrag sei kein Nachweis über die tatsächlichen Aufwendungen einer doppelten Haushaltsführung erbracht worden. Voraussetzung eines Abzugs von Wohnkosten am Berufs ort wäre dann gegeben, wenn ein Mehraufwand daraus entstehen würde. Auch entsprechend dem Expatriatenerlass müssen bei der Veranlagung sämtliche diesbezügliche Aufwände nachgewiesen werden. Laut Vorlagebericht des FA erscheint nach Ansicht des Berufungswerbers strittig, ob ein Betrag von 4.000,00 ohne entsprechenden Nachweis als Aufwand für eine doppelte Haushaltsführung geltend gemacht werden kann. Das Finanzamt beantragt die Abweisung der Berufung im Sinne der Ausführungen des bisherigen Verfahrens.

Dem elektronischen Antrag vom 3.2.2010 auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (= Vorlageantrag) ist Folgendes zu entnehmen: "*Leider liegen uns noch nicht alle Unterlagen vollständig vor, deshalb liefern wir die Begründung sobald wie möglich nach*".

In seinem späteren, ergänzenden Schriftsatz vom 15.2.2010 (vom Bw. als "Vorlageantrag" bezeichnet) bringt der Bw. vor, dass er während seiner Entsendung vom seinen französischen Wohnsitz beibehalten habe. Aufgrund des Expatriatenerlasses seien die Kosten für die zweckmäßige Dienst verrichtung in Österreich abzugsfähig, falls die Beschäftigung in Österreich von Anfang an nicht länger als 5 Jahre dauere, der Wohnsitz im Heimatland aufrecht erhalten werde und, die Kosten des Zweitwohnsitzes monatlich nicht Euro 2.200,00 übersteigen. Dies gelte auch für den Fall dass diese vom Arbeitgeber ersetzt werden. Die Gründung des Zweitwohnsitzes sei berufsbedingt notwendig gewesen. Unterlagen wurden beigelegt.

In einem Schreiben betreffend das Folgejahr 2009 gibt der Bw. bekannt, dass die Wohnmöglichkeit in 1070 Wien "*zum Teil vom Arbeitgeber (EUR 1.000,00/Monat)*" bezahlt werde. "*Dieser Sachbezugswert wurde im Lohnkonto als steuerpflichtiger Sachbezug angesetzt*". Der weiter aufrecht gebliebene Heimatwohnsitz sei in Paris, 52 m².

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 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 EStG 1988 für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder 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 abzugsfähig. Dies gilt unabhängig davon, ob der Haushalt in einer frei gewählten oder in einer vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Wohnung geführt wird (vgl. VwGH vom 22.4.1999, 97/15/0137).

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung ist niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet nicht, dass zwischen der Unzumutbarkeit und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsse, die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Stpf oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten.

Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung sind für den Arbeitnehmer dann Werbungskosten, wenn er aus beruflichen Gründen gehalten ist, an der Arbeitsstätte oder in deren Nahebereich eine Unterkunft zu bewohnen, weil sein (Familien)Wohnsitz so weit von der Arbeitsstelle entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist. Bei ausländischem Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz.

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. § 15 Abs. 2 EStG 1988 zählt zu den geldwerten Vorteilen ausdrücklich auch die "Wohnung". Dem EStG 1988 ist nicht zu entnehmen, dass ein Sachbezug für die Geltendmachung von Werbungskosten nicht herangezogen werden darf (vgl. auch UFS vom 19.6.2006, GZ. RV/0689-G/05, Sachbezug für eine Dienstwohnung als Aufwand für eine doppelte Haushaltsführung).

Nach Recherchen des UFS arbeitete der Bw. seit 2005 bei XY/Frankreich. Als Berufsbezeichnung wird Audit-Manager angegeben. Vorher arbeitete der Bw. bei einer internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Frankreich. Laut Darstellung in der Berufungsschrift soll der Bw. vom September 2008 bis August 2011 nach Österreich entsendet werden (XY/Österreich). Der Bw. war ab Oktober 2008 in Österreich gemeldet. Das FA

vermerkte, dass ab 31.12.2010 keine Steuerpflicht mehr in Österreich vorliege, die Entsendung beendet wurde und der Bw. laut ZMR abgemeldet ist.

Anzumerken ist, dass ein Vorlageantrag ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten ist, Der Vorlageantrag muss nicht begründet werden (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, S 849). Begründungsausführungen oder die Nachreichung von Unterlagen können aber zweckdienlich für das Berufungsverfahren sein. Zusätzlich besteht im Berufungsverfahren kein Neuerungsverbot.

Mit ergänzendem Schriftsatz wurde ein Mietvertrag für 1070 Wien, eine Stromrechnung für die Wohnung in Paris und eine Art Betriebskostenabrechnung/Kostenaufteilung für die Wohnung in Paris (1.10.2008-30.9.2009), wonach dem Bw. mittels eines Verteilungsschlüssels anteilige Kosten wie Kaltwasser, Versicherung, etc. zugewiesen werden, vorgelegt. Für 2008 und 2009 sind Lohnkonten aktenkundig, in denen jeweils ein angesetzter Sachbezug von Euro 1.000,00 je Monat ersichtlich ist.

Einem Steuerpflichtiger, wie dem Bw., der für einen absehbar befristeten Zeitraum als Arbeitnehmer ins Ausland entsandt wird, kann nicht zugemutet werden kann, seinen Familienwohnsitz aus Anlass der befristeten Entsendung aufzugeben (vgl. VwGH vom 20.12.2000, Zl. 97/13/0111).

Der Bw. beantragt die "Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung" als Werbungskosten und beruft sich zusätzlich auf den Expatriatenerlass.

Bei Expatriates handelt es sich um Personen, die im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte) beschäftigt werden. Für diesen Personenkreis treffen LStR 1038 a bis i mit dem Gesetz und der Judikatur nicht immer in Einklang stehende Sonderregelungen betreffend der vereinfachten Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten und außergewöhnlicher Belastungen, wenn diese Aufwendungen vom Arbeitgeber ersetzt werden (vgl. Jakom ESt-Kommentar, 3. Auflage, S 683).

Voraussetzung ist vergleichsweise nach LStR 1038a, dass die Personen während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten; nicht länger als fünf Jahre in Österreich beschäftigt sind und ihren ständigen Wohnsitz im Ausland beibehalten). Diese Vereinfachungsmaßnahme soll nicht anzuwenden sein, wenn die ersetzen Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, auswärtige Berufsausbildung und Familienheimfahrten mehr als 35% der steuerpflichtigen Bezüge betragen.

Anzumerken ist, dass die Lohnsteuerrichtlinien keine für den Unabhängigen Finanzsenat bindende Rechtsquelle darstellen. Die Lohnsteuerrichtlinien können mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen (siehe auch

VwGH vom 25.10.2000, 99/13/0016; 22.2.2007, 2002/14/0140). Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Dies gilt u.a. auch für die in den Richtlinien angeführte Kostenbeschränkung in Höhe von € 2.200,00/monatlich. Aus dem Umstand, dass die Lohnsteuerrichtlinien eine Obergrenze für die Berücksichtigung der Ausgaben für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsamt vorsehen, ist zudem nicht abzuleiten, dass Ausgaben bis zur besagten Grenze jedenfalls als zweckentsprechend anzuerkennen sind.

Im Falle einer Bejahung der beruflichen Veranlassung doppelter Haushaltsführung können die Aufwendungen der Lebensführung vom Abzug solange nicht ausgeschlossen werden, als mit solchen Aufwendungen nicht die Grenze des gewöhnlichen Haushaltsbedarfes überschritten und der Sache nach Repräsentationsaufwand im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG wäre (vgl. VwGH vom 29.11.2006, Zl. 2002/13/0162). Als beruflich veranlasste Kosten kommen daher nur die Kosten einer Kleinwohnung in Betracht, die darüber hinausgehenden Kosten sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 3. Auflage, § 16, S 681). Die Beurteilung der Frage, ob eine "zweckentsprechende Wohnung" am Beschäftigungsamt vorliegt, kann nicht nur allein an Hand der Wohnungsgröße vorgenommen werden, sondern die Beurteilung hat vielmehr unter Bedachtnahme auf sämtliche Verhältnisse des Einzelfalles zu erfolgen (VwGH vom 26. Mai 2010, 2007/13/0095; vgl. auch UFS vom 14. März 2008, RV/2330-W/07).

Als eine zweckentsprechende, berufsbedingte Kleinwohnung werden in der Judikatur bis 55 m² angesehen (vgl. UFS vom 4.3.2011, GZ. RV/2230-W/09). Im Erkenntnis vom 23.11.2011, 2010/13/0148, hat der VwGH die Kürzung auf Basis einer Kleinwohnung auf 60 m² bestätigt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in Urteilen vom 9.8.2007, VI R 23/05 und VI R 10/06 zur mit Österreich vergleichbaren deutschen Rechtslage entschieden, dass die notwendigen Mehraufwendungen für eine Wohnung am Beschäftigungsamt in Rahmen der doppelten Haushaltsführung mit den Kosten für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 m² bei Ansatz eines ortsüblichen Durchschnittsmietzinses zu beschränken sind. Der UFS geht davon aus, dass auch in Österreich nach allgemeiner Auffassung mit einer durchschnittlich ausgestatteten 60 m² Wohnung mit einem ortsüblichen Durchschnittsmietzins jedenfalls das Wohnbedürfnis einer Person an ihrem Beschäftigungsamt zweckentsprechend erfüllt wird.

Der Bw. bewohnt(e) in 1070 Wien eine vom Dienstgeber angemietete Dachgeschoßwohnung, laut Mietvertrag im Ausmaß von 79,64 m² zuzüglich einer Terrasse im Ausmaß von 16,67 m², bestehend aus Vorraum, Bad, WC, Abstellraum, Küche samt Herd und Spüle, 3 Zimmer, ordnungsgemäß ausgestattet, Nassräume verfliesst, Haupträume mit Parkettboden. Die Beheizung erfolgt mittels Gasetagenheizung mit Heizkörpern in allen Haupträumen.

Warmwasseranschlüsse befinden sich in Bad und Küche. Diese angemietete Dachgeschoßwohnung mit Terrasse ($79,64 \text{ m}^2 + 16,67 \text{ m}^2$) ist offensichtlich eine Wohnung im gehobenen Anspruchssegment. Der monatliche (Netto-)Hauptmietzins liegt bereits ohne USt und ohne Betriebskosten (BK) bei Euro 876,04 monatlich. Die Gesamtmiete, die im Mietvertrag selbst nicht ausgewiesen wird, liegt jedenfalls über Euro 1.100,00. Bei der gegenständlichen Dachgeschoßwohnung kann schon allein aufgrund der Größe und der Kosten nicht mehr von einer zweckentsprechenden Wohnung gesprochen werden.

Anzumerken ist, dass für den 7. Bezirk die Mietpreise tendenziell höher sind, da mietrechtlich von einem Lagezuschlag im Falle von Altbauten auszugehen ist (Grundkostenanteil liegt über dem der Richtwertermittlung zugrundgelegten Grundkostenanteil, vgl. auch Mietvertrag Punkt I/8). Vom Dienstgeber werden beim Bw. als Sachbezug (niedrigere) Euro 1.000,00 angesetzt. Laut Eigendarstellung bewohnt der Bw. in Paris vergleichsweise selbst eine Wohnung mit einer Fläche von 52 m^2 .

Der UFS sieht daher eine Kürzung der Kosten auf 60 m^2 im Ergebnis als zweckentsprechend für die doppelte Haushaltsführung an (Euro 1.000,00 Sachbezug $\times 60 \text{ m}^2 / 79,64 \text{ m}^2 = 753,00$ monatlich, Betrag gerundet, ergibt Euro 3.012,00 für 4 Monate). Dies entspricht einer monatlichen Miete von Euro 12,55 je m^2 (incl. USt+BK). Im Jahr 2009 lagen die Mietpreise für Wohnungen von 50 bis 80 m^2 in 1070 Wien laut Immobilienpreistool/immonet.at vergleichsweise zwischen Euro 9,00 und Euro 14,00 je m^2 .

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. Juni 2013