



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/0458-W/08,  
miterledigt RV/0247-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ernst&Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfung GmbH, 1220 Wien, Wagramerstraße 19, vom 16. Oktober 2007 und 14. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 26. September 2007 und 10. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 und 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für den Zeitraum 4-12/2006 sowie das Jahr 2007 folgende Kosten für eine berufsbedingte doppelte Haushaltsführung abzusetzen (Beträge in €):

Wohnungsmiete monatl.	12.851,10
Übersetzungskosten Mietvertrag	208,73
Einrichtung AfA	1.016,51
Energiekosten	1.139,08

---

Summe	15.215,42
-------	-----------

Der Bw. legte über Aufforderung des Finanzamtes den Dienstvertrag, den Mietvertrag, einen Nachweis über den Wohnsitz in Ungarn (B ) sowie eine Aufstellung der beantragten Kosten für die Einrichtung und Werbungskosten vor. Der Bw. sei als Angestellter einer Bank in Wien mit unbefristeten Vertrag tätig und hätte die angemietete Wohnung in Adr. Bw. eine Nutzgröße von 94,41 m<sup>2</sup> bewohnt. Nach dem vorgelegten Mietvertrag besteht die Wohnung aus 3 Zimmer, Vorzimmer, Küche, Abstellraum, Loggia, Kellerabteil und Garagenplatz.

Die monatlichen Kosten für Miete und Betriebskosten setzen sich wie folgt zusammen  
(Beträge in €):

In €	Netto	Ust	Brutto
Hauptmietzins	1.122,00	10%	112,20
Betriebskosten	175,44	10%	17,54
Garage/Abstell.	118,00	20%	23,60
Bk-; Garage	18,92	20%	3,78
Gesamtvorschreibung	1.435,08		157,12
			1.592,20

Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde nach an, hinsichtlich der Höhe der Aufwendungen für Wohnungsmiete und Betriebskosten vertrat es unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.5.2000, 95/14/0096, dass nur die Kosten für eine zweckentsprechende Wohnung (ca. 30-40 m<sup>2</sup>) als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Ausgehend von den vom Bw. konkret geltend gemachten Kosten für seine Wohnung anerkannte das Finanzamt somit lediglich die Wohnungsmiete samt Betriebskosten für 40 m<sup>2</sup> der konkreten Wohnung in Höhe von € 5.441,80 als Werbungskosten. Die Strom- und Gaskosten wurden ebenfalls dementsprechend gekürzt.

Insgesamt wurden somit vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 26.9.2007 folgende Kosten für die doppelte Haushaltsführung anerkannt (Beträge in €):

Wohnungsmiete	5.441,80
Übersetzungskosten Mietvertrag	208,73
Einrichtung AfA	115,01
Energiekosten	482,01
Familienheimfahrten	2.370,98
Summe	8.622,13

Dagegen erhab der Bw. fristgerecht Berufung und beantragte unter Verweis auf die LStR 2002, Rz 1038e die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen in voller Höhe. Ebenso verwies der Bw. auf die Rz 349 der Lohnsteuerrichtlinien 2002, wonach als Kosten für einen beruflich veranlassten Zweitwohnsitz lediglich die Kosten einer durchschnittlichen Hotelunterkunft (monatlich ca. € 2.200) nicht überschritten werden dürften.

Die Entscheidung des VwGH vom 23.5.2000, 95/14/0096 sei im gegenständlichen Fall nicht von Bedeutung, da es sich nicht um einen vergleichbaren Fall handeln würde. Der Bw. sei seit Februar 2006 befristet in Österreich tätig und hätte den Wohnsitz in Ungarn beibehalten, welcher von seiner Familie bewohnt würde. Der Bw. sei demnach ein Expatriate gemäß Rz 1038a der LStR 2002, wonach neben der Rz 349 der LStR auch die Expatriate Bestimmungen der Rz 1038ff zu berücksichtigen hätten.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens stellte das Finanzamt fest, dass im gegenständlichen Fall eine von vornherein längere Beschäftigungsdauer (länger als 5 Jahre) vorgesehenen wäre – lt. Dienstvertrag vom 9.1.2006, Pkt. 3.2 sei die Beschäftigung bis 30.4.2006 befristet, danach auf unbestimmte Zeit festgesetzt – und würde der Bw. somit nicht die Voraussetzungen eines Expatriates erfüllen.

Die Kosten der doppelten Haushaltsführung stellten nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur insoweit Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar, als sie jene einer zweckentsprechenden Zweitwohnung nicht übersteigen. Als abzugfähige Kosten eines beruflich veranlassten Zweitwohnsitzes kämen in der Regel nur die Kosten einer Kleinwohnung in Betracht, insbesondere dann wenn diese Wohnung nicht für weitere Familienmitglieder benötigt würde.

Ergänzend führte der Bw. in der Folge aus, dass die Beschäftigung des Bw. in Österreich von vornherein nur vorübergehend geplant gewesen wäre bzw. enden wird, wobei offen sei, ob dieser nach Ungarn zurückkehren oder in ein anderes osteuropäisches Land gehen wird. Zum Nachweis legte der Bw. ein Schreiben des Arbeitsgebers in Kopie vor, welches vom Finanzamt mangels Absender, Zeitpunkt der Erstellung und vom Inhalt her lediglich als Empfehlung hinsichtlich eines Karriereplanes beurteilt werden kann. Der Dienstvertrag vom 9.1.2006 würde dagegen von einer unbefristeten Zeit „the employment shall be for an unlimited period of time“ ausgehen. Daher würde keine befristete Entsendung vorliegen und lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Bw. dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar sei, könne bei jener Einkunftsart als beruflich bedingt abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind. Im vorliegenden Fall wären daher die Mietaufwendungen lt. Bescheid vom 26.9.2007 gekürzt anerkannt worden.

---

Im Rahmen des Vorlageantrages an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde eingewendet, dass im vorliegenden Fall die Entscheidung des VwGH vom 23.5.2000, 95/14/0096 nicht vergleichbar sei und selbst bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen für Expatriat die allgemeinen Regeln der doppelten Haushaltsführung anzuwenden wäre. Die Begrenzung der Abzugsfähigkeit sei zwar betraglich begrenzt, würde sich jedoch nicht nach der Größe der Wohnung richten.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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 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.

Haushaltaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort 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 (VwGH 3.3.1992, 88/14/0081).

Aufgrund der Entfernung zwischen Familienwohnsitz in Ungarn (B) und dem Tätigkeitsort in W ist für den Bw. eine tägliche Rückkehr jedenfalls unzumutbar.

Der Bw. kann daher grundsätzlich Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung geltend machen.

Strittig ist gegenständlich die Höhe der anzuerkennenden Wohnungskosten.

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096) nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss. Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich allein aufwenden

---

muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Da die Wohnungskosten des Bw. im gegenständlichen Fall relativ hoch erscheinen, ist zu prüfen, welche (fiktiven) Kosten dem Bw. bei Anmietung einer zweckentsprechenden Wohnung erwachsen wären.

Im Hinblick auf § 20 Abs. 1 EStG 1988 wird man dabei diejenigen Kosten zu ermitteln haben, die das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer allein wohnenden Person am Beschäftigungsstandort decken. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dazu in Urteilen vom 9.8.2007, VI R 23/05 und VI R 10/06 zur mit Österreich vergleichbaren deutschen Rechtslage entschieden, die notwendigen Mehraufwendungen für eine Wohnung am Beschäftigungsstandort in Rahmen der doppelten Haushaltsführung mit den Kosten für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60m<sup>2</sup> bei Ansatz eines ortsüblichen Durchschnittsmietzinses zu beschränken.

Der UFS geht davon aus, dass auch in Österreich nach allgemeiner Auffassung mit einer durchschnittlich ausgestatteten 60 m<sup>2</sup> Wohnung mit einem ortsüblichen Durchschnittsmietzins jedenfalls das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person an ihrem Beschäftigungsstandort zweckentsprechend erfüllt wird. Die dafür anfallenden Kosten sind als die unvermeidbaren Mehraufwendungen anzusehen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss.

Da es nur auf die Kosten ankommt, ist die tatsächliche Größe der Wohnung unbeachtlich.

Die darüber hinaus gehenden Aufwendungen sind nicht beruflich bzw. betrieblich veranlasst und daher im Hinblick auf die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Soweit sich der Bw. auf die Ausführungen in Rz 349 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 bezieht und daraus ableitet, dass Wohnungskosten bis € 2.200 jedenfalls abgezogen werden könnten, so ist darauf hinzuweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidungspraxis dieser Auffassung hinsichtlich der Wohnungskosten nicht folgt. Ob die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien im Sinne der Auffassung des Bw. zu interpretieren sind, kann aber gegenständlich dahingestellt bleiben, weil die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen können (siehe auch VwGH 25.10.2000, 99/13/0016; 22.2.2007, 2002/14/0140).

Auf der Internetseite [www.immobiliens.net](http://www.immobiliens.net) wurden zum Stichtag 21.6.2010 50 Mietobjekte in 1130 Wien angeboten. Der Mietpreis für Wohnungen unter 60 m<sup>2</sup> und einem Zimmer beläuft sich zwischen € 550,00 und € 825,00. Lt. dem ebenfalls auf dieser Homepage veröffentlichten

Mietpreisindex der die Veränderung der Mietpreise seit Jänner 2008 in Prozent angibt, ist die Tendenz für den 13. Bezirk seit Jänner 2008 steigend. Der Preis pro m<sup>2</sup> in 1130 Wien beträgt bei Wohnungen danach dzt. € 15,28. Da die Tendenz der Wohnpreise in Wien generell steigend ist von einer etwa 5-10%-igen Mietpreisseigerung pro Jahr auszugehen.

Auf der Internetseite [www.wohnnet.at](http://www.wohnnet.at) findet sich weiters auch eine aktuelle Aufstellung von Mietpreisen in Wien, die an Hand von rund 20 angebotenen Objekten ermittelt wird. Der Preis pro m<sup>2</sup> in 1130 Wien beträgt bei Wohnungen danach dzt. im Höchstausmaß € 18,3. Der Mietpreis für 2006 und 2007 wird unter Verweis auf die obigen Ausführungen um etwa 15% niedriger geschätzt (rund € 1.025,-). Der Unabhängige Finanzsenat geht daher sowohl für das berufsgegenständliche Jahr 2006 als auch für das Jahr 2007 von einem durchschnittlichen Mietpreis von rund € 800,00 aus.

Die Gesamtkosten der Wohnung wurden für das Jahr 2006 mit € 12.851,10 (exklusive Strom i.H.v. € 1.139,08) und für das Jahr 2007 mit € 19.317,72 angegeben. Dies ergibt für das Jahr 2006 monatliche Kosten iHv. € 1.427,18 und für 2007 monatliche Kosten i.H.v. € 1.609,81.

Legt man der Berechnung der beruflich veranlassten Wohnungsaufwendungen den Mittelwert von € 800,00 pro Monat für eine Mietwohnung mit 60 m<sup>2</sup> zu Grunde, so ergibt dies jährliche Aufwendungen für die Jahre 2006 und 2007 i.H.v. € 7.200,- bzw. € 9.600,00 zuzüglich der geltend gemachten Stromkosten. Diese wurden aus verwaltungsökonomischen Gründen abgeändert. Der Bw. stehen daher folgende Gesamtbeträge als Werbungskosten für die Jahre 2006 und 2007 zu:

2006: Wohnungskosten: € 7.200,00, Strom anteilig: € 723,91, AfA: € 115,01, Fahrtkosten: € 2.370,98, somit gesamt € 10.409,9

2007: Wohnungskosten: € 9.600,00, AfA: € 230,01, Fahrtkosten: € 2.797,50, somit gesamt € 12.627,51

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 28. Juni 2010