



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bw, vertreten durch vt, vom 10. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes k vom 14. Jänner 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2008 begehrte die Berufungswerberin (Bw) ua. die Anerkennung von Aufwendungen ihrer Mietwohnung (Mietkosten € 874,27 x 12 sowie Strom in Höhe von € 559,59) betreffend doppelte Haushaltsführung.

Laut Begründung im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14. Jänner 2010 wurden vom Finanzamt nur Aufwendungen im Zusammenhang mit einer zweckentsprechenden Wohnung (55 m²) im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 8. Februar 2010 berief die steuerrechtliche Vertretung der Bw rechtzeitig gegen obgenannten Bescheid und führte hiezu wie folgt aus:

„Die Berufung richtet sich gegen die Nicht-Anerkennung der vollen Miete bzw. Betriebskosten als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. Im vorliegenden Einkommensteuerbescheid wurde ein Betrag in Höhe von € 5.207,15 nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen. Als Begründung führt die Finanzverwaltung aus, dass diese Aufwendungen nicht zweckentsprechend im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung sind.

Dem ist nun entgegenzuhalten, dass für die Veranlagung 2008 lediglich die Miete für eine zweckentsprechend angemietete Wohnung gem. den für das Veranlagungsjahr 2008 geltenden Lohnsteuerrichtlinien (Randzahl 349) angesetzt wurde.

Die Lohnsteuerrichtlinien sehen als monatliche Höchstgrenze einen Betrag von € 2.200,00 (Hotelunterkunft je nach örtlichen Begebenheiten) vor. Dieser Betrag wurde mit einer monatlichen Miete in Höhe von € 874,27 um 61% unterschritten. Die volle Abzugsfähigkeit der in der Erklärung deklarierten Mietkosten in Höhe von € 10.491,24 für das Kalenderjahr 2008 entspricht sowohl der für den Veranlagungszeitraum geltenden Rechtslage, als auch den für den Veranlagungszeitraum geltenden Lohnsteuerrichtlinien.

Die Argumentation der Finanzverwaltung, welche eine Einschränkung der Miete bzw. eine Aliquotierung auf 55m² vorsieht, kann nicht geteilt werden. Die Erstellung und Abgabe der Steuererklärungen erfolgte für einen Zeitraum, in dem diese Lohnsteuerrichtlinien nicht anwendbar sind und auch die Einreichung der Steuererklärung erfolgte vor dem Inkrafttreten der Richtlinie, auf welche sich die Finanzverwaltung bezieht.

Darüber hinaus ist zu erwähnen, dass sich die Veranlagung der Steuererklärung 2008 aus Gründen, die nicht beim Abgabepflichtigen liegen, über Monate hingezogen hat. Erst durch die verspätete Veranlagung seitens der Finanzverwaltung sind überhaupt die Lohnsteuerrichtlinien mit Fassung 14.12.2009 als Argumentation möglich geworden. Es kann jedoch nicht eine nachteilige Rechtsauslegung für einen Steuerpflichtigen bedeuten, dass rückwirkend und durch verzögerte Veranlagung Richtlinien zur Anwendung gelangen, welche - nochmals erwähnt - für diesen Zeitraum keine Bedeutung hatten.

Wir stellen daher den Antrag, die Werbungskosten in voller Höhe (€ 14.258,93) zum Abzug zuzulassen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ua. ausgeführt:

„Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen laut Rz 349 LStR unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft für sich allein aufwenden muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Zu den unvermeidbaren Mehraufwendungen zählen:

-Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (maximal 55 m²).

-Kauf einer Wohnung: Bei Eigentumswohnungen ist zu prüfen, ob nicht die berufliche Veranlassung durch private Gründe (zB Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige; vgl. VwGH 14.03.1990, 89/13/0102) überlagert wird. Steht die berufliche Veranlassung im Vordergrund, können die Absetzung für Abnutzung (1,5% pro Jahr), die Betriebskosten und die Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls maximal 55 m²) abgesetzt werden.

-Hotelunterkunft: bis 2.200 Euro monatlich. Die tatsächlichen Kosten für die Hotelunterkunft stellen dann Werbungskosten dar, wenn es sich um eine vorübergehende Hotelunterbringung oder um einzelne Nächtlungen innerhalb eines Monats handelt.

Als Werbungskosten sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft anzuerkennen, höchstens jedoch die bezahlten Wohnkosten.

Hier sind auch einige Beispiele angeführt:

1. Der Steuerpflichtige mietet in A eine 30m²-Wohnung um 400 Euro brutto. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 700 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 400 Euro Werbungskosten dar.
2. Der Steuerpflichtige mietet in B von einem Freund eine 100m²-Wohnung um 600 Euro brutto; die Wohnung wird auch vom studierenden Sohn benützt. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 650 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 600 Euro Werbungskosten dar.
3. Der Steuerpflichtige mietet in C eine 80m²-Wohnung um 1.000 Euro. Für eine 55m²-Wohnung müsste eine Bruttomiete von 500 Euro bezahlt werden. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen stellen in Höhe von monatlich 500 Euro Werbungskosten dar.

Dieselbe Rechtsanwendung bestand bereits im Veranlagungsjahr 2008 (siehe hierzu Rz 341 ff, GZ SZK-010222/0228LSt/2007 vom 04.12.2007, gültig ab 04.12.2007). Die in LStR 2002 Rz 349 angeführte Obergrenze von 2.200 Euro kann bei Miet- und Eigentumswohnungen nur ausnahmsweise erreicht werden, wenn die Wohnkosten am Ort der Berufsausübung exorbitant hoch sind, was innerhalb des österreichischen Bundesgebietes auszuschließen ist.

Wendet die/der Steuerpflichtige für die Unterkunft einen Betrag auf, der der Deckung eines zweckentsprechenden Wohnbedürfnisses dient, dann ist die tatsächliche Größe der Unterkunft oder eine eventuelle Mitbenützung der Wohnung (zB durch studierende Kinder) unbeachtlich.

Die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich sind als Werbungskosten absetzbar. Im Hinblick darauf, dass die Expatriates-Regelungen der LStR 2002 Rz 1038a ff explizit darauf Bezug nehmen, dass der ständige Wohnsitz auch dann nicht nach Österreich verlegt wird, wenn die Familie des Expatriates nach Österreich mitübersiedelt, können Unterkunftsaufwendungen (Miete und Betriebskosten bzw. AfA und Betriebskosten) bis maximal 2.200 Euro ohne weitere Überprüfung als zweckentsprechend angesehen werden.

Die Berufungswerberin ist ledig. Im gegenständlichen Fall handelt es sich nicht um einen Expatriat-Fall. Die Berufungswerberin benutzt die Wohnung für sich alleine. Die Kosten für eine Unterkunft im Rahmen der Miete einer Wohnung können auch in der Berufungsvorentscheidung nur in der Höhe einer zweckentsprechenden Wohnung berücksichtigt werden. Laut Rechtsprechung sind dies maximal 55 m².

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen."

Mit Schriftsatz vom 30. März 2010 stellte die steuerrechtliche Vertretung der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend zur Berufung werde festgehalten, dass die Abzugsfähigkeit für Mietkosten für die doppelte Haushaltsführung gesetzlich nicht an eine bestimmte Quadratmetergröße, sondern an den Begriff zweckentsprechend anknüpft. Im vorliegenden Fall seien die Aufwendungen der Höhe nach zweckentsprechend. Nochmals werde auch darauf hingewiesen, dass die Interpretation, welche die Finanzverwaltung nun mit der 55 m²-Regelung aufstellt, erst nach dem entsprechenden Veranlagungszeitraum öffentlich wurde.

Mit Schriftsatz vom 26. Mai 2010 wurde von der steuerrechtlichen Vertretung ergänzend zum Vorlageantrag auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 2010, 2007/13/0095, verwiesen, aus der hervorgehe, dass es für die Absetzbarkeit der Kosten für eine Wohnung keine absolute m²-Größe gibt.

Im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. September 2010 wurde wie folgt ausgeführt:

„Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates teilt die Rechtsmeinung des rechtlichen Vertreters der Berufungswerberin, dass die Abzugsfähigkeit für Mietkosten für die doppelte Haushaltsführung gesetzlich nicht an eine bestimmte Quadratmetergröße, sondern an den Begriff zweckentsprechend anknüpft.

Nun gilt es aber auch den Begriff „zweckentsprechend“ zu definieren. Nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ist sicherlich eine Wohnung mit der Ausstattung eines Schlaf-, Wohn- und Badezimmers sowie Küche und Garderoben- bzw. Vorraum als zweckentsprechend zu bezeichnen. Um sich diesbezüglich ein Bild machen zu können, werden Sie daher ersucht, einen Wohnungsplan mit genauer Angabe der Quadratmeteranzahl pro Raum vorzulegen. Sollten sich außer den bereits genannten Räumlichkeiten noch zusätzliche Räume in der Wohnung befinden, werden Sie gebeten, den Zweck dieser Räumlichkeiten anzugeben sowie deren Notwendigkeit zu argumentieren. Sollte sich die Zweckdienlichkeit nicht auf die gesamten Wohnungsräumlichkeiten beziehen, wird davon ausgegangen, dass eine Kürzung der Quadratmeteranzahl und in Übereinstimmung hiezu auch der von der Berufungswerberin beantragten Kosten vorzunehmen ist. Es wird daher gebeten bezüglich Zweckentsprechung (Zweckdienlichkeit) der angemieteten Wohnungsräumlichkeiten eine entsprechende Argumentation vorzubringen.“

Mit E-Mail vom 27. Oktober 2010 übermittelte die Bw einen Grundriss der von ihr bewohnten Wohnung. Aus diesem Wohnungsplan gehen folgende Räumlichkeiten hervor: Küche mit 21,82 m², Wohnraum mit 42,42 m², Schlafrum mit 11,66 m², Schrankraum mit 6,64 m², Bad mit 8,77 m² und Gang mit 15,05 m² (insgesamt somit 106,35 m²).

Dem Finanzamtsvertreter wurde der von der Bw vorgelegte Grundriss übermittelt, woraufhin mit E-Mail vom 28. Oktober 2010 bekanntgegeben wurde, dass nach Ansicht des Finanzamtes bei einer Wohnungsgröße von 106,36 m² für eine Einzelperson von einer zweckentsprechenden Wohnung nicht mehr gesprochen werden könne. Zudem sei das Finanzamt an die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien (RZ 349) gebunden.

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.

Haushaltsaufwendungen 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 Beschäftigungsort wohnen muss und ihm eine 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 (VwGH 3.3.1992, 88/14/0081).

Im vorliegenden Berufungsfall sind die grundsätzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung und der Geltendmachung von diesbezüglichen Aufwendungen nicht strittig. Strittig ist gegenständlich einzig und allein 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 Beschäftigungsort 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.

Aufgrund des Vorliegens der nunmehrigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 2010, 2007/13/0095 (der VwGH hat betont, dass zwar die Grenze der abziehbaren Werbungskosten mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen ist, dass daraus aber **keine maximale Wohnungsgröße** angenommen werden darf) und des von der Bw vorgelegten Grundrisses der Wohnung, woraus hervorgeht, dass es sich im Prinzip um eine Zweizimmerwohnung handelt und die hierfür geltend gemachten Mietaufwendungen im Rahmen des Mietpreises für Wohnungen in x mit einer Quadratmeteranzahl von 62 - 68 m² (laut Ermittlungsergebnisse des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. November 2010 liegen die niedrigsten Wohnkosten bei € 445,00 und die höchsten bei € 1.160,00) bleiben, erachtet die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates – wie ua. auch im Vorhalt vom 23. September 2010 betreffend Zweckmäßigkeit angesprochen – die Wohnung als zweckentsprechend und waren daher die von der Bw ursprünglich beantragten Wohnkosten (€ 874,27 x 12 Monate sowie Strom und Müllgebühr in

Höhe von € 616,19) in voller Höhe bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 zu berücksichtigen.

Soweit sich die steuerrechtliche Vertretung der Bw auf die Ausführungen in Rz 349 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 bezieht und daraus ableitet, dass Wohnungskosten bis € 2.200 abgezogen werden könnten, so ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt dieser Auffassung hinsichtlich der Wohnungskosten der Bw im Jahr 2008 nicht gefolgt ist. Ob die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien im Sinne der Auffassung der steuerrechtlichen Vertretung der 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).

Der Berufung war daher insoweit Folge zu leisten und es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 17. November 2010