



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bw, vertreten durch vt, vom 22. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes fa vom 19. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19. Mai 2011 wurden laut Begründung im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung nur Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung (65 m^2) berücksichtigt und daher auch die Kosten für den Zweitwohnsitz dementsprechend aliquoziert. Außerdem seien Mitgliedsbeiträge nicht unter dem Titel der Spenden absetzbar.

Gegen obgenannten Bescheid berief der Berufungswerber (Bw) rechtzeitig und führte aus:

„1. Seit dem 11.11.2010 sind Spenden, bzw. Mitgliedsbeiträge an fi (fi2) absetzbar (SO 1612). Zu lesen auf deren Homepage: Mit einer Summe ab 75 Euro pro Jahr können Sie als förderndes Mitglied von fi zur Rassismus-Bekämpfung in Österreich beitragen. Für Jugendliche

(bis 19 Jahre) und Studierende (bis 27 Jahre) gibt es einen ermäßigten Mitgliedsbeitrag von 36 Euro pro Jahr. Auch NPOs können die Arbeit von fi mit 120 Euro pro Jahr unterstützen. Seit dem 11.11.2010 sind Beiträge fördernder Mitglieder steuerlich absetzbar.

2. In der Zeitschrift Rechtssprechung ist folgendes zu lesen: Entgegen der UFS-Entscheidung und der neuen Rz 349 LStR 2002 erkannte jedoch der VwGH im aktuellen Erkenntnis vom 26. 5. 2010, 2007/13/0095, dass die Kosten für eine zweckentsprechende (Zweit-)Wohnung am Beschäftigungsort nur nach den jeweiligen konkreten Verhältnissen des Einzelfalles – und nicht in der in den LStR 2002 und vom UFS dargestellten Weise (Kürzung nur unter Bezugnahme auf die Wohnungsgröße – ermittelt werden können. Die entsprechende UFS-Entscheidung wurde vom Höchstgericht damit aufgehoben.

Da es sich bei meiner Wohnung erstens um den ehemaligen Familienwohnsitz handelt, was die Ursache für die Größe von 94 m² ist, und sie zweitens mit einer Hypothek belastet ist, sehe ich keine Möglichkeit, sie gegen eine kleinere Wohnung zu tauschen. Ich möchte Sie deshalb bitten, die oben erwähnten konkreten Verhältnisse meines Falles zu prüfen und die Aufwendungen zur Gänze zu berücksichtigen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ua ausgeführt:

„a) Spenden und Mitgliedsbeiträge: Die Spendenbegünstigung wird in § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 idgF geregelt. Bei der Spende muss es sich um eine Geld- oder Sachzuwendung handeln, damit diese steuerlich geltend gemacht werden kann. Zahlungen hingegen, welche zu einer Gegenleistung des Spendenempfängers an den Spender führen oder auch Mitgliedsbeiträge, bei welchen sich aus der Bezahlung des Betrages gewisse Rechte und Pflichten ableiten lassen, sind steuerlich nicht als Sonderausgabenposten in Abzug zu bringen.

b) Kosten der doppelten Haushaltungsführung: Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltungsführung kommen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096) nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die der/dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass sie/er am Beschäftigungsort wohnen muss. Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche die/der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich allein aufwenden muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Die Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft am Beschäftigungsort errechnet sich daher anhand folgender Kriterien: Miete einer Wohnung: Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (maximal 55 m²) bzw. bei Kauf einer Wohnung: AfA, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine Kleinwohnung (ebenfalls maximal 55 m²);

Im berufungsgegenständlichen Fall nutzt der BW den (ehemaligen) Familiensitz im Zuge der doppelten Haushaltsführung. Die besagte Wohnung hat den Angaben der Berufungsschrift folgend eine Größe von 94 m². Dem Antrag der Berufungsschrift folgend beurteilt die Berufungsbehörde die konkreten, den BW treffenden Verhältnisse. Aus diesem Grunde wird der angefallene Aufwand für 65 der 95 Quadratmeter als Aufwand (Werbungskosten) für die doppelte Haushaltsführung anerkannt. Bezüglich der restlichen 30 m² gibt die Berufungsbehörde zu bedenken, dass diesbezüglich sehr wohl auch eine private Nutzung in Betracht kommt.“

Mit Schriftsatz vom 7. Juni 2011 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und gab diesbezüglich wie folgt an:

„Ich möchte mit diesem Schreiben nur Punkt b (Kosten der doppelten Haushaltsführung) der Berufungsvorentscheidung anfechten und an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung weiterleiten: Hierzu verweise ich vorab auf folgendes Edikt, zu lesen in der Zeitschrift Rechtssprechung: Entgegen der UFS-Entscheidung und der neuen Rz 349 LStR 2002 erkannte jedoch der VwGH im aktuellen Erkenntnis vom 26.5.2010, 2007/13/0095, dass die Kosten für eine zweckentsprechende (Zweit-)Wohnung am Beschäftigungsstandort nur nach den jeweiligen konkreten Verhältnissen des Einzelfalles – und nicht in der in den LStR 2002 und vom UFS dargestellten Weise (Kürzung nur unter Bezugnahme auf die Wohnungsgröße) – ermittelt werden können. Die entsprechende UFS-Entscheidung wurde vom Höchstgericht damit aufgehoben.

Nun zu meinen konkreten Verhältnissen: Bei der Wohnung in o1 handelt es sich um den ehemaligen Familienwohnsitz (wir haben 2 Kinder), was die Ursache für die Größe von 94 – 95 m² ist. Sie wurde erst Ende 2004, nach der Rückkehr von einem 7,5jährigen Auslandsaufenthalt gekauft und eingerichtet und war bis 2007/08 unser einziger Wohnsitz. Die Wohnung ist deshalb noch mit einer größeren Hypothek belastet, und der Tausch gegen eine kleinere Mietwohnung, bzw. der Kauf einer kleineren Eigentumswohnung ist in meiner derzeitigen Situation nicht möglich und würde auch zu weiteren Kosten führen.

Nun zu Ihrer Berufungsvorentscheidung: a) Das Mieten einer 2-3 Zimmer Wohnung (55-65 m²) in o1 in der Nähe meines Arbeitsplatzes kostet derzeit ca. € 550,00 – 600,00 pro Monat, das macht € 6.600 – 7.200,00 pro Jahr, meine (absetzbaren) Kosten belaufen sich auf € 8.490,00. Laut Ihrer Entscheidung kann ich aber nur € 5.811,00 geltend machen. Ich sehe hier eine ungerechte Diskrepanz. b) Sie schreiben, dass bei 30 m² der Wohnung in o1 „sehr wohl auch eine private Nutzung in Betracht kommt“. Ich sehe in der Nutzung meiner Wohnung keinen Unterschied zu der Nutzung einer kleineren Miet- oder Eigentumswohnung. Was unter „privater Nutzung“ eines Teils einer Wohnung zu verstehen ist, ist mir nicht klar

und deshalb möchte ich, falls mein Einspruch abgelehnt wird, hierzu eine Erklärung, bzw. eine Definition von „privater Nutzung einer Wohnung“. c) Ich denke, dass meine jetzige Wohnung zweckentsprechend ist und nicht mehr, sie befindet sich in der Nähe meines Arbeitsplatzes, der ap, sie ist groß genug, um auch zu Hause zu arbeiten (die dg gewährt als Dienstgeber freie Arbeitsplatzwahl) und sie befindet sich in unmittelbarer Nähe der Zughaltestelle hs, was die regelmäßigen Familienheimfahrten nach s1 sehr erleichtert.

Ich würde Sie bitten, die obigen Punkte bei Ihrer endgültigen Entscheidung zu meiner Berufung zu berücksichtigen und mich gegebenenfalls bei offenen Fragen zu kontaktieren.“

Mit Schriftsatz vom 1. September 2011 wurde der Bw von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und angesprochene Unterlagen vorzulegen:

„Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates teilt grundsätzlich die Rechtsmeinung des Berufungswerbers, dass die Abzugsfähigkeit für Kosten für eine zweckentsprechende (Zweit-)Wohnung am Beschäftigungsstandort betreffend doppelte Haushaltungsführung gesetzlich nicht an eine bestimmte Quadratmetergröße, sondern an den Begriff zweckentsprechend anknüpft und die Kosten hiefür nur nach den jeweiligen konkreten Verhältnissen des Einzelfalles ermittelt werden können (siehe hiezu auch die Ausführungen im Schriftsatz vom 7. Juni 2011, VwGH 26.5.2010, 2007/13/0095).“

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 vom Berufungswerber beantragten Kosten vorzunehmen ist. Es wird daher gebeten bezüglich Zweckentsprechung (Zweckdienlichkeit) der Wohnungsräumlichkeiten eine entsprechende Argumentation vorzubringen.“

Mit Antwortschreiben vom 7. September 2011 gab der Bw wie folgt an:

„bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 1. September 2011 lege ich diesem Schreiben einen Plan meiner Wohnung (mit Angabe der Quadratmeteranzahl pro Raum) bei. Weiters werde ich den Zweck der Räume, die sich nicht in Ihrer Auflistung als „zweckentsprechend“ befinden, als

zweckentsprechend beschreiben. Zuerst zu den Räumen, die Sie als zweckentsprechend akzeptieren: Schlafzimmer (Zimmer 3) 12,8 m², Wohnzimmer (Wohnen) 27,5 m², Küche (Küche) 12,1 m², Badezimmer (Bad/WC) 7,6 m², Garderobe/Vorraum (Gard./Flur/Abst.) 14,6 m² = 74,6 m²; Nun zu den Räumen (20,4 m²), die Sie als nicht zweckentsprechend einschätzen: Zimmer 1: Dieses Zimmer dient als Arbeitszimmer. Zimmer 2: Dieses Zimmer ist ein Bügel- und Trockenraum. Beide Zimmer werden 1 – 2 x pro Jahr (insgesamt ca. 6 – 9 Tage) für meine Kinder zu Schlafräumen umfunktioniert und in dieser Zeit sozusagen „privat genutzt“. Ich gebe jedoch zu bedenken, dass auch diese „private Nutzung“ nach meiner Auffassung sehr wohl dem Grundgedanken der doppelten Haushaltsführung entspricht, nämlich dem des Erhalts der Ehe, bzw. der Familie.“

Mit E-Mail vom 7. September 2011 wurden der Abgabenbehörde erster Instanz die Schriftsätze des Unabhängigen Finanzsenates (Vorhalt vom 1. September 2011) sowie des Bw (Schreiben vom 7. September 2011) zur Stellungnahme übermittelt. Mit E-Mail vom 12. September 2011 wurde vom zuständigen Bearbeiter des Finanzamtes mitgeteilt, dass der Abzugsfähigkeit für Kosten für eine zweckentsprechende Wohnung mit 74,6 m² zugestimmt werde.

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). 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.

Der Bw hat in seinem Schriftsatz vom 7. September 2011 den Zweck der Räumlichkeiten seiner 95 m²-Wohnung erläutert. Aus dem Wohnungsplan geht hervor, dass es sich hierbei um eine Wohnung mit Wohnzimmer, Schlafzimmer, Küche, Badezimmer, Garderobe, Vorraum, Abstellraum sowie Zimmer 1 (Arbeits- bzw. Schlafzimmer für Kinder) und Zimmer 2 (Bügel- und Trockenraum bzw. Schlafzimmer für Kinder) handelt. In Anbetracht der Tatsache, dass der Bw über ein 27,5 m² großes Wohnzimmer, welches bei einem Ein-Personen-Haushalt sicherlich auch als Arbeitszimmer benutzt werden kann, ein 12,8 m² großes Schlafzimmer, eine Küche mit 12,1 m² sowie ein Badezimmer mit 7,6 m² und einen Allgemeinraum (Garderobe/Vorraum/Abstellraum) mit 14,6 m² verfügen kann sowie aufgrund der Angaben des Bw in seinen Eingaben (Zimmer 1 sei Arbeitszimmer, Zimmer 2 Bügel- und Trockenzimmer bzw. würden diese Zimmer bei Bedarf zu Schlafräumen für die Kinder umfunktioniert) ist nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates eine ausschließlich berufsbedingte Notwendigkeit und diesbezügliche Zweckentsprechung der Zimmer 1 und 2 nicht zu erkennen. Der Bw gibt in seinem Schriftsatz vom 22. Mai 2011 selbst an, dass es sich bei der nunmehr von ihm selbst bewohnten Wohnung um den ehemaligen Familienwohnsitz handle, woraus sich auch die Ursache für die Größe von 95 m² ergebe. Der Bw hat in seinem Schriftsatz vom 7. September 2011 außerdem argumentiert, dass die Zimmer 1 und 2 für seine Kinder zu Schlafräumen umfunktioniert und insoweit „privat genutzt“ werden würden. Dies diene auch dem Erhalt der Ehe bzw. der Familie. Diese Argumentation kann nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates keineswegs eine Notwendigkeit bzw. berufsbedingte Zweckentsprechung dieser Zimmer begründen. Im Sinne der Ausführungen im Fragenvorhalt vom 1. September 2011 war daher eine Kürzung der Quadratmeteranzahl und in Übereinstimmung hierzu auch eine Kürzung der Kosten für eine 95 m²-Wohnung vorzunehmen. Das Finanzamt hat im vorgelegten Akt eine Gesamtsumme von € 8.970,27 ermittelt (€ 6.116,54 zuzüglich AfA lt. Vorjahr € 2.853,73). Durch die Aliquotierung ergibt sich für zweckentsprechende 74,6 m² somit ein anzuerkennender Betrag von € 7.044,02. Dieser Betrag stimmt jedenfalls auch mit den vom

Bw in seinem Schriftsatz vom 7. Juni 2011 ins Treffen geführten Mietpreisen für 2-3 Zimmer-Wohnungen ($55 - 65 \text{ m}^2$) in o1 in der Nähe seines Arbeitsplatzes (€ 550 – 600,00 pro Monat bzw. € 6.600,00 – 7.200,00 pro Jahr) überein.

Der Berufung konnte daher teilweise stattgegeben werden und es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Bezüglich der rechtlichen Würdigung betreffend „Spenden und Mitgliedsbeiträge“ darf auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 26. Mai 2011 verwiesen werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 12. September 2011