



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In seiner für das Jahr 2006 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte er u.a. Kosten der doppelten Haushaltsführung in A als Werbungskosten geltend. Im Einzelnen handelt es sich dabei um Miete in Höhe von 10.476,00 €, Betriebskosten in Höhe von 3.560,32 €, Strom in Höhe von 648,00 € und Heizkosten in Höhe von 765,14 €.

Über Vorhalt des Finanzamtes legte der Bw ein nicht unterschriebenes, von seiner Gattin unterbreitetes Mietangebot vor, das auszugsweise folgenden Inhalt hat:

Die Gattin des Bw sei auf Grund eines Kaufvertrages aus dem Jahr 2005 grundbücherliche Eigentümerin von 226/9654 Anteilen der Liegenschaft EZ 1234 in A. Sie biete diesen Vertragsgegenstand, insbesondere die dort befindliche Baulichkeit, dem Bw zur Miete an. Das Mietverhältnis solle auf unbestimmte Zeit begründet werden und könne vom Bw unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist aufgekündigt werden; die Aufkündigung könne auch durch Nichteinzahlung des Mietzinses erfolgen. Die Annahme könne durch Unterfertigung des Mietanbots, mündlich oder konkludent durch Überweisung des monatlichen Mietzinses erfolgen. Der monatliche Mietzins werde für den Fall der Annahme mit 873,00 € vereinbart. Die Höhe der Betriebskosten richte sich nach dem tatsächlichen

Verbrauch. Eine Kaution oder sonstige Sicherstellung des Vertragsverhältnisses werde ausdrücklich nicht vereinbart.

Das Finanzamt versagte im angefochtenen Bescheid dem Mietverhältnis die steuerliche Anerkennung. Der Mietvertrag sei nur mündlich abgeschlossen worden und halte inhaltlich einem Fremdvergleich nicht stand. So enthalte der Vertrag keinen Termin betreffend Mietbeginn und monatliche Mietezahlung, das Mietverhältnis könne auch durch Nichtbezahlung des Mietzinses beendet werden, eine Kaution sei nicht vereinbart worden, hinsichtlich der Betriebskosten fehle es an einer genauen Vereinbarung. Die Miete könne daher nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Die Betriebskosten könnten nur insoweit als Werbungskosten berücksichtigt werden, als sie den Kosten für eine Kleinwohnung im Ausmaß von 55 m², das seien konkret rd. 56 % der geltend gemachten Kosten, entsprechen.

Der Bw übermittelte dem Finanzamt nach Ergehen des Bescheides ein mit der Unterschrift der Gattin des Bw versehenes, mit 5. Dezember 2006 datiertes Exemplar des Mietanbots.

In seiner Berufung bringt der Bw vor, dass er dieses Mietanbot sowohl mündlich durch entsprechende Erklärung als auch durch Überweisung des monatlichen Mietzinses angenommen habe. Aus dieser Vertragsannahme sei auch der vom Finanzamt vermisste Beginn des Mietverhältnisses ersichtlich. Dieser sei, wie im Mietanbot vorgesehen, mündlich und nachfolgend durch Überweisung des Mietzinses festgelegt worden. Sobald der Betrag von 873,00 € erstmalig überwiesen worden sei, sei das Mietverhältnis rechtswirksam begründet worden. Was die für den Bw als Mieter vorgesehenen Aufkündigungsmöglichkeiten betreffe, sei darauf hingewiesen, dass das Mietrechtsgesetz an die Form der Aufkündigung keine Anforderungen stelle. Eine Kaution werde üblicherweise dann begehrt, wenn Bedenken hinsichtlich der Bonität des Mieters bestehen. Der Bw verfüge, angesichts seiner Einkommensverhältnisse, über eine hinreichende, der Vermieterin auch bekannte Bonität. Die Betriebskosten seien durch den Hinweis auf das Mietrechtsgesetz ausreichend umschrieben worden. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass es durchaus fremdüblich sei, durch entsprechende Gestaltungen das Anfallen einer Mietvertragsgebühr zu vermeiden. Warum das Finanzamt schließlich auf eine Wohnung im Ausmaß von 55 m² abstelle, sei nicht nachvollziehbar, zumal die in RZ 349 LStRL vorgesehene Kostenbeschränkung von maximal 2.200,00 € pro Monat im vorliegenden Fall nicht erreicht werde.

Über die Berufung 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 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 23.5.2000, 95/14/0096). Nach einer gewissen Zeit ist es einem Steuerpflichtigen in der Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen; nach Ablauf dieser Zeitspanne hat der Steuerpflichtige darzutun, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird (vgl. Jakom/*Lenneis* EStG, 2010, § 16 Rz 56, S. 679).

Der Familienwohnsitz des Bw befindet sich in X. Mit Beginn des Jahres 2006 trat er in ein Dienstverhältnis zur Fa. C-AG, A. Es ist unstrittig, dass dem Bw eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar war. Ebenso ist unstrittig, dass ihm im Berufungsjahr eine Wohnsitzverlegung zum Ort der Beschäftigung nicht zumutbar war. Es ist daher grundsätzlich davon auszugehen, dass dem Bw im Jahr 2006 aus einer doppelten Haushaltsführung erwachsene Kosten als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Die als Ausgaben der doppelten Haushaltsführung geltend gemachte Miete hat das Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt, weil der Mietvertrag zwischen dem Bw und seiner Gattin einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt vor allem darin, dass der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen willkürlich beeinflusst werden können (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118).

Der Bw stützt die geltend gemachten Mietzahlungen auf ein schriftliches, unterfertigtes Mietanbot seiner Gattin, das er mündlich sowie durch Überweisung des vereinbarten Mietzinses angenommen habe. Sobald der Betrag von 873,00 € erstmalig überwiesen worden sei, wäre das Mietverhältnis rechtswirksam begründet worden.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Bw nicht auf, dass für die im Jahr 2006 unter dem Titel „Miete“ an seine Gattin überwiesenen Beträge eine vertragliche Grundlage bestanden hätte. Da das Mietanbot nämlich vom 5. Dezember 2006 datiert, können die vom Bw beschriebenen Annahmehandlungen frühestens nach diesem Zeitpunkt, damit aber auch erst nach den für das Jahr 2006 geleisteten Zahlungen – so erfolgte die Überweisung für Dezember 2006 laut dem vorgelegten Kontoauszug am 4. Dezember 2006 – zur rechtswirksamen Begründung eines Mietverhältnisses geführt haben. Die Zahlungen des Jahres 2006 können daher schon deshalb nicht als Werbungskosten anerkannt werden, weil sie nicht auf dem vom Bw behaupteten Bestandsvertrag beruhten.

Dazu kommt, dass der im Mietanbot niedergelegte Inhalt des behaupteten Mietvertrages auch den oben genannten Kriterien für eine steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht entspricht.

So mag es zwar vorkommen, dass zwischen Fremden eine schriftliche Vertragserrichtung zur Vermeidung von Gebühren unterbleibt. Zwischen einander fremd Gegenüberstehenden wären aber – auch wenn sie sich bei der Form der Vertragserrichtung von gebührenrechtlichen Überlegungen leiten ließen – Zeitpunkt und Tatsache der Vertragsannahme jedenfalls in nachvollziehbarer Weise festgelegt worden. An einer solchen Nachvollziehbarkeit mangelt es dem vorliegenden Mietanbot, weil dieses nicht nur die Art der Annahmehandlung (Punkt III), sondern, da das Anbot keinerlei Befristung enthält, auch den Zeitpunkt der Annahme in die Disposition des Bw stellt. Das Finanzamt führt daher in der Begründung des angefochtenen Bescheides zu Recht an, dass das Mietanbot keinen Termin für den Mietbeginn vorsehe. Die Formulierung des Mietanbots lässt auch eine erst Monate oder Jahre nach der Anbotslegung liegende Annahme zu. Es ist auszuschließen, dass die Gattin des Bw einem ihr fremd Gegenüberstehenden ein solches Mietanbot unterbreitet hätte.

Das Finanzamt hat als weiteres Indiz für die mangelnde Fremdüblichkeit zutreffend auf die im Mietanbot vorgesehene Möglichkeit, das Mietverhältnis konkludent durch Nichteinzahlung des Mietzinses aufzukündigen, verwiesen. Dass ein Mieter den Mietzins schuldig bleibt, kann unterschiedliche Ursachen haben. So kann dies auf einem bloßen Vergessen oder auf (vorübergehenden) Zahlungsschwierigkeiten beruhen; auf einen Willen des Mieters, das Mietverhältnis zu beenden, kann aus der Nichtentrichtung des Mietzinses nicht ohne weiteres geschlossen werden. Da das Mietanbot einen konkreten Zeitpunkt für die Entrichtung der

monatlichen Miete nicht vorsieht, ist auch unklar, ab wann überhaupt von einer Nichteinzahlung und damit einer Aufkündigung auszugehen wäre. Zudem ist nicht nachzuvollziehen, wie die Möglichkeit einer konkludenten Aufkündigung durch Nichteinzahlung des Mietzinses mit der in Punkt II. des Anbots vorgesehenen Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist in Einklang zu bringen wäre. Die durch die Verwendung einer derartigen Aufkündigungsmöglichkeit geschaffene Unklarheit widerspricht dem oben genannten Erfordernis eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts.

Es ist üblich, den Mietgegenstand, der essentieller Bestandteil eines jeden Mietvertrages ist, genau zu bezeichnen (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0036). Eine detaillierte Beschreibung der Bestandsache enthält das gegenständliche Anbot jedoch nicht. Aus der Wendung, die Gattin des Bw sei grundbürgerliche Eigentümerin bestimmter Anteile der Liegenschaft EZ 1234 in A und biete den so beschriebenen Vertragsgegenstand, insbesondere die dort befindliche Baulichkeit, zur Miete an, kann weder die Art der Baulichkeit, noch deren genaue Lage, noch deren Größe und Ausstattung entnommen werden. Zwischen Fremden wäre eine Vereinbarung in dieser Form nicht abgeschlossen worden.

Unüblich ist das Fehlen einer Wertsicherung der Mieten und von Bestimmungen über die Abgeltung von Mieterinvestitionen (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0036). Üblicherweise wird in Mietverträgen auch klargestellt, ob der vereinbarte Mietzins inklusive oder zuzüglich Umsatzsteuer zu verstehen ist. Punkt IV. des Anbots sieht dagegen einen Mietzins von 873,00 € vor, ohne die Umsatzsteuer zu erwähnen, fixiert daher den Mietzins nicht mit hinreichender Deutlichkeit. Die genannten Umstände sind jedenfalls in ihrer Summe geeignet, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Vereinbarung in Zweifel zu ziehen.

Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Im Rahmen der Beweiswürdigung war dem behaupteten Mietverhältnis auf Grund der aufgezeigten Unklarheiten und der mangelnden Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass der Bw die im Eigentum seiner Gattin stehende Wohnung, wie es zwischen Ehepartnern in aufrechter Ehe auch üblich ist, für seine Wohnzwecke benutzen durfte, ohne hiervor Miete an seine Gattin bezahlen zu müssen, dem Bw daher insoweit ein steuerlich zu berücksichtigender Mehraufwand für das Wohnen am Beschäftigungsstandort nicht erwachsen ist.

Unstrittig ist, dass der Bw mit den mit dem Wohnen am Beschäftigungsstandort verbundenen laufenden Ausgaben für die Wohnung, nämlich Betriebskosten, Strom und Heizung, belastet war. Das Finanzamt hat diese Ausgaben allerdings nur in dem Verhältnis als Werbungskosten anerkannt, das sich aus der Nutzfläche einer Kleinwohnung von 55 m² zur Nutzfläche der gegenständlichen Wohnung von rd. 98 m² ergibt.

Liegt ein beruflich veranlasster Fall doppelter Haushaltsführung vor, dann sind (nur) die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort bzw. mit dem Wohnen am Beschäftigungsstandort verbundene unvermeidbare Mehraufwendungen als Werbungskosten abziehbar (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; VwGH 23.5.2000, 95/14/0096). Im Falle einer Bejahung der beruflichen Veranlassung doppelter Haushaltsführung können die aus einer solchen Haushaltsführung erwachsenden Auslagen wegen ihres Charakters als 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 geltend gemacht würde (VwGH 29.11.2006, 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 nicht abzugsfähig (vgl. Jakom/*Lenneis* EStG, 2010, § 16 Rz 56, S. 681).

Die in Rede stehende Wohnung verfügt nach den Feststellungen des Finanzamtes über eine Nutzfläche von rd. 98 m². Nach der Verkehrsauffassung kann bei einer Wohnung dieser Größe nicht mehr von einer Kleinwohnung gesprochen werden. Die für diese Wohnung geltend gemachten Ausgaben übersteigen aber nicht nur auf Grund deren Größe jene Mehraufwendungen, die für ein Wohnen am Beschäftigungsstandort unvermeidbar sind. Die Wohnung liegt nämlich in einer exklusiven Wohnanlage (sog. Wohnpark Z) an einem Badesee mit Luxushäusern und Luxusappartements (vgl. www.Z.at). Ausgaben für eine derartige Immobilie, bei deren Kauf oder Anmietung im Allgemeinen auch nicht bloß die Befriedigung des Wohnbedürfnisses während auswärtiger Berufstätigkeit, sondern private Vermögensanlage oder Schaffung eines zweiten Haushalts im Vordergrund steht, gehen nach der Verkehrsauffassung über das, was dem gewöhnlichen Haushaltsbedarf entspricht, hinaus. Es kann daher keine Rechtswidrigkeit darin erblickt werden, dass das Finanzamt die geltend gemachten Betriebs-, Strom- und Heizkosten nicht in voller Höhe zum Werbungskostenabzug zugelassen hat.

Dass das Finanzamt mit dem Ergebnis der angestellten Verhältnisrechnung dem Erfordernis, die Kosten zweckentsprechenden Wohnens am Beschäftigungsstandort als Werbungskosten zu berücksichtigen, nicht in hinreichender Weise Rechnung getragen hätte, wird in der Berufung nicht dargetan. Soweit sich der Bw darauf beruft, dass laut RZ 349 der Lohnsteuerrichtlinien eine Kostenbeschränkung von 2.200,00 € pro Monat bestehe, welche konkret nicht überschritten worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Lohnsteuerrichtlinien keine den unabhängigen Finanzsenat bindende Rechtsquelle darstellen. Zudem ist aus dem Umstand, dass die Lohnsteuerrichtlinien eine Obergrenze für die Berücksichtigung der Ausgaben für eine

zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort vorsehen, nicht abzuleiten, dass Ausgaben bis zur besagten Grenze jedenfalls als zweckentsprechend anzuerkennen wären.

Der angefochtene Bescheid war aber in folgendem Punkt abzuändern:

Das Finanzamt hat der Kürzung der geltend gemachten Betriebskosten auch einen aus der Betriebskostenabrechnung für eine Wohnung in P resultierenden Betrag in Höhe von 236,03 € zu Grunde gelegt (Bl. 3 und 40 des vorgelegten Arbeitnehmeraktes). Für diese Wohnung hat der Bw bis zu seinem Dienstantritt in A Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht. Da sich die Feststellungen des Finanzamtes nur auf die seit dem Berufungsjahr genutzte Wohnung in A beziehen und in den Vorjahren die Kosten für die Wohnung in P antragsgemäß berücksichtigt wurden, ist die Betriebskostennachzahlung für die Wohnung in P offensichtlich irrtümlich in die Kürzung einbezogen worden. Es sind daher folgende Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung abzugsfähig:

A:	Betriebskosten	3.560,32
	Strom	648,00
	Heizung	<u>765,14</u>
		4.973,46
	davon 56%	2.785,14
P:	Betriebskosten	<u>236,03</u>
		3.021,17
	Familienheimfahrten:	<u>2.664,00</u>
		5.685,17

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. Mai 2010