



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0338-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Möstl & Pfeiffer Steuerberatungs GmbH, 8010 Graz, Villefortgasse 11, vom 28. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2006 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben erfahren gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2009 keine Änderung.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Arzt aus Ungarn, ist seit Februar 2005 an der Universitätsklinik in G. tätig und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Zu Beginn seiner Beschäftigung war der Bw. in einer Pension untergebracht (bis Anfang September 2005); ab September 2005 hat der Bw. eine 68 m² große Wohnung in der X-Gasse in G. gemietet. Laut Meldedaten des zentralen Melderegisters hatte der Bw. an dieser Adresse ab 22. September 2005 seinen Nebenwohnsitz und ab 18. Juni 2007 bis 19. November 2007 seinen Hauptwohnsitz. Ab 19. November 2007 hat der Bw. seinen Hauptwohnsitz in der Wohnung seiner Töchter in der Y-Straße in G. .

An der Adresse in der X-Gasse hatten auch die beiden Töchter des Bw., die ab September 2005 in G. studieren (und für die der Bw. ab Oktober 2005 die Familienbeihilfe bezieht) ab 22. September 2005 ihren Nebenwohnsitz und ab 18. Juni 2007 bis 19. November 2007 ihren Hauptwohnsitz.

Auch die Ehegattin des Bw. begründete an dieser Adresse ab 2. Februar 2006 einen Nebenwohnsitz bis 18. Juni 2007 und ab diesem Zeitpunkt bis 19. November 2007 ihren Hauptwohnsitz. Ab 19. November 2007 hat schließlich auch die Ehegattin ihren Hauptwohnsitz in der Wohnung der Töchter in der Y-Straße in G. .

Strittig sind nun im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat die Fragen, *in welcher Höhe* die Aufwendungen für Wohnungskosten am Beschäftigungsstandort in G. als Werbungskosten abzugsfähig sind (Veranlagungsjahr 2005) und ob die Aufwendungen für diese Wohnung in G. sowie die Aufwendungen für die Heimfahrten zum Wohnsitz nach P. (Ungarn) im Veranlagungsjahr 2006 steuerlich zu berücksichtigen sind.

Einkommensteuer 2005:

Der Bw. hat an Unterbringungskosten für die Pension laut vorgelegter Bestätigung insgesamt € 2.610 gezahlt. Ab September 2005 hatte er für die Mietwohnung € 700 (€ 580 Miete plus € 120 Strom), also insgesamt € 2.800 an Aufwendungen zu entrichten.

Das Finanzamt hat nun unter dem Titel "Doppelte Haushaltsführung" neben den Pensionskosten von den Aufwendungen für die Mietwohnung insgesamt nur € 2.268 als Werbungskosten anerkannt (€ 567 je Monat, € 470 Miete plus € 97 Strom). Dies mit der Begründung (Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2009), dass nach der Rechtsprechung des VwGH nur *unvermeidbare Mehraufwendungen* absetzbar seien, also jene Kosten, die ein Steuerpflichtiger für eine *zweckentsprechende* Wohnung (Kleinwohnung mit

max. 55 m²) für sich allein aufwenden müsse.

Darüber hinaus gehende Kosten seien gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die Obergrenze von € 2.200 – so das Finanzamt weiter in der Begründung – könne nur „ausnahmsweise erreicht werden, wenn die Wohnkosten am Ort der Berufsausübung exorbitant hoch seien, was innerhalb Österreichs auszuschließen ist“.

Dem hält die steuerliche Vertreterin des Bw. entgegen, dass die in den LStR 2002 nach den örtlichen Gegebenheiten normierte monatliche Gesamtmiete mit € 2.200 angegeben werde. Bei den LStR 2002 handle es sich um österreichisches Recht und hätte der österreichische Gesetzgeber dabei sehr wohl auf typische österreichische örtliche Gegebenheiten Bedacht genommen. Der gegenständliche Mietaufwand des Bw. mit € 700 liege daher weit unter der Grenze der LStR 2002.

Auch fände sich weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung „eine strikte Regelung der Wohnungsgröße.“ Dies sei auch nicht notwendig – geschweige denn steuerlich relevant. So könne etwa nach Ausstattung und Lage die Miete einer 90 m² Wohnung weniger oder mehr als die normierte Höchstgrenze von € 2.200 betragen. Auch sei nicht die „Quadratmeterzahl, sondern die Wohnungsmiete steuerliche Aufwendung und wird daher nur diese vom Gesetzgeber normiert“.

Dem zuständigen Finanzamt solle aber trotz aller dem vor Augen geführt werden, dass es sich bei einer Wohnung von 68 m² nicht um eine ungewöhnlich große Wohnung handle, stünden doch laut Statistik Austria jedem 4. Österreicher 60 m² und mehr zur Verfügung.

Einkommensteuer 2006:

Das Finanzamt hat den Bw. mit Vorhalt vom 11. März 2008 im Hinblick darauf, dass auch die Ehegattin des Bw. ab Februar 2006 an der Adresse des Bw. einen Nebenwohnsitz begründet hat, um Stellungnahme ersucht, aus „welchen Gründen für den Zeitraum ab 02/2006 Kosten für doppelte Haushaltungsführung geltend gemacht werden, wenn der Familienwohnsitz in G. ist“.

In Beantwortung des Vorhaltes führte die steuerliche Vertreterin dazu aus, dass die Ehegattin des Bw. bis 31. März 2007 in Ungarn bei der Firma "XYK." als Dienstnehmerin beschäftigt gewesen sei und bis zu diesem Zeitpunkt nur ihren Zweitwohnsitz in Österreich (G.) gehabt habe. Der Familienwohnsitz sei bis zu diesem Zeitpunkt in Ungarn (P.) gewesen und erst nach Beendigung des Dienstverhältnisses nach Österreich „verlagert“ worden. Dem Vorhalt würden neben der Bestätigung des Dienstverhältnisses durch den Arbeitgeber auch die aus dem Ungarischen ins Deutsche übersetzte Lohnkarten für die Jahre 2006 und 2007 beigelegt werden.

Das Finanzamt hat daraufhin bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2006 lediglich die Aufwendungen für die Familienheimfahrten, begrenzt durch die Höhe des großen Pendlerpauschales (€ 2.664), als Werbungskosten anerkannt, nicht jedoch die dem Bw. am Beschäftigungsort erwachsenen Wohnungskosten in Höhe von € 8.400.

Dem hält die steuerliche Vertreterin in ihrer Berufung entgegen, dass die zusätzlichen Kosten für den beruflich bedingten Zweitwohnsitz in Österreich unvermeidbare Mehrkosten darstellen würden, die steuerlich zu berücksichtigen wären.

Das Finanzamt hat die steuerliche Anerkennung der Wohnungskosten als Werbungskosten in der Berufungsvorentscheidung verneint und darin ua. begründend ausgeführt, dass (auch) die Ehegattin des Bw. zumindest seit 2. Februar 2006 einen Wohnsitz in G. innehabe. Auf Grund der gesetzlichen Vorschriften (Meldegesetz) wäre offensichtlich die Anmeldung der Gattin in G. als Zweitwohnsitz erforderlich gewesen, da sie sich dort regelmäßig aufgehalten habe. Als Grund für den regelmäßigen Aufenthalt in G. sei weiters anzunehmen, dass die beiden Töchter seit September 2005 in Graz studieren und ebenfalls in derselben Mietwohnung seit 22. September 2005 wohnhaft gewesen sind.

Auch die Wohnunggröße (Drei-Zimmerwohnung + Vorraum + Küche, etc.) lasse darauf schließen, dass sich der Familienwohnsitz zumindest seit 2. Februar 2006 in G. und nicht mehr in P. befunden habe.

Doch selbst dann, wenn der Familienwohnsitz auch im Jahr 2006 noch in P. gelegen wäre, wäre jedenfalls eine "private Veranlassung der Beibehaltung dieses Wohnsitzes zu unterstellen". Die Ehegattin habe zwar steuerlich relevante Einkünfte in Ungarn erzielt, diese wären aber in Bezug auf das Familieneinkommen nicht von wirtschaftlicher Bedeutung gewesen, da das Einkommen des Bw. (ohne Familienbeihilfenbezug) im Jahr 2006 € 64.832,68 betragen hätte.

Somit sei davon auszugehen, dass zumindest seit dem obgenannten Zeitpunkt der Mittelpunkt der Lebensinteressen am Beschäftigungsort des Bw. (zugleich Studienort der Töchter) gelegen sei. Folglich würden sich für das Jahr 2006 aliquot (Jänner 2006) anzuerkennende Kosten für Familienheimfahrten (€ 222) und Wohnungskosten (€ 567) ergeben.

Bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides für 2006 seien jedoch ohnehin insgesamt € 2.664 an Kosten für doppelte Haushaltsführung steuerlich anerkannt worden; ein Betrag, der jedoch – um eine "Verböserung" zu vermeiden – im "Zuge der Berufungsvorentscheidung nicht abgeändert" werde.

Im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag weist die steuerliche Vertreterin des Bw. zum "Begriff Familienwohnsitz" ua. darauf hin, dass dafür – entgegen der Auffassung des Finanzamtes – der Studienort der Kinder nicht relevant sei, da diese den elterlichen

Hausverband "ohnehin verlassen haben", der Bw. jedoch den Hausstand mit seiner Frau in Ungarn führe.

Zur "Erwerbstätigkeit" der Gattin des Bw. wird ausgeführt, dass diesbezüglich vom Gesetzgeber oder durch die Rechtsprechung keine starre Grenze vorgegeben werde. Im gegenständlichen Fall sei das "ins Gewicht fallen" nicht nur durch die laufenden Einkünfte zu bemessen, sondern müsse wohl bei einem Gesellschafter - die Gattin des Bw. führe in Pecs ein Unternehmen (Firma "XYK") – der Unternehmenswert auch eine Rolle für die Erwerbstätigkeit und deren Auswirkungen auf den Ehepartner spielen.

Würde man jedoch trotz alle dem nur auf den laufenden Bezug abstellen, so müsse auf die Kaufkraftunterschiede in Ungarn Bedacht genommen werden. Das durchschnittliche Einkommen pro Jahr in Ungarn liege einer Studie der Universität Rostok zu Folge bei € 2.670. Somit trage die Ehegattin des Bw. sehr wohl nachhaltig zum Familieneinkommen bei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

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. Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg. cit. dürfen Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Ad Einkommensteuer 2005:

Wie sich aus der oben dargestellten Gesetzeslage ergibt, sind Haushaltaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig. Lediglich *unvermeidbare* Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096), werden als *beruflich bedingte Mehraufwendungen* bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0081).

Das Finanzamt hat nun für das Streitjahr 2005 das Vorliegen der Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach anerkannt, in der Höhe jedoch unter Hinweis auf die VwGH-Judikatur (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096) eine Kürzung vorgenommen (Anerkennung eines Mietentgeltes sowie von Stromkosten nur für eine 55 m²-Wohnung, das sind 81 Prozent der vom Bw. für die 68 m² große Wohnung geltend gemachten Aufwendungen).

Diese Kürzung ist auch nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates durchaus gerechtfertigt, da der Verwaltungsgerichtshof nur jene Mehraufwendungen als *unvermeidbar* erwachsen und somit zur steuerlichen Berücksichtigung zulässig angesehen hat, die sich auf eine - *zweckentsprechende* – angemietete Wohnung beziehen: Gegenständlichenfalls lässt sich nämlich nicht in Abrede stellen, dass auch eine "nur" 55 m²-Wohnung gleicher Lage und Ausstattung diesen Zweck erfüllt.

Daran vermag auch der Hinweis der steuerlichen Vertreterin auf die für die steuerliche Anerkennung von Wohnungskosten "normierte" Höchstgrenze (€ 2.200) in den LStR 2002, Rz 349, etwas zu ändern: Aus den Richtlinien lassen sich nämlich – wie schon aus der Präambel zu entnehmen ist – keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten ableiten.

Wenn die steuerliche Vertreterin des Bw. weiters darauf hinweist, dass sich die "strikte Regelung der Wohnungsgröße" weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung finde, so mag dies zwar durchaus zutreffen: Allerdings ergibt sich schon aus den Begriffen der Rechtsprechung wie "*unvermeidbare Mehraufwendungen*" oder "*zweckentsprechend*", dass auch die Wohnungsgröße für die Begriffsinterpretation zweifelsohne einen nicht zu vernachlässigenden Faktor darstellt.

Ad Einkommensteuer 2006:

In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, dass die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in unübliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des

Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehepartners haben (vgl. für viele VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047). Diese Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz zu verlegen, ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen und muss sich aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben.

Familienwohnsitz schließlich ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. zB VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen nun die Verlegung seines Familienwohnsitzes zumutbar ist, kann nicht vom Ablauf einer bestimmten Zeit abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse im Einzelfall zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198).

Was nun gegenständlichenfalls den Zeitpunkt der Verlegung des Familienwohnsitzes - vorerst unabhängig von der Frage der Zumutbarkeit - anlangt, teilt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung des Finanzamtes, dass dieser Zeitpunkt aus den in der Berufsvorentscheidung genannten Gründen zumindest mit 2. Februar 2006 anzunehmen sei. Ergänzend wird bemerkt, dass nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates für die Beantwortung der Frage des *Familienwohnsitzes* neben dem gemeinsamen Hausstand der Ehepartner wohl auch der familiären Konstellation insgesamt (Wohnsitz plus Studienort der Kinder) eine nicht unbedeutende Rolle zukommt, da die Kinder wohl ebenfalls Teil des Mittelpunktes der Lebensinteressen der Eltern sind.

Somit stellt sich ab diesem Zeitpunkt selbst dann, wenn sich die Gattin nicht ständig in G. aufgehalten haben sollte, die Frage einer beruflichen Veranlassung von Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten nicht mehr, da sich der Familienwohnsitz ohnehin am Ort der beruflichen Tätigkeit des Bw. befindet.

Daraus folgt weiters, dass dem Bw. letztmals im Jänner 2006 mit der doppelten Haushaltsführung im Zusammenhang stehende, steuerlich anzuerkennende Aufwendungen erwachsen sind.

Die steuerlich anzuerkennenden Aufwendungen betragen daher für den Jänner 2006 insgesamt € 789 (€ 567 für Mietaufwendungen und € 222 für Familienheimfahrten), weshalb die bisher vom Finanzamt "betragsmäßig" (nicht aber "begründungsmäßig") anerkannten € 2.664 (für 12 Monate Familienheimfahrten laut Einkommensteuerbescheid 2006) um € 1.875 zu vermindern waren.

Doch selbst dann, wenn zu dem genannten Zeitpunkt (noch) keine Verlegung des Familienwohnsitzes anzunehmen wäre, läge gegenständlichenfalls kein gewichtiger Grund vor, der das Aufgeben des Familienwohnsitzes in P. unzumutbar erscheinen ließe:

Die dafür von der steuerlichen Vertreterin ins Treffen geführte Erwerbstätigkeit der Ehegattin in P. vermag nämlich deswegen nicht zu überzeugen, da – wie nachstehende Berechnung zeigen soll - die Einkünfte der Ehegattin in Ungarn im Verhältnis zu jenen des Bw. in Österreich "vernachlässigbar" sind; vernachlässigbar sind Einkünfte jedenfalls dann, wenn sie "*deutlich unter einem Zehntel*" der Einkünfte des anderen Ehegatten liegen (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Die Ehegattin bezog laut vorgelegter Bestätigung ihres ungarischen Arbeitgebers im Jahr 2006 Einkünfte in Höhe von umgerechnet rd. € 2.500 (HUF 670.934). Die kaufkraftangepassten Einkünfte (Kaufkraftrelation von rd. 60% Ungarn zu 100% Österreich, laut Eurostat-Statistik für private Haushalte) betragen € 4.166 und sind somit - bezogen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte des Bw. in Höhe von € 65.262 - sicherlich "vernachlässigbar". Dem Beitrag der Einkünfte der Ehegattin zum Familieneinkommen kommt jedenfalls im Sinne der obigen VwGH-Rechtsprechung "*kein solches Gewicht zu, das es rechtfertigt, die Gefahr des Verlustes solcher Einkünfte durch einen Wechsel des Familienwohnsitzes als Grund zu erkennen, der eine Unzumutbarkeit des Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken könnte*".

Auch der im Vorlageantrag (erstmals) erwähnten Gesellschafterstellung der Ehegattin an einer ungarischen Gesellschaft und dem "Unternehmenswert" kommt schon mangels "Erwerbstätigkeit" im Sinne der obigen VwGH-Judikatur für die Frage der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes keine Relevanz zu.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 24. November 2009