



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 10. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war in den Zeiträumen 29. November 2005 bis 4. Mai 2006, 14. Juni bis 24. Oktober 2006, Dezember 2006 und Jänner bis Mai 2007 in O (Schweiz) als Hotelsaison-arbeitskraft beschäftigt. Seine Kosten für die Unterkunft am Dienstort betrugen monatlich 270,00 sFr.

Laut dem Zentralen Melderegister hatte der Berufungswerber in dieser Zeit in Österreich den Hauptwohnsitz bei seiner Mutter in L, N-Straße 1.

Der Berufungswerber machte in seiner Einkommensteuererklärung für 2007 Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend, die sich wie folgt zusammensetzen:

Familienheimfahrten		Kilometer	Euro	
Jänner	1 x Hinfahrt, 1 x Rückfahrt	862		
Februar	1 x Heimfahrt (hin und zurück)	862		
März	1 x Heimfahrt (hin und zurück)	862		
April	1 x Heimfahrt (hin und zurück)	862		
Mai	1 x Heimfahrt (hin und zurück)	862		
Kilometer insgesamt		4.310	x 0,376	1.620,56
Wohnkosten				894,00

Auf Vorhalt des Finanzamtes teilte der Berufungswerber dem Finanzamt mit, dass es sich bei den Familienheimfahrten um Fahrten zu seinem Haushalt in L, N-Straße1, gehandelt hat. Er habe für das Bewohnen eines eigenen Zimmers in der Wohnung seiner Mutter in L, N-Straße1, anteilige Miete und Betriebskosten in Höhe von monatlich pauschal 130,00 Euro an seine Mutter bar bezahlt.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10. Dezember 2009 wurden die Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten mit folgender Begründung nicht als Werbungskosten anerkannt:

"Voraussetzung für die Anerkennung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung und der Kosten für Familienheimfahrten ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an seinem Heimatort über eine Wohnung verfügt, der Besuch der Eltern ist nicht als Familienheimfahrt zu werten.

Da die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht vorliegen, konnten die beantragten Aufwendungen für Heimfahrten und Unterkunft am Arbeitsort nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden."

Im Einkommensteuerbescheid 2007 wurden weiters die vom Berufungswerber geltend gemachten Impfkosten in Höhe von 504 Euro nicht berücksichtigt. Das Finanzamt führte in der Begründung dazu aus, Kosten der Gesundheitsvorsorge zählten nicht zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 erhob der Berufungswerber Berufung mit folgender Begründung:

Das Finanzamt habe ihm die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten versagt, weil er angeblich über keine Wohnung am Heimatort verfüge. Auch wenn seine Wohnung in die Wohnung seiner Mutter integriert sei, so sei doch zu berücksichtigen, dass sowohl seine Mutter als Hauptmieterin dem Vermieter als auch er als Untermieter seiner Mutter die ihr vom Vermieter in Rechnung gestellte Miete bezahlten. Wie eine Wohnung im Hinblick auf die Familienheimfahrten auszusehen habe, sei in den Richtlinien nicht definiert. Daher meine er, eine Wohnung am Heimatort zu haben, die die Geltendmachung von Kosten für doppelte Haushaltsführung rechtfertige.

Bei seinen monatlichen Heimfahrten habe es sich nicht um Besuche bei seiner Mutter gehandelt, sondern um Fahrten in den Heimatort, um bei seiner Wohnung und dem darin befindlichen Inventar nach dem Rechten zu sehen.

Wenn das Finanzamt trotz alledem meine, er unterhalte keine Wohnung in Österreich, dann wäre er ja für den Zeitraum seiner Tätigkeit in der Schweiz in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig und somit auch nur mit seinen österreichischen Einkünften steuerpflichtig. Die Einkünfte aus der Schweiz würden daher in Österreich mangels Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes, den er zu der Zeit ja in der Schweiz gehabt habe, nicht steuerpflichtig sein und müssten daher von der Besteuerung ausgenommen werden. Diesfalls stelle er den Antrag, seine Einkünfte aus der Schweiz in Österreich nicht zu besteuern.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 eingebrachten Berufung wird weiters beantragt, die Impfkosten in Höhe von 504 Euro als Werbungskosten anzuerkennen. Es handle sich bei dieser Impfung nicht bloß um eine allgemeine Vorsorgeimpfung, sondern um eine Arbeitsantrittsvoraussetzung. Der Berufungswerber hätte ohne die vorgeschriebenen Impfungen bei seinem Dienstgeber in der Schweiz keine Arbeitserlaubnis bekommen und somit die der Besteuerung zu Grunde liegenden Einkünfte nicht erzielt.

Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 19. Oktober 2012 wurde der Berufungswerber ersucht, nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass es sich bei der von ihm geltend gemachten Impfung (Gardasil Impfung) um eine Arbeitsantrittsvoraussetzung für seine berufliche Tätigkeit in der Schweiz gehandelt hat.

Der Berufungswerber teilte dem unabhängigen Finanzsenat dazu am 30. November 2012 telefonisch mit, er könne den Nachweis betreffend die Impfung nicht erbringen, weil es den Dienstgeber in der Schweiz nicht mehr gäbe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Unbeschränkte Steuerpflicht

Gemäß [§ 1 Abs. 2 EStG 1988](#) sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Einen Wohnsitz hat nach [§ 26 Abs. 1 BAO](#) jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Unter "Wohnung" sind eingerichtete, zum Wohnen bestimmte Räume zu verstehen, die den Verhältnissen des Steuerpflichtigen angemessen sind, sodass sie ihm ein entsprechendes Heim bieten können. Auch Untermietzimmer können einen Wohnsitz begründen, unter Umständen auch Hotelzimmer, wenn sie auf Dauer gemietet sind. Der Steuerpflichtige muss die Wohnung "innehaben", das heißt, er muss die Wohnung jederzeit für den eigenen Wohnbedarf nutzen können. Entscheidend ist nicht die rechtliche, sondern die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über bestimmte Räumlichkeiten. Auch in Räumen, die ein Dritter gemietet hat, kann man daher eine Wohnung innehaben. Eine berufliche Tätigkeit im Ausland und häufige Auslandsreisen schließen einen Wohnsitz im Inland nicht aus. Für den Wohnsitz reicht es aus, dass die Wohnung benutzt werden **kann**. Ob die Wohnung auch benutzt wird, ist nicht entscheidend (vgl. *Doralt*, EStG⁹, § 1 Tz 10 bis 15).

Der Berufungswerber hatte während der Beschäftigung in der Schweiz in der Wohnung seiner Mutter in L, N-Straße 1 ein eigenes Zimmer zur Verfügung, welches er jederzeit für seinen Wohnbedarf nutzen konnte und auch tatsächlich einmal pro Monat bei seinen Heimat-aufenthalten genutzt hat. Er hatte daher einen inländischen Wohnsitz und war somit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

2.) Mittelpunkt der Lebensinteressen

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, BGBl. 1975/64 idF III 2007/22 (DBA-Schweiz), dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Nach [Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz](#) darf Österreich Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 1 besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Art. 15 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so

rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht (Anrechnungsmethode).

Gemäß [Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz](#) bedeutet "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person", eine Person, die nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Eine Person gilt in jenem Vertragsstaat als ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen, [Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz](#)).

Wie oben ausgeführt, hatte der Berufungswerber während seiner Beschäftigung in der Schweiz weiterhin einen Wohnsitz in Österreich. Er verfügte aber zugleich auch über einen Wohnsitz in der Schweiz, da er auch am dortigen Dienstort ein möbliertes Zimmer angemietet hatte.

Der Berufungswerber hat somit im Berufszeitraum über ständige Wohnstätten im Sinne des DBA-Schweiz sowohl in der Schweiz als auch in Österreich verfügt. Das Besteuerungsrecht über die Schweizer Einkünfte des Berufungswerbers steht somit dem Staat zu, zu dem der Berufungswerber die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Der Berufungswerber hatte laut dem Zentralen Melderegister bis 24. August 2007 den Hauptwohnsitz in der Wohnung seiner Mutter in L, N-Straße1. Im Zeitraum 14. April 2004 bis 24. August 2007 hatte er weiters einen Nebenwohnsitz bei seiner Lebensgefährtin in P, E-Straße2. Ab 24. August 2007 war der Wohnsitz bei der Lebensgefährtin in P der Hauptwohnsitz und der Wohnsitz bei der Mutter in L der Nebenwohnsitz des Berufungswerbers.

An seinem Dienstort in O (Schweiz) verfügte der Berufungswerber lediglich über ein möbliertes Zimmer. Der vom Berufungswerber betreffend dieses Zimmer mit seinem Schweizer Dienstgeber abgeschlossene Mietvertrag war mit der Dauer des Arbeitsverhältnisses befristet und endete daher mit der Auflösung dieses Arbeitsverhältnisses.

Nach der Aktenlage hat der Berufungswerber in den Jahren 2003 und 2004 saisonale Tätigkeiten in Österreich (in H) ausgeübt. Ab Mitte 2004 war der Berufungswerber in der Schweiz, zunächst in R (im Zeitraum 6-10/2004) und in W (im Zeitraum 12/2004 bis 2/2005) beschäftigt. Ab Mai 2005 war der Berufungswerber in der Schweiz in O (in den Zeiträumen 5-10/2005, 12/2005, 1-10/2006, 12/2006 und 1-5/2007) als Saisonarbeiter tätig. Seit

September 2007 ist der Berufungswerber in Österreich durchgehend bei einer Supermarktkette beschäftigt.

Der Berufungswerber hat in den Jahren 2003 bis 2007 in den Zeiträumen zwischen seinen saisonalen Tätigkeiten in Österreich Arbeitslosengeld bezogen.

Da die Beschäftigung in der Schweiz nur von vorübergehender Dauer war, der Berufungswerber in der Schweiz lediglich über ein – mit der Dauer des Arbeitsverhältnisses befristetes – möbliertes Zimmer verfügte und der Berufungswerber während seiner Tätigkeit in der Schweiz in regelmäßigen Abständen nach Österreich zurückkehrte, ist davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Berufungswerbers auch während seines Aufenthaltes in der Schweiz in Österreich gelegen ist.

Das Besteuerungsrecht über die Schweizer Einkünfte des Berufungswerbers steht somit Österreich zu.

3.) Doppelwohnsitz und Familienheimfahrten

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

[§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a und lit. e EStG 1988](#) lauten:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) 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.
2. e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(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.

Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinn des [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#). Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand können daher "für eine gewisse Übergangszeit" Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden. Für diese Übergangs-

zeit können bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort auch Aufwendungen für Heimfahrten Berücksichtigung finden, weil diesem Arbeitnehmer zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen (vgl. VwGH 18.12.1997, [96/15/0259](#); VwGH 24.9.2007, [2006/15/0024](#)). Das Fehlen eines "eigenen Hausstands" im Heimatort ist jedoch kein absolutes Hindernis für die Berücksichtigung der Aufwendungen für das Wohnen am Beschäftigungsort und die Heimfahrten. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes steht im Zusammenhang mit der beruflichen Veranlassung solcher Aufwendungen der Gesichtspunkt der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung im Vordergrund, wobei der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort, dem Wohnbedürfnis des Abgabepflichtigen Rechnung zu tragen, maßgebliche Bedeutung beigemessen wird (vgl. VwGH 19.12.2012, [2009/13/0012](#)).

Im vorliegenden Fall war die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar, da der Berufungswerber als Saisonkraft nur befristet in der Schweiz tätig war. Der Berufungswerber hat am Dienstort in der Schweiz nur eine einfache Unterkunft (ein möbliertes Zimmer) innegehabt, die nicht geeignet war, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen. Die Aufwendungen für die Unterkunft am Dienstort und die Familienheimfahrten stellen somit Werbungskosten dar (vgl. BM für Finanzen, ÖStZ 1999, 440; VwGH 19.12.2012, [2009/13/0012](#)).

Der Einkommensteuerbescheid 2007 wird daher insoweit abgeändert, als die geltend gemachten Wohnkosten in Höhe von 894,00 Euro sowie die Kosten für die Familienheimfahrten in Höhe von 1.110,00 Euro (gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) das höchste Pendlerpauschale für fünf Monate) als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

4.) Impfkosten

Da die geltend gemachten Impfkosten vom Berufungswerber weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurden, können die betreffenden Aufwendungen in der Berufsentscheidung nicht berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 22. März 2013