



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W.,S-Gasse, vom 20. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 18. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

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.) machte in seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 unter dem Titel „Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ einen Betrag von € 9.237,54 als Werbungskosten geltend.

Die Veranlagung der Einkommensteuer 2007 erfolgte zunächst erklärungskgemäß. Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle wurde der Bw. ersucht, eine Begründung für die berufliche Notwendigkeit der doppelten Haushaltsführung, eine detaillierte Aufstellung des geltend gemachten Betrages und einen belegmäßigen Nachweis der angefallenen Kosten vorzulegen.

In weiterer Folge gab der Bw. bekannt, er sei seit Juni 2005 bei der Firma I. AG beschäftigt, die ihren Sitz in V.,S-Straße, habe. Er sei als Projektleiter in der Produktentwicklung am Firmensitz tätig.

Seine Frau sei pragmatisierte Volksschullehrerin in Wien und seine beiden Kinder besuchten den Kindergarten in Wien. Der Lebensmittelpunkt befinde sich daher bis auf weiteres in Wien.

Sein Schwiegervater besitze ein Sommerhaus in der Nähe von V.. Seine Gattin habe dort auch einen Nebenwohnsitz. Es sei vereinbart, dass er für die Benützung des Hauses die Betriebskosten, die Heizkosten sowie die anfallenden Reparaturen in Haus und Garten übernehme, dafür aber keine Miete zu zahlen habe. Dies sei wesentlich günstiger als die Kosten für eine Wohnung in V..

Unter Hinweis darauf, dass nur die Kosten für eine zweckentsprechende Wohnung bis maximal 55 m² Wohnnutzfläche steuerlich absetzbar seien, wurde der Bw. ersucht, das Ausmaß der Wohnnutzfläche nachzuweisen.

Nach Beibringung des Nachweises, dass die vom Bw. benutzte Wohnung eine Gesamtnutzfläche von 94,82m² besitzt, wurde der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2007 gemäß § 299 BAO aufgehoben und ein neuer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 erlassen.

Die Aufwendungen für die Anschaffung einer SAT-Anlage, eines Komposters, eines Streuwagens und einer Gartenhacke im Gesamtbetrag von € 442,51 wurden nicht als Werbungskosten anerkannt. Von den sonstigen Aufwendungen sowie vom geltend gemachten Betriebskosten- und Heizkostenpauschale wurden lediglich 58%, d.s. € 3.478,57, einkünftermindernd berücksichtigt; die Kosten der Familienheimfahrten in Höhe von € 2.797,50 und die Kosten eines Nachsendeauftrages in Höhe von € 30,00 wurden zur Gänze anerkannt.

In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass es sich bei den Aufwendungen für die Installation einer SAT-Anlage sowie für die Anschaffung eines Komposters, eines Streuwagens und einer Gartenhacke um nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung handle. Als Kosten der doppelten Haushaltsführung seien nur Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung bis 55 m² steuerlich absetzbar, weshalb die beantragten Aufwendungen sowie das Betriebs- und Heizkostenpauschale nur aliquot berücksichtigt worden seien.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte der Bw. vor, es sei der Begründung des Einkommensteuerbescheides nicht zu entnehmen, auf welches Gesetz sich die Kürzung und die Beschränkung auf eine maximale Wohnfläche von 55 m² stützten. Weder dem Einkommensteuergesetz noch im Steuerhandbuch 2007 sei eine derartige Beschränkung

vorgegeben. Es sei lediglich eine Beschränkung mit maximalen Kosten von € 2.200,00 pro Monat im Gesetz verankert. Es sei seiner Ansicht nach nicht im Sinne des Gesetzgebers, die Kosten für ein Haus mit größerer Wohnfläche, das aber niedrigere Kosten verursache, nicht absetzen zu können. Die Miete für eine durchschnittliche Wohnung in V. mit 55 m² würde sich inklusive Betriebskosten auf € 500,00 bis € 600,00 monatlich belaufen. Die geltend gemachten Kosten von € 340,00 monatlich seien deutlich niedriger. Es sei daher nicht gerechtfertigt, die geltend gemachten Kosten aliquot zu kürzen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 23.5.2000 erkannt, dass nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht kämen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen würden, dass er am Beschäftigungsort wohnen müsse. Es seien somit jene Kosten absetzbar, die der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich allein aufwenden müsse. Auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung sei für eine Einzelperson eine Wohnung mit rund 55 m² als angemessen anzusehen. Bei Wohnungen, die Mehraufwendungen durch doppelte Haushaltsführung nach sich zögen, komme es nur auf die Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses am beruflich bedingten Einsatzort an.

Im innerhalb verlängerter Frist eingebrachten Vorlageantrag führte der Bw. aus, er habe für sich und für den Staat die günstigste Wohnmöglichkeit gewählt. Darauf sei das Finanzamt nicht eingegangen. Weder im Einkommensteuergesetz noch im Steuerhandbuch 2007 sei eine Beschränkung auf 55 m² ersichtlich.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. ersucht, die im Jahr 2007 für das Haus tatsächlich angefallenen Betriebs- und Heizkosten belegmäßig nachzuweisen, die mit dem Schwiegervater getroffene Vereinbarung zur Einsichtnahme vorzulegen bzw. für den Fall, dass eine schriftliche Vereinbarung nicht existiert, den genauen Inhalt der Vereinbarung darzustellen, den Nachweis der tatsächlich an den Schwiegervater erfolgten Zahlungen zu erbringen bzw. im Fall der Barzahlung Bestätigungen des Schwiegervaters über den Erhalt der Zahlungen sowie jene Kontoauszüge vorzulegen, aus denen die Abhebung der in weiterer Folge bar übergebenen Beträge ersichtlich ist.

Der Bw. legte ein nicht unterfertigtes, undatiertes Schreiben vor, aus dem hervorgeht, dass der Bw. das sich im Besitz seines Schwiegervaters befindliche Haus vorerst auf fünf Jahre befristet mit Option auf Verlängerung in vollem Umfang benützen dürfe. Er habe sowohl die Betriebskosten als auch die Heizkosten entweder durch Übernahme der entsprechenden Rechnung bzw. durch Bezahlung einer monatlichen Betriebskostenpauschale, deren Höhe sich nach den tatsächlich angefallenen und in Rechnung gestellten Kosten richte, zu begleichen.

Mit Schreiben vom 8. August 2012 wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass die vorgelegte Vereinbarung den Anforderungen nicht genüge, die der Verwaltungsgerichtshof für die Anerkennung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen aufgestellt habe und daher die als Betriebs- und Heizkostenpauschale geltend gemachten Beträge mangels Fremdüblichkeit zur Gänze nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien. Von den übrigen Kosten seien nur die Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände, die zur üblichen Wohnungsausstattung zählten, sowie die Kosten der Familienheimfahrten und des Nachsendeauftrages im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen.

Der Bw. nahm zu diesen Ausführungen nicht Stellung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Der Bw. ist bei der Firma I. AG beschäftigt, der Firmensitz befindet sich in V.,S-Straße. Auf Grund seiner Tätigkeit als Projektleiter ist sein Arbeitsplatz am Firmensitz in V.,S-Straße.

Seine Gattin ist pragmatisierte Volksschullehrerin in Wien, seine beiden Kinder gehen in Wien in den Kindergarten. Der Familienwohnsitz befindet sich in Wien. Die Kosten der Familienheimfahrten betragen 2.797,50 €.

Am Beschäftigungsort in V. wohnt der Bw. im Haus seines Schwiegervaters. Das Haus hat eine Wohnnutzfläche von 94,82 m². Eine fremdübliche Vereinbarung über die Benützung des Hauses und die Bezahlung der Betriebs- und Heizkosten wurde nicht getroffen.

Für Einrichtungsgegenstände, die zur üblichen Wohnungsausstattung zählen, verausgabte der Bw. insgesamt einen Betrag von 1.488,90 €. Die Kosten für einen Nachsendeauftrag beliefen sich auf 30 €.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, hinsichtlich der mangelnden Fremdüblichkeit der Vereinbarung mit dem Schwiegervater auf folgende Beweiswürdigung:

Die vom Bw. vorgelegte Vereinbarung ist einerseits nicht datiert und weist andererseits weder die Unterschrift des Bw. noch des Schwiegervaters auf. Die vom Bw. zu leistenden Beträge sind darin nicht detailliert aufgelistet. Auch die Art der Entrichtung der Betriebs- und Heizkosten genügt den Anforderungen der Fremdüblichkeit nicht. Monatlich geschuldete Beträge (zum Teil) in mehreren Tranchen vom Bankkonto zu beheben, um sie dann bar an den Zahlungsempfänger weiterzugeben, ist eine Vorgangsweise, die unter einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern unüblich ist.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 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 Einkunftsarten nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort- (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 leg. cit. angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung beträgt der berücksichtigungsfähige Höchstbetrag 3.372 Euro jährlich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien-) Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (vgl. z.B. VwGH 28.9.2004, 2001/14/0178, und 21.6.2007, 2005/15/0079). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (vgl. etwa VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. z.B. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Der Bw. begründet die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung einerseits damit, dass seine Ehegattin pragmatisierte Volksschullehrerin in Wien ist und es in Österreich nicht möglich ist, in einem anderen Bundesland eine Stelle anzunehmen ohne die Pragmatisierung zu verlieren, und weist andererseits darauf hin, dass seine beiden Kinder in Wien den Kindergarten besuchten.

Im vorliegenden Fall liegt der Familienwohnsitz des Bw. in Wien, wo der Bw. mit seiner Ehegattin und seinen minderjährigen Kindern einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bildet. Die Verlegung des Familienwohnsitzes ist in Anbetracht der Tatsache, dass die Ehefrau pragmatisierte Volksschullehrerin in Wien ist, unzumutbar. Die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz ist dem Bw. auf Grund der Lage des Beschäftigungsortes in V. ebenfalls unzumutbar. Die vom Bw. in Höhe des höchsten Pendlerpauschales geltend gemachten Kosten der Familienheimfahrten sind als Werbungskosten anzuerkennen.

Die unter dem Titel „Betriebskosten- und Heizkostenpauschale“ geltend gemachten Beträge waren jedoch aus folgenden Erwägungen nicht einkünftermindernd zu berücksichtigen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarung muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Diesen Anforderungen genügt die vom Bw. vorgelegte Vereinbarung, die darüber hinaus weder von ihm selbst noch von seinem Schwiegervater unterschrieben ist, nicht. Auch die Form der Entrichtung der Betriebskosten genügt diesen Anforderungen nicht; es ist nämlich nicht fremdüblich, monatlich geschuldete Beträge (zum Teil) in mehreren Tranchen vom Bankkonto zu beheben, um sie dann bar an den Zahlungsempfänger weiterzugeben. Die als Betriebs- und Heizkostenpauschale geltend gemachten Beträge sind daher mangels Fremdüblichkeit zur Gänze nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Hinsichtlich der übrigen Aufwendungen ist anzumerken, dass nur Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände, die zur üblichen Wohnungsausstattung zählen, im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abzugsfähig sind. Es sind daher lediglich die mit den Belegen der Fa. Kika und Bettenreiter (Lattenroste und Matratzen) nachgewiesenen Aufwendungen in Summe von 1.488,90 € neben den Kosten der Familienheimfahrten in Höhe von 2.797,50 € und den Kosten des Nachsendeauftrages von 30,00 € zu berücksichtigen. Bei den übrigen Aufwendungen handelt es sich um Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abgezogen werden dürfen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 war daher abzuändern und waren lediglich Werbungskosten in Höhe von 4.316,40 € zu berücksichtigen.

Beilagen:

1 Berechnungsblatt

1 Konvolut Originalbelege

Wien, am 4. Oktober 2012