



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 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.

Entscheidungsgründe

Der alleinstehende Berufungswerber (Bw) beantragte im Rahmen der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 die Kosten der doppelten Haushaltsführung (Miet-, Betriebs-, und Einrichtungskosten für die Wohnung am Beschäftigungsort, Umzugskosten, Familienheimfahrten), als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mittels Ergänzungsersuchen forderte das Finanzamt den Bw zur Vorlage einer Kostenaufstellung samt Nachweisen sowie einer Meldebestätigung über den Wohnsitz im Ausland auf.

Dazu führte der Bw aus, dass er vor dem Wechsel seines Arbeitsortes nach A in B seinen zweiten Wohnsitz gehabt habe, den er durch den Wechsel nach A abgemeldet habe. Sein Wohnsitz in C bestehe schon jahrelang. Er legte die Abmeldung seines b Wohnsitzes sowie

eine Werbungskostenaufstellung vor, die die Kosten für doppelte Haushaltsführung mit €12.957,54 ausweist.

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 2. Mai 2011 berücksichtigte das Finanzamt Werbungskosten im Ausmaß von insgesamt € 5.655,19 (Miet- und Nebenkosten für zwei Monate, Umzugs- und Einrichtungskosten mit teilweisem Ansatz der AfA). Begründend wurde ausgeführt, Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort sei das Vorliegen eines Mehraufwandes. Die Abmeldung des Wohnsitzes in B sei mit 14. August 2009 erfolgt. Das neue Mietverhältnis bestehe seit 15. Juli 2009. Familienheimfahrten wurden für die Monate Juni bis August 2009 in Höhe des großen Pendlerpauschales anerkannt.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung führte der Bw aus, die doppelte Haushaltsführung habe entgegen der Annahme des Finanzamtes vom 15. Juli bis 31. Dezember 2009 bestanden. Die Wohnung in B sei aufgrund seiner dortigen Beschäftigung bereits eine doppelte Haushaltsführung in Deutschland gewesen. Sein familiärer Wohnsitz und Wohnmittelpunkt sei schon damals in C gewesen. Dieser sei auch nach dem Umzug nach Österreich existent und nach wie vor anzuerkennen. Er ersuche um entsprechende erklärungsgemäße Veranlagung und Anerkennung der Mieten, Mietnebenkosten, AfA für den Rest des Jahres, Kosten der Familienheimfahrten etc.

In Beantwortung eines weiteren Ergänzungsersuchens brachte der Bw vor, er sei alleinstehend. Seine 70jährigen Eltern könnten das große Haus nicht alleine instand halten, sodass seine Hilfe notwendig sei. Er lege den Mietvertrag für die Wohnung am Beschäftigungsort, den mit seinen Eltern im Jahr 1999 abgeschlossenen Mietvertrag für seine im Elternhaus gelegene Wohnung sowie den deutschen Einkommensteuerbescheid für 2009, in dem „Mehraufwendungen doppelter Haushalt“ als Werbungskosten Berücksichtigt fanden, vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. August 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und der Einkommensteuerbescheid 2009 abgeändert. Begründend wurde ausgeführt, es fehle der Nachweis der doppelten Haushaltsführung, da keine Einzahlungsbelege eingereicht worden seien. Es sei auch mittels Steuerbescheid der Nachweis zu erbringen, dass die Vermietungseinkünfte von den Eltern tatsächlich versteuert worden seien. Weiters unterzog das Finanzamt die aufgrund der EU-Zinsrichtlinie von der deutschen Finanzverwaltung zwischenzeitlich bekanntgegebenen ausländischen Kapitalerträge des Bw in Höhe von € 1.239,00 gemäß § 37 Abs. 8 EStG 1988 mit dem Fixsatz von 25 % der Einkommensteuer.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw eine als Vorlageantrag zu wertende Berufung ein. Zum Nachweis der doppelten Haushaltsführung reiche er die Kopien seiner Kontoauszüge ein. Zusammen mit dem bereits beigebrachten Mietvertrag dürfte der Nachweis der doppelten Haushaltsführung ausreichend erbracht worden sein. Sollte der Einkommensteuerbescheid 2009 der Eltern noch notwendig sein, reiche er diesen nach. Desweiteren sei ihm die Nachversteuerung der Kapitalerträge nicht erklärlich, da sämtliche Kapitaleinkünfte bereits mit 25 %, entweder von Deutschland oder Österreich, besteuert sein sollten.

In der Folge forderte das Finanzamt den Bw mittels Vorhalt zur Vorlage seines Dienstvertrages und zum Nachweis der Versteuerung der Mieteinkünfte der Eltern auf.

Der Bw führte in seiner E-Mail vom 28. September 2011 dazu aus, dass er von 2001 bis 2009 in B in den Konzernen der M und der N tätig gewesen sei. Davor sei er in Y und danach drei Jahre in Z beschäftigt gewesen. Seine berufliche Laufbahn sei immer wieder von Ortswechseln geprägt. Als Anlagen wurden der Dienstvertrag und eine an den Bw gerichtete E-Mail des steuerlichen Vertreters der Eltern übermittelt. Darin wird bestätigt, dass die an die Eltern im Kalenderjahr 2009 geleisteten Mietzahlungen von € 3.067,00 keine Abschlagszahlungen für eine eventuelle Übernahme bzw. Eigentumsübertragung darstellen würden. Die Mieteinnahmen seien bei der Einkommensveranlagung der Eheleute als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst worden. Die Veranlagung sei unter der Steuernummer x/x/x beim Finanzamt FA erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw, ein deutscher Staatsbürger, ist alleinstehend. Sein Familienwohnsitz liegt in C, wo er im Elternhaus über eine rund 60 m² große Mietwohnung verfügt. Im Berufungsjahr stand er zunächst noch in B in einem Dienstverhältnis. Die Kosten seiner dortigen Wohnung wurden von der deutschen Finanzverwaltung als doppelte Haushaltsführung anerkannt. Im Zuge eines Arbeitsplatzwechsels nach A mietete er ab 15. Juli 2009 in der Nähe des neuen Beschäftigungsortes eine Wohnung. Aus seiner b Wohnung zog er laut behördlichem Abmeldeformular am 14. August 2009 aus. Das Finanzamt berücksichtigte im Hinblick auf seine zwei Wohnsitze in B und A eine doppelte Haushaltsführung für den Zeitraum von zwei Monaten und Familienheimfahrten für drei Monate.

Strittig ist, ob aufgrund des Familienwohnsitzes in C die doppelte Haushaltsführung für den Zeitraum vom 15. Juli 2009 bis zum 31. Dezember 2009 anzuerkennen ist.

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

[§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung 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.

In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, dass die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer 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 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 Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche 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. VwGH 26.7.2007, [2006/15/0047](#)). Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 26.11.1996, [95/14/0124](#); 15.11.2005, [2005/14/0039](#); 26.07.2007, [2006/15/0047](#)). Ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht (vgl. VwGH 26.07.2007, [2006/15/0047](#)). Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 3.8.2004, [2000/13/0083](#) mwN).

Wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Mehraufwendungen dadurch erwachsen, dass er neben seinem Familienwohnsitz (Hauptwohnsitz) am Beschäftigungsort eine zweite Wohnmöglichkeit (Nebenwohnsitz) benötigt, weil ihm weder eine Wohnsitzverlegung noch eine tägliche Rückkehr an den Ort des eigenen Hausstandes (Haupt- bzw. Familienwohnsitz) zugemutet werden kann, so sind die Mehraufwendungen dafür grundsätzlich steuerlich abzugsfähig. Die Frage, ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden. Vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. VwGH 3.3.1992, [88/14/0081](#); 31.1.2001, [99/13/0235](#)).

Dieser Grundsatz gilt für eine gewisse Übergangszeit, nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung, auch für Alleinstehende, und zwar schon allein deshalb, weil die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort sowie die Auflösung des bisherigen (Familien-)Wohnsitzes üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nehmen (vgl. VwGH 18.12.1997, [96/15/0259](#)). Als Richtschnur kann bei alleinstehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angenommen werden, wobei diesbezüglich jedoch nicht schematisch vorgegangen werden darf, sondern vielmehr auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen ist (vgl. Doralt, EStG, Kommentar¹³, § 16 Rz 200/8)

Wie vorstehend ausgeführt wurde, ist die Frage des Vorliegens der Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung in die Nähe des ständigen Beschäftigungsortes eines Arbeitnehmers ausschließlich aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Es kommt im gegenständlichen Fall daher nicht darauf an, ob in einem früheren Zeitraum die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung von C nach B möglicherweise gegeben war.

Allerdings hat der Bw keine Umstände aufgezeigt, die nunmehr gegen die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in die Nähe des Beschäftigungsortes innerhalb angemessener Frist sprechen. So ist eine zeitliche Befristung des Dienstverhältnisses dem Dienstvertrag nicht zu entnehmen und wurde vom Bw auch nicht behauptet. Die bloße Möglichkeit weiterer zukünftiger beruflicher Ortswechsel spricht noch nicht für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung. Auch eine dem familiären Beistandsgebot entspringende Unterstützung der betagten Eltern bei der Instandhaltung des Hauses bildet keine ausreichende Grundlage für die Begründung einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet daher eine Übergangsfrist von sechs Monaten für die Verlegung seines Wohnsitzes in die Nähe des neuen Tätigkeitsortes jedenfalls als ausreichend.

Daraus ergibt sich für die beantragten Werbungskosten Folgendes:

Mietaufwand

Der Bw hat für das Berufungsjahr sieben Monatsmieten à € 585,00, insgesamt € 4.095,00, als Werbungskosten geltend gemacht. Nachdem das Mietverhältnis laut vorgelegtem Mietvertrag erst am 15. Juli 2009 begann und die doppelte Haushaltsführung auch nach den Angaben des Bw im Zeitraum 15. Juli bis 31. Dezember 2009 bestand, war lediglich der Mietaufwand für sechs Monate, somit € 3.510,00, als Werbungskosten anzuerkennen.

Einrichtungsgegenstände

Zu den Werbungskosten gehören nach [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) auch Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Nach lit. a der Bestimmung ist § 13 anzuwenden.

Nach [§ 13 EStG 1988](#) können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 € nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter).

Gemäß [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Wird nach Abs. 2 der genannten Gesetzesbestimmung das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Dementsprechend hat bereits das Finanzamt für die Einrichtungsgegenstände, deren Anschaffungskosten über € 400,00 lagen, lediglich die Absetzung für Abnutzung (AfA) - aufgrund der Anschaffung in der zweiten Jahreshälfte die Halbjahres-AfA - als Werbungskosten berücksichtigt. Durch die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung für einen Zeitraum von sechs Monaten ergibt sich diesbezüglich keine Änderung.

Familienheimfahrten

Der Bw gibt in seiner Werbungkostenaufstellung fünf Heimfahrten an, welche er mit dem amtlichen Kilometergeld, somit insgesamt € 1.293,60 (€ 258,72 pro Monat) ansetzt. Das Finanzamt berücksichtigte Familienheimfahrten für drei Monate im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales (€ 281,00 * 3 = € 843,00).

Nachdem das Vorliegen der Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung für den Zeitraum Juli bis Dezember 2009 laut obiger Ausführungen zu bejahen ist, waren auch die Aufwendungen für die in diesem Zeitraum geltend gemachten fünf Familienheimfahrten anzuerkennen.

Die Kosten für Familienheimfahrten sind der Höhe nach begrenzt; sie sind nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) nur insoweit abzugsfähig als sie das höchste Pendlerpauschale (€ 281,00 pro Monat) nicht übersteigen. Nachdem der Bw die Aufwendungen für die monatlichen Heimfahrten mit € 258,72 beziffert hat, ist dieser Betrag - und nicht wie vom Finanzamt das höhere Pendlerpauschale - der Werbungkostenermittlung zugrunde zu legen. Die Familienheimfahrten waren daher im beantragten Ausmaß von € 1.293,60 zu berücksichtigen.

Insgesamt waren daher folgende Werbungskosten unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ anzuerkennen:

Miete	3.510,00 €
Umzugsgebühren lt. Antrag	1.316,14 €
Nebenkosten lt. Antrag	139,47 €
Einrichtungsgegenstände	1.805,66 €
Diverse Kleinmaterialien lt. Antrag	432,72 €
Familienheimfahrten lt. Antrag	1.293,60 €
Werbungskosten laut Berufungsentscheidung	8.497,59 €

Abschließend ist zu den Ausführungen des Bw, ihm sei die vom Finanzamt vorgenommene Versteuerung der ausländischen Kapitalerträge nicht erklärlich, Folgendes zu bemerken:

Der österreichischen Finanzverwaltung werden aufgrund der EU-Zinsrichtlinie ([RL 2003/48/EG](#)) von ausländischen Finanzverwaltungen Kapitalerträge von in Österreich ansässigen Personen mitgeteilt, die diesen in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten zugeflossen sind. Aufgrund einer solchen Kontrollmitteilung sind dem Finanzamt die dem Bw in Deutschland zugeflossene Zinserträge in Höhe von € 1.239,00 bekannt geworden.

Nach Artikel 11 Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland, BGBl III 2002/182, dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur im anderen Staat besteuert werden, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist.

Nachdem der Bw in Österreich ansässig ist, steht Österreich das Besteuerungsrecht an den aufgrund der Eu-Zinsrichtlinie mitgeteilten, in Deutschland zugeflossenen Kapitalerträgen zu, wobei die Versteuerung im Rahmen der Veranlagung erfolgt.

Gem. [§ 37 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) in der im Berufungsjahr geltenden Fassung sind nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 EStG (Zinserträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten) sowie des § 93 Abs. 3 (Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren) bei der Berechnung der Einkommensteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§2 Abs. 2) zu berücksichtigen und mit einem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern.

Entsprechend dieser gesetzlichen Bestimmungen hat das Finanzamt die in der Kontrollmitteilung bekanntgegebenen, dem Bw in Deutschland zugeflossenen Zinserträge in

der Berufungsvorentscheidung zu Recht mit dem besonderen Steuersatz von 25 % der Einkommensteuer unterzogen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 4. September 2012