



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0663-K/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1 , vertreten durch Kohlfürst & Partner Wirtschaftsprüfung- Steuerberatung KG, Adr2, vom 5. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 5. April 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A.

Bw. (im Folgenden kurz Bw.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit sowie aus Gewerbebetrieb infolge seiner Tätigkeit als Pressefotograf.

Die Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 ergingen zunächst erklärungsgemäß unter Berücksichtigung der begehrten Werbungskosten (in Höhe von € 7.973,64 und von € 5.676,00), bei welchen es sich um Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten handelte.

Im Rahmen einer näheren Erklärungsprüfung hinterfragte das Finanzamt die geltend gemachten Werbungskosten.

Mangels Vorlage von zweckentsprechenden Unterlagen erfolgten am 05.04.2011 Bescheidaufhebungen gemäß § 299 BAO und die zeitgleiche Erlassung der

Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 ohne Ansatz der beantragten Werbungskosten.

In der am 05.05.2011 erhobenen Berufung wird unter Hinweis auf die in Krems ausgeübte nicht selbständige Tätigkeit ausgeführt, dass der Bw. eine von der elterlichen Wohnung räumlich getrennte Wohnung unter derselben Adresse bewohne, für welche ihm Kosten entstehen. Der Bw. habe bis zur vorübergehenden Stilllegung der Gewerbeberechtigung seine selbständige Tätigkeit in überwiegendem Maß in Kärnten ausgeübt. Er habe demnach sowohl in Kärnten als auch in NÖ einen Haushalt geführt.

B. Nachstehendes ergibt sich aus der Aktenlage:

Folgende Melddaten sind laut Abfrage im Zentralen Melderegister aktenkundig:

Hauptwohnsitz	Adr1	13.10.1981 – bis dato
Nebenwohnsitze	9020 Klagenfurt, Adr3	30.11.1999 – 16.10.2002
	9020 Klagenfurt, Adr4	16.10.2002 – 16.10.2007
	3500 Krems/Donau , Adr5	16.10.2007 – 09.10.2008
	3500 Krems/Donau, Adr6	09.10.2008 – 27.04.2010
	3500 Krems/Donau, Adr7	27.04.2010 – 21. 06.2010
	3500 Krems/Donau, Adr7	30.08.2010 – bis dato

Den angeführten Meldungen zufolge ist der Bw. seit Dat (somit seit rund fünf Monaten nach der Geburt [= geb.]) an der Adresse Adr1, hauptwohnsitzlich gemeldet. An dieser Wohnadresse (in Adr1) sind die Eltern, der Bruder und der Bw. laut Abfragen im Zentralen Melderegister hauptwohnsitzlich gemeldet (FA-Akten, 2009 AS 53-56). Es handelt sich demnach um den elterlichen Familienwohnsitz.

Eine weitere Anmeldung (insbesondere der Lebensgefährtin) in Entsprechung der Vorschriften des Meldegesetzes ist nach den in den Akten einliegenden Abfragen im Zentralen Melderegister nicht ersichtlich.

Wie der o.a. Tabelle zu entnehmen ist, wohnte der Bw. zu Ausbildungs- bzw. Studienzwecken an zwei Nebenwohnsitzen in Klagenfurt (von 30.11.1999 bis 16.10.2007). Zeitlich anschließend begann laut vorliegenden Lohnzetteln das Dienstverhältnis mit der GmbH in

Krems/Donau, weswegen der Bw. ab 16.10.2007 an verschiedenen Nebenwohnsitzen in Krems gemeldet war bzw. ist.

Dass für die Mietwohnungen am Arbeitsort Aufwendungen anfielen, ist nachvollziehbar und ist den die Nebenwohnsitze in Krems betreffenden übermittelten Belegen entnehmbar (vgl. Mietvertrag 3500 Krems/Donau, Adr6 [FA-Akten 2008, AS 30ff.], Mietzinszahlungen [FA-Akten 2008, AS 15 und AS 33-40] etc. . .).

Den wiederholten Aufforderungen der Abgabenbehörden Nachweise dahingehend zu erbringen, dass im Streitjahr an der Adresse Adr1 , eine eigenständige Wohnung gemeinsam mit der "damaligen" Lebensgefährtin bewohnt wurde und dass hierfür angefallene Miet- und Betriebskosten getragen wurden, bzw. überhaupt das Vorliegen einer Lebensgemeinschaft nachzuweisen, kam der Bw. nicht nach. Da sich der Bw. "nicht im Guten" von der Lebensgefährtin getrennt habe bzw. weil der Bw. jeglichen Kontakt zu seiner ehemaligen Lebensgefährtin abgebrochen habe, könne er deren Namen nicht bekannt geben.

Es erfolgte lediglich die Übermittlung einer "*Heizkostenberechnung für 2008 und 2009*" (FA-Akten 2009, AS 37 und 38) sowie einer Aufstellung "*Wasser/Kanal 2008 und 2009*"(FA-Akten 2009, AS 39) für die "Wohnung 2". Bei diesen handelt es sich um die rein rechnerische Ermittlung eines auf 71 m² im Verhältnis zu 191m² (gesamt) entfallenden Kostenanteiles, somit von (rechnerisch ermittelten) 37,17% an den (von den Eltern getragenen) Gesamtkosten.

Die Kosten für den Internet Breitbandanschluss Basispaket wurden zur Hälfte begehrt.

Hinsichtlich der Stromkosten 2008 und 2009 erfolgte der Ansatz von € 19,00 pro Monat (somit per anno 228,000) mit dem Hinweis: "*Es waren noch keine Rechnungen über € 20,00/Monat, es sind aber keine mehr vorhanden*" (siehe FA-Akten 2009, AS 52).

Auf Basis dieser Aufstellungen begehrte der Bw. für die Wohnung in X errechnete Heizkosten, Wasser/Kanal und Strom im Ausmaß von € 330,47, € 301,57 und € 228 für 2008 und von € 269,03, € 376,89 und € 228,00 für 2009 sowie an (Heim-) Fahrtkosten für das Jahr 2008 € 2.297,64 und für das Jahr € 2.952,00 (FA-Akten 2009, AS 40).

Bei den beantragten Werbungskosten handelt es sich den beigelegten Unterlagen zufolge also um anteilige Kosten an den Gesamtkosten der elterlichen Wohnung und um jährlich sechs Heimfahrten von der Arbeitsstätte in Krems nach Kärnten (FA-Akten 2009, AS 40).

Im aufgrund der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23.11.2011 eingebrochenen Vorlageantrag erfolgte im Wesentlichen die Wiederholung des bisherigen Vorbringens, nämlich dass der Bw. eine Wohnung mit separatem Eingang an der bekannten elterlichen

Adresse unterhalte. Eine Besichtigung an Ort und Stelle werde vorgeschlagen um festzustellen, dass es sich um eine räumlich getrennte Wohnung handelt.

Das Finanzamt erhab im Rechtsmittelverfahren bei der Baubehörde (siehe AV vom 19.12.2011, FA-Akten, 2009 AS 61), dass das Gebäude X, Y Straße drei Wohnungen besitzt. Wohnung Nr. 1 wird von der Familie des Bw. , Wohnung Nr. 2 von der Gebäudeeigentümerin (bis zu deren Tod) und Wohnung Nr. 3 seit 1992 von einem weiteren Mieter bewohnt.

Im Zuge der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat legte das Finanzamt dar:

Im Vorlageantrag vom 09.12.2011 wird behauptet, der Bw. habe in den Jahren 2008 und 2009 am Wohnsitz in X, Y Straße eine eigene Wohnung bewohnt. Zum Nachweis dieses Vorbringens wird dem Finanzamt eine Besichtigung der Wohnung vorgeschlagen. Dem ist entgegenzuhalten, dass lt. Auskunft der Gemeinde X an der Adresse X, Y Straße entgegen dem beim Finanzamt einliegenden Bewertungsakt (Anm.: Plan aus 1928) tatsächlich 3 Wohnungen bestehen.

Als Bewohner scheinen jedoch folgende Personen auf:

Wohnung Nr. 1: Familie S (Vornamen)

*Wohnung Nr. 2: bis zu ihrem Ableben am 19.10.2010 M. K., ab diesem Datum kein Bewohner
Wohnung Nr. 3: seit 1992 L. W.*

Dieser Sachverhalt deckt sich auch mit den Melde Daten lt. ZMR.

Der Bw. verfügte daher im Berufungszeitraum über keine eigene Wohnung in X, für deren Kosten er aufzukommen hatte. Das Bestehen einer Lebensgemeinschaft in X wurde ebenfalls nicht nachgewiesen.

Weiters erzielte der Bw. aus seiner selbständigen Tätigkeit als Internet-Web-Dienstleister (lt. ESt-Erklärung EDV-Berater) bzw. lt. Vorlageantrag als Fotograf im Jahre 2008 Einnahmen in Höhe von € 550,00 und im Jahre 2009 in Höhe von € 770,00. Diese Tätigkeit, die lt. Bw. überwiegend in Kärnten aus betrieben worden sei, ist nach Ansicht des Finanzamts standortgebunden und lässt keine Rückschlüsse auf einen tatsächlich genutzten Betriebsstandort X zu. Ergänzend ist zu erwähnen, dass der Bw. seine Tätigkeit als Fotograf lt. Homepage www.-=BW-.at nunmehr von Krems/Donau aus betreibt.

Nach Ansicht des Finanzamtes hat der Bw. im Jahre 2008 in Krems an der Donau erstmals einen Haushalt begründet. Da auf Grund der Aktenlage auch eine in X durchgeführte berufliche Tätigkeit nicht glaubhaft ist, wird beantragt, die Berufung im Sinne der BVE abzuweisen.

In einem weiteren Bedenkenvorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde dem Bw. u.a. Nachstehendes zu Kenntnis gebracht:

". . . Den angeführten Meldungen zufolge sind Sie seit Dat (somit seit rund fünf Monaten nach der Geburt [geb. J]) an der Adresse Adr1, hauptwohnsitzlich gemeldet. Unzweifelhaft handelt es sich hierbei um den elterlichen Hauptwohnsitz.

Ebenso ist ersichtlich, dass Sie zu Ausbildungs- und Studienzwecken an zwei Nebenwohnsitzen in Klagenfurt (von 30.11.1999 bis 16.10.2007) wohnten. Zeitlich anschließend begann laut vorliegendem Lohnzettel das Dienstverhältnis mit der GmbH in Krems/Donau, weswegen sie ab 16.10.2007 an verschiedenen Nebenwohnsitzen in Krems gemeldet waren.

Dass für die Mietwohnungen am Arbeitsort Aufwendungen anfielen, ist nachvollziehbar und ist den die Nebenwohnsitze in Krems betreffenden übermittelten Belegen entnehmbar (vgl. Mietvertrag 3500 Krems/Donau, Adr6 [FA-Akten 2008, AS 30ff.], Mietzinszahlungen [FA-Akten 2008, AS 15 und AS 33-40] etc. . .).

Hingegen ist das Berufungsvorbringen, dass an der Adresse der elterlichen Wohnung eine eigenständige Wohnung bewohnt, bzw. ein eigener Haushalt geführt wird/wurde, unbewiesen geblieben.

Ebenso wurde bis dato Ihr Vorbringen, dass es sich hierbei um Ihren Familienwohnsitz mit Ihrer ehemaligen Lebensgefährtin gehandelt hat, – an dem Sie also gemeinsam mit dieser - einen Haushalt geführt haben, in keiner Weise dokumentiert (Anm.: trotz wiederholter Aufforderung durch die Abgabenbehörde erster Instanz erfolgte bis dato keine Nachweisführung).

An der Wohnadresse der Eltern in Adr1 , sind die Eltern, Ihr Bruder und Sie (Anm.: seit 13.10.1981) – hauptwohnsitzlich gemeldet.

Eine weitere Anmeldung (insbesondere der Lebensgefährtin) in Entsprechung der Vorschriften des Meldegesetzes ist nach den in den Akten einliegenden Abfragen im Zentralen Melderegister nicht ersichtlich. . . .

Sollte am gegenständlichen Berufungsbegehren weiterhin festgehalten werden, wird ersucht innerhalb der angeführten Frist die nachfolgenden genannten Unterlagen, bzw. gegebenenfalls weitere Unterlagen beizubringen, mittels welchen das Vorliegen eines eigenen Haushaltes – mit Ihrer Lebensgefährtin - an der Adresse Adr1 , belegt bzw. dokumentiert wird. Sollten die angeforderten Unterlagen nicht oder nicht vollständig übermittelt werden, wird auf Basis der Aktenlage entschieden werden.

- 1.) Wohnungsplan bezüglich der von Ihnen mit Ihrer Lebensgefährtin bewohnten Wohnung;
- 2.) Bekanntgabe des Namens und der Adresse (der zuletzt aktuell bekannten) Ihrer damaligen Lebensgefährtin;
- 3.) den mit der Vermieterin/dem Vermieter abgeschlossenen Mietvertrag, mittels welchem Ihnen (oder der Lebensgefährtin) das Nutzungsrecht an den von Ihnen bewohnten Räumlichkeiten eingeräumt wurde;
- 4.) Nachweise der von Ihnen (bzw. gegebenenfalls von Ihrer Lebensgefährtin) vorgenommenen Bezahlung der Betriebskosten (Strom-, Wasser-, Heizkostenabrechnungen und Überweisungsbelege)."

In Beantwortung dieses Bedenkenvorhaltes erfolgte im Wesentlichen die nochmalige Übermittlung der bereits vorgelegten bzw. bereits oben angeführten Unterlagen (Darstellung der rechnerischen Ermittlung eines auf 71 m² entfallenden Anteiles der Betriebskosten).

Über telefonischen Vorhalt, dass die Kostentragung für die Wohnung in X noch immer nicht belegmäßig untermauert worden sei und auch nicht alle angeforderten Unterlagen vorgelegt wurden, teilte der steuerliche Vertreter per E-Mail am 04.09.2013 mit:

" Da Herr (=Bw.) laut den uns zur Verfügung stehenden Informationen die Abrechnungen der Wohnung in X nie über ein Bankkonto überwiesen hat, sondern seinen Eltern das Geld in bar gegeben hat, können wir Ihnen betreffend der Berufung vom 05.05.2011 gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 keine weiterführenden Unterlagen (Überweisungsbelege) liefern."

Mit Faxnachricht vom 05.11.2013 wurde mitgeteilt:

"Betreffend unserer Berufung vom 05. Mai 2011 gegen die Bescheide vom 5. April 2011 betreffend die Einkommensteuer für den Zeitraum 2008 bis 2009 möchten wir Ihnen mitteilen, dass wir aufgrund detaillierter Prüfung und Besprechung mit unserem Mandanten Herrn Bw. sowie der Gespräche von Ihnen mit Herrn Mag. R sowie mit mir, unsere Berufung zum überwiegenden Teil zurückziehen möchten.

Aufgrund der Tatsache, dass wir leider nicht in der Lage sind, die vorzuweisenden Zahlungsbestätigungen sowie weiterer führende Nachweise vorlegen zu können, bitten wir darum, unsere Berufung zurückziehen zu dürfen. Für das Jahr 2008 ersuchen wir um Gewährung der Kosten für Familienheimfahrten für die ersten 6 Monate des Kalenderjahres, da diese auch einem ledigen Steuerpflichtigen für die ersten 6 Monate zustehen."

Aufgrund der mit diesem Schreiben erfolgten Zurücknahme der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 und der erfolgten Einschränkung des Berufungsbegehrens auf Berücksichtigung von Kosten von Familienheimfahrten für sechs Monate im Jahr 2008 verbleibt über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 zu entscheiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.a leg.cit. dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH vom 3.3.1992, ZI.88/14/0081 und VwGH vom 9.9.2004, ZI. 2002/15/0119) stellen unvermeidbare Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer erwachsen, weil er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und die Verlegung des (Familien-) Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 dar.

Eine berufliche Veranlassung der mit der doppelten Haushaltsführung bzw. mit Familienheimfahrten verbundenen Mehraufwendungen liegt also dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des (Familien-) Wohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist. Die Unzumutbarkeit kann verschiedene Ursachen haben, wobei diese aus Umständen resultieren müssen, die von erheblichem objektiven Gewicht sind (vgl. VwGH vom 3.8.2004, ZI. 2000/13/0083).

Bei alleinstehenden Steuerpflichtigen ist eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung aber niemals beruflich veranlasst, wohl aber eine vorübergehende. Die berufliche Veranlassung ist in diesem Fall damit begründet, dass die Beschaffung eines Wohnsitzes am Arbeitsort üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nimmt. Als Richtschnur wird dafür ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen (vgl. Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg/Schuch, S. 665).

Für die steuerliche Berücksichtigung von Kosten einer – vorübergehenden oder einer auf Dauer angelegten - doppelten Haushaltsführung sowie von Familienheimfahrten ist jedoch unabdingbar, dass ein eigener Haushalt – allein oder mit einem Partner - geführt wird und dass Aufwendungen für die Wohnung bzw. den eigenen Haushalt getragen werden.

Wie dem unter Punkt B dargelegten Sachverhalt (Meldeabfragen) entnommen werden kann, wohnt der Bw. praktisch seit seiner Geburt mit den Eltern und seinem Bruder in der elterlichen Wohnung unter der angegebenen Adresse Adr1 .

Dem Bw. ist aber ein Nachweis dahingehend, dass er in einem Teil der elterlichen Wohnung, mag dieser auch über einen weiteren Eingang verfügen und eine räumliche Trennung gegenüber der "restlichen" elterlichen Wohnung aufweisen, einen eigenen Haushalt **allein** oder mit seiner Lebensgefährtin führte, nicht gelungen.

Zum Ersten hat der Bw. es nicht für nötig erachtet zur Untermauerung seines Vorbringens, nämlich dass zwei räumlich getrennte Wohnungen vorliegen, den angeforderten Wohnungsplan beizubringen.

Weiters ist kein Grund erkennbar, den Namen der Lebensgefährtin, selbst wenn die Trennung nicht im Guten erfolgte, der Behörde bekannt zu geben. Auch der zweckmäßige und mögliche Nachweis einer dem Meldegesetz entsprechenden polizeilichen Meldung der Lebensgefährtin an der in Rede stehenden Adresse wurde bzw. konnte aus diesem Grund nicht geführt werden.

Ebenso wurde der Nachweis der Kostentragung bezüglich der Betriebskosten nicht erbracht.

Allein in der präzisen mathematischen Ermittlung der Anteile an den gesamten Betriebskosten der elterlichen Wohnung für Heizkosten und Kanal/Wasser, welcher mit 37,17% an den Gesamtkosten errechnet wurde, sowie für Strom (€ 19/Monat ohne Rechnung) und für die Hälfte der Internetkosten ist kein Nachweis oder eine Glaubhaftmachung der Tragung dieser Kosten zu erblicken.

Unter Bedachtnahme auf die sechs geltend gemachten Familienheimfahrten und der sich daraus ableitenden sporadischen Nutzung der "Wohnung" stellt sich die Frage, warum bei Ermittlung der begehrten Kosten von einer tatsächlich nicht durch den Bw. gegebenen ganzjährigen Nutzung ausgegangen wird. Insbesondere widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine nur sporadisch bewohnte Wohnung (hier entsprechend den begehrten sechs Familienheimfahrten also sechs Mal im Jahr) in dem selben Ausmaß beheizt wird, wie eine ständig genutzte Wohnung.

Angesichts der begehrten (sechsmaligen) Familienheimfahrten ist eine derartige Kostentragung für eine in der restlichen Zeit nicht benützte Wohnung, also insbesondere eine gleiche Heizkostenbelastung, nicht nachvollziehbar.

Eine derartige Aufteilung und Tragung der Kosten wie auch die erfolgte Barzahlung ist als nicht fremdüblich im Sinne der bei Vorliegen von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzuwendenden "Angehörigenrechtsprechung" zu qualifizieren.

Nach den von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen der Angehörigenrechtsprechung ist zu beachten, dass Verträge/Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen einen klaren eindeutigen Inhalt aufweisen und fremdüblich sein müssen und zudem entsprechend nach außen dokumentiert werden müssen.

Nicht nur die (rein rechnerisch) erfolgte Aufteilung und Tragung der Kosten und die ins Treffen geführte Barzahlung (ohne Nachweisführung) sind nicht fremdüblich, auch eine verbrauchsunabhängige Tragung der Heizkosten, die nur auf einer rein m² bezogenen Ermittlung beruht, wäre zwischen Fremden im Hinblick auf die nur gelegentliche Nutzung so nicht vereinbart worden.

Insgesamt ist es dem Bw. demnach nicht gelungen, glaubhaft darzulegen, dass ein getrennter, eigener Haushalt geführt wurde und er Kosten für einen eigenen Haushalt zu tragen hatte.

Damit ist aber auch bereits grundsätzlich das Schicksal der mit Berufungseinschränkung vom 05.11.2013 begehrten – nicht näher bezifferten – Familienheimfahrten für sechs Monate entschieden. Ergänzend wird angemerkt, dass bereits für das Jahr 2007 für drei Monate Kosten einer doppelten Haushaltsführung begehrt und berücksichtigt wurden (FA-Akten 2009, AS 15, Rückseite und Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 17.12.2008).

Die begehrten Ausgaben - auch nach Berufungseinschränkung - waren daher nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Auf Basis dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. November 2013