



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/2882-W/09,
miterledigt RV/2881-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., X, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist laut der dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 29. März 2010 vorgelegten Aufenthaltsbestätigungen seit dem 17. Mai 1995 gemeinsam mit ihrem Ehegatten an der Adresse B. gemeldet. Seit dem Jahr 2004 ist sie im Landespflegeheim K. als Diplomkrankenschwester beschäftigt. Der Ehegatte ist in Y. seit dem 1. Juli 1998 als Angestellter des XY beschäftigt.

Laut Anfrage aus dem Zentralmelderegister ist die Bw. seit 24. März 2005 in

W. als Hauptwohnsitz gemeldet. Bei dieser Wohnung handelt es sich um eine von einer Wohnbaugenossenschaft errichtete Wohnung.

2007:

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte die Bw. Sonderausgaben in Höhe von € 3.125,21 geltend. Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 13. Oktober 2008 wurde mit Schriftsatz vom 11. Dezember 2008 berufen und nunmehr die Berücksichtigung von

Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 2.647,84 sowie Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 3.125,40 als Werbungskosten geltend gemacht.

Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2009 abgewiesen worden war, stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 29. Mai 2009 einen Vorlageantrag. Beantragt wurden nunmehr Wohnungsgesamtkosten in Höhe von € 7.756,41 sowie Fahrtkosten in Höhe von € 2.931,00. Die Wohnungsgesamtkosten setzten sich lt. Bw. aus Annuitätenzahlungen i.H. von € 3.125,21, Kreditrückzahlungen für den seinerzeitigen Finanzierungsbeitrag i.H. von € 2.063,61, Betriebskosten von € 2.254,55 und Stromkosten i.H. von € 313,04 zusammen. Entsprechende Belege der Wohnbaugenossenschaft, der kreditgewährenden Bank sowie der Wien-Energie wurden vorgelegt.

2008:

Laut Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 beantragte die Bw. Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von € 3.372,00 sowie Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von € 3.374,89 an Kreditrückzahlung sowie € 3.188,07 an Annuitätenzahlungen für die Wohnbaugenossenschaft. Die Veranlagung erfolgte zunächst antragsgemäß. Mit Bescheid vom 13.5.2009 wurde der Bescheid vom 12.3.2009 gem. § 299 BAO aufgehoben und wurde mit gleichem Datum am 13.5.2009 ein neuer Sachbescheid erlassen. Die geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten wurden nicht als Werbungskosten berücksichtigt. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt mit der Begründung nicht gewährt, dass die Zuerkennung von einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung an eine Mindestentfernung des Beschäftigungsortes vom Familienwohnsitz von mehr als 120 km anknüpfe. Gegen den Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 29.5.2009 berufen. Der Bescheid vom 13.5.2009 wurde mit Bescheid vom 26.5.2009 gem. § 293b berichtigt und Sonderausgaben i. H. von € 792,02 berücksichtigt. Da dieser Bescheid den Bescheid vom 13.5.2009 nicht ersetzt umfasst die Berufung vom 29.5.2009 den bescheid in seiner berichtigten Form (UFS vom 2.6.2009, RV/0074-S/09).

In der Berufung vom 29. Mai 2009 brachte die Bw. vor, dass sie mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach Y. fahre. Dabei ergebe sich eine Gesamtfahrzeit von dreieinhalb bis vier Stunden pro Fahrt. Eine Abfrage im Routenplaner Map24 weise zwar für die Strecke KB eine Entfernung von 93km aus, wenn man diese Strecke jedoch mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklege, ergebe sich insgesamt eine Wegstrecke von 128,8 km. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Y. sei zwingend notwendig, da beide Kinder dort ihre Schulausbildung absolvierten und der Ehegatte seit vielen Jahren eine Anstellung als Beamter habe. Zudem lebe dort die alleinstehende und kranke Mutter der Bw. An Gesamtkosten der Wohnung wurden in dieser Berufung € 9.412,53 sowie an Fahrtkosten € 3.372,00 beantragt. Die

Gesamtkosten der Wohnung setzten sich aus € 3.188,07 für Annuitätenzahlungen, Kreditrückzahlungen i.H.von € 3.374,89, Betriebskosten i.H. von € 2513,86 und Stromkosten i.H. 335,71 zusammen. Eine Aufstellung der Wohnbaugenossenschaft über die Gesamtkosten der Wohnung, sowie eine Zahlungsbestätigung der kreditgewährenden Bank und die Stromrechnung der Wien-Energie wurden vorgelegt.

Die Bw. legte am 11. November 2009 dem UFS einen ergänzenden Schriftsatz vor. Zugleich wurde das Berufungsbegehren hinsichtlich der Fahrtkosten auf € 2.522,00 für die Veranlagungsjahre 2007 und 2008 eingeschränkt. Vorgelegt wurden in diesem Zusammenhang die Kopie des Zulassungsscheines für den einzigen im Familienverband befindlichen PKW der auf den Ehegatten des Bw. zugelassen ist, die Dienstgeberbestätigung für den Ehegatten der Bw., ein Krankenhausbericht aus dem hervorgeht, dass die Mutter der Bw. seit zweieinhalb Jahrzehnten an einer schweren psychischen Erkrankung leide und intensiver Pflege und Betreuung bedarf, die Kopie der Jahresnetzkarte der Wiener Verkehrsbetriebe sowie der Vorteils card der ÖBB sowie Schulbesuchsbestätigungen für beide Söhne. Die Bw. ergänzte, dass der Sohn M. die gesamte bisherige Schulausbildung in Y. absolviert habe, während der Sohn D. in der Zeit von September 2004 bis Juni 2008 die Hauptschule in Z besucht habe. Als Grund dafür führte die Bw. an, dass ihr Sohn aufgrund ihrer oftmaligen Abwesenheit schulische und psychische Probleme entwickelt habe. Da dies alles unter Zeitdruck erfolgt sei und zudem eine Wohnmöglichkeit für zwei Personen in möglichst nahe Entfernung zum Dienstort erforderlich gewesen sei, habe die Bw. die Mietwohnung in A im Ausmaß von 78m² erworben. Aus den vorgelegten Dienstplänen sei ersichtlich, dass die Bw. durchschnittlich drei bis fünf Nachtdienste pro Monat absolviere.

In einem weiteren Schriftsatz vom 29. März 2010 beantragte die Bw. für 2009 die Berücksichtigung jenes Teils des Grundkostenbeitrages den sie für 2009 zu entrichten hatte und zwar in Höhe von € 6.249,00 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird die Erwerbstätigkeit in unüblicher Entfernung vom Familienwohnsitz ausgeübt, so betrachtet die Rechtsprechung die Beibehaltung des Familienwohnsitzes als kausal für die Kosten einer zweiten Haushaltsführung am Beschäftigungsort und ordnet diese damit der privaten Lebensführung zu. Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 1 lit. a EStG 1988 dürfen Ausgaben oder Aufwendungen für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften grundsätzlich nicht abgezogen werden. Eine steuerliche Berücksichtigung kommt aber ausnahmsweise dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen weder die tägliche Heimfahrt noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zumutbar ist.

Den Familienwohnsitz hat der Steuerpflichtige an jenem Ort, an dem er mit seinem Ehegatten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet. Im ergänzenden Schriftsatz vom 29.3.2010 konnte die Bw. an Hand beglaubigt übersetzter Meldebestätigungen glaubhaft machen, dass sie seit 17.5.1995 gemeinsam mit ihrem Ehegatten an der Adresse

B. , wohnt. Es ist nach ihrem bisherigen Vorbringen (der Sohn M. besuchte im berufsgegenständlichen Zeitraum in Y. die Schule) daher davon auszugehen, dass es sich bei dieser Adresse um den Familienwohnsitz handelt.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung ist insbesondere dann unzumutbar, wenn der Ehegatte am Familienwohnsitz nachhaltige, ins Gewicht fallende Einkünfte erzielt. Hinsichtlich des „Ins-Gewicht-Fallens“ ist maßgeblich welches Gewicht dem Beitrag des Partners am Ort des Familienwohnsitzes zum Familieneinkommen zukommt, wobei ein Zehntel als Grenzwert angesehen werden kann (VwGH vom 20.4.2004, ZI. 2003/13/0154). Der Ehegatte der Bw. ist lt. dem ergänzenden Schriftsatz vom 11.11.2009 seit 1.7.1998 als Angestellter beim „Slowakischen Grundstücksfond“ in unkündbarer Stellung beschäftigt. Eine entsprechende Bestätigung des Arbeitgebers wurde in beglaubigter Übersetzung vorgelegt. Der Unabhängige Finanzsenat geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass er für diese Tätigkeit auch Einkünfte in der oben genannten relevanten Höhe bezieht.

Die tägliche Heimfahrt ist nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis dann unzumutbar, wenn die Entfernung vom Arbeitsplatz zum Familienwohnsitz mehr als 120 km beträgt. Ungeachtet dessen kann in begründeten Einzelfällen auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr vorliegen, etwa bei schlechten Verkehrsverbindungen oder unregelmäßigen Arbeitszeiten Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel. Weiters hat der Unabhängige Finanzsenat in der Berufungsentscheidung vom 6.4.2006, RV/0087-W/06 zum Ausdruck gebracht, dass es trotz kürzerer Wegstrecke auf Grund der Fahrtdauer unzumutbar sein kann, täglich an den Familienwohnsitz zurückzukehren. Im Schriftsatz vom 29.5.2009 (Vorlageantrag bezügl. Einkommensteuer 2007, Berufung bezügl. Einkommensteuer 2008) verweist die Bw. darauf, dass die Entfernung von ihrem Wohnsitz zum Familienwohnsitz in Y. lt. Routenplaner map24 zwar „nur“ 93 km betrage. Da sie aber öffentliche Verkehrsmittel benütze betrage die Gesamtfahrzeit inklusive Fußwege 128,8 km. Sie stellte weiters in nachvollziehbarer Weise und glaubwürdig dar, dass die Gesamtfahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln inklusive Wartezeiten und Gehzeiten 3,5 bis 4 Stunden betragen würde.

Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit. e EStG 1988 dürfen Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Zif. 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

§ 16 EStG 1988 zählt jene Werbungskosten auf, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen und somit abzugsfähig sind. Darunter fallen auch gemäß Ziffer 6 Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Ist gem. lit. c dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann können bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km für 2007 bis zu € 2.931.- und für 2008 bis zu € 3.372 berücksichtigt werden.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 11.11.2009 schränkte die Bw. ihr Berufungsbegehren insoweit ein, als sie für 2007 und 2008 die Berücksichtigung von Fahrtkosten für Familienheimfahrten i.H. von jeweils € 2.522.- beantragte. Da die Voraussetzungen für die Anerkennung von Familienheimfahrten nach dem oben Gesagten grundsätzlich vorliegen, stehen diese Aufwendungen als Werbungskosten zu.

Hinsichtlich der Höhe der beantragten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung ist folgendes auszuführen: Die Bw. beantragte für das Jahr 2007 die Berücksichtigung von Gesamtkosten für die Wohnung i.H. von € 7.756,41 und für das Jahr 2008 i.Hv. € 9.412,53. Diese setzen sich aus Annuitätenzahlungen, Betriebskosten, Kreditrückzahlungen sowie Stromkosten zusammen und wurden belegmäßig nachgewiesen. Wie bereits in den Ausführungen hinsichtlich der Aufwendungen für Familienheimfahrten dargestellt, stehen der Bw. grundsätzlich Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung zu, da die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz auf Grund der Entfernung des Beschäftigungsortes vom Familienwohnsitz und der Tatsache, dass der Ehegatte am Familienwohnsitz Einkünfte in relevanter Höhe bezieht, unzumutbar ist. Der Bw. stehen daher dem Grunde nach Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung zu. Es ist jedoch nochmals darauf zu verweisen, dass Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung grundsätzlich gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann, wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen anerkannt. Zu prüfen bleibt daher, ob es sich bei den von der Bw. geltend gemachten Wohnungskosten im Hinblick auf ihre Höhe um unvermeidbare Mehraufwendungen handelt.

Darunter sind nur jene Kosten zu verstehen, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich alleine aufwenden muss. Darüber hinausgehende Wohnkosten sind gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. In Anlehnung an die Urteile des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 9.8.2007, VI R 23/05 und VI R 10/06 wird auch in Österreich davon auszugehen sein, dass mit einer durchschnittlich ausgestatteten bis 60 m² großen Wohnung ein Durchschnittsmietzinssatz jedenfalls das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person an ihren Beschäftigungsort zweckentsprechend erfüllt wird. Die Bw. führte im ergänzenden Schriftsatz vom 11.11.2009 im Zusammenhang mit dem Wohnungserwerb in Wien aus, dass ihr Sohn auf Grund schulischer und psychischer Probleme bei ihr wohnen sollte. Daher sei eine Wohnmöglichkeit für zwei Personen in möglichst naher Entfernung zum Dienstort gesucht und mit der Wohnung in A auch gefunden worden. Hinsichtlich der Höhe der für diese Wohnung geltend gemachten Werbungskosten ist jedoch Folgendes auszuführen: Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Wie bereits ausgeführt sind Haushaltsaufwendungen dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn es sich um unvermeidbare Mehraufwendungen handelt, die dem Abgabepflichtigen erwachsen (vgl. VwGH 23.5.2000, 95/14/0096 und UFS vom 14.3.2008, RV/2330-W/07). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung **für sich alleine** aufwenden muss (vgl. auch die Entscheidung des VwGH vom 20.12.2000, 97/13/0111, in der ausgesprochen wurde, dass nur jene Kosten abziehbar seien, die die **Person des Bw.** betreffen und nicht jenen, die dadurch entstehen, dass Familienmitglieder folgen). Darüber hinausgehende Wohnkosten sind gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Aus den Ausführungen der Bw. im ergänzenden Schriftsatz vom 11.11.2009, nämlich 1.) dass der Sohn von September 2004 bis Juni 2008 die Hauptschule in Z besucht habe und 2.) dass unter Zeitdruck eine Wohnmöglichkeit für zwei Personen in möglichst naher Entfernung zum Dienstort (ebenfalls Z) gesucht werden habe müssen, geht eindeutig hervor, dass der Erwerb gerade dieser Wohnung in AB auch privat veranlasst war. Bis zum Erwerb der Wohnung (Kaufvertrag vom 2.3.2005) war die Bw. bis 24.3.2005 als Hauptwohnsitz in CD, Hauptstraße 2, Haus 3/3, gemeldet. Soweit die Kosten für diese Wohnung als privat veranlasst anzusehen sind, sind sie gem. § 20 EStG als Kosten der Lebensführung zu qualifizieren und daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Der UFS vertritt die Auffassung, dass unter einer zweckentsprechenden Wohnung, mit der das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person befriedigt wird, eine Kleinwohnung unter 60 m² mit einem Zimmer zu verstehen ist (vgl. auch die bisherigen Ausführungen zur Judikatur des VwGH und des BFH und die Entscheidung des UFS RV/95/14/0096, die als zweckentsprechende Kleinwohnung eine Wohnung mit 40 m² erachtete). Auf der Internetseite www.immobilien.net wurden zum

Stichtag 21.4.2010 200 Mietobjekte in 1220 Wien angeboten. Der Mietpreis für Wohnungen unter 60 m² und einem Zimmer beläuft sich zwischen € 350,00 und € 450,00. Lt. dem ebenfalls auf dieser Homepage veröffentlichten Mietpreisindex der die Veränderung der Mietpreise seit Jänner 2008 in Prozent angibt, ist die Tendenz für den 20. Bezirk seit Jänner 2008 steigend. Auf der Internetseite www.wohnn.net.at findet sich eine aktuelle Aufstellung von Mietpreisen in Wien, die an Hand von 5000 angebotenen Objekten ermittelt wird. Der Preis pro m² in 1200 Wien beträgt bei Wohnungen dzt. € 11,20. Da die Tendenz der Wohnpreise in Wien generell steigend ist von einer etwa 10%-igen Mietpreissteigerung pro Jahr auszugehen. Der Mietpreis für 2007 und 2008 wird daher um etwa 20% niedriger geschätzt. Der UFS geht daher sowohl für das berufsgegenständliche Jahr 2007 als auch für das Jahr 2008 von einem durchschnittlichen Mietpreis von € 400,00 aus. Die Gesamtkosten der Wohnung wurden für das Jahr 2007 mit € 7.442,76 (exklusive Strom i.H. von € 313,04, aber inklusive Annuitäten und Kreditrückzahlung für den bei der Anschaffung zu leistenden Finanzierungsbeitrag) und für das Jahr 2008 mit € 9.076,82 (ebenfalls exklusive Stromkosten i.H. von € 335,71 und inklusive Annuitäten und Kreditrückzahlung) angegeben. Dies ergibt für das Jahr 2007 monatliche Kosten von € 620,23 und für 2008 monatliche Kosten i.H. von € 756,40. Legt man der Berechnung der beruflich veranlassten Wohnungsaufwendungen den Mittelwert von € 400,00 pro Monat für eine Mietwohnung mit 40 m² zu Grunde, so ergibt dies jährliche Aufwendungen für die Jahre 2007 und 2008 i.H. von € 4.800,00 zuzüglich der im Vorlageantrag geltend gemachten Stromkosten für die jeweiligen Jahre. Diese wurden aus verwaltungsökonomischen Gründen (keine Vergleichbarkeit) nicht abgeändert. Der Bw. stehen daher folgende Gesamtbeträge als Werbungskosten für die Jahre 2007 und 2008 zu:

2007: Wohnungskosten: € 5113,04, Fahrtkosten: € 2.522.-, somit gesamt € 7.635,04

2008: Wohnungskosten: € 5135,71, Fahrtkosten: € 2.522.-, somit gesamt € 7.657,71

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 28. April 2010