



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Adr, vertreten durch Schrottenbaum & Partner, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, 6900 Bregenz, Brosswaldengasse 12, vom 14. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 7. April 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Nach dem Ergehen einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung brachte der Berufungswerber einen Antrag auf Entscheidung über sein Rechtsmittel durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein und erläuterte dazu wie folgt:

Neben den bereits berücksichtigten Werbungskosten seien solche in Gesamthöhe von 9.279,80 € zusätzlich in Ansatz zu bringen.

A) Das Finanzamt habe die Berücksichtigung der **Umzugskosten** in Höhe von 736,60 € mit der Begründung, es habe sich nicht um eine Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes gehandelt, versagt. Ausgehend von der steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung müßten

seiner Meinung nach mit dieser in Zusammenhang stehende, unvermeidbare Mehraufwendungen, wie eben die Umzugskosten, steuerlich beachtlich sein.

B) Was die **Mietkosten** für eine Wohnung in L betreffe, so lägen diese über den vom Finanzamt anerkannten 450,00 € pro Monat für eine 55 m²-Wohnung. Jedenfalls seien auch Betriebskosten zu berücksichtigen. Aus dem Immobilienspiegel der Sparkasse B gehe hervor, dass Mieten bei großen Wohnungen grundsätzlich niedriger als bei vergleichbaren Kleinwohnungen seien. Unter Umrechnung der vom Berufungswerber tatsächlich bezahlten 1.165,00 € inkl. Nebenkosten für 110 m² sei für eine 55 m²-Wohnung in L eine realistische monatliche Miete inkl. Nebenkosten von 582,50 € in Ansatz zu bringen.

C) Die **Sozialversicherungsbeiträge** seien vom Finanzamt lediglich als freiwillige Beiträge unter dem Titel der Sonderausgaben anerkannt worden. Der Berufungswerber übe in zwei EU-Mitgliedstaaten eine unselbständige Beschäftigung aus. Gemäß EU-VO 1408/71 sei der Wohnsitzstaat für die gesetzliche Sozialversicherung zuständig. Bei den geleisteten Prämienzahlungen handle es sich um solche zur gesetzlich verpflichtenden Sozialversicherung (Renten-, Arbeitslosen- und Krankenversicherung) für den Berufungswerber und seine bei ihm mitversicherten Kinder. Die Beiträge müßten daher gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten berücksichtigt werden. Sie beliefen sich pro Monat auf 1.935,39 €, davon entfalle ein Anteil von 51,14% auf Österreich, das sind 989,76 €. Für 9 Monate und unter Abzug eines Sonderzahlungsanteils seien Sozialversicherungsprämien in Höhe von 7.748,20 anzusetzen.

Im Akt befindet sich eine Bescheinigung des X Krankenversicherungsvereins a. G., Adr1. Aus ihr geht hervor, dass bei dem genannten Versicherungsunternehmen für den Berufungswerber und seine Kinder A und C ein vertraglicher **Krankenversicherungsschutz** besteht, dessen Leistungen denen der gesetzlichen Krankenversicherung entsprechen.

Nach Kontaktaufnahme durch die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates teilte der steuerliche Vertreter auf ihre Fragen telefonisch (sinngemäß) mit:

"Der Berufungswerber ist bekanntlich Deutscher. Seine Arbeitgeberin ist die EH AG, eine internationale Gesellschaft, die sich mit Rohstoffen befasst und etwa Goldminen in K besitzt. Die Holding der E ist auf Zypern situiert, bei dieser ist der Berufungswerber angestellt. Eine Niederlassung befindet sich in Österreich mit Sitz in B. Bei dieser Niederlassung arbeitet der Berufungswerber. Er bezieht nicht nur für seine österreichische Tätigkeit ein Gehalt, sondern auch noch ein zypriotisches, das sich etwa auf eine Höhe von 50% des österreichischen beläuft. Dieses ist in Deutschland steuerpflichtig. Das für die berufungswerberischen Einkünfte heranzuziehende DBA ist das DBA Österreich-Deutschland. Die in Österreich erzielten Einkünfte werden hier an der Quelle besteuert ("Tätigkeitsstaat"). Deutschland stellt sie unter Progressionsvorbehalt frei.

Nach der im Vorlageantrag genannten EU-VO ist der Wohnsitzstaat ("Ansässigkeitsstaat") Deutschland für die Einhebung der Sozialversicherungsbeiträge für beide Gehälter zuständig. Ich habe eine Aufteilung vorgenommen, dh, dass 51,14% dieser Beiträge dem österreichischen Gehalt zuzuordnen sind.

Bezüglich der Miete verweise ich auf das Erkenntnis 2007/13/0095 des VwGH vom 26.5.2010. Daraus geht hervor, dass es auf die Wohnungsgröße nicht ankommt, somit grundsätzlich die gesamte Miete anzuerkennen ist. Im höchstgerichtlichen Erkenntnis ging es um eine 95 m²-Wohnung.

Im Hinblick auf die Renten- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge teilte der steuerliche Vertreter in einer ergänzenden E-Mail mit, sie seien fälschlicherweise als Pflichtversicherungsbeiträge angeführt worden. Dies habe der Berufungswerber nach Rückfrage unter Bezugnahme auf die entsprechenden deutschen, nationalen Regeln richtiggestellt.

Der als Werbungskosten abzuziehende Betrag beziehe sich daher lediglich auf die Krankenversicherung. Auf die Österreich-Einkünfte umgerechnet belaufe er sich für den Berufungswerber und seine beiden Söhne A und C auf 359,80 € pro Monat. Dies mache nach Abzug des Anteils Sonderzahlung für 9 Monate im Streitjahr 2.816,61 € aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

A) Die Abgabenbehörde I. Instanz hat in ihrer Berufungsvorentscheidung anerkannt, dass der Familienwohnsitz des Berufungswerbers in Deutschland liegt und die Anmietung einer Wohnung am inländischen Beschäftigungsort beruflich bedingt ist.

Mit der Unterhaltung eines anerkannten Doppelwohnsitzes in Zusammenhang stehende Mehraufwendungen sind grundsätzlich als Werbungskosten abzugsfähig.

Zu diesen gehören neben den Aufwendungen für die Wohnung am Dienstort und den Kosten für Familienheimfahrten auch die Umzugskosten (vgl. UFS 17.12.2007, RV/0158-F/06, UFS 17.8.2010, RV/0309-F/09). Soweit sich die Abgabenbehörde I. Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung auf den Standpunkt stellte, ein Umzug setze in allen Fällen voraus, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben werde, ist dem entgegenzuhalten: Offenbar wurde hier aus den LStR 2002, Rz 392, zitiert. Liest man aber den entsprechenden Absatz zu Ende, heißt es im Weiteren: *"Ist dies nicht der Fall, kommt allenfalls eine Berücksichtigung aus dem Titel doppelte Haushaltsführung in Betracht".*

Unter Stützung auf die in Praxis und UFS-Rechtsprechung (siehe Zitate oben) gepflogene, einheitliche Rechtsauslegung sind daher die vom Berufungswerber für den Umzug geltend gemachten Ausgaben (736,60 € für Packmaterial, Mietwagen, 2 x Tanken, Aufwandsentschädigung und Jause für drei Helfer) im Zusammenhalt mit der – seitens der I. Instanz außer Streit gestellten – beruflichen Bedingtheit des Doppelwohnsitzes als Werbungskosten abzugsfähig.

B) Bei einem berufsbedingten Doppelwohnsitz sind die Aufwendungen für die Wohnung am Dienstort als unvermeidbare Mehraufwendungen abzugsfähig (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band II, § 16, Tz 200/11). Die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen.

Bei überdurchschnittlich hohen tatsächlichen Kosten – wie im Streitfall – ist die Ermittlung fiktiver Mietkosten geboten. Die Eingrenzung durch das Tatbestandsmerkmal "zweckentsprechend" erfordert nämlich einen objektiven Maßstab, der naturgemäß nicht mit den subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen konform gehen muss.

Der UFS hat in seinem Erkenntnis RV/2330-W/07 vom 14.3.2008 unter Stützung auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) zu einem Vergleichsfall ausgesprochen:

"Strittig ist gegenständlich die Höhe der anzuerkennenden Wohnungskosten.

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.5.2000, 95/14/0096) nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss. Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich allein aufwenden muss. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Da die Wohnungskosten des Berufungswerbers im gegenständlichen Fall relativ hoch erscheinen, ist zu prüfen, welche (fiktiven) Kosten ihm bei Anmietung einer zweckentsprechenden Wohnung erwachsen wären.

Im Hinblick auf § 20 Abs. 1 EStG 1988 wird man dabei diejenigen Kosten zu ermitteln haben, die das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer allein wohnenden Person am Beschäftigungsort decken. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dazu in Urteilen vom 9.8.2007, VI R 23/05 und VI R 10/06 zur mit Österreich vergleichbaren deutschen Rechtslage entschieden, die notwendigen Mehraufwendungen für eine Wohnung am Beschäftigungsort in Rahmen der doppelten Haushaltsführung mit den Kosten für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 m² bei Ansatz eines ortsüblichen Durchschnittsmietzinses zu beschränken.

Der UFS geht davon aus, dass auch in Österreich nach allgemeiner Auffassung mit einer durchschnittlich ausgestatteten 60 m² Wohnung mit einem ortsüblichen Durchschnittsmietzins jedenfalls das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person an ihrem Beschäftigungsort zweckentsprechend erfüllt wird. Die dafür anfallenden Kosten sind als

die unvermeidbaren Mehraufwendungen anzusehen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss.

Da es nur auf die Kosten ankommt, ist die tatsächliche Größe der Wohnung unbeachtlich.

Die darüber hinaus gehenden Aufwendungen sind nicht beruflich bzw. betrieblich veranlasst und daher im Hinblick auf die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Soweit sich der Berufungswerber auf die Ausführungen in Rz 349 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 bezieht und daraus ableitet, dass Wohnungskosten bis € 2.200 jedenfalls abgezogen werden könnten, ist darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt dieser Auffassung hinsichtlich der Wohnungskosten des Berufungswerbers im Jahr 2006 nicht gefolgt ist. Ob die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien im Sinne der Auffassung des Berufungswerbers zu interpretieren sind, kann aber gegenständlich dahingestellt bleiben, weil die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen können (siehe auch VwGH 25.10.2000, 99/13/0016; 22.2.2007, 2002/14/0140)".

Die Einwendungen, die der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers in einer die Fragen der Referentin ergänzenden E-Mail neben anderen hinsichtlich Wohnungsgröße und Notwendigkeit eines Arbeitszimmers vorbrachte, sind daher unbeachtlich (abgesehen davon wird angemerkt, dass das Vorbringen, eine Führungskraft der international agierenden EH AG benötige ein häusliches Arbeitszimmer, wenig glaubhaft ist, noch dazu, wenn der Beschäftigungsort B in unmittelbarer Nähe der L-er Wohnung liegt; bei tatsächlichem Zutreffen eines solchen Erfordernisses dürfte angenommen werden, dass ein Aufwandsersatz bzw. eine Abgeltung von damit verbundenen Kosten als Gehaltsbestandteil seitens der Arbeitgebergesellschaft erfolgen würde).

Laut Immobilienpreisspiegel der V-er Sparkassen

(www.wohn2.info/preisspiegel/namederstadt) beträgt der Preis pro m² für eine Wohnung in B und näherer Umgebung **bei gutem Wohnwert** (= Durchschnittsmietzins) für Wohnungen bis 65 m² 7,80 € (netto):

Nettomiete/m ²	USt	zusammen	x 60	10% BK	Bruttomiete inkl. Betriebskosten/Monat
7,80	0,78	8,58	514,80	51,48	566,28 €

Die Betriebskosten wurden unter Zugrundelegung von *Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 5 GebG, Rz 99*, in Höhe von 10% des Mietzinses geschätzt.

Die im Sinne der vorgenommenen Typisierung für eine "zweckentsprechende" Wohnung anzuerkennenden Mietkosten betragen daher für die im Streitfall maßgeblichen 6 Monate 3.397,68 €.

C) Zu den Werbungskosten zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Beiträge zu einer privaten Krankenversicherung aufgrund einer in- oder ausländischen Versicherungspflicht sind ebenfalls insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 16 Tz 95-96).

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wird kein Anlass gesehen, an der Bestätigung des deutschen X Krankenversicherungsvereins a. G. zu zweifeln, wonach der vom Berufungswerber in Anspruch genommene, in Streit stehende Versicherungsschutz dem einer gesetzlichen Krankenversicherung nach deutschem Recht gleichkommt und dass in weiterer Konsequenz eine Subsumtion unter § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 vorzunehmen ist.

Es war somit ein Betrag von 2.816,61 € als Werbungskosten in Abzug zu bringen und insgesamt spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 4. Juli 2011