



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Irene Eberl, Karl Studeregger und KR Martin Preineder im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Gerhard Diechler, Steuerberater, 8850 Murau, Grössingstrasse 6a, vom 28. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch ADir. Josef Hiess betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Streitjahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei einem Energieversorger, sowie im Verhältnis nicht weiter ins Gewicht fallende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen.

Im Rahmen seiner Steuererklärung beantragte der Berufungswerber erstmals die steuerliche Anerkennung seines Wohnsitzes in A. im Rahmen der auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung und die damit verbundenen Kosten für Familienheimfahrten.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 9. August 2006 lehnte das Finanzamt dies ab und führte aus:

"Als vorübergehend wird bei einem verheirateten Steuerpflichtigen oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da in Ihrem Fall die Voraussetzungen nicht zutreffen,

konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden."

Weitere Ausführungen zum Thema der auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung machte das Finanzamt nicht.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 richtet sich der Berufungswerber mit form- und fristgerechter Berufung vom 28. August 2006 und führt begründend aus, dass die Aufwendungen für Familienheimfahrten unter der Begründung des Zeitraumes von zwei Jahren nicht anerkannt worden seien, was dem Steuerhandbuch 2005 des BMF, Seite 35 widerspreche, wo ebendiese Werbungskosten ausdrücklich als auf Dauer absetzbar angeführt würden, wenn beide Partner am jeweiligen Wohnort steuerlich relevante Einkünfte zu verzeichnen hätten. Da diese Voraussetzungen, die das Steuerbuch 2005 nenne, auch auf seine Lebensgemeinschaft zutreffen würden, ersuche er um Anerkennung der Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 2.421,- €, in seiner Steuererklärung habe er irrtümlich 2.100,- € genannt und bitte um Korrektur.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2006 wies das Finanzamt die oa Berufung als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass der Bw seinen Familienwohnsitz frühestens 1994, spätestens aber 1998 von C. (Beschäftigungsort) nach A. verlegt habe. Die Gründe für die Verlegung lägen (unter Verweis auf den Einkommensteuerbescheid 1999) im Privatbereich des Berufungswerbers, namentlich seiner Scheidung im Jahre 1994 und dem Wohnsitz seiner neuen Lebensgefährtin in A..

Die Bemühungen des Bw am neuen Familienwohnsitz eine adäquate Beschäftigung zu finden seien gescheitert. Seine Lebensgefährtin könne den Wohnsitz nicht verlassen, da sie ihre Mutter pflegen müsse – das würde sich aus den Ausführungen des Bw in seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 29. September 2000 ergeben.

Entscheidend für die Frage, ob die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort Werbungskosten darstellten sei ausschließlich davon abhängig, ob die Wegverlegung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort ihre Veranlassung in der Erwerbstätigkeit des Berufungswerbers habe (VwGH vom 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH vom 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH vom 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Die Begründung eines weiteren Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes bei gleichzeitiger Beibehaltung des bisherigen Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) sei nur dann beruflich veranlasst, wenn die Gründung eines neuen Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei.

Eine derartige Veranlassung sei vom Bw aber nicht einmal behauptet worden.

Mit Datum vom 8. September 2006 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und erklärte, die Lebensgefährtin des Bw; Frau B., stünde in einem besonderen Dienstverhältnis zum Land Steiermark. Sie sei Lehrerin an einer Hauptschule mit einer pragmatisierten, schulfesten Stelle, sodass ein Ortswechsel von A. nach C. nicht erfolgen könne. Auch sei die Einzigartigkeit des Berufes des Berufungswerbers als technischem Angestellten bei einem Energieversorger derart, dass er seine Tätigkeit nur in C. ausüben könne.

Des weiteren beruft sich der Steuerberater des Bw auf die Grundsätze von Treu und Glauben, da der Bw sich auf die schriftliche Aussage des Bundesministeriums für Finanzen (Steuerbuch 2005, Seite 35) verlassen hätte.

Jedenfalls habe der Bw auch auf Gleichbehandlungsgründe mit anderen Steuerpflichtigen, die sein berufliches Schicksal dahingehend teilen, dass sie aufgrund ihrer sehr speziellen Ausbildung nur an wenigen Orten eingesetzt werden können, hingewiesen.

Das Finanzamt legte die Berufung am 22. September 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz legte der Bw – über Vorhalt vom 11. Oktober 2006 (betreffend Nachweis der Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz bzw Häufigkeit der Fahrten) - nachstehendes Schreiben vor:

Häufigkeit der Fahrten zum Familienwohnsitz:

2005 seien neununddreißig Fahrten von C. zum Familienwohnsitz in A. durchgeführt worden.

Nachweis über Kosten für Familienheimfahrten:

Übersicht Service und Kilometerstand PKW

Datum	km-Stand	Service
14.02.2002	0	Erstzulassung
27.02.2002	1.034	Garantieservice bei 1000km
04.03.2003	50.700	Inspektionsservice
08.06.2004	106.454	Inspektionsservice
31.10.2005	155.845	Inspektionsservice
17.07.2006	180.300	Inspektionsservice u. Austausch Zahnriemen
31.10.2006	191.750	

Weiters legte der Bw Kopien aus dem Serviceheft bei.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der PKW mit heutigem Datum einen Kilometerstand von 191.750 km aufweise.

Seit der Erstzulassung würde sich folgende Kilometeraufteilung ergeben:

Familienheimfahrten 119.160 km, das würde 62% der Gesamtkilometer entsprechen. Privatfahrten 23.269 km

Dienstfahrten mit Kilometergeldverrechnung 49.321 km.

Ab November 2004 sei dem Bw ausschließlich für Dienstfahrten ein Firmenfahrzeug ohne Klimaanlage zugeteilt worden, Dienstfahrten mit dem Privat-PKW seien 2005 nur mehr bei extrem heißen Wetter durchgeführt worden. Seit Ende Dezember 2005 würde ihm für Dienstfahrten ein Firmenfahrzeug zur Verfügung stehe; seitdem seien keine Dienstfahrten mit dem Privat-PKW vorgenommen worden, da das Firmenfahrzeug mit einer Klimaanlage ausgestattet sei.

Weiters legte der Bw eine Auflistung der Dienstfahrten mit dem Privat-PKW und die monatlichen Kilometergeldabrechnungen für Februar 2002, November 2004, Juni, August und September 2005 vor.

Aus der vom Bw vorgelegten Übersicht über die Familienheimfahrten ist ersichtlich, dass der Bw im streitgegenständlichen Jahr von Jänner bis Dezember 39 Familienheimfahrten (Einzelfahrt 662 km) somit Jahreskilometer 25.818 km zurückgelegt hat.

Das oa Schreiben (sowie die Beilagen) wurden dem Finanzamt als Amtspartei mit Schreiben vom 15. Dezember 2006 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit e-mail vom 2. Jänner 2007 nahm der Vertreter des Finanzamtes dazu wie folgt Stellung:

"... Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. 15.12.1994, 93/15/0083; 28.3.2000, 96/14/0177) ist die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort niemals beruflich veranlasst.

Der in der Literatur an dieser Rechtsprechung geäußerten Kritik (zB RdW 2000/537) hat das BMF insofern Rechnung getragen, als die Rz 347 LStR dahingehend geändert wurde (Wartungserlass vom 28.11.2003), dass die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort dann als beruflich veranlasst anzusehen ist, wenn erstmals ein gemeinsamer Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des anderen (Ehe)Partners gegründet wird.

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass sich der erste gemeinsame Familienwohnsitz des Bw in C. befand. Die Begründung eines weiteren gemeinsamen Familienwohnsitzes nach der Scheidung, entspricht aber nicht der aufgrund des Wartungserlasses vom 28.11.2003 in der Verwaltungspraxis bei der Beurteilung der beruflichen Veranlassung der Wegverlegung des Familienwohnsitzes zu berücksichtigenden Ausnahmesituation."

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2007 stellte die Referentin gemäß § 282 Abs 1 Z 2 BAO den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung. Begründet wurde dieser Antrag damit, dass die gegenständliche Rechtsfrage, ob die Wegverlegung des "Familienwohnsitzes" eines geschiedenen Steuerpflichtigen von seinem Arbeitsort zum Beschäftigungsort seiner Lebensgefährtin, welcher mehr als 120 km von seinem Arbeitsort entfernt ist, zu einer beruf-

lich veranlassten doppelten Haushaltsführung führt, noch nicht vom Unabhängigen Finanzsenat entschieden worden ist.

In der am 14. Februar 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verweist der steuerliche Vertreter darauf, dass die Familienverhältnisse des Bw in den 90-iger Jahren ganz andere als im Streitzeitraum gewesen seien. Nunmehr sei die Begründung des gemeinsamen Familienwohnsitzes durch den Beruf der jetzigen Lebenspartnerin bedingt gewesen.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist darauf, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes strenger als die Verwaltungspraxis sei und die Verlegung des Familienwohnsitzes weg vom Beschäftigungsort überhaupt als privat veranlasst anzusehen sei. Die Verwaltungspraxis lasse hier bei der erstmaligen Wegverlegung die Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung zu. Strittig sei nun, wann von einer derartigen erstmaligen Wegverlegung gesprochen werden bzw. wie viele "erste Male" es geben könne.

Der Berufungswerber erläutert, dass er 1975 in D. gewohnt und damals mit seiner Familie dort einen Wohnsitz gegründet habe. Der Familienwohnsitz sei dann 1977 gleichzeitig mit dem Arbeitgeber gewechselt worden. Die Wohnung in C. sei eine Dienstwohnung gewesen und würde sich in der Nähe des nunmehrigen Arbeitsplatzes befinden.

Der steuerliche Vertreter ergänzt, dass am 16. September 2005 dem Bw. von Frau B. ein Wohnrecht notariell eingeräumt worden sei, da der Bw. auch Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Einfamilienhaus in A. getätigt hätte. Der gemeinsame Wohnsitz mit Frau B. hätte jedoch schon während des gesamten Jahres 2005 bestanden.

Das Vorliegen des Familienwohnsitzes und Fahrten zwischen Familienwohnsitz und Zweitwohnsitz würden seitens des Vertreters des Finanzamtes außer Streit stehen. Aus Sicht des Finanzamtes sei eben fraglich, ob eine berufliche Veranlassung der Begründung des Familienwohnsitzes in A. bestanden hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall geht der Senat von folgender Sachlage aus:

Der Bw ist seit 1994 geschieden. Laut Zentralem Melderegister hat der Bw einen Nebenwohnsitz an seinem Arbeitsort; seit 1998 hat er am Wohnsitz der Lebensgefährtin einen Hauptwohnsitz.

Der Bw begründet seinen Antrag auf Anerkennung für Doppelte Haushaltsführung und /oder Familienheimfahrten als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit im Wesentlichen

damit, dass er berufsbedingt von seiner Lebensgefährtin getrennt leben müsse, die mehr als 120 km entfernt von seinem Arbeitsort wohne.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs 1 erster Satz EStG 1988 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 Einkünften 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.

Die Ausgaben für Fahrten vom Wohnsitz am Arbeitsplatz zur Familie (die sog. "Familienheimfahrten") sind Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988, wenn eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt ist, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Berufliche Veranlassung der mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegen nach ständiger Rechtsprechung nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde in einem solchen Fallverhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (s. VwGH 3. August 2004, Zlen. 2000/13/0083 und 2001/13/0216).

Nach herrschender Lehre ist die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder

- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes privat nicht veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann (vgl. Rz 341 LStR 2002).

"Doppelte Haushaltsführung" bedeutet: es müssen zwei, örtlich voneinander getrennte Haushalte geführt werden.

"Zwei örtlich voneinander getrennte Haushalte" bedeutet: es müssen zwei, örtlich voneinander getrennte Wohnsitze vorhanden sein.

Der als Zielort der Familienheimfahrten angegebene Wohnsitz muss ein *"Familienwohnsitz"* sein.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet.

Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinne liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (BFH 2.12.1981, BStBl 1982 II, 297 und 323; VwGH 28.3.2000, 96/14/0177).

Eine doppelte Haushaltsführung kann nur dann zu Werbungskosten führen, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar gewesen ist.

Der Vertreter des Finanzamtes vertritt im Schreiben vom 2. Jänner 2007 die Meinung, dass zwar in Anlehnung an die Rz 347 LStR 2002, die Kosten der doppelten Haushaltsführung dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn erstmalig ein gemeinsamer Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des einen (Ehe-)Partners begründet wird und der andere (Ehe-)Partner, weil er seine bisherige Erwerbstätigkeit beibehält, auch seinen bisherigen Wohnsitz am Beschäftigungsort beibehalten muss. Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich jedoch nicht um den ersten gemeinsamen Familienwohnsitz, sondern um einen weiteren gemeinsamen Wohnsitz des Bw nach der Scheidung und somit sei die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort des Bw "privat veranlasst".

Nach der Meinung des Senates ist jedoch der Bw nach seiner Scheidung wiederum wie ein lediger Steuerpflichtiger zu behandeln und es handelt sich somit im vorliegenden Fall um das erstmalige Begründen eines Familienwohnsitzes mit der neuen Lebensgefährtin des Bw.

Der Begriff "Familienwohnsitz" kann sich jeweils nur auf die im Zeitraum der doppelten Haushaltsführung bestehende Familie (Ehe, Lebensgemeinschaft, Alleinerzieher mit Kind(ern)) beziehen.

Somit stellt die "erstmalige" Verlegung des Familienwohnsitzes im Jahr 1977 von D. nach C. keinen Hindernisgrund für die steuerliche Anerkennung der nunmehrigen Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort der nunmehrigen Lebensgefährtin dar. Dass A. den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw bildet wird, auch durch den am 16. September 2005 mit der Lebensgefährtin abgeschlossenen Vertrages betreffend Einräumung eines notariellen Wohnrechts für den Bw deutlich.

Die Ansicht des Finanzamtes, mit der erstmaligen Begründung einer Familie sei die steuerlich relevante Bildung eines Familienwohnsitzes konsumiert und könne nach Beendigung dieser Partnerschaft und Gründung einer neuen kein neuerlicher Familienwohnsitz mit dieser neuen Familie begründet werden, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen.

Es ist richtig, dass sowohl der Bw, als auch seine Lebensgefährtin aufgrund Ihrer Berufstätigkeit und Ausbildung an die jeweiligen Beschäftigungsorte gebunden sind.

Richtig ist ebenso, dass im Steuerhandbuch 2005 auf Seite 35 steht, dass eine dauerhafte doppelte Haushaltsführung für Partner einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft möglich sei, wenn beide Partner an den Arbeitsorten steuerlich relevante Einkünfte erzielen.

Sowohl der Bw, als auch seine Lebensgefährtin erzielen an den jeweiligen Beschäftigungsorten steuerlich relevante Einkünfte und dem Bw kann schon aufgrund der Entfernung C. – A. von 331 km laut Michelin-Routenplaner eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden.

Der Hinweis des Finanzamtes auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0083, geht schon deswegen ins Leere, da in dem vom VwGH entschiedenen Fall ein Ehepaar den Hauptwohnsitz – unter gleichzeitiger Anmietung einer weiteren Wohnung in Wien - von Wien deshalb wegverlegt hat, weil für die Ehegattin eine Wohnung in Höhenlage aus gesundheitlichen Gründen klimatisch günstiger sei, wobei beide Ehegatten weiterhin beruflich in Wien tätig waren. Dieser Fall lässt sich mit dem vorliegenden in keiner Weise vergleichen.

Gleiches gilt auch für das Erkenntnis 14.9.1993, 92/15/0054, wo der bereits bestanden habende Familienwohnsitz wegen "Heimweh" und die Neuaufnahme einer Beschäftigung der Ehegattin verlegt wurde, und das Erkenntnis 28.3.2000, 96/14/0177, wo ein bereits bestanden habender Familienwohnsitz zunächst aus rein privaten Motiven – Bezug eines Hauses – verkauft wurde.

Im Gegensatz dazu wird hier kein Familienwohnsitz wegverlegt, sondern ein solcher vom Bw mit seiner jetzigen Lebensgefährtin erstmals begründet.

Nach Ansicht des Senates sind die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung daher gegeben.

Mit Vorhalt vom 11. Oktober 2006 wurde der Berufungswerber aufgefordert seine Familienheimfahrten in geeigneter Weise nachzuweisen, was er mit Schriftsatz vom 01. November 2006 erledigte. Demnach fährt der Berufungswerber die 331 km von C. nach A. einmal in der Woche, was als üblich anzusehen ist (vgl. VwGH vom 11.1.1984, ZI 81/13/0171; *Doralt* EStG⁷, Tz 359).

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 sind die Kosten für Familienheimfahrten allerdings der Höhe nach auf den Betrag des höchsten Pendlerpauschales begrenzt.

Daher sind dem Bw Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von maximal € 2.421,00 als Werbungskosten im Rahmen der dauerhaften doppelten Haushaltsführung anzuerkennen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Februar 2007