



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 31. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 4. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist seit dem Jahr 2003 Leiter des Forsttechnischen Dienstes für Wildbach- und Lawinenverbauung – Sektion X. – in Y..

Dieser Beschäftigungsort ist rund 140 km von seinem Familienwohnsitz in Z. entfernt.

Strittig ist nun im gegenständlichen Fall, ob die vom Bw. im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 unter dem Titel „Kosten für doppelte Haushaltsführung“ getätigten Aufwendungen für eine Kleinwohnung am Beschäftigungsort sowie für wöchentliche Familienheimfahrten (insgesamt 7.283,82 €) als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung (vom 22. April 2007) stellte der Bw. seine bisherigen beruflichen Stationen als Beamter des Forsttechnischen Dienstes für Wildbach- und Lawinenverbauung (WLV) bis zu seiner Ernennung zum Sektionsleiter dar und führte aus, dass er „nicht mit Sicherheit davon ausgehen“ könne, dass „Y. bis zum Ruhestand“ sein

Dienstszitz bleiben werde. Die Dienststellen der WLV seien – vergleichbar den Finanzlandesdirektionen 2002 – Bundesdienststellen und wie diese dem Verwaltungsinnovationsprogramm unterworfen. Ob und wann Veränderungen auch in der WLV umgesetzt würden, ließe sich aus heutiger Sicht nicht vorhersagen und werde nach jeder Wahl neu entschieden.

Weiters wies der Bw. in dieser seiner Vorhaltsbeantwortung darauf hin, dass er und seine Frau im Jahr 1996 ihr gesamtes Vermögen in den Bau des Hauses in Z. investiert und für den Grundkauf einen Kredit in Höhe von 800.000 S aufgenommen hätten. Auch würde seit dem Hausbau „*das meiste Einkommen in Einrichtung und Ausstattung investiert*“ werden.

Unter Einbeziehung dieser genannten Faktoren vertrete er daher die Auffassung, dass es ihm und seiner Familie nicht zugemutet werden könne, „*jeweils nach 2 Jahren den gesamten Familienwohnsitz zu verlegen*“.

Das Finanzamt hat die beantragten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung im Zuge der Erlassung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 mit folgender Begründung nicht zum Abzug als Werbungskosten zugelassen:

Die Gattin des Bw. erziele keine steuerlich relevanten Einkünfte von mehr als 2.200 € jährlich bzw. keine Einkünfte von wirtschaftlicher Bedeutung (mehr als 1/10 der Einkünfte des Gatten – laut VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154 uam.). Auch stelle die Errichtung eines Eigenheimes eine *private* Veranlassung für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes dar, die nach Rechtsprechung des VwGH für die Zumutbarkeit der Verlegung nicht von Bedeutung sei.

Eine Unzumutbarkeit würde zB dann bestehen, wenn *mit Gewissheit (!)* anzunehmen sei, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu 4-5 Jahren befristet sei (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Da nun der Bw. – so die weitere Begründung des Finanzamtes – bereits seit 2003 (nunmehr bereits das 5. Jahr) in Y. wohnhaft sei und aus den vorgelegten Unterlagen eine *konkrete* Befristung mit Ende des Jahres 2007 nicht hervorgehe, könne von einer „*ernsthaft drohenden Möglichkeit der Abberufung*“ nicht ausgegangen werden; eine „*abstrakte Möglichkeit, wie sie zB in der Privatwirtschaft ständig besteht, reicht jedenfalls nicht aus*“.

In seiner dagegen gerichteten Berufung führte der Bw. aus, dass das Finanzamt bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ausschließlich auf den Teil des VwGH-Erkenntnisses (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154) hinsichtlich steuerlich relevanter Einkünfte der Gattin und Befristung der auswärtigen Tätigkeit abstelle. Aus dem Wortlaut dieses Erkenntnisses ginge jedoch klar hervor, dass diese Kriterien nur zwei von mehreren Möglichkeiten für die Beurteilung der Zumutbarkeit seien:

„*Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als*

Werbungskosten liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

...

Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltige Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, und Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 351).“

Bereits in den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 345, stehe als weiterer Grund für die Unzumutbarkeit:

„Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigende und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedelung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist.“

Dies würde nun – so der Bw. – in seinem Fall zutreffen, da seine Tochter sieben Jahre alt sei und die Volksschule in Z. besuche. Auch würden die im Zusammenhang mit der Errichtung des Eigenheimes getätigten Investitionen wohl mehr als eine bloße „private Veranlassung“ darstellen. Demgegenüber sei die gemietete Wohnung weniger als 30 m² und die Differenz der Immobilienpreise Z. – Y. derart groß, dass nur mit wirtschaftlich nicht zumutbaren Verlusten ein Verkauf des bestehenden Eigenheimes und ein Neukauf einer Wohnung im Nahebereich von Y. durchgeführt werden könnten. Ohne Verkauf des bestehenden Haus- und Grundbesitzes sei aber bei seinen bestehenden Vermögensverhältnissen eine Übersiedelung der Familie nicht zu finanzieren.

In der Folge führte der Bw. in Beantwortung eines zweitinstanzlichen Vorhaltes hinsichtlich allenfalls möglicher Veränderungen des Dienstsitzes ua. aus, dass bereits im 1992 vorbereiteten Gesetzesentwurf davon die Rede gewesen wäre, den beim Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft eingerichteten Forsttechnischen Dienst für Wildbach- und Lawinenverbauung als juristische Person öffentlichen Rechts in S. einzurichten. Dieser - aus politischen Gründen nie verwirklichte – Entwurf wäre erst wieder anlässlich der Regierungsverhandlungen Jänner bis März 2007 ins Regierungsprogramm aufgenommen worden. Allerdings habe sich mittlerweile die Landeshauptleutekonferenz am 4. Oktober 2007 klar und einstimmig gegen den Gesetzesentwurf ausgesprochen.

Unter diesen Umständen hätte daher für ihn eine Verlegung des Familienwohnsitzes wirtschaftlich ein zu großes Wagnis dargestellt. Im Übrigen habe er bereits in seiner Anfragebeantwortung vom 22. April 2007 deutlich auf den wirtschaftlichen Aspekt seiner Situation hingewiesen. Ein Aspekt, der durch den Umstand verstärkt worden sei, dass seine Tochter mittlerweile schulpflichtig geworden sei und seine Frau nur deshalb nicht berufstätig sei, weil er (Bw.) und seine Gattin die Betreuung der Tochter nicht in fremde Hände legen könnten und wollten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Aufwendungen oder Ausgaben der Lebensführung dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Nimmt der Steuerpflichtige jedoch eine Erwerbstätigkeit an einem außerhalb der üblichen Entfernung zum Wohnort gelegenen Arbeitsort auf und ist ihm weder die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz noch eine Verlegung der Familienwohnung an den Ort der Erwerbstätigkeit *zumutbar*, stellen die Kosten der *doppelten Haushaltsführung* (Miete, Betriebskosten der Wohnung am Beschäftigungsort) einschließlich der Familienheimfahrten (der Höhe nach begrenzt mit dem Betrag des höchsten Pendlerpauschales) nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Werbungskosten dar.

Wie nun vom Bw. unter Hinweis auf die VwGH-Judikatur (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154, uam.) zu Recht ausgeführt worden ist, kann diese „Unzumutbarkeit“ unterschiedliche Ursachen haben, wobei die Ursachen aus Umständen resultieren müssen, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe oder der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe reichen für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes jedenfalls nicht aus, vielmehr muss dafür eine *berufliche* Veranlassung gegeben sein.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 31.3.1987, 86/14/0165, „um Missverständnissen vorzubeugen“ bemerkt hat, ist jedoch die Verlegung des Familienwohnsitzes *„im hier maßgeblichen Sinn nicht schon deshalb unzumutbar, weil der Steuerpflichtige am Familienwohnsitz ein Eigenheim errichtet hat, die Kinder dort die Schule besuchen und dgl. mehr. Es muss vielmehr die Unzumutbarkeit Folge von Umständen sein, die mit der Berufstätigkeit im Zusammenhang stehen, wie zB die Tatsache, dass an diesem Ort keine zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung zu beschaffen ist (siehe Erkenntnisse vom 29.4.1963, 20/28/62 und 22.4.1986, 84/14/0198) oder eben die*

Tatsache, dass keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt.“

Im vorliegenden Fall stellt der Bw. nun gar nicht in Abrede, dass die Beschaffung einer Wohnung „im Nahbereich“ seines Beschäftigungsortes in Y. durchaus möglich wäre, vertritt allerdings unter Bezugnahme auf die LStR 2002, Rz 345, die Auffassung, dass ihm eine Wohnsitzverlegung aus „*wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar*“ sei und er eine „*schulpflichtige Tochter*“ habe.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt dazu folgende Auffassung:

Abgesehen davon, dass aus Richtlinien – wie schon aus der Präambel hervorgeht – keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können, reichen laut oben zitiertem VwGH-Erkenntnis weder die *Errichtung eines Eigenheimes* (wobei hier nicht zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung differenziert wird) noch die *Schulpflicht eines Kindes* als Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus.

Vielmehr hätte der Bw. konkret dartun müssen, dass es für ihn aus tatsächlichen Gründen nicht möglich gewesen ist, in Y. oder Umgebung eine für eine dreiköpfige Familie ausreichende und auch finanziell erschwingliche (und seiner Einkommenssituation als Sektionsleiter angepasste) Wohnung zu finden.

Dies hat der Bw. im Übrigen offensichtlich gar nicht beabsichtigt, da er - so seine Ausführungen im Berufungsverfahren – davon ausgegangen ist, dass ein „*Verkauf des bestehenden Eigenheimes und ein Neukauf einer Wohnung im Nahbereich von Y.*“ nur mit „*wirtschaftlich nicht zumutbaren Verlusten*“ durchgeführt hätte werden können.

Abgesehen davon, dass der Bw. für diese Behauptung jeden Beweis schuldig geblieben ist, würde jedoch auch der bloße Umstand eines wirtschaftlichen Nachteils für sich alleine kein Grund für die Anerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten sein.

Es soll in diesem Zusammenhang nicht unerwähnt bleiben, dass die Vorgangsweise des Bw., den Familienwohnsitz in Z. nicht aufzugeben und damit sein dort in Form eines Eigenheims geschaffenes Vermögen erhalten zu wollen, durchaus verständlich ist. Ebenso ist durchaus nachvollziehbar, wenn der Bw. und seine Ehegattin die „Nichtberufstätigkeit“ der Ehegattin damit begründen, die Betreuung der gemeinsamen Tochter nicht in fremde Hände legen zu wollen; nicht zuletzt ist es auch verständlich, dass der Bw. den Familienwohnsitz auch deshalb nicht verlegen möchte, um seiner Tochter den Schulbesuch in ihrer Heimatgemeinde und somit quasi in ihrem gewohnten Umfeld zu ermöglichen.

Allerdings handelt es sich dabei nicht um Umstände, die als durch die Erwerbstätigkeit des Bw. veranlasst gelten und somit auch nicht als ursächlich für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort anzusehen sind.

Es war daher – da nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates auch keine weiteren für die steuerliche Anerkennung der streitgegenständlichen Aufwendungen als Werbungskosten vorausgesetzten Unzumutbarkeitsgründe vorliegen (etwa die Befristung des Dienstverhältnisses, eine unmittelbar drohende Änderung des Dienstortes, steuerliche relevante Einkünfte der Ehegattin, etc.) – wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 6. Februar 2008