



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Peter Waldhauser, Dr. Wilhelm Miklin und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FOI Alexandra Dumpelnik über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 27. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY, vertreten durch Amtsvertreter, vom 9. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 nach in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht aus einem Dienstverhältnis beim AG in B Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und daneben Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft in A in Kärnten.

Mit Schreiben vom 28. März 2006 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, dass er bei der Online-übermittelten Einkommensteuererklärung 2005 erhöhte Werbungskosten aus dem Titel

Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten geltend gemacht habe. Dazu brachte er erläuternd vor, dass er Eigentümer einer Land- und Forstwirtschaft in der Größe von 21 ha sei, die von ihm bzw. seiner Lebensgefährtin in A bewirtschaftet werde. Die Größe der Landwirtschaft mache es notwendig, dass er persönlich bei der Bewirtschaftung mittätig sei und daher aus diesem Grund zumindest einmal in der Woche in A sein müsse. Seine Lebensgefährtin und seine Tochter im Alter von 10 Jahren lebten in A. Die Lebensgefährtin habe ein sehr bescheidenes und vor allem unregelmäßiges Einkommen. Aus diesem Grund sei es unerlässlich, dass der Bw. beide Einkunftsquellen aufrecht erhalte. Es sei ihm bisher nicht gelungen, in Kärnten eine vergleichbare nichtselbständige Tätigkeit zu finden, die es ihm erlauben würde, die Beschäftigung in B aufzugeben. Er verweise auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.3.2005, 2000/14/0154. Es sei darauf abzustellen, ob private und somit unerhebliche Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes vorliegen oder objektiv nachvollziehbare und vor allem zwingende Gründe. Der Bw. könne vernünftigerweise seine Land- und Forstwirtschaft nicht aufgeben und daher den Familienwohnsitz nicht nach B verlegen. Andererseits habe er bisher keine adäquate Beschäftigung in Kärnten finden können. Wenn er daher in Kauf nehme, in B unter der Woche in einer 30 m² Mietwohnung getrennt von seiner Familie zu leben, um einer für das Familieneinkommen notwendigen Beschäftigung nachzugehen, dann habe das keine privaten Gründe. Er füge sich vielmehr den konkreten Umständen. Der Bw. habe nachweisbar mehr Aufwendungen zu tragen, als andere Steuerpflichtige, damit sei er wirtschaftlich weniger leistungsfähig, so dass sich dieser Umstand bei der Bemessung seiner Einkommensteuer auswirken müsse.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 berücksichtigte das Finanzamt die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 6.931,40 nicht als Werbungskosten. Begründend wurde ausgeführt, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur dann Werbungskosten seien, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Lägen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem Verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebendem Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von 2 Jahren angesehen. Da im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen nicht zuträfen, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Aus den Steuerakten geht weiters hervor, dass der Bw. bereits in den Jahren 2002 bis 2004 Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung geltend gemacht hat. Diese wurden antragsgemäß berücksichtigt.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 erhobenen Berufung begehrt der Bw. die geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung antragsgemäß zu berücksichtigen. Wie bereits ausgeführt, habe die Land- und Forstwirtschaft eine Größe von ca. 21 ha, von denen ca. 13 ha aus Waldflächen bestünden, die im Durchschnitt eine Bestockung im Alter von zumindest 80 Jahren aufwiesen. Nach allgemein anerkannten Bewertungsmaßstäben ergäbe sich aus dieser Waldfläche ein jährlicher Zuwachs von zumindest 291 Festmeter pro Hektar, also im Betrag von € 3.783,--. Neben diesem jährlichen Zuwachs könnten auch aus den Altbeständen zusätzliche Holzmengen gewonnen werden. Solche Ertragswerte könnten nur erreicht werden, wenn der Wald laufend fachmännisch gepflegt werde. Dass dies im konkreten Fall zutreffe, könne jeder Fachmann an Ort und Stelle erkennen. Die genannten Werte seien aber zu gering, um die Holzgewinnung und besonders die Waldpflege durch bezahlte Arbeitskräfte durchführen zu lassen. Die Beschäftigung von so genannten Bringungsfirmen wäre unwirtschaftlich. Besonders bei einer kleinen Forstwirtschaft wie im gegenständlichen Fall, müsse besonderes Augenmerk auf die fachgerechte Pflege des Waldes gelegt werden, weil ansonsten nicht einmal die oben dargestellten Holzzuwächse erzielbar seien. Zu dieser notwendigen Pflege gehörten vielerlei Maßnahmen, insbesondere die so genannte „Auflichtung“, bei der gezielt einzelne Bäume gefällt werden müssten, die ansonsten dem Nachwuchs Licht und Nahrung nehmen würden. Gerade solche Pflegemaßnahmen könnten von Bringungsfirmen nicht erwartet werden. Die Pflege des Waldes könne aber nicht allein vom Bw. durchgeführt werden, weil seine Anwesenheit auf das Wochenende beschränkt und daher keineswegs ausreichend sei. Sie müsse zu einem großen Teil auch von der Lebensgefährtin wahrgenommen werden. Bei der pauschalierten Ermittlung des Ertrages der Land- und Forstwirtschaft ergäbe sich ein geringerer Wert, als es im konkreten Fall zutreffe, weil eben bezahlte Arbeitskräfte nicht zum Einsatz kämen, sondern vielmehr die Familie den gesamten Arbeitsaufwand abdecke. Der Bw. habe die Land- und Forstwirtschaft 1234 geerbt und bewirtschaftete sie seit damals durchgehend. Es habe lange Zeitspannen gegeben, in denen die Land- und Forstwirtschaft die einzige Einkunftsquelle des Bw. gewesen sei. Die Land- und Forstwirtschaft habe daher schon bewiesen, dass sie die Familie ernähren könne. Ihre Funktion als Einkunftsquelle würde sie aber rasch verlieren, wenn sie nicht laufend und sorgfältig bewirtschaftet würde, was unweigerlich der Fall wäre, wenn die Familie sie nur mehr am Wochenende aufsuchen könnte, weil der Wohnsitz nach B verlegt wäre. Der Gesetzgeber habe die Einkommensteuer so gestaltet, dass Ausgaben, die die Privatsphäre der Steuerpflichtigen beträfen, nicht

steuerwirksam seien. Davon mache er aber eine Ausnahme, wenn die besondere Situation des Steuerpflichtigen erkennen lasse, dass er solche Ausgaben habe, die den normgerechten Steuerpflichtigen nicht treffen und daher bei der Gestaltung des Einkommensteuertarifes nicht zu beachten wären. Im konkreten Fall habe der Bw. untypische Aufwendungen tatsächlich zu tragen, weil seine Lebensumstände ohne sein besonderes Zutun dazu geführt hätten, dass der Familienwohnsitz, nämlich die ererbte Land- und Forstwirtschaft in A und der Berufssitz in B so weit auseinander lägen, dass eine tägliche Heimreise nicht möglich sei. Eine Aberkennung der Steuerwirksamkeit der geltend gemachten Kosten würde unweigerlich zu der Aussage führen, dass der Bw. aus seiner persönlichen Vorliebe heraus zwei getrennte Wohnsitze aufrecht erhalte. Tatsächlich erscheine es völlig sinnlos, die Land- und Forstwirtschaft zu opfern, weil damit eine bescheidene, aber für das Familieneinkommen unerlässliche Einkunftsquelle wegfalle. Andererseits habe der Bw. nicht aus freien Stücken eine Dienststelle in B gesucht, sondern diese angenommen, weil ihm keine Alternative offen gestanden sei. Wenn man die Kosten aus der doppelten Haushaltsführung nicht anerkenne, so führe das zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung, weil ihm damit eine höhere Steuerlast zugemutet werde, als solchen Steuerpflichtigen, die das Glück hätten, am Wohnsitz eine Beschäftigung zu finden, die ausreiche, um die Familie zu erhalten. Die geltend gemachten Werbungskosten würden nahezu ein Drittel der nichtselbständigen Einkünfte ausmachen. Wenn das Jahreseinkommen so gering und die mit dem entfernten Dienstort verbundenen Kosten so hoch seien, dürfe man mit Sicherheit davon ausgehen, dass der Bw. dies nicht freiwillig auf sich nehme, sondern sich lediglich den faktischen Umständen füge. Sobald sich eine Stelle in Kärnten findet, die eine tägliche Heimreise gestatten würde, würde der Bw. diese selbstverständlich sofort annehmen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, die Beibehaltung des Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit aus anderen, als in dieser Tätigkeit gelegenen Gründen, führe nicht zu einkunfts mindernden Ausgaben. Die nichtselbständige Tätigkeit in Bundesland B sei der Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit. Somit sei die Ursache für die Beibehaltung des Kärntner Wohnsitzes nicht in der Tätigkeit in B, sondern in privaten Beweggründen zu finden (vgl. VwGH 25.11.2986, 86/14/0065). Da der Dienstort bereits seit dem Jahr 2003 aufrecht und der Familienwohnsitz beibehalten worden sei, zudem Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in den Jahren 2003 und 2004 anerkannt worden seien, wäre eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Dienstort bereits zumutbar gewesen. Hinsichtlich der angenommenen Arbeit sei davon auszugehen, dass diese Tätigkeit auch nicht nur vorübergehend, sondern auf lange Zeit ausgerichtet sei.

Mit Schriftsatz vom 7. Dezember 2006 beantragte der Bw. die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und beantragte die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem zuständigen Berufungssenat.

Im nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat fortgesetzten Berufungsverfahren wurde der Bw. ersucht, bekannt zu geben, wie im Streitjahr die landwirtschaftlichen Flächen genutzt worden seien. Welche Arbeiten seien vom Bw. im Streitjahr im Forst wann genau gemacht worden. Es werde ersucht, eine möglichst genaue Aufstellung der Arbeiten und Zeiten vorzulegen. Bei einer Waldgröße von rund 14 ha und den Bestandsverhältnissen, wie sie dem Einheitswertbescheid zu entnehmen seien, könne von einer regelmäßigen Bewirtschaftung grundsätzlich nicht ausgegangen werden. Welche Einnahmen seien im Streitjahr sowie den Vorjahren und Folgejahren aus der Landwirtschaft und welche aus der Forstwirtschaft erzielt worden. Es werde um eine genaue Aufstellung und die Vorlage der entsprechenden Belege ersucht. Schließlich werde um Übermittlung einer genauen Aufstellung der geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten ersucht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte der Bw. ergänzend vor, die in seinem Eigentum stehende Liegenschaft würde zu ca. 13 ha forstwirtschaftlich genutzt, weitere 6 ha dienten als Gründland und ca. 0,7 ha würden als Ackerflächen genutzt. Keine der drei Nutzungsarten sei ohne persönliches Tätigwerden des Bw. möglich. Die bloße Flächengröße und/oder Flächenverteilung gäbe noch keinen Aufschluss darüber, wie und in welchem Ausmaß eine Liegenschaft bewirtschaftet werde. Die Nutzflächen der Land- und Forstwirtschaft seien gerade noch durch den persönlichen Einsatz an den Wochenenden zu bewirtschaften, weil der Bw. nur über wenige zum Teil sehr alte Geräte verfüge. Der Arbeitsprozess erstreckte sich dabei von der Fällung von Einzelbäumen bis hin zu durch Wind- oder Schneebruch verspanntem Holz, Aufarbeitung, Lieferung, Ablängen, Spalten und Aufzainen. Bei schwieriger Bringung sei man auf den Zukauf von Fremdhilfe angewiesen (stärkerer Traktor mit Seilwinde). In der Land- und Forstwirtschaft sei aber auch die Erhaltung des Hauses sowie der Wirtschaftsgebäude zeit- und kostenaufwendig. So sei z.B. in Folge der Schneemengen des Winters 2005/2006 die ca. 20 m lange, mit dem Stadel verbundene Holzhütte dermaßen beschädigt worden, dass sie abgerissen, neu fundamentiert und wiederaufgebaut werden habe müssen. Sowohl der Abriss als auch der Wiederaufbau sei zum Großteil in Eigenregie erfolgt. Zeitaufzeichnungen würden nicht existieren. Da wir uns in einer vollpauschalierten Einkunftsart bewegten und Aufwendungen daher nicht betrags- oder mengenmäßig berücksichtigt werden könnten, habe es keinen Grund gegeben, solche Aufzeichnungen zu führen. Auch außerhalb des Steuerrechts gäbe es keinen Bereich in dem solche Aufzeichnungen verwendbar wären. Die Land- und Forstwirtschaft habe einen jährlichen

Ertrag von ca. € 3.800,-- aus dem Holzzuwachs, ca. € 2.700,-- aus dem Verkauf von Heu und ca. € 470,-- aus dem Verkauf von Getreide. Die Ertragsberechnung hinsichtlich der Holzgewinnung sei in der Berufung dargestellt. Für die Heugewinnung sei von einem Ertrag von 4,5 t bis 5 t a € 120,-- pro Hektar auszugehen, bei Getreide dürfe man ca. € 150,-- pro Tonne annehmen. Ergänzend zu den Ausführungen in der Berufung wurde weiters vorgebracht, dass bei einer Bestockung mit 80-jährigen Bäumen ein jährlicher Zuwachs von € 291,-- angenommen werden dürfe. Dies habe der Bw. der Zeitschrift „Kärntner Bauer, Rubrik Wald und Holz, Ausgabe 9.6.2005“ entnommen. Multipliziert man den Betrag von € 291,-- mit 13 ha Wald, ergebe sich der Betrag von € 3.783,--. Die Familienheimfahrten seien mit dem Pendlerpauschale angesetzt worden. Die Miete könne man einem als Beilage vorgelegten Bankauszug entnehmen. Weiters seien Telefonkosten mit 20 % der Gesamttelefonkosten angesetzt worden. Dazu sei in der Beilage ebenfalls ein Beleg angeschlossen.

In der mündlichen Berufungssenatsverhandlung brachte der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter ergänzend vor, es sei nicht nur unzumutbar sondern auch rechtlich unmöglich die Land- und Forstwirtschaft aufzugeben bzw. zu veräußern, weil zugunsten seiner Mutter ein Wohnrecht an der Liegenschaft mit einem Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt sei. Der Bw. übernehme am Wochenende auch verschiedene Betreuungsarbeiten für seine Mutter. Eine Verpachtung sei unrealistisch, weil nur wenige Bauern bereit wären, zuzupachten und die entsprechenden sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen zu tragen. Außerdem halbiere sich bei einer Verpachtung die Wertschöpfung, weil sie sich auf Pächter und Verpächter aufteile. Im Streitjahr sei von einem wirtschaftlichen Gewinn der Land- und Forstwirtschaft von € 3.151,-- auszugehen. Vom Holzzuwachs von rund € 3.800,--, den Erträgen aus der Heugewinnung von rund € 2.700,-- und der Getreidegewinnung von € 470,-- seien die Sozialversicherung von € 2.319,-- und die tatsächlichen jährlichen Betriebsausgaben von pauschal geschätzt € 1.500,-- abzuziehen. Zusätzlich werde eine Förderung von der EU von € 900,-- pro Jahr eingenommen. Damit werde eine Verpachtung unwirtschaftlich. Außerdem werde Wald grundsätzlich nicht verpachtet. Zum zeitlichen Aufwand für die Bewirtschaftung des Betriebes gab der Bw. an, dass für die Heuernte etwa 4 Tage im Jahr und für die Bewirtschaftung des Ackers 2 bis 3 Tage pro Jahr zu veranschlagen seien. Bezüglich der Bewirtschaftung des Forstes sei zu bedenken, dass der Waldbesitzer verpflichtet sei, Schädlinge im Wald wie etwa Borkenkäfer zu bekämpfen, und er aus diesem Grund im Wald „permanent unterwegs“ sein müsse. Im Jahr 2005 oder 2006 habe der Bw. 60 Festmeter Holz infolge Schneebruchs machen müssen. Für Brennholz würden etwa 50 Festmeter Holz pro Jahr eingeschlagen werden. Weiters dürfe der Arbeitsaufwand für die Instandhaltung der Wirtschaftsgebäude nicht übersehen werden. Es werde kein Vieh

gehalten. Der Bw. sei seit 11. Jänner 1234 mit Hauptwohnsitz am Sitz der Land- und Forstwirtschaft in Kärnten polizeilich gemeldet. In den Jahren 1988 bis 1991 sowie glaublich 1995 und 2001/2002 sei die Land- und Forstwirtschaft seine einzige Einkunftsquelle gewesen. Er habe nie Arbeitslosengeld bezogen. Der Bw. habe seine Lebensgefährtin im Jahr 1994 in C kennengelernt. Bis zum Jahr 2003 habe er seinen Zweitwohnsitz in C gehabt und dort mit seiner Lebensgefährtin und der gemeinsamen Tochter gewohnt. Im Jahr 2003 sei der Wohnsitz in C aufgegeben worden und sei man nach Kärnten übersiedelt. Bis zum Jahr 2001 sei er in C nichtselbständig tätig gewesen. Als die Tätigkeit in C endete, habe man ihm die Stelle in B in Aussicht gestellt, nur habe sich das dann eben (Anm.: bis September 2002) hingezogen. Zwar sei man mit der Tochter bereits einmal von C nach Kärnten übersiedelt, doch wolle man ihr eine weitere Übersiedlung nicht zumuten. Bei einer Übersiedlung im Streitjahr wäre die Tochter 10 Jahre alt gewesen und habe sie in diesem Alter ein anderes intensiveres soziales Umfeld als im Alter von 8 Jahren. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Kinder bei der Frage der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu berücksichtigen. Der Bw. wohne am Arbeitsort in B nur in einer Wohnung mit 30 m² Wohnfläche. Die Wohnungskosten von rund € 4.000,-- zeigten seine außerordentliche Belastung durch diese Situation. Mit einer Verlegung des Familienwohnsitzes nach B würde ein erheblich höherer Mietaufwand entstehen. Auch seien die Lebenshaltungskosten in der Großstadt höher als in der eigenen Landwirtschaft. Die Lebensqualität sei am Familienwohnsitz in A auch eine höhere als in der Großstadt.

Die Vertreterin des Finanzamtes brachte ergänzend vor, dass eine bessere Lebensqualität ein privater Beweggrund sei, der für die Unzumutbarkeit nicht herangezogen werden dürfe. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach B sei zumutbar. Der Familienwohnsitz sei bereits einmal von C nach Kärnten verlegt worden. Die Tätigkeit in der Land- und Forstwirtschaft werfe lediglich einen Gewinn von rund € 20,-- ab und erscheine auch nicht so zeitintensiv, dass man sich deswegen ständig in Kärnten aufhalten müsse. Dies zeige schon der Umstand, dass sich trotz Führens der Land- und Forstwirtschaft zunächst der Familienwohnsitz in C befunden habe. Die Land- und Forstwirtschaft mache eher den Eindruck eines Hobbys, das der privaten Lebensführung zuzurechnen sei. Die Verwaltungspraxis anerkenne zwar die Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung aus strukturschwachen Regionen in Ballungszentren, doch sei im gegenständlichen Fall zu bedenken, dass der Bw. zuvor seinen Familienwohnsitz aus einem Ballungszentrum in eine vermeintlich strukturschwache Region verlegt hat. Überhaupt sei fraglich, ob hier eine strukturschwache Region gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Wenn dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss, und die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Die Beibehaltung des (Familien-)Wohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; 22.2.2000, 96/14/0018).

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Im gegenständlichen Fall begründet der Bw. die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes von A in Kärnten nach B damit, dass er am Familienwohnsitz auch eine Land- und Forstwirtschaft betreibe. Diese Land- und Forstwirtschaft erfordere intensive Pflege und Bewirtschaftung und führe außerdem zu einem erheblichen Zusatzeinkommen. Außerdem würde eine Familienwohnsitzverlegung infolge höherer Wohnungskosten und Lebenshaltungskosten am Arbeitsort zu einer erheblichen Belastung des Familieneinkommens

führen, zumal die Land- und Forstwirtschaft (mit dem dort eingerichteten Wohnsitz) nicht veräußerbar oder verpachtbar sei. Überdies käme dies den Interessen des Kindes nicht entgegen.

Dem hält das Finanzamt im Wesentlichen entgegen, dass weder die Höhe der in der Land- und Forstwirtschaft erzielten Einkünfte noch die Intensität der Bewirtschaftung eine Familienwohnsitzverlegung unzumutbar erscheinen lassen. Zu bedenken sei auch, dass der Bw. schon einmal seinen Familienwohnsitz und zwar von C nach Kärnten verlegt habe.

Was die Intensität bzw. Notwendigkeit der Bewirtschaftung der Land- und Forstwirtschaft angeht, so ist zunächst zu sagen, dass es sich bei der etwa 14 ha umfassenden Forstwirtschaft des Bw. um einen aussetzenden Betrieb handelt. Aussetzenden Betrieben ist eigen, dass sie nicht regelmäßig bewirtschaftet werden müssen. Nach dem Inhalt des entsprechenden Einheitswertaktes EW-AZ 041-I-0028/2 ist die forstwirtschaftliche Fläche als Kleinwald eingestuft und wie folgt bestockt:

ha	hw	wz	Alter	Fläche	Ertragswert
Fichte	G	02	0-10	1,48	171,5079
Fichte	G	02	11-40	2,50	691,6274
Fichte	G	02	41-80	0,70	584,4349
Kiefer	G	02	0-10	1,20	58,0656
Kiefer	G	02	11-40	2,80	345,9227
Kiefer	G	02	41-80	3,10	1050,4858
Laubholz	G	02	11-40	1,80	142,2934
Laubholz	G	02	41-80	0,80	144,4736
Un				0,20	0,000
Summe				14,58	3188,8113

Die Nutzung der landwirtschaftlichen Flächen erfolgte nach dem Vorbringen des Bw. im Umfang von 6 ha als Gründland und im Umfang von 0,7 ha als Ackerflächen. Die Nutzung der Grünflächen diente der Heugewinnung und die Nutzung der Ackerflächen dem Getreideanbau. Der Arbeitsaufwand für die Nutzung der landwirtschaftlichen Flächen wurde vom Bw. mit zusammen etwa 1 Woche pro Jahr angegeben. Bei dieser Sachlage kann nicht angenommen werden, dass dieser Betrieb auch unter Berücksichtigung der Instandhaltung des

Wirtschaftsgebäudes eine Bewirtschaftungsintensität erfordert, die über die Wochenenden und Urlaubstage hinausgeht. Es mag vielleicht zutreffen, dass – wie behauptet – der Bw. bzw. seine Lebensgefährtin im Wald „permanent unterwegs“ sind, um nach dem Rechten zu sehen, zwingend notwendig erscheint dies angesichts der objektiven Verhältnisse (Kennzahlen) aber nicht. Jedenfalls konnte der Bw. über den von ihm behaupteten umfangreichen Arbeitsaufwand im Streitjahr keinerlei Beweismittel beibringen.

Was die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft angeht, so hat der Bw. die Vollpauschalierung der Einkünfte gem. § 17 EStG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF-PauschVO 2001) in Anspruch genommen. Nach dieser Verordnung ergeben sich Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 20,34 die auch im bekämpften Einkommensteuerbescheid zum Ansatz gelangten. Es ist aber davon auszugehen, dass damit nicht die tatsächliche Ertragslage wiedergegeben wird (vgl. dazu UFS vom 27. August 2007, RV/0562-I/07). Der Bw. schätzte das wirtschaftliche Betriebsergebnis mit rund € 3.200,--. Auch wenn sich mangels Unterlagen dieses Ergebnis nicht belegen lässt, besteht doch für den Senat kein Zweifel, dass der Gewinn der Land- und Forstwirtschaft letztlich für das Familieneinkommen (die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bw. betragen rund € 23.400,--, die Lebensgefährtin erzielt keine nennenswerten Einkünfte) von Bedeutung und nicht vernachlässigbar ist, zumal die Land- und Forstwirtschaft über Jahre (zumindest die Jahre 1988 bis 1991) die einzige Einkunftsquelle des Bw. war.

Nach der Verwaltungspraxis ist die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar, wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist (vgl. LStR Rz. 345).

Weiters ist nach der Verwaltungspraxis auch in folgendem Fall von einer Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung auszugehen, wie sich aus einer in Rz 10345 der LStR wiedergegebenen Anfragebeantwortung ergibt:

„Zahlreiche Familien haben den Familienwohnsitz in Gebieten mit einem geringen Arbeitsplatzangebot. Ein (Ehe)Partner geht einer Beschäftigung in einem Ballungszentrum nach und hat eine Schlafstelle (kleine Wohnung) am Arbeitsort, der andere (Ehe)Partner wohnt ganzjährig am Familienwohnsitz, erzielt keine Einkünfte und widmet sich der Kindererziehung. Die Kinder besuchen die Schule am Familienwohnsitz. Stehen Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung zu, obwohl diese nicht nur vorübergehend vorliegt, aber aufgrund der erheblichen wirtschaftlichen Nachteile ein Wohnsitzwechsel nicht zugemutet werden kann?“

Im gegenständlichen Fall ist die Wohnung am Arbeitsort (im Ballungszentrum) als Familienwohnsitz nicht geeignet. Die Kinder besuchen die Schule am Familienwohnsitz, der

(Ehe)Partner widmet sich der Kindererziehung und erzielt keine Einkünfte. Der Familienwohnsitz stellt den Mittelpunkt der Lebensinteressen dar und ist kein „Wochenenddomizil“ oder „Zweitwohnsitz“. Die Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen in ein Ballungszentrum ist mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und daher nicht zumutbar. Ein Werbungskostenabzug aufgrund der doppelten Haushaltsführung ist für die Dauer des Vorliegens der Voraussetzungen möglich.“

Dieser Verwaltungspraxis schließt sich der erkennende Senat an. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsauffassung erscheint das Berufungsbegehren dem Grunde nach aber letztlich als berechtigt.

Der Bw. ist in B und damit in einem Ballungszentrum nichtselbständig beschäftigt und bewohnt dort eine etwa 30 m² große Wohnung. Der Familienwohnsitz befindet sich in A in Kärnten, wo der Bw. gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und der 10jährigen Tochter lebt. Somit lebt im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz ein unterhaltsberechtigtes betreuungsbedürftiges Kind. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt am Familienwohnsitz. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes würde eine erhebliche Belastung des Familieneinkommens mit sich bringen. Es ist nachvollziehbar, dass sich dadurch die Wohnungskosten am Arbeitsort erhöhen (Bedarf nach einer größeren Wohnung), ohne dass sich die Kosten am jetzigen Familienwohnsitz oder die Fahrtkosten entscheidend reduzieren würden. Der Beitrag der Land- und Forstwirtschaft zum Familieneinkommen ist erheblich. Wie der Bw. darlegt, ist die Land- und Forstwirtschaft infolge eines Veräußerungs- und Belastungsverbot es nicht veräußerbar und wäre eine Veräußerung wohl auch nicht zumutbar. Eine Verpachtung erscheint unwirtschaftlich, weil sich auf diese Weise die Wertschöpfung aus der Land- und Forstwirtschaft reduziert. Außerdem wird Forst grundsätzlich nicht verpachtet. Fahrtkosten würden auch bei einer Bewirtschaftung der Land- und Forstwirtschaft von B aus weiterhin anfallen.

Weiters geht der Senat davon aus, dass das Arbeitsplatzangebot für den Bw. in Kärnten gering bzw. unzureichend (gewesen) ist. Der Bw. bringt vor, dass er die Stelle in B annehmen musste, weil er in Kärnten keinen vergleichbaren Arbeitsplatz gefunden habe. Dieses Vorbringen erscheint schon deshalb glaubhaft, weil nicht vorstellbar ist, dass jemand den Aufwand für Anfahrten zum Arbeitsplatz von rund 170 km und etwa 1,5 Stunden und die Kosten für eine Wohnung am Arbeitsort im Gesamtausmaß von rund € 6.700,-- für einen Arbeitsplatz in Kauf nimmt, der Einkünfte von rund € 23.400,-- abwirft, wenn es einen vergleichbaren Arbeitsplatz in Kärnten gebe. Bezogen auf die individuelle Situation des Bw. muss daher auch vom Vorliegen eines strukturschwachen Gebietes im Sinne der als richtig erkannten Verwaltungspraxis ausgegangen werden.

Dass – wie das Finanzamt einwendet – der Bw. bereits einmal seinen Familienwohnsitz verlegt hat (und zwar im Jahr 2003 von C nach Kärnten), ist nicht schädlich. Die Frage der

Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen und können daher derartige Ereignisse in den Vorjahren grundsätzlich keine Rolle spielen. Vielmehr ist allein entscheidend, ob im Streitjahr eine Familienwohnsitzverlegung von Kärnten nach B zumutbar ist oder nicht. Aber abgesehen davon hat der Bw. mit seiner Wohnsitzverlegung von C nach Kärnten, nachdem er bereits die Arbeitsstelle in B hatte, wohl wirtschaftlich gehandelt (Aufgabe der Wohnung in C), während eine Familienwohnsitzverlegung von Kärnten nach B - wie oben ausgeführt - unwirtschaftlich wäre. Außerdem liegt die Vermutung nahe, dass die Aufgabe des Wohnsitzes in C eine Folge des Verlustes des dortigen Arbeitsplatzes und des Beginns der neuen Beschäftigung in B gewesen ist und nicht auf einem rein „privaten“ Entschluss beruhte.

Somit ist das Begehren auf Berücksichtigung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten als Werbungskosten dem Grunde nach berechtigt. Der Höhe nach sind die geltend gemachten Fahrtkosten von € 2.421,-- und die Miete und Betriebskosten für die Wohnung von € 4.320,--, nicht aber die Telefonkosten von € 190,40 anzuerkennen. Letztere stellen keine Kosten der doppelten Haushaltsführung dar. Zu diesen zählen bei einer angemieteten Wohnung nur die Miete und Betriebskosten sowie Kosten für die erforderlichen Einrichtungsgegenstände. Die Werbungskosten betragen daher € 6.741,--.

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 10. Juli 2009