



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch STB, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Adr., vom 30. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes fin vom 3. September 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit in X.

Er beehrte im Streitjahr die Berücksichtigung der Aufwendungen am Tätigkeitsort X (Wohnungskosten,) unter dem Titel doppelte Haushaltsführung im Ausmaß von € 7.592,86 und weiterer Werbungskosten in Höhe von € 2.346,20 (Arbeitsmittel in Höhe von € 857,77, Fachliteratur und Reisekosten sowie für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer).

Die Berücksichtigung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung wird mit dem Umstand begründet, dass ein Umzug seiner Frau und seiner Tochter von Y in eine 40m² große Garconniere nach X nicht möglich sei. Zudem besuche die Tochter den Sprachenzweig am Ker Gymnasium mit dem Spezialfach Italienisch, welcher in dieser Form in X nicht angeboten werde und zudem im Streitjahr die siebente Klasse besuche und daher vor der Matura stehe.

Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung seien 2007 und 2008 anerkannt worden.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 03.09.2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2009 fest.

Es anerkannte die Kosten für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer sowie die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung mit der Begründung, dass bei einem verheirateten Arbeitnehmer, dessen Ehegatte über kein eigenes Einkommen verfüge, die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung nur für einen Zeitraum von zwei Jahren zu berücksichtigen seien, nicht.

Von den begehrten Computerkosten (AFA, PC-Zusatzgerät) wurde ein Privatanteil im Ausmaß von 40% ausgeschieden.

Mit der am 30.09.2010 erhobenen Berufung wurde die Versagung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung und das Ausscheiden eines 40%igen Privatanteils von den Computerkosten bekämpft.

Begehrt wurde weiters die Berücksichtigung des bisher nicht geltend gemachten Kinderfreibetrages für die Tochter.

Der Bw. führt im Wesentlichen ins Treffen:

Unter Hinweis auf RZ 346 der Lohnsteuerrichtlinien könne die Beantwortung der Frage, ob eine Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar sei oder nicht, nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraum abhängig gemacht werden, vielmehr seien die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen.

Streitgegenständlich sei zu berücksichtigen, dass die Tochter im Jahr 2009 die 6. bzw. 7. Klasse des Gymnasiums in K, speziell den dortigen spezifischen Sprachenzweig Italienisch besuche, der in dieser Ausprägung (Deutsch, Latein, Englisch, Italienisch) IN X nicht angeboten werde.

Ein Schulwechsel, insbesondere im Hinblick auf die bevorstehende Matura sei nicht zumutbar. Eine weitere Unzumutbarkeit liege in dem Umstand, dass die Eltern der Ehegattin bereits sehr betagt und einen regelmäßigen, wöchentlichen Besuch der Tochter notwendig machten. In

Anlehnung an RZ 345 wird die Unzumutbarkeit auch damit begründet, dass der Arbeitgeber dem an eine verbilligte Wohnmöglichkeit zur Verfügung stellt. Die Garconniere verfüge über 40m² und bestehe aus einem Schlafrum mit integrierter Küchenecke sowie einem kleinen Bad, welche nicht als Familienwohnsitz geeignet sei.

Letztlich spreche auch für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung und gegen eine Verlegung des Familienwohnsitzes, dass die Ehegattin wieder ein Dienstverhältnis begründen möchte, wofür die Chancen in einem unbekannten Umfeld wesentlich schlechter stünden. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung (laut Aufstellung: Wohnungsmiete, Autoabstellplatz, diverse Wohnraumausstattung, Stromkosten) schränkte der Bw. auf € 4.561,96 ein.

Im Haushalt des Bw. befänden sich zwei PCs, die ausschließlich für private Zwecke verwendet würden. Hingegen werde der Computer, für welchen Werbungskosten begehrt würden, ausschließlich beruflich verwendet, weshalb das Ausscheiden eines Privatanteils nicht gerechtfertigt wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29.10.2010 gab das Finanzamt der Berufung des Bw. teilweise statt. Es anerkannte Werbungskosten in Höhe von € 1.306,18 (ohne Privatanteil für den PC) und berücksichtigte den begehrten Kinderfreibetrag, wies hingegen das Begehren auf Berücksichtigung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung ab.

Es begründete:

Hinsichtlich der Kosten der doppelten Haushaltsführung wird die Berufung abgewiesen. Maßgeblich für die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung sind Umstände, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (z.B. Alter der Eltern, Begründung eines Dienstverhältnisses). Erhebliche objektive Umstände hinsichtlich des Schulwechsels nach X wurden bisher nicht nachgewiesen, ebenso nicht konkrete wirtschaftliche Unzumutbarkeit.

Mit Vorlageantrag vom 01.12.2010 begehrt der Bw. die Berücksichtigung der nicht anerkannten Kosten für die doppelte Haushaltsführung:

Im gemeinsamen Haushalt des Bw. lebt auch die Tochter N, die im Frühjahr 2011 die Matura am Gymnasium in K ablegen wird. Sie besucht diese Gymnasium seit ihrem 10. Lebensjahr und absolvierte im Jahr 2009 das 2. Semester der 6. bzw. das 1. Semester der 7. Klasse. Die Matura wird von der Tochter in dem in K spezifisch entwickelten Sprachenzweig abgelegt, der in dieser Ausprägung der maturapflichtigen Fächer (Deutsch, Italienisch, Latein, Englisch) in X nicht angeboten wird. Ergänzend sei hier erwähnt, dass der Start des Italienisch-Unterrichtes bereits in der dritten Klasse erfolgte und ein Spezifikum am Gymnasium in K darstellt, aus diesen Gründen ist ein Schulwechsel nach X - auch objektiv nicht zumutbar – siehe RZ 345 der Lohnsteuer-Richtlinien. Der Familienwohnsitz ist kein Wochenenddomizil bzw. Zweitwohnsitz. Es handelt sich um den Mittelpunkt der Lebensinteressen. Eine Anmietung eines familiengerechten Wohnsitzes im Ballungszentrum X würde Mehrkosten verursachen, die

zumindest das Dreifache der bisher angefallenen Kosten verursachen würde. Diese Umstände können dem Bw. objektiv und wirtschaftlich nicht zugemutet werden, siehe dazu RR 10345 LStR. Im gegenständlichen Vorlageantrag werden folgende Tatsachen neu hervorgebracht: die Ehegattin des Bw. erzielt seit 01.10.2010 Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit in Höhe von € 350,00 monatlich.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Aufgrund eines telefonischen Bedenkenvorhaltes übermittelte der Bw. den Sondervertrag vom 20.10.2005, den Nachtrag zum Sondervertrag vom 15.11.2007, eine Bestätigung über das Vorliegen einer Haushaltsgemeinschaft am Wohnort in Y, einen Beschäftigungsnachweis der Ehegattin ab 01.10.2009 sowie Nachweise über den schulischen Erfolg der Tochter.

Mit Schreiben vom 22.08.2011 zog der Bw. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Nachfolgender Sachverhalt wird zugrunde gelegt:

Der Bw. pendelt zwischen X und seinem Familienwohnsitz in Y, wo seine Ehegattin und seine Tochter leben.

Auf Grundlage des am 20.10.2005 abgeschlossenen Sondervertrages zwischen dem Land X als Dienstgeber und dem Bw. leitet dieser seit Oktober 2005 an den X er Landeskliniken den Unternehmensbereich Informatik und Medizintechnik. Gem. Punkt 11 dieses Vertrages wurde das Dienstverhältnis auf bestimmte Zeit, nämlich fünf Jahre ab Beginn des Dienstverhältnisses befristet eingegangen. Es wurde die Option eingeräumt, dass nach Ablauf dieser fünfjährigen Frist das Dienstverhältnis – entsprechend der im X er Objektivierungsgesetz genannten Bestimmungen zur Bestellung von Führungskräften – neuerlich auf fünf Jahre befristet – verlängert werden kann.

Mit Nachtrag vom 10.09.09 zum Sondervertrag vom 20.10.2005 wurde – in Abänderung des Punktes 11 des Sondervertrages vom 20.10.2005 - das Dienstverhältnis auf unbestimmte Zeit verlängert.

Die Tochter besucht seit ihrem 10. Lebensjahr das Gymnasium in K (Einstieg im September 2003). Sie absolvierte im Jahr 2009 das 2. Semester der 6. bzw. das 1. Semester der 7. Klasse in K. Die Matura wird von der Tochter in dem in K spezifisch entwickelten Sprachenzweig (Deutsch, Italienisch, Latein, Englisch) abgelegt. Der Start des Italienisch-Unterrichtes erfolgte bereits in der dritten Klasse.

Beim Wohnsitz in Y handelt es sich um ein Eigenheim, bei welchem es sich um den Familienwohnsitz und um den Mittelpunkt der Lebensinteressen handelt.

Bei der Wohnung am Beschäftigungsort handelt es sich um eine rund 40m² große Garconniere. Bei den beehrten Kosten für die doppelte Haushaltsführung handelt es sich um Aufwendigen für Wohnungsmiete, Autoabstellplatz, diverse Wohnraumausstattung und Stromkosten.

Die Ehegattin erzielte bis 30.09.2010 keine Einkünfte. Ab 01.10.2010 geht die Ehegattin des Bw. einer geringfügigen Beschäftigung (Monatslohn ab 10/ 2010: € 350,00) am Ort des Familienwohnsitzes in Y nach.

B) Rechtliche Würdigung:

Voran zu stellen ist, dass der begehrte Kinderfreibetrag in Höhe von € 220,00 zusteht und dem Begehren keinen Privatanteil bei den beehrten PC-Kosten auszuscheiden seitens des Finanzamtes (in der Berufungsvorentscheidung) Rechnung getragen wurde. Beiden Berufungspunkten wird auch in der Berufungsentscheidung entsprochen.

Ausschließlich strittig verbleibt die Berücksichtigung des auf € 4.561,96 eingeschränkten Mehraufwandes für die doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach.

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

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

Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

Grundsätzlich ist auszuführen, dass Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen als Werbungskosten absetzbar sind . Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist dann beruflich veranlasst (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 10. GL § 16 Anm. 25 "Doppelte

Haushaltsführung - Allgemeines"), 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 nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Streitgegenständlich steht außer Streit, dass eine tägliche Rückkehr an den Ort des Familienwohnsitzes in Y unzumutbar ist.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121; VwGH 22.2.2000, 96/14/0121; VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241).

Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichen objektiven Gewicht sind (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083). Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (zB VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Der Bw. führt nun in der Berufung betreffend das Jahr 2009 hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach X hauptsächlich ins Treffen, dass die Tochter im Streitjahr 2009 das 2. Semester der sechsten bzw. das 1. Semester der siebenten Klasse des dortigen Gymnasiums mit dem Spezialfach Italienisch besuche und praktisch vor der Matura stehe.

Auch sei ein Umzug wirtschaftlich unzumutbar, weil eine Anmietung eines familiengerechten Wohnsitzes im Ballungszentrum X Mehrkosten verursachen würde, die zumindest das Dreifache der bisher angefallenen Kosten verursachen würde. Diese Umstände könnten dem Bw. objektiv und wirtschaftlich nicht zugemutet werden, insbesondere bei Bestehen eines befristeten Dienstverhältnisses des Bw. bis 30.09.2010 (! Anm.: richtig 2009) und bei Bestehen eines Dienstverhältnisses der Ehegattin seit 01.10.2010.

Zur Untermauerung seines Begehrens verweist der Bw. u.a. auf zwei UFS Entscheidungen: RV/0606-W/10 vom 23.06.2010 und auf RV/0123-F/10 vom 17.11.2010.

Der vom Bw. zitierten Entscheidung RV/0606-W/10 vom 23.06.2010 liegt insofern ein anderer Sachverhalt zugrunde:

Im zitierten Verfahren versuchte der Bw am Ort des neuen Familienwohnsitzes vergeblich eine seinen Fähigkeiten und seinem beruflichen Spezialwissen entsprechende Tätigkeit zu finden. Zudem wurde die Zusammenlegung von Familienwohnsitz und Berufswohnsitz angestrebt, wobei einerseits zwei Optionen (Wien oder Asien) offen gehalten wurden und andererseits als zeitliches Limit der Abschluss der Volksschule der Tochter in Salzburg stand.

Ein derartiger Sachverhalt liegt aber streitgegenständlich nicht vor.

In der Entscheidung zu RV/0123-F/10 vom 17.11.2010 war das Vorliegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung selbst unstrittig, Uneinigkeit bestand über die Höhe der begehrten Kosten infolge des Umstandes, dass eine Eigentumswohnung im Ausmaß von rund 105m² angemietet worden war.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist **aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres** zu beurteilen (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; 15.11.2005, 2005/14/0039; 26.7.2007, 2006/15/0047), ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 94/14/0198).

Streitgegenständlich hat der Bw. nun im Jahr 2005 einen auf fünf Jahre befristeten Dienstvertrag mit Dienort in X abgeschlossen. Dieser befristete Vertrag wurde im Streitjahr mittels **Nachtrag vom 10.09.2009** zu dem erstgeschlossenen Vertrag auf unbestimmte Zeit verlängert.

Weder in der vom Bw. ins Spiel gebrachten absehbaren Pflegebedürftigkeit der Schwiegereltern noch in den vorgebrachten wirtschaftlichen Gründen (höhere Wohnungskosten, die andere Einwohner ebenso trifft) ist ein Unzumutbarkeitsgrund für die Verlegung des Familienwohnsitzes nach X zu erblicken. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes aus wirtschaftlichen Gründen ist beispielsweise dann unzumutbar, wenn durch die Tätigkeit des Ehepartners (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte aus einer

Erwerbstätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 erzielt werden, oder wenn der Ehepartner die familieneigene Landwirtschaft bewirtschaftet und dadurch die Eigenversorgung der im gemeinsamen Haushalt lebenden Personen ganz oder teilweise gedeckt wird (sog. Naturalbeitrag). Betragen diese Einkünfte zusammen mit dem - nach dem Preisniveau des Arbeitsortwohnsitzes des Steuerpflichtigen zu bemessenden - Naturalbeitrages des Ehepartners nicht einmal zehn Prozent des Familieneinkommens, so liegt kein wesentlicher Beitrag zum Familieneinkommen vor. In solchen Fällen ist eine Verlegung des Familienwohnsitzes aus wirtschaftlichen Gründen im Regelfall nicht unzumutbar (UFS vom 06.02.2006, GZ RV/0002-G/06).

Im hier nun streitgegenständlich zu beurteilenden Fall erachtet der Unabhängige Finanzsenat angesichts des Umstandes des Abschlusses eines auf fünf Jahre befristeten Vertrages im Jahr 2005 **im Zusammenhang** mit dem Umstand, dass im Zeitpunkt der Umwandlung des befristeten Dienstvertrages in einen unbefristeten Dienstvertrag im September 2009 die Tochter bereits das erste Semester der siebenten Klasse des dortigen Gymnasiums besuchte und infolgedessen ein Jahr vor dem Maturajahr stand, die Verlegung des Familienwohnsitzes von Y nach X zu diesem Zeitpunkt als unzumutbar. Der Besuch der siebenten Klasse eines Gymnasiums und die damit einhergehende bereits gefallene Entscheidung für bestimmte Maturafächer, in denen im nächsten Jahr die Reifeprüfung abgelegt werden soll, stellen einen als gewichtig anzusehenden Grund für das Beibehalten des Familienwohnsitzes dar. Dieser Umstand ist nach Ansicht der Referentin auch nicht mit einem durchaus zumutbaren Wohnsitzwechsel während der Volksschulzeit nach Ende eines Schuljahres vergleichbar, da die Ablegung der Reifeprüfung eine doch wesentlich intensivere Vorbereitungszeit erforderlich macht und ein Wechsel ein Jahr vor dem Maturajahr im gegenständlichen Fall eine wesentliche Erschwernis für die Tochter (Schulwechsel, eventueller Fächerwechsel und Professorenwechsel) bedeuten würde.

Dass die Erziehung und Betreuung von minderjährigen Kindern und die Bewahrung des familiären Umfeldes für diese Kinder gewichtige Gründe darstellen können, die für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes sprechen, hat der VwGH mehrmals zum Ausdruck gebracht (VwGH vom 20.09.2007, 2006/14/0038, zuletzt 24.06.2010, 2007/15/0297).

Darauf Bezugnehmend erachtet der Unabhängige Finanzsenat das Vorliegen gewichtiger in der privaten Lebensführung verankerte Gründe als gegeben, die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung im Streitjahr begründen.

Aufgrund dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Darstellung der Bemessungsgrundlagen:

Laut	Erklärung	Einkommen- Steuerbescheid	Berufungsvor- entscheidung	Berufungs- entscheidung
Arbeitsmittel	857,77	663,78	857,77	857,77
Fachliteratur	296,41	296,41	296,41	296,41
Reisekosten	152	152	152	152
Arbeitszimmer	2346,2	0	0	0
	3.652,38	1.112,19	1.306,18	1.306,18
Doppelte Haushaltsführung	7.292,86	0,00	0,00	4.561,96
Summe				5.868,14

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. August 2011