



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 11

GZ. RV/0461-S/07,
miterledigt RV/0462-S/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2001 und 2002 (eingebracht am 19. April bzw. 19. März 2006) machte der Berufungswerber (Bw.) Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend.

Mit Anbringen vom 20. März 2006 ersuchte der Bw. um Wiederaufnahme seiner Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001, 2003 und 2004. Nach einer Fachberatung seien neue, noch nicht veranlagte Positionen (Doppelte Haushaltsführung) offensichtlich geworden. Er sei im H als Erzieher im Internat (nicht als Lehrer) tätig gewesen. Gleichzeitig sei er beim Landesschulrat für die Zuteilung eines Lehrerpostens gemeldet gewesen. Daher seien eine Anstellung beim LSR und damit eine berufliche Versetzung jederzeit möglich gewesen. Ab Mai 2004 sei das Zimmer in Salzburg wegen des Beginns des Hausbaus in X gekündigt gewesen.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagungen 2001 und 2002 wurde diesen Aufwendungen die Anerkennung versagt. Ermittlungen hätten ergeben, dass der Bw. in B keinen eigenen Haushalt geführt habe, sondern nur im Haushalt der Eltern wohnhaft gewesen sei. Ein Zimmer im Haus der Eltern gelte steuerlich nicht als eigener Haushalt. Der Anregung auf

Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung 2001, 2003 und 2004 habe daher nicht entsprochen werden können.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 erhobenen Berufungen führte der Bw. Folgendes aus: Nach dem plötzlichen und unerwarteten Tod seiner Mutter sei es seine Aufgabe gewesen, den Haushalt in einer geregelten Art und Weise zu führen. Sein Vater sei in dieser Zeit nicht in der Lage gewesen, den Haushalt in einer ansprechenden Form zu führen. Er sei daher ein integraler Bestandteil des elterlichen Haushalts und auch nicht unerheblich für den Fortbestand der Familie verantwortlich gewesen. Sein Wohnsitz in B sei der absolute Mittelpunkt seines Lebensinteresses und habe nicht nur den „Wohnsitz der Eltern“ dargestellt. Sein „allfällig weiterer Wohnsitz“ in Salzburg, sei ein Zimmer (ca. 16 m²) gewesen, Bad und Küche habe er mitbenutzen können. Die restlich zur Verfügung stehende Wohnfläche sei von den Besitzern des Hauses bewohnt worden. Damit sei dieses Zimmer keinesfalls für ein dauerndes Wohnbedürfnis geeignet gewesen. Da in dieser Zeit auch eine Zuweisung (Lehrer) von Seiten des LSR für Vertretungs- oder Karenzstunden jederzeit möglich gewesen wäre, sei die Aufrechterhaltung der Wohnmöglichkeit in Salzburg unbedingt erforderlich gewesen. Weiters wurde nachstehender Auszug aus dem Lohnsteuerprotokoll des BMF wiedergegeben: *Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (22.1987, 87/14/0066) ist der Fall anders zu beurteilen, wenn der ledige Steuerpflichtige am Arbeitsort nur eine einfache Unterkunft bezieht, die keinen Wohnsitz darstellt, also nicht geeignet ist, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen (zB. eine einem „Burschenzimmer“ ähnliche Unterkunft) und seinen Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) im Haus der Eltern beibehält. In diesem Fall seien Aufwendungen für die Unterkunft am Arbeitsort Werbungskosten, ebenso stehen Familienheimfahrten zu.*

In Erfüllung eines Ergänzungsauftrages übermittelte der Bw. in weiterer Folge die Sterbeurkunde seiner Mutter (Todestag 4. August 1997), eine Meldebestätigung der Gemeinde B , die das Elternhaus bis zum 5. Oktober 2004 als Hauptwohnsitz und danach als Nebenwohnsitz ausweist, der Nachweis der in den Jahren 2001 und 2002 geleisteten Mietzahlungen für das Zimmer in Salzburg, eine Auflistung der monatlichen Familienheimfahrten für die Jahre 2001 und 2002 sowie die Rechnungen für diverse Einrichtungsgegenstände aus dem Jahr 2001.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 19. Juli 2006 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab: *Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort einen zweiten Haushalt führt. Ist die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit*

*am auswärtigen Ort für den Steuerpflichtigen mit keinerlei Kosten verbunden
(Wohnmöglichkeit bei den Eltern), so kann von Mehrkosten nicht gesprochen werden.*

Mit Schreiben vom 30. Mai 2006 teilte das Finanzamt dem Bw. unter Verweis auf die Berufungserledigung der Jahre 2001 und 2002 mit, dass dem Antrag auf Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2003 und 2004 mangels Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen nicht Folge geleistet werden könne.

Hierauf wurde ein Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Die Berufung richte sich gegen die Ablehnung der Zuerkennung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten für die Jahre 2001 und 2002 sowie die Ablehnung des Wiederaufnahmeantrages für die Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2003 und 2004. Begründend wurde ausgeführt, doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten würden vorliegen, da im elterlichen Haushalt Kosten im Rahmen der Haushaltsführung und des alltäglichen Zusammenlebens angefallen seien.

Im Telefonat vom 19. Jänner 2008 bestätigte der Bw., dass er im Hause seines Vaters ein eigenes Zimmer gehabt habe und die restlichen Räume mitbenutzt habe. Bei den im Vorlageantrag erwähnten Kosten handle es sich nicht um Mietzahlungen, sondern um Kostenbeteiligungen bei diversen Anschaffungen, Reparaturen und Lebensmitteln. Nach dem Abschluss des Studiums im Juli 1999 habe er das Übungsjahr als Lehrer absolviert und sei danach nur beim Landesschulrat für Salzburg auf der Warteliste für die Zuteilung eines Lehrerpostens im Bundesland Salzburg gewesen. Das zur Überbrückung der Wartezeit eingegangene Dienstverhältnis im H sei unbefristet gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung 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.

Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum

Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand können für eine "gewisse Übergangszeit" Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsplatz als Werbungskosten anerkannt werden (vgl. VwGH 18. Dezember 1997, 96/15/0259). Für diese Übergangszeit können bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort auch Aufwendungen für Heimfahrten Berücksichtigung finden, weil es diesem Arbeitnehmer zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen. (vgl. VwGH 3. März 1992, 88/14/0081).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der 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 Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 2004, 2001/14/0178, und vom 21. Juni 2007, 2006/15/0079, mwN). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. November 2006, 2005/15/0011). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2006/15/0047).

Im Hinblick auf die Entfernung zwischen A und B war die tägliche Rückkehr von der Arbeitsstätte des Bw. an den Hauptwohnsitz in B zweifellos unzumutbar. Der in den Berufsjahren ledige und alleinstehende Bw. bewohnte dort ein im Haus des Vaters gelegenes Zimmer. Die übrigen Räumlichkeiten wurden gemeinschaftlich genutzt. Dafür war keine Miete zu zahlen, es kam zu Kostenbeteiligungen bei diversen Anschaffungen, Reparaturen und Lebensmitteln. In Salzburg, Adr., bewohnte der Bw. ein noch zu Studienzeiten angemietetes, ca. 16 m² großes Zimmer mit Mitbenützung von Bad und Küche (lt. Melddaten Nebenwohnsitz vom 30.6.1998 bis 13.10.2004). Der Bw. beendete im Jahr 1999 sein Lehramtsstudium in Salzburg und absolvierte bis zum 8. September 2000 sein Übungsjahr. Im Anschluss war der Bw. beim Landesschulrat für Salzburg für die Zuteilung eines Lehrerpostens im Bundesland Salzburg gemeldet. Zur Überbrückung der Wartezeit nahm der Bw. im Oktober 2000 eine Stelle als Erzieher im H an und war dort bis September

2004 in einem unbefristeten Dienstverhältnis tätig. Seit 2004 ist der Bw. nunmehr als Lehrer tätig. Der Bw. beantragte erstmals für das Jahr 2001 Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten (insgesamt bis April 2004).

Im konkreten Fall ist nun die Frage zu prüfen, ob dem Bw. die Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsstandort bzw. dessen Einzugsbereich zumutbar war.

Zunächst führt der Bw. die schwierige familiäre Situation nach dem plötzlichen Ableben seiner Mutter im August 1997 ins Treffen, in der es auch seine Aufgabe gewesen sei, den Haushalt in einer geregelten Art und Weise zu führen, nachdem sein Vater in dieser Zeit dazu nicht in der Lage gewesen sei. Er sei nicht unerheblich für den Fortbestand der Familie verantwortlich gewesen. B sei der absolute Mittelpunkt seines Lebensinteresses gewesen. Mit diesem Vorbringen stellt der Bw. persönliche (familiäre) Beweggründe für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes in St. Valentin dar. Berücksichtigt man, dass der Tod der Mutter zu Beginn des ersten Streitjahres (2001) doch bereits dreieinhalb Jahre zurückgelegen ist, so kann den vom Bw. geschilderten familiären Umständen in den Berufsjahren nicht mehr so schweres Gewicht beigemessen werden, dass sie eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in den Nahebereich des Beschäftigungsstandortes begründen könnten.

Auch aus der Tatsache, dass der Bw. die Stelle eines Erziehers im H im Jahr 2000 nur zur Überbrückung der Wartezeit bis zur Zuteilung eines Lehrerpostens durch den Landesschulrat für Salzburg (im Bundesland Salzburg) angenommen hat, folgt nicht, dass die Wohnsitzverlegung nach Salzburg unzumutbar gewesen wäre. Zunächst ist festzuhalten, dass sich der Bw. nur beim Landesschulrat für Salzburg und damit um Zuteilung eines Lehrerpostens im Bundesland Salzburg, somit jedenfalls außerhalb des Einzugsbereiches des Hauptwohnsitzes in B, beworben hat. Weiters ist das Dienstverhältnis in A unbefristet gewesen und hat tatsächlich über einen Zeitraum von vier Jahren bestanden. Im Hinblick auf die mögliche Zuweisung von Karenz- oder Vertretungsstunden durch den Landesschulrat hat der Bw. schließlich die Aufrechterhaltung einer Wohnmöglichkeit in Salzburg selbst als unbedingt erforderlich erachtet, sodass sich auch diesbezüglich keine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ergibt.

Dem weiteren Einwand des Bw., sein Zimmer in Salzburg sei keinesfalls zur Befriedigung eines dauernden Wohnbedürfnisses geeignet gewesen, mag zutreffend sein. Allerdings hat der Bw. nicht dargetan, dass er nach Aufnahme des Dienstverhältnisses im Oktober 2000 versucht hätte bzw. es nicht möglich gewesen wäre, diese seit Studienzeiten bewohnte Unterkunft durch eine geeignete Wohnung (wobei an die Größe und Ausstattung einer Wohnung eines Alleinstehenden keine überzogenen Anforderungen zu stellen sind) zu ersetzen, sodass sich auch aus diesem Vorbringen nichts für den Standpunkt des Bw. gewinnen lässt (vgl. auch

VwGH 30.1.1991, 90/13/0030). Hinsichtlich des vom Bw. in diesem Zusammenhang zitierten Lohnsteuerprotokolls ist festzuhalten, dass dieses für den UFS nicht bindend ist.

Insgesamt hat der Bw. somit keine Gründe vorgebracht, auf Grund derer es unzumutbar gewesen wäre, seinen Wohnsitz im Haus des Vaters aufzugeben. Damit liegen aber die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten nicht vor.

Aber auch aus einem anderen Grund sind die Voraussetzungen für die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung nicht gegeben.

Die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung eines alleinstehenden Arbeitnehmers setzt einen eigenen Hausstand am Heimatort voraus. Ein eigener Haustand erfordert, dass er aus eigenem Recht (zB. Eigentum, eigener Mietvertrag) genutzt wird.

Das ist hier nicht der Fall. Der Bw. wohnte – wenn auch gegen Kostenbeteiligung - in B im Haushalt seines Vaters, bei dem er über ein eigenes Zimmer verfügte. Die weiteren Räumlichkeiten wurden gemeinsam genutzt. Es entspricht der herrschenden Rechtsauffassung, dass ein im elterlichen Wohnungsverband gelegenes Zimmer nicht als „eigener Haushalt“ bzw. „eigene Wohnung“ anzusehen ist (vgl. ua. das in dem vom Bw. zitierten Lohnsteuerprotokoll 1999 angeführte Erkenntnis vom 22. September 1987, 87/14/0066). Der Bw. führte als bei seinem Vater wohnend keinen eigenen Haushalt, weswegen ihm die Verlegung des Wohnsitzes bzw. die Gründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bzw. dessen Einzugsbereichs sofort zumutbar war. Dadurch konnten ihm auch keine als Werbungskosten abzugsfähigen doppelten Kosten für die Führung eines weiteren Haushaltes am Beschäftigungsstandort entstehen, ebenso sind die geltend gemachten Fahrtkosten der privaten Lebensführung zuzurechnen und fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988.

Die Berufungen für die Jahre 2001 und 2002 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Zum Berufungspunkt „Ablehnung des Wiederaufnahmeantrages für die Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2003 und 2004“ ist zu bemerken:

Die hierzu in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2002 ergangene Mitteilung, wonach der Anregung um Wiederaufnahme der Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2001, 2003 und 2004 nicht entsprochen werden konnte, hat lediglich informativen Charakter und bleibt daher ohne Einfluss auf das streitgegenständliche Verfahren. Es liegt diesbezüglich kein bekämpfter Wiederaufnahmbescheid vor, der einer Erlösung durch den Unabhängigen Finanzsenat zugänglich wäre.

Salzburg, am 8. Februar 2008