



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., geb. XX, XX. whft., vom 25. November 2005 gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 10. November 2005 entschieden:

### Spruch:

Der Berufung wird teilweise statt gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) bezog im Kalenderjahr 2003 als Angestellte einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

In der Einkommensteuererklärung 2003 machte sie Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung und zwar Kosten für den Zweitwohnsitz von € 4.353,42 und Kosten für Familienheimfahrten von € 3.638,54 geltend. In der Beilage zur Steuererklärung wurde hierzu folgender Sachverhalt dargelegt:

"In bin Alleinerzieherin von zwei minderjährigen Kindern im Alter von 12 und 13 Jahren (2003). Mein Familienwohnsitz befindet sich in XXX., in einer strukturschwachen Region in Mittelburgenland. Ich habe dort in einem Wohnhaus, das im Eigentum meiner Eltern steht, eine eigene Wohnung mit eigenem Eingang und sämtlichen erforderlichen Nutz-

und Wohnräumen (WC, Bad, Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer). In dieser Wohnung, die auch meine Ehewohnung war und in der meine beiden Kinder wohnen, führe ich einen eigenen, selbständigen Haushalt und trage auch Kosten hierfür (z.B. Einrichtungskosten, Instandsetzungskosten).

Nach Abschluss meines Wirtschaftsstudiums konnte ich nur in Wien eine ausbildungsadäquate Beschäftigung erlangen, sodass ich meinen seinerzeitigen studienbedingten Zweitwohnsitz in Wien in der Folge berufsbedingt beibehalten musste. Seit Dezember 2001 bin ich in der Wirtschaftsprüfung für eine in Wien ansässige Kanzlei tätig und musste regelmäßig an den Wochenenden zwischen meinen Zweitwohnsitz in Wien und dem Familienwohnsitz in XXX pendeln. Ich benutzte dazu meinen Pkw. Die kürzeste, einfache Fahrtstrecke beträgt rund 110 Kilometer.

Das Verlegen des Familienwohnsitzes nach Wien ist nicht zumutbar, weil meine unmündig, minderjährigen Kinder noch der Obsorge und Aufsicht eines Familienangehörigen bedürfen. Diese Aufgabe wird während meiner beruflichen Abwesenheit von den Großeltern wahrgenommen. Eine Mitübersiedlung der gesamten Familie erscheint mir aus wirtschaftlichen Gründen nicht tragbar. Hinzukommt, dass bei meiner Berufstätigkeit (Wirtschaftsprüfung) laufend Reisen und unregelmäßige, saisonal schwankende Arbeitszeiten auftreten, sodass ich als so genannte Alleinerzieherin in wesentlich höherem Maße darauf angewiesen war, dass die Großeltern die Obhut für die Kinder übernehmen. Sie erfüllen gleichsam an Stelle des (Ehe)Partners diese familiäre Funktion und sind nicht bloß Aufsichtsperson ("Leihoma"), sondern Bezugsperson der Kinder."

Vom Finanzamt wurden im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10.11.2005 die Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung nicht anerkannt. weil die Beibehaltung des Familienwohnsitzes im Burgenland auf privaten Gründen beruhe. Ergänzend wurde der Bw. als Alleinerzieherin mitgeteilt, dass die Verlegung des Hauptwohnsitzes dann unzumutbar sei, wenn am Familienwohnsitz der andere Partner eine Beschäftigung ausübe und mit seinem Einkommen wesentlich zum Familienhaushalt beitrage. Gerade diese Voraussetzung sei aber in ihrem Fall nicht gegeben.

Mit Schriftsatz vom 25.11.2005 erhab die Bw. gegen diesen Bescheid form- und fristgerecht Berufung und beantragte die Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung zu berücksichtigen. Sie wies nochmals darauf hin, dass sie in einer strukturschwachen Region lebe, in der sie keine ihrer Ausbildung entsprechende Beschäftigung finden könne. Ihre Tätigkeit sei von unregelmäßigen, saisonalen schwankenden Arbeitszeiten und Reisen (Wirtschaftsprüfung vor Ort beim Klienten), die zum Teil auch kurzfristig vorzunehmen

gewesen wären und das ganze Bundesgebiet betreffen konnten, gekennzeichnet. In der beruflichen Realität habe das bedeutet, dass vor allem in der "Hauptsaison" anlassbezogen lange Arbeitszeiten (bis 21.00 oder 22.00 Uhr) oder spontan ein mehrtägiger, auswärtiger Aufenthalt (z.B. in Tirol oder Vorarlberg) erforderlich waren. Gründe der Unzumutbarkeit, wie sie die RZ 345 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 nennen, würden deshalb auch bei ihr vorliegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.12.2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wird angeführt, dass Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Berufsstand, das Vorliegen eines Mehraufwandes sei. Ist die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort für den Steuerpflichtigen mit keinerlei Kosten verbunden (z.B. Wohnmöglichkeit bei den Eltern) oder werden Kosten nicht nachgewiesen, so könne von keinen Mehrkosten ausgegangen werden und die Frage der Zumutbarkeit des Verlegens des Familienwohnsitzes stelle sich somit nicht mehr.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde von der Bw. die Bezahlung der Betriebskosten für den Zweitwohnsitz (€ 3.460,08) durch Vorlage der Bankbelege nachgewiesen. Zudem reichte sie folgende ergänzende Stellungnahme zu ihrer Berufssituation ein:

"Nach Ende meines Studiums im Jahr 2001 habe ich mir die Steuerberaterprüfung zum Ziel gesetzt. Für diese Prüfung ist es Voraussetzung 3 Jahre bei einem Wirtschaftstreuhänder (Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) zu arbeiten.

Die Kanzlei in der ich tätig war, hat ihren Geschäftssitz in Wien und war eher auf Wirtschaftsprüfung (Jahresabschlussprüfung) spezialisiert. Der Klientenstock der Kanzlei umfasste große Konzerne, deren Geschäftssitze in ganz Österreich verteilt waren. Mein Chef versuchte auf die persönliche Situation seiner Mitarbeiter sehr wohl Rücksicht zu nehmen (das heißt mein Einsatzgebiet war fast ausschließlich Wien und Umgebung), aber wenn Not am Mann war, musste man damit rechnen kurzfristig irgendwo (in ganz Österreich) eingesetzt zu werden.

Im Jahr 2003 war ich zum Beispiel 4 Wochen im Zuge einer Vorprüfung eines großen Konzerns in ganz Österreich unterwegs. Das heißt von September bis November 2003 verbrachten mein Kollege und ich 1 Woche abwechselnd in Wien und die nächste Woche jeweils in einem anderen Bundesland.

Zusätzlich zu diesen wechselnden Einsatzgebieten wäre zur Tätigkeit in der Wirtschaftsprüfung noch zu erwähnen, dass es eine Hochsaison gibt, die ich von Mitte Dezember bis Mitte Mai eingrenzen würde. In dieser Zeit werden unzählige Überstunden gemacht, die im Sommerloch abgebaut werden können. Das tägliche Arbeitsende in dieser Zeit ist nicht planbar."

## ***Über die Berufung wurde erwogen:***

### **1. Rechtsgrundlage**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 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 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

- Z 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- Z 2. e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes 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 Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche 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, VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Von entscheidender Bedeutung ist, dass die Begründung oder Aufrechterhaltung des zweiten Haushaltes ausschließlich beruflich veranlasst ist (VwGH 26.11.196, 95/14/0124). Dies ist beispielsweise bei einer privat mitveranlassten Vermögensbildung durch Erwerb einer Eigentumswohnung oder bei gehobenen Wohnansprüchen am Beschäftigungsstandort nicht der Fall. Da es sich um Kosten der persönlichen Lebensführung handelt, muss zur Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in einer typisierenden Betrachtungsweise ein strenger Beurteilungsmaßstab angelegt werden.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- der Steuerpflichtige oder sein (Ehe-)Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen (mehr als 2.200,-- Euro jährlich) oder
- aus anderen gewichtigen Gründen die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsstandortes nicht zugemutet werden kann (LStR 2002 RZ 341 und 345).

Andere gewichtige Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes sind insbesondere:

- ständig wechselnde Arbeitsstätten (z.B. Bauarbeiter, Arbeitskräfteüberlassung),
- befristete Tätigkeiten,
- (Mit)Übersiedlung pflegebedürftiger Angehöriger,
- wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist.

Im gegenständlichen Fall steht in Streit, ob im Sinne der vorstehenden Ausführungen gewichtige Gründe vorliegen, weshalb der Bw. die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar war und ob die Bw. durch einen zweiten Haushalt Mehrkosten zu tragen hatte.

## **2. Mehrkosten einer doppelten Haushaltsführung**

Das Finanzamt vermeinte in der Berufungsvorentscheidung, dass die Bw. – in Anlehnung an die Entscheidung des VwGH vom 16.03.1988, 87/13/0200 - am Familienwohnsitz eine kostenlose Wohnmöglichkeit bei den Eltern gehabt habe, weshalb die Kosten für die Wohnung am Berufsort nur die gewöhnlichen von jedermann zu tragenden Wohnkosten bilden würden, die unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG fallen.

Der Sachverhalt des Erkenntnisses des VwGH vom 16.03.1988, 87/13/0200 unterscheidet sich aber vom gegenständlichen Fall in einem wesentlichen Punkt. Die Bw., eine zweifache Mutter, führte sowohl am Familienwohnsitz als auch am Berufsort einen eigenen, selbständigen Haushalt, sodass unzweifelhaft eine zweifache Haushaltsführung vorlag. Im anderen Fall hingegen, handelte es sich um einen ledigen, kinderlosen Steuerpflichtigen, der seinen Familienwohnsitz noch im Haushalt der Eltern hatte und bloß am Berufsort einen

selbständigen Haushalt führte. Bei Letzterem ist somit bloß eine einfache und keine doppelte Haushaltsführung vorgelegen.

Aus dem Steuerakt sind weder Ermittlungen noch Indizien festzustellen, dass die eigenständige Haushaltsführung der Bw. am Familienwohnsitz oder am Zweitwohnsitz mit keinen Kosten verbunden gewesen wären und daher kein Mehraufwand vorliegen würde.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung erfolgt üblicherweise die selbständige Haushaltsführung einer 34-jährigen, allein erziehenden oder verheirateten Steuerpflichten, die über ausreichendes Einkommen verfügt, auf eigene Kosten, auch wenn sich der Haushalt in einer Wohnung befindet, die im Eigentum der Eltern steht. Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung sind aber nach herrschender Rechtsansicht nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Haushaltsskosten insgesamt günstiger sind, als sie in typisierender Betrachtungsweise gewöhnlich von Steuerpflichtigen zu tragen sind. Liegen die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vor, können die gesamten Wohnungskosten des berufsbedingten Zweitwohnsitzes (bis zur Höhe der durchschnittlichen Hotelkosten, maximal € 2.200,-- monatlich) abgesetzt werden und nicht bloß die Wohnungskosten, die in typisierender Betrachtungsweise die gewöhnlichen Wohnungskosten eines Steuerpflichtigen übersteigen (objektivierte Mehrkosten).

### **3. Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes**

Weshalb das Finanzamt den Anspruch der Bw. mit der Begründung abweist, dass sie keinen (Ehe)Partner habe, der durch eine Beschäftigung am Familienwohnsitz wesentlich zum Familieneinkommen beiträgt, anstelle das Vorliegen anderer gewichtiger Unzumutbarkeitsgründe zu prüfen, ist unverständlich. Die Beurteilung der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes erfordert ein Eingehen auf die damit verbundenen Folgen. Eine Wohnsitzverlegung kann nicht nur aus wirtschaftlichen Gründen (z.B. Einkünfte des Ehepartners von € 2.200,--) sondern auch aus sozialen Gründen unzumutbar sein (Übersiedlung pflegebedürftiger Angehöriger).

Aus den Sachverhaltsangaben der Bw. geht hervor, dass für sie als allein erziehende Mutter zweier unmündiger Kinder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes von essentieller Bedeutung für ihre konkrete Berufstätigkeit war. Nur am Familienwohnsitz war nämlich durch die Übernahme der Obhut der Großeltern über die Kinder gewährleistet, dass die Berufsausübung, die von Reisen und unregelmäßiger Arbeitszeit geprägt war, unter Wahrung ihrer Verpflichtungen als Erziehungsberechtigte ausgeübt werden konnte.

Nach dem aktenkundigen Sachverhalt ist deshalb von der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes auszugehen, weil im Haushalt der Bw. unmündige Kinder wohnhaft waren, die dort durch nahe Familienangehörige betreut wurden und die im Hinblick auf ihr

Alter noch einer Obhut bedurften. Eine Mit(Übersiedlung) der die Kindesobsorge wahrnehmenden Familienangehörigen wäre wirtschaftlich unverhältnismäßig, die Beendigung der Kindesobhut durch eine familiäre Bezugsperson (Großeltern) sozial unzumutbar gewesen (ebenso UFSW, RV/0638-W/02 vom 25.7.2003 sowie LStR 2002 RZ 345).

Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung waren im vorliegenden Fall erfüllt. Die dargelegten Wohnungskosten für den Zweitwohnsitz sind mit Ausnahme der Ausgaben für die Haushaltsversicherung (€ 100,36) als Werbungskosten anzuerkennen. Zu den abzugsfähigen Aufwendungen eines berufsbedingten Doppelwohnsitzes gehört nicht die Haushaltsversicherung (vgl. Doralt, EStG, § 4 TZ 356).

#### **4. Familienheimfahrten**

Anzumerken ist, dass in der erstinstanzlichen Entscheidung die Kosten der Familienheimfahrten scheinbar übersehen wurden. Die in der Berufsvorentscheidung angestellten Überlegungen zu den Mehrkosten des Doppelwohnsitzes konnten keinesfalls für die Ausgaben der Familienheimfahrten gelten. Die Frage der Zumutbarkeit des Verlegens des Familienwohnsitzes hätte sich für das Finanzamt sehr wohl gestellt.

Da – wie bereits oben ausgeführt – die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung gegeben waren, sind die Kosten für die Familienheimfahrten bis zum Höchstbetrag des Pendlerpauschales (§ 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c i.V.m. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG) einkunftsmindernd anzusetzen. Das sind im Veranlagungsjahr 2003 € 2.100,--. Soweit die tatsächlichen Fahrtkosten (€ 3.638,54) den Pauschbetrag überstiegen haben, waren Werbungskosten nicht zu berücksichtigen.

#### **5. Zusammenfassung**

Im Veranlagungsjahr 2003 waren beruflich veranlasste Mehrkosten einer doppelten Haushaltsführung in Höhe von € 4.253,06 sowie Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 2.100,-- als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der beantragte Mehrbetrag von insgesamt € 1.638,90 war nicht anzuerkennen. Der Berufung war daher teilweise statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 25. April 2006