



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vom 11. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 6. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bw. erzielte in den Berufungsjahren Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Kellnerin in Tirol. Es wurden vom Arbeitgeber jeweils drei Lohnzettel augestellt, da keine durchgängige Beschäftigung während des gesamten Jahres gegeben war. Auch im Jahr 2005 war die Berufungswerberin bereits dort beschäftigt.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006** wurden Werbungskosten in Höhe von 1.605,52 € für Familienheimfahrten geltend gemacht.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007** wurden Werbungskosten in Höhe von 1.622,60 € für Familienheimfahrten geltend gemacht.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008** wurden Werbungskosten in Höhe von 1.690,92 € für Familienheimfahrten geltend gemacht.

Nach **Ergänzungsvorhalt vom 9. September 2009** wurde eine Aufstellung eingereicht, wonach in den Jahren 2006, 2007 und 2008 je 5 Heimfahrten angefallen sein würden. Der geltend gemachte Betrag würde das Kilometergeld darstellen.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 6. Oktober 2009** wurde als Werbungskosten lediglich der Pauschbetrag in Höhe von 132,00 € anerkannt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 6. Oktober 2009** wurden Werbungskosten in Höhe von 1.200,00 € für einen Fortbildungslehrgang anerkannt.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 6. Oktober 2009** wurde als Werbungskosten lediglich der Pauschbetrag in Höhe von 132,00 € anerkannt.

Begründet wurde unter Anderem jeweils wie folgt:

Als Familienwohnsitz gelte jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält. Da die Berufungswerberin über keine eigene Wohnung verfügen würde (oben angegebene Adresse betreffe den Wohnsitz der Eltern) hätten die beantragten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können.

Die Begründung, da eine pflegebedürftige Angehörige (Großmutter) zu betreuen gewesen wäre, reiche in diesem Fall für die beantragten Familienheimfahrten nicht aus. Da Besuche laut der Aufstellung der Berufungswerberin in etwa einmal im Monat stattgefunden hätten und somit keine ausreichend Pflege der Großmutter gegeben sei.

Am 11. November 2009 wurde in jeweils gesondertem Schriftsatz für die Jahre 2006, 2007 und 2008 **Berufung** gegen obige Bescheide eingereicht und wie folgt begründet:

Seit 2001 befindet sich ihr einziger und alleiniger Hauptwohnsitz (Meldezettel sei vorgelegt worden) in der Adresse Bw.2. Ihre Beschäftigung als Chef de Rang im Hotel X. in Ischgl sei eine reine Saisonstelle und die Arbeitsverträge auch jeweils entsprechend befristet.

Ausschließlich für diese Zeit werde ihr eine Wohn- und Schlafmöglichkeit vor Ort eingeräumt und sie benötige daher unbedingt für die restlichen Monate und auch nach endgültiger Beendigung ihrer Saisontätigkeit einen Wohnsitz, in dem ja auch ihre ganzen persönlichen Dinge und Möbel verwahrt werden würden. Aus diesem Grund sei auch eine Wohnsitzverlegung nach Ischgl weder möglich noch vom Arbeitgeber oder ihr erwünscht. Eine Aufgabe ihres Anspruches auf die noch bis Anfang 2007 gemeinsam mit ihrer Großmutter genutzte, 90 m² große und entsprechend günstige Genossenschaftswohnung würde für sie daher völlig unzumutbar sein. Seit 2009 sei sie auch rechtlich einzige Hauptmieterin der betroffenen Wohnung. Die auf Grund ihrer saisonbedingten Abwesenheit und auf Grund einer Empfehlung ihrer Finanzamtsberaterin geänderte reine Postadresse Adresse Bw., sei der

Hauptwohnsitz ihres Vaters, der sich während ihrer Abwesenheit um ihre Post kümmern würde. Die Ablehnungsbegründung, sie würde bei ihren Eltern wohnen, sei daher falsch. Auch der zweite Ablehnungsgrund, ihre seit Langem pflegebedürftige Großmutter (Pflegestufe 5), verstorben am 18. September 2009, stelle auf Grund ihrer nur einmal im Monat durchgeführten Heimfahrten keine ausreichende Begründung dar, sei zwar moralisch verwerflich, allerdings wäre die Pflege natürlich nicht der finanzielle Grund ihrer notwendigen, monatlichen Heimfahrten. Durch immer wiederkehrende, längere Krankenhaus- und Rehaaufenthalte hätte ihre Großmutter seit 2008 endgültig in ein Seniorenheim übersiedeln müssen. Das würde heißen, neben den „privaten Besuchen“ bei ihrer Oma würde es natürlich unbedingt notwendig gewesen sein, sich um ihre anfangs teilweise verwaiste Wohnung und ab 2008 vollständig leere Wohnung zu kümmern. Sogar der Verwaltungsgerichtshof billigte in einem Erkenntnis einem ledigen Arbeitnehmer zu, in gewissen Abständen, zum Beispiel monatlich, in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen. Abschließend würde noch erwähnt werden wollen, dass sie gerade zur genaueren Erklärung ihrer speziellen Situation ein persönliches Gespräch mit dem zuständigen Teamleiter gesucht hätte und die oben angeführten Gründe dabei nicht nur ausführlich dargelegt, sondern mittels Meldezettel, Mietvertrag, vor Allem aber alle Pflege- und Krankenhausaufenthalte ihrer Großmutter ebenso vorgelegt hätte, wie die Bestätigung ihrer endgültigen Übersiedelung in ein Pflegeheim. Ihr Angebot, alle angefertigten Kopien zu hinterlegen, sind nach Sichtung als nicht notwendig höflich abgelehnt worden.

Mit **Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 16. November 2009** wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese wie folgt:

Werbungskosten seien gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen würde und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen würden, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Laut Rechtsprechung sei bei doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten Folgendes zu beachten:

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes sei aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen würden. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden würden, liege darin, dass derartige Aufwendungen so

lange als durch die Erwerbstätigkeit gelten würden, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Dies bedeute aber nicht, dass zwischen den für eine solche Zumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsse. Die Unzumutbarkeit könne ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) sei beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst sei oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zu gemutet werden könne.

Bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen werde grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen sein. Voraussetzung sei, dass der allein stehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfüge; der Besuch der Eltern oder auch anderer Personen (wie der Großmutter) sei nicht als Familienheimfahrt zu werten.

Um Familienheimfahrten zu ermöglichen, sei Voraussetzung, dass die Berufungswerberin über eine eigene Wohnung verfüge. Dies sei laut Berufungsschrift bezüglich des Berufungszeitraumes von 2006 bis 2008 nicht der Fall gewesen, es sei daher auch private Veranlassung zu unterstellen.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden.

Da diese Voraussetzungen nicht vorliegen würden, könnten auch keine Familienheimfahrten berücksichtigt werden.

Zusätzlich seien noch folgende Angaben erfolgt, um Familienheimfahrten zu ermöglichen:
Beschäftigung sei eine reine Saisonstelle;

Pflegebedürftige Großmutter (laut Berufungsschrift würde dies nicht der Grund der Familienheimfahrten sein);

Notwendigkeit, sich um die teilweise verwaiste Wohnung zu kümmern.

Dazu sei jedoch anzumerken, dass es bei diesen angegebenen Argumenten zwar zu prüfen ist, ob es sich um eine doppelte Haushaltsführung auf Dauer handle oder nicht, jedoch sei in

diesem Fall die Prüfung nicht vorzunehmen, da die Voraussetzung, über eine eigene Wohnung zu verfügen, gar nicht zutreffe.

Damit sei auch die private Veranlassung zu unterstellen und es würden daher keine Familienheimfahrten beantragt werden können.

Bezüglich des Gespräches am Finanzamt seien die Angaben als glaubhaft angesehen worden und daher würden die Unterlagen nicht erforderlich gewesen sein.

Mit Schreiben vom **22. Dezember 2009** wurde der **Antrag auf Vorlage** obiger Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und wie folgt ausgeführt:

Als Begründung der neuerlichen Ablehnung ihrer notwendigen Heimfahrten und die daraus resultierende Anerkennung als Werbungskosten würde die Amtspartei zwar die von Bw. genannten Hintergründe als glaubwürdig bestätigen und damit ihre notwendige „doppelte Haushaltsführung“ bestätigen. Gleichzeitig würde man ihr darin auch das Recht, als „allein stehende Steuerpflichtige“ ihren Heimatort monatlich aufzusuchen zu dürfen, bestätigen.

Als alleiniger, von der Amtspartei nun genannter Ablehnungsgrund verbleibe nur mehr, dass man ihren seit 2001 einzigen und alleinigen Hauptwohnsitz in der Wohnung AdresseBw.2 , nicht als eigene Wohnung anerkenne. Dies erstaune sie vor Allem deshalb, da alle privaten Unternehmen und auch alle Behörden diesen grundsätzlich anerkennen würden, nicht aber die Amtspartei.

Nach Recherchen auf der Seite des BMF am 27. Juni 2006, ergangen auch an alle Finanzämter, gebe es dazu folgende interessante Klarstellung:

Wohnsitz heiße, eine Wohnung inne zu haben, also über Räumlichkeiten tatsächlich und/oder rechtlich verfügen zu können, das heiße sie jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können. Dabei könne es sich beispielsweise auch um angemietete Wohnungen oder um Untermietszimmer handeln, die jederzeit für den eigenen Wohnbedarf verwendet werden könnten. Die polizeiliche Anmeldung sei für den Wohnsitzbegriff im Sinne einer faktischen Wohnmöglichkeit nicht ausschlaggebend, doch könne sie ein Indiz für die Annahme eines Wohnsitzes sein.

Für ihren Einspruch würden sich ergänzend dazu noch folgende Punkte ergeben:

Ihre Heimfahrten würden keine reinen „Besuchsfahrten“ zu ihrer pflegebedürftigen Großmutter (Pflegestufe 5) gewesen sein, sondern auch, um sich um ihre Wohnung zu kümmern. Wie schon öfters zuvor hätte ihre Großmutter Anfang 2008 nach einem mehrwöchigen Krankenhausaufenthalt endgültig in die Obhut und Betreuung eines Seniorenwohnheimes überstellt werden müssen. Das heiße, ab diesem Zeitpunkt wäre die Wohnung während ihrer saisonalen Abwesenheit völlig unbetreut und unbeaufsichtigt gewesen.

Auch die monatliche Miete und Betriebskosten von rund 500,00 € würden für ihre Großmutter

(staatliches Taschengeld rund 200,00 € monatlich!) wohl kaum zu finanzieren gewesen sein. Die offizielle rechtliche Übernahme der Wohnung sei erst Ende 2008 erfolgt, laut Eigendefinition des BMF sei dies ja richtigerweise nicht alleine von Bedeutung. Der von der Amtspartei genannte wörtliche Hinweis, sie könne nicht über eine eigene Wohnung verfügen, treffe daher keinesfalls zu. Es könne doch nicht sein, dass sie im Sinne des Finanzamtes ohne eigenen Wohnsitz sei und nach Räumung ihres Hotelzimmers mangels Wahrnehmung ihrer Verpflichtung auch aus dem Mietvertragsrecht, auf der Straße landen solle. Einzig entscheidend müsse doch der tatsächlich notwendige Grund der Heimfahrten sein, der ja sicher außer jedem Zweifel sein dürfe.

Auch wenn der Ersatz ihrer Aufwendungen – sprich Werbungskosten/Heimfahrten – alleine aus der inzwischen investierten Zeit für die notwendigen Einsprüche und Gespräche ohnehin keiner mehr sei, gehe es ihr inzwischen darum, als korrekter und pünktlicher Steuerzahler und Bürger auch als solcher wahrgenommen zu werden. Es könne doch nicht nur ein finanzielles Wortspiel um die Definition Wohnung, Wohnsitz, Verfügbarkeit, etc. sein, das tatsächlich entstandene Kosten abzugsfähig mache oder nicht.

Am **10. Februar 2010** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 leg. cit. auch Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 sind diese mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit b und c leg. cit. abgegolten.

Fahrtkosten, die sich aus der Wahl oder Beibehaltung des Wohnsitzes in einem außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsplatz gelegenen Ort ergeben, gehören zu den nichtabzugsfähigen Lebenskosten, wenn die Wahl des Wohnsitzes durch persönliche Gründe bedingt ist (VwGH vom 30.1.1991, 90/13/0030).

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz (und somit der daraus resultierenden Fahrtkosten) als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz beruflich bedingt ist (VwGH vom 29.1.1998, 96/15/0171).

Eine solche berufliche Bedingtheit ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige etwa an beiden

Orten beruflich tätig ist oder sonstige Gründe die Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort unzumutbar machen.

Nach Doralt, EStG¹¹ 1988, § 4, Rz 352, können bei allein stehenden Steuerpflichtigen bei einem Wechsel des Beschäftigungsstandortes Mehrbelastungen aus der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden, **solange** die Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar ist (vorübergehende doppelte Haushaltsführung). Das gilt nicht, wenn von vornherein keine Verlegung des Familienwohnsitzes geplant ist (VwGH 22.4.1999, 97/15/0137).

Unstrittig ist die Berufungswerberin allein stehend. Am Arbeitsort in Tirol wird ein Zimmer vom Arbeitgeber für die Dauer der Beschäftigung zur Verfügung gestellt. In Linz stand ihr in den Berufungsjahren eine Unterkunft zur Verfügung.

Strittig ist die Anerkennung von Fahrtkosten vom Arbeitsort in Tirol nach Linz und retour fünfmal pro Jahr unter dem Titel „Familienheimfahrten“.

Gründe, die eine **dauerhafte doppelte Haushaltsführung** rechtfertigen würden, konnten nicht dargelegt werden.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30.1.1991, 90/13/0030, ausgeführt hat, macht die Tatsache, dass die Berufungswerberin jeweils im Rahmen von befristeten Saisonverträgen beschäftigt worden ist, eine Wohnungsnahme am Arbeitsort nicht unzumutbar. Nur dann, wenn ein Arbeitnehmer jederzeit konkret und ernsthaft mit einer Versetzung oder Abberufung rechnen muss, ist ihm eine Wohnsitzverlegung nicht zumutbar. Die Berufungswerberin war bereits im Jahr 2005 sowie in sämtlichen Berufungsjahren im Hotel X. in Ischgl beschäftigt. Die Zeiten der Beschäftigung sind jeweils lediglich durch Arbeitslosengeldbezug unterbrochen. Gründe, weshalb mit einer Versetzung oder Abberufung gerechnet werden könnte, sind nach Aktenlage nicht ersichtlich und wurden auch von Bw. nicht vorgebracht.

Dass die Besuche und die Pflege der Großmutter in Linz einmal pro Monat keinen tatsächlichen Grund für die Heimfahrten darstellen, wurde von der Berufungswerberin selbst bejaht. Nach ständiger Judikatur des VwGH ist der Besuch von Eltern oder Großeltern keine Familienheimfahrt, sondern der privaten Lebensführung zuzurechnen (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Auch dass eine Aufgabe des Anspruches auf die günstige Genossenschaftswohnung der Großmutter finanziell unklug wäre (eine Beibehaltung daher zweckmäßig sei), ist ein Grund, der der privaten Lebensführung zuzuordnen ist und macht eine Wohnsitznahme am Arbeitsort nicht unzumutbar.

Dass Fahrten nach Linz unternommen wurden, um sich um die Wohnung der Großmutter kümmern zu können, ist ebenfalls der privaten Lebensführung zuzuordnen und lässt nicht erkennen, weshalb eine Wohnsitzverlegung unzumutbar sein sollte. Auch die Notwendigkeit,

die eigenen persönlichen Dinge zu lagern, ist kein Unzumutbarkeitsgrund. In einer Wohnung im Raum Ischgl könnten diese ebenfalls aufbewahrt werden.

Ist eine dauerhafte doppelte Haushaltsführung nicht gerechtfertigt, kann eine **vorübergehende doppelte Haushaltsführung** anerkannt werden, **solange** die Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar ist. Im Allgemeinen wird für die Verlegung des Wohnsitzes bei allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von **sechs Monaten** als ausreichend angesehen. Nach Ablauf dieser sechs Monate ist jedenfalls kein Grund mehr für die Aufrechterhaltung einer doppelten Haushaltsführung gegeben.

Im gegenständlichen Fall kann aber auch aus obigen Gründen keine Anerkennung der Aufwendungen für die Fahrten Tirol – Linz erfolgen, da Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens angegeben hat, dass eine Wohnsitzverlegung zum Arbeitsort von ihr von vornherein nicht erwünscht war. Steht von Beginn an fest, dass keine Wohnsitzverlegung geplant ist, ist auch keine vorübergehende doppelte Haushaltsführung (und sind somit auch keine damit einhergehenden Fahrten) anzuerkennen (VwGH 22.4.1999, 97/15/0137, Doralt, EStG¹¹, § 4, Rz 353).

Aus den oben angeführten Gründen sind die Fahrtaufwendungen der Berufungswerberin als **privat veranlasst** einzustufen und es ist keine Rechtfertigung dafür gegeben, diese in Form eines Werbungskostenabzuges auf die Allgemeinheit zu überwälzen.

Dahingestellt bleiben kann folglich auch, ob es sich bei der Adresse AdresseBw.2 um einen eigenen Haushalt von Bw. gehandelt hat.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die Berufungswerberin nach eigenen Angaben erst ab dem Jahr 2009 Hauptmieterin der Wohnung in AdresseBw.2 geworden ist und in den Berufsjahren daher lediglich über eine Wohnmöglichkeit bei der Großmutter verfügt hat. Ein solcher abgeleiteter Wohnsitz begründet keinen eigenen Haushalt, der Voraussetzung für die Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung ist (UFS 14.2.2006, RV/0053-G/03, 7.12.2006, RV/0159-F/05).

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 1. März 2010