



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse1, vertreten durch Aschauer & Rachbauer OG, Steuerberatungskanzlei, 4060 Leonding, Hochstr.1, vom 3. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch Amtspartei betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007** entschieden:

Der Berufung wird **teilweise Folge** gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabengutschrift betragen

Tabelle (Bemessungsgrundlage und Abgabengutschrift)

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen –

durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebbracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden kurz Bw. genannt) begehrte in **der Arbeitnehmerveranlagungserklärung** für den **Zeitraum 2007**

- 1) Fahrtkosten aus dem Titel **Familienheimfahrten** (Ort2 – Ort1) in Höhe von € 2.931
- 2) **Miet- bzw. Betriebskosten** bzw. anteilige Afa für Wohnungseinrichtung für eine angemietete Wohnung am Beschäftigungsstandort (**Zweithaushalt in Ort 2** infolge unfreiwillig erfolgtem Arbeitgeberwechsel) im Ausmaß von € 7.200 (vgl. AS 2/2007)
als Werbungskosten.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 08. März 2011 wurden die Kosten für doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt. Als Begründung wurde ausgeführt:

Frau H. hätte ihren Wohnsitz vom 26.03. -25.09.2007 in Ort 2. Anschließend sei sie bei ihren Eltern gemeldet gewesen. Der Bw. hätte keinen gemeinsamen Wohnsitz mit Frau H. . Die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung seien nicht gegeben. Der Besuch der Kinder sei der privaten Lebensführung zuzurechnen und könne nicht zu Familienheimfahrten führen.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Berufung** wurde sinngemäß ausgeführt, dass der unfreiwillige Arbeitgeberwechsel (im Juli 2006) die Ursache der geänderten Wohnungssituation gewesen sei (Begründung eines zweiten Haushaltes in Ort 2 ab Dezember 2006). Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.10.2011 wurde die Berufung vom 03.05.2011 gegen den Bescheid vom 08.03.2011 als unbegründet abgewiesen.

„Aufgrund der Eingaben vom 27.9. und 28.9.2011, jedoch unter Berücksichtigung auch des Telefonats mit der Ehefrau des Berufungswerbers (BW) am 16.8.2011 geht die Behörde von folgendem Sachverhalt aus: Die Ehefrau fuhr regelmäßig am Wochenanfang mit ihrem Kind zu den Eltern nach W., um es in deren Obsorge zu belassen. Sodann ging sie in Wien für jeweils einen Tag ihrer Arbeit nach, sah auch in der Zweitwohnung in Wien nach dem Rechten und trat am selben Tag noch über W. wieder die Rückreise nach Ort 2 an, wo sich demnach auch der Familienwohnsitz befindet, zumal der BW im selben Ort ganzjährig bei der Fa. S. beschäftigt ist. Die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung sind somit nicht abzugfähig“.

Im rechtzeitigen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Berufung auf die doppelte Haushaltstsführung sowie die Familienheimfahrten eingeschränkt und näher ausgeführt (wörtliche Übernahme):

„FrauH. und ich führen in Wien einen gemeinsamen Haushalt, der im berufungsrelevanten Zeitraum eindeutig auch der Familienwohnsitz war (wir haben beide dort gewohnt und bei der Firma B-I. gearbeitet, sowie zahlreiche gemeinsame Bekannte - es lag unzweifelhaft der gemeinsame Lebensmittelpunkt in Wien). Ich musste rein berufsbedingt, aufgrund meines neuen Arbeitgebers S. in Ort 2 einen doppelten Haushalt führen, da die tägliche Rückkehr nach Wien unzumutbar war. Im Jahre 2006 wurde mir dafür in der Firma ein kleiner Schlafraum (bis zum 31.12.2006) zur Verfügung gestellt. Ab 1.1.2007 zog ich von der Schlafstelle in der Firma S. , in den Ort 2 um. Bis März 2007 war diese Wohnung noch nicht einmal voll eingerichtet, dennoch habe ich bereits dort genächtigt, und bin jeweils an den Wochenenden wieder nach Wien in meine dortige Wohnung und zu meiner Familie nach Hause gefahren. Bis März müsste die doppelte Haushaltstsführung also eindeutig zustehen. Ebenso aber auch von März bis Oktober, da Frau H. in dieser Zeit in Wien bei Ihrem Arbeitgeber weiterhin beschäftigt, und die Aufgabe der Wohnung in Wien insofern für uns unzumutbar war (bereits zahlreich ausjudiziert, ebenso geregelt in den LStR RZ 341-352). Das Finanzamt V. hat in der Begründung zur Abweisung der Berufung die Sachlage insoweit verkannt, als dass meine wöchentlichen Heimfahrten nach Wien nicht Ausfluss der privaten Lebensführung waren, sondern vielmehr umgekehrt, gelegentliche Fahrten von Frau H. zu mir nach Ort 2 (welche aber nicht berufungsrelevant sind). Dies ändert nichts an der Tatsache, dass ich in diesem Zeitraum berufsbedingt gezwungen war, 2 Haushalte zu führen, und es aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar war, die Wohnung in Wien aufzugeben. Erst während der Karenzzeit des 2. Kindes ab Oktober 2007, ist Frau H. zu mir nach Ort 2 gezogen, es stand jedoch von vornherein fest, dass sie nach der Karenzzeit wieder in Wien bei der Firma B-I. zu arbeiten beginnt, dadurch konnte die Wohnung auch weiterhin nicht aufgegeben werden. Die Kosten für die Familienheimfahrten nach Wien übersteigen den Betrag des höchsten Pendlerpauschales bei Weitem, insofern steht das Pauschale zu, entsprechend der Entscheidung über die Notwendigkeit der doppelten Haushaltstsführung“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 stellen Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen grundsätzlich Werbungskosten dar.

Dazu gehören auch Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushaltes an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsstandort erwachsen.

*Die Begründung **eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungs**ort ist beruflich veranlasst, wenn **der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen***

- von seinem Beschäftigungsort **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 Beschäftigungs**ort nicht zugemutet werden kann.

In den Fällen der **doppelten Haushaltsführung** stehen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes **Kosten für den Zweitwohnsitz sowie Familienheimfahrten** zu (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 unter Hinweis auf § 16 Abs. 1 Z 6 ESTG 1988) zu.

Nach der Verwaltungspraxis können Kosten der doppelten Haushaltsführung für Partner einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft maximal 24 Monate lang -ab dem Beginn der Tätigkeit am neuen Arbeitsort gerechnet- gewährt werden.

Ob jemand einen **Wohnsitz im steuerlichen Sinn** hat, wird nach der Rechtsprechung bzw. Verwaltungspraxis wie folgt beantwortet:

Der Wohnsitzbegriff i.S. d. § 26 BAO stelle auf den objektiven Umstand des Innehabens einer Wohnung unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass der Betreffende die Wohnung beibehalten und benützen werde, ab.

Entscheidungswesentlich sind tatsächliche Verfügungsmöglichkeiten über eine Wohnung. Melderechtlichen Umständen kommen bestenfalls Indizwirkung zu (im Falle der Aufgabe eines Wohnsitzes - VwGH vom 20.6.1990, 89/16/0020 und vom 26.11.1991, 91/14/0041).

Für Huemer in " Die unbeschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen, in Lang, zum Internationalen Steuerrecht, Band 2 35 und 41 wird die polizeiliche Meldung als völlig bedeutungslos eingestuft.

Ob die Innehabung rechtmäßig (also zB aufgrund von Eigentum, Wohnungseigentum oder eines Mietvertrages, eines Wohnungsrechtes im Sinne des § 521 ABGB, aufgrund eines familienrechtlichen Anspruchs wie § 97 ABGB oder aber zu Unrecht vorliegt, hat für das Steuerrecht keine Bedeutung (VwGH vom 16.9.1992, 90/13/0299). Ein "eigener Rechtstitel" für die Benützung der Wohnung ist daher nicht erforderlich.

Der Wohnsitzbegriff des § 26 Abs. 1 BAO verlangt nicht, dass die Wohnung dem sozialen Standard, den repräsentativen Bedürfnissen und den Vermögensverhältnissen der betreffenden Person entsprechen muss (so Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar (1994) § 26, TZ 2;).

Der Referent vertritt zu gegenständlichem Fall folgende Rechtsansicht:

Es liegt ein **Fall einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung** (Jänner 2007 bis einschließlich September 2007) vor:

Die **Gründung des zweiten Haushaltes** in Ort 2 war **ausschließlich beruflich bedingt** (Personalabbau beim Arbeitgeber 1 in Wien, unfreiwilliger Berufswechsel im Juli 2006 zur Fa. S. (= neuer zweiter Arbeitgeber) nach Ort 2 und dadurch ausgelöste Familienheimfahrten aufgrund langer Entfernung (Wegstrecke ca. 240 Kilometer, jedenfalls über 120 Kilometer)).

Der **Ort der gemeinsamen Lebensinteressen** war daher - **bis zur tatsächlichen und endgültigen Übersiedlung im Oktober 2007 nach Ort 2 - der Ort in Wien**, Adresse.

Es mag auch zutreffen, dass **im gegenständlichen Fall formal auch verschiedene Wohnsitze der Lebenspartnerin** vorlagen (auf die durchgeführten Abfragen des Finanzamtes aus dem Zentralen Melderegister AS 3-6/2007) wird hingewiesen.

Die Tatsache, dass die Lebenspartnerin schon früher an dieser Adresse gemeldet war, schadet nicht. Der polizeilichen Meldung kommt bloß Indizwirkung zu.

Das Faktum des Pendelns (und damit jenes von Familienheimfahrten) des Bws. an fast **jedem Wochenende** von Ort 2 nach Wien (im Zeitraum Jänner 2007 bis einschließlich September 2007) steht zwischen den Parteien **außer Streit**.

Ob ein weiterer Wohnsitz des Bws vorgelegen ist, von dem aus die Wiener Wohnung angefahren wurde (und vom Bw. damit allenfalls eine geringere Wegstrecke zurückgelegt wurde), wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz nicht festgestellt.

Von **Dezember 2006** (Miete des neuen Wohnsitzes am Beschäftigungsplatz) bis **Oktober 2007** war es daher dem Bw. bzw. insbesondere seiner Lebenspartnerin und deren gemeinsamen ersten Kind **nicht nur wegen der noch unzulänglichen Einrichtung der Wohnung** in Ort 2 **unzumutbar**, die jahrelang bewohnte **Mietwohnung in Wien**, Adresse aufzugeben:

Weiters auch nämlich deswegen, weil die Lebenspartnerin zumindest zeitweise in Wien berufstätig war, **und andererseits** auch, weil sie auch ein Kind zu betreuen hatte, auch wenn dieses fallweise von der Großmutter in NÖ, W-, beaufsichtigt werden konnte. Der Wert der Kinderbetreuung durch die Großeltern stellt gerade für Teilzeitbeschäftigte eine nicht zu vernachlässigende Größe dar, ohne dass damit gleichzeitig der Verlust einer steuerrechtlichen Begünstigung hinsichtlich Familienheimfahrten beim Bw. die Folge wäre.

Erst **ab dem Zeitpunkt des tatsächlichen „Zuzuges“** der Partnerin des Bws. nach Ort 2 wird **frühestens ab Oktober 2007** die Aufgabe der Wiener Miet-Wohnung als **zumutbar** erachtet.

Die vorübergehend anzuerkennenden Kosten der doppelten Haushaltsführung finden damit ab diesem Zeitpunkt keine steuerrechtliche Anerkennung mehr.

Die vorübergehende Anerkennung wäre auch nicht von einer unbefristeten oder auch befristeten Regelung im neuen Dienstvertrag bei der Fa. S. abhängig (was letztlich im Verfahren offen blieb, aber nicht entscheidungswesentlich war). Denn dies hängt ausschließlich mit der Tatsache zusammen, dass **sich der zweite Haushalt in Ort 2 ab Oktober 2007** zu einem „endgültigen“ Familienwohnsitz entwickelte (zweites Kind geb. am 00.00.0000, spätere Eheschließung auch im Jahre 2008).

Der Fall ist übrigens auch **nicht vergleichbar** mit jenem, in dem eine Wohnung außerhalb des Beschäftigungsortes nur für gelegentliche Besuche, Wochenendaufenthalte oder Ferienaufenthalte beibehalten wird. Denn nur bei derartigen Fällen verliert diese Wohnung steuerlich den Status eines ständigen Haushaltes und bildet ohne Vorliegen von objektiv bedeutsamen Gründen nicht mehr den Mittelpunkt der Lebensinteressen.

Besuch des Kindes und der Lebenspartnerin in Wien – „Privater Besuch“ (und daher keine Familienheimfahrten (lt. Begründung des Finanzamtes im Erstbescheid vom 08.03.2011:

Mit dieser Ansicht des Finanzamtes negiert es den **ausschließlichen beruflichen Grund der Begründung eines Wohnsitzes des Bws. am Beschäftigungs Ort 2** (Stichwort Personalabbau). Dies war das auslösende Moment für die Familienheimfahrten, denn ansonsten hätte der Bw. die Möglichkeit gehabt, bei seiner Lebenspartnerin und seinem (damals erstem) Kind zu bleiben.

Adäquate Unterkunft

Im Erkenntnis des VwGH v.23.11.2011, 2010/13/0148-7 (unter Hinweis auf das Vorerkenntnis des VwGH v. 26.05.2010, 2007/13/0095) ,hatte dieser die Frage einer zweckentsprechenden Wohnung am Beschäftigungsor zu beurteilen (die belangte Behörde ging dabei von einer Wohnungsgröße von rund 60 m² zwecks Berechnung der angemessenen fiktiven Mietkosten (monatliche Wohnungskosten von € 800 -"Mittelwert") aus.

Die beantragten Mietkosten (inclusive Betriebskosten sowie Afa für Wohnungseinrichtung) wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz zwar nicht geprüft (dies deswegen, weil sie keine doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach anerkannte).

Die vom Bw. geltend gemachten ganzjährigen Wohnungskosten wurden im konkreten Fall nunmehr aliquoziert (€ 5.400 im Zeitraum 1-9/2007). Diese Mietkosten entsprechen übrigens auch dem regionalen Immobilienpreisspiegel (€ 600 pro Monat incl. Betriebskosten bei der gegebenen Größe).

Bedenkt man, dass nach der Verwaltungspraxis sogar monatliche Hotelkosten bis € 2.200 als Werbungskosten in Abzug gebracht werden können, sind die beantragten Kosten jedenfalls adäquat.

Was **in Zukunft mit der Wiener Miet-Wohnung geschehen** wird (weiterhin Miete mit anschließendem Erwerb und späterem Verkauf oder doch von der Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, sich „**gastfreundschaftlich**“ zu betätigen, hat daher **für die Frage der Werbungskosten des Bws.** nichts mehr zu tun.

Es sind **demnach folgende Kosten** anzuerkennen:

Familienheimfahrten		€
Lt. Finanzamt		0,00
It. UFS		2.065 *
Miete/Betriebskosten	Lt FA: 0,00	Lt. UFS 5.400 aliquot für 9 Monate (7.200 /12 x 9)
Summe	0,00	7.465

Anmerkung Pendlerpauschale:

Berechnung:

1-6/2007	€ 2.664/12 x 6 = 1.332,-
7-9/2007	€ 2.931/12 x 3 = 732,75
Summe:	€ 2.064,75
ger.	€ 2.065,-

Die Aliquotierung der Kosten wurde dem Finanzamt am 29.02.2012 mitgeteilt.

Abschließend wird bemerkt, dass der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht mehr Gegenstand des Berufungsverfahrens war, weil der Bw. bzw. dessen steuerliche Vertretung diesen Berufungspunkt zurücknahm (Berufungseinschränkung).

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 5. März 2012