



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 11

GZ. RV/1737-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Heinz Neuböck Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1010 Wien, Bauernmarkt 24, vom 30. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 vom 8. August 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird geändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Arzt und machte in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 folgende Werbungskosten geltend:

Arbeitsmittel	1.023,23 €
Fachliteratur	1.368,81 €
Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung	1.886,40 €
Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten	2.100 €

Sonstige Werbungskosten	7.445,38 €
	13.823,82 €

Laut Einkommensteuerbescheid vom 8. August 2006 wurde lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten gewährt.

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung und führte begründend aus:

Dienstwohnung:

Für die Dienstwohnung in Salzburg sind 406,90 € selbst zu tragen.

Ärztekammer:

Die im Jahr 2004 geleisteten Beträge ergeben sich aus der Umlagenordnung und seien notorisch.

Fachliteratur:

Grundlagen der Psychologie, Psychische Störungen	214,80 €
International Clinical Management	219,90 €
Aiopathognose, Diagnostik und Therapie	189,72 €
Clinical Echo cardiopaphy, Herzschrittmacher	240,20 €
Principles of intern. Medicin, Band I und II	223,19 €
Notfallbuch Neurologie	100,80 €
Andere	180,20 €
	1.368,81 €

Mitgliedsbeiträge

Diese betreffen im Wesentlichen den Berufsverband der Internisten (150 €), die deutsche Gesellschaft für innere Medizin (160 €), die Gesellschaft für Ärzte in Wien (50,87 €), die deutsche Gesellschaft für Prävention und Rehabilitation (50 €), sowie 12 weitere Posten und 50 € (Belege wurden beigelegt).

Berufskleidung

Die Gymnastikschuhe werden für die Physiotherapie benötigt und dienen daher rein beruflichen Zwecken.

Familienheimfahrten sowie die doppelte Haushaltsführung:

Da die Gattin des Bw. an Multipler Sklerose leidet und die erforderlichen Behandlungen nur in Wien effektiv durchgeführt werden können, ist eine Aufgabe des Wiener Wohnsitzes bzw. eine Verlegung an den Dienstort nicht zielführend. Beigelegt wurde ein Schreiben des Bw., in dem er seine Beweggründe für die Beibehaltung der Wiener Wohnung darlegte.

Der Bw. beantragte für den Fall der Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung wurden u.a. folgende Ausgaben aufgelistet, die jedoch seitens des Finanzamtes in Höhe von insgesamt 9.428,90 € nicht gewährt wurden:

- Geschenke an Mitarbeiter: 55 €
- Fahrspesen: 13 €
- Familienheimfahrten: 2.100 €
- Dienstwohnung: 4.882,80 €
- Ablöse für Dienstwohnung: 2.200 €
- Fachliteratur: 45,80 €
- Tagesdiäten (Bad Reichenhall): 105,90 €
- Tagesdiäten (Salzburg): 26,40 €

In der Berufungsvorentscheidung vom 26. Februar 2007 wurden schließlich lediglich Werbungskosten in Höhe von **4.394,92 €** anerkannt.

Hinsichtlich der nicht anerkannten Werbungskosten führte das Finanzamt begründend aus:

Eine beruflich veranlasste Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liege unter anderem erst dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindesten 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne. Tagesdiäten bei Dienstreisen unter 25 km können daher nicht berücksichtigt werden.

Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies sei dann der Fall, wenn der Ehegatte

des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren anzusehen werden können. Da im gegenständlichen Verfahren die Voraussetzungen nicht zutreffen, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Bei der Fachliteratur konnte eine Rechnung von der Fa. G nicht anerkannt werden, da die dort angeführten Buchtitel von allgemeinen Interesse sind. Bei den nicht anerkannten Tagesdiäten handelt es sich um jene für Salzburg und Bad Reichenhall. Die Kosten des Geschenkkorbes für die Mitarbeiter sind den nicht abzugsfähigen Spesen für Repräsentation zuzuordnen. Bei den Taxikosten musste die Abzugsfähigkeit mangels erkennbarer Veranlassung bzw. Notwendigkeit abgelehnt werden. Hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Salzburg ergibt sich auf Grund der Stellungnahme, dass medizinische Gründe, die gegen eine Verlegung entsprechen, nicht vorliegen. Der vorgebrachte Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, wonach eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes bei Verlegung des Wohnsitzes (soziale und familiäre Umfeld in Wien) zu befürchten sei, insbesondere wegen der Kinder ist der Abgabenbehörde nicht stichhaltig, da die räumliche Trennung vom Ehepartner, als wichtigen Teil des Umfeldes in Kauf genommen wird. Die Verlegung sei zumutbar, Kosten für die Heimfahrten und die doppelte Haushaltsführung seien nicht abzugsfähig.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. einen Vorlageantrag ein, und beantragte nochmals die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2007 wird der Antrag auf Anberaumung der mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Weiters wird in diesem Schreiben die Berufung lediglich hinsichtlich der entstandenen Kosten für die doppelte Haushaltsführung, Ablöse für die Dienstwohnung und Familienheimfahrten aufrecht erhalten.

Die Berufung gegen die anderen nicht zugesprochenen Werbungskosten/Bücher wird zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 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 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarameinung (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH vom 27.3.2002, 2002/13/0035; VwGH vom 29.9.2004, 2000/13/0156)."

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgüter, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungsverfahren nicht zulässig.

Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsstandort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für Familienheimfahrten bzw. doppelte Haushaltsführung, wie z.B. die

Wohnung am Beschäftigungsamt und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Haushandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist (vgl. VwGH vom 29.3.2000, 96/14/0177).

Grundsätzliche Ausführungen zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für Familienheimfahrten (und die Wohnung am Arbeitsort) hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 88/13/0121, getroffen. In diesem Erkenntnis wird ausgeführt: Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus 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 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 den Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines Ehegatten (ebenso VwGH vom 29.1.1998, 96/15/0171; VwGH vom 17.2.1999, 95/14/0059, VwGH vom 26.7.2007, 2006/15/0047; VwGH vom 21.6.2007, 2005/15/0079).

Im Sinne dieser Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes spricht auch der BFH aus, entscheidend sei, dass die Begründung des zweiten Haushaltes (am Arbeitsort) beruflich veranlasst ist (vgl. die bei Schmidt, EStG 14, § 9 Anm 147, zitierten Urteile).

In dem zitierten Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 88/13/0121 zugrunde liegenden Beschwerdefall hatte der Steuerpflichtige das Unterbleiben der Verlegung des Familienwohnsitzes u.a. mit der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter und mit der beabsichtigten (Wieder)Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit an diesem Ort begründet. Der Gerichtshof hat erkannt, dass beide Umstände zumindest für die Streitjahre gewichtige Gründe darstellen, die für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes sprechen.

Der Bw. bringt im gegenständlichen Verfahren vor, dass der Familienwohnsitz in Wien wegen der schweren Erkrankung der Gattin beibehalten wurde. Die Gattin leidet an Multipler Sklerose, die chronisch progradient und zwischenzeitlich schubförmig verläuft. Weiters besteht eine Gangataxie und eine Schwindelsymptomatik.

Die Krankheit wurde in der Rudolfstiftung in Wien erkannt und sämtliche Untersuchungen und Therapien wurden bzw. werden dort durchgeführt. Seitens der Gattin liege ein besonderes Vertrauensverhältnis zu dem Krankenhaus der behandelten Ärzte vor. Das soziale und familiäre Umfeld befindet sich ebenfalls in Wien, auch die beiden Kinder leben in der Nähe der Gattin, sodass ihr diese unter der Woche beim Einkaufen, beim Tragen von Lasten helfen können. Aufgrund der Gangataxie und der Schwindelsymptomatik könne die Gattin nur in Begleitung auf die Straße gehen. Der Bw. gibt als weiteren Beweggrund an, dass er die Gattin nicht aus ihrem gewohnten Umfeld herausreißen möchte.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates liegen durch die soziale Integration der Gattin am Wohnort Wien, einerseits bedingt durch die Anwesenheit der Kinder, andererseits durch das vertraute Umfeld der behandelten Ärzte ihrer Krankheit, und durch die bekannten Abläufe ihres alltäglichen Lebens besondere Beweggründe vor, den Familienwohnsitz nicht zu verlegen. In Wien ist es der Gattin leichter möglich, den Alltag zu bewerkstelligen, sei es durch die Kinder, Freunde oder den Bw. am Wochenende.

Die Arbeitsstelle des Bw. befindet sich in X, einer kleinen Stadt bei Salzburg, in dem es weder ein Krankenhaus gibt, noch die Gattin ein soziales Umfeld hat, welches ihr im Alltag behilflich sein kann. Aufgrund dieser Gründe ist eine Verlegung des Familienwohnsitzes für den Bw. unzumutbar.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats liegen im gegenständlichen Verfahren folglich schwerwiegender Gründe vor, die zwar im privaten Bereich liegen, die jedoch gegen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort des Bw. sprechen.

Der Berufung war in diesem Punkt stattzugeben, und die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung (4.882,80 €), und in diesem Zusammenhang für die Ablöse der Dienstwohnung (2.200 €) und für die Familienheimfahrten (2.100 €) sind als Werbungskosten abzugsfähig.

Berechnung der anerkannten Werbungskosten:

	<u>vom Bw. beantragt:</u>	<u>vom UFS anerkannt:</u>
Laut Bescheid	4.394,92 €	4.394,92 €
Familienheimfahrten	2.100,00 €	2.100,00 €
Ablöse	2.200,00 €	2.200,00 €
Doppelte Haushaltsführung	4.882,80 €	4.882,80 €

Summe	13.577,72 €	<u>13.577,72 €</u>
-------	--------------------	---------------------------

Als Werbungskosten anerkannt wird insgesamt ein Betrag von 13.577,72 €.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 8. November 2007