



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W, vom 14. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 19. März 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist seit dem Jahr 1990 Pflegehelferin im Pflegeheim der Stadt H. In der Erklärung vom 31. Dezember 2002 zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 beantragte sie die Berücksichtigung von Werbungskosten für wöchentliche Familienheimfahrten zwischen ihrer Arbeitsstätte in H und dem Familienwohnsitz in U in der Höhe von 2.094 €.

In dem am 19. März 2003 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2002 versagte das Finanzamt den beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten die Anerkennung als Werbungskosten mit der Begründung, die Beibehaltung des Familienwohnsitzes sei nicht beruflich veranlasst, weil der Ehegatte der Bw. mit seiner am Familienwohnsitz betriebenen Land- und Forstwirtschaft keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte erziele.

Mit Schreiben vom 7. April 2003 erhob die Bw. gegen diesen Bescheid Berufung und führte im Wesentlichen aus, ihr Ehegatte bewirtschaftete eine Landwirtschaft von insgesamt ca. 36 ha

Fläche, davon ca. 16 ha Waldfläche. Er habe im Jahresdurchschnitt fünf bis sechs Kühe, dazu Kälber und diverses Kleinvieh. Er lebe seit mehr als vierzig Jahren als Vollerwerbsbauer ausschließlich von der Landwirtschaft, die jährlichen Erlöse, die er aus der Landwirtschaft erziele, setzten sich im Wesentlichen aus Milch- (ca. 3.000 €), Vieh- (ebenfalls ca. 3.000 €) und Holzverkäufen (ca. 3.500 €) zusammen. Dazu komme seit einigen Jahren eine kleine Bauernpension von rund 3.500 € im Jahr und der Bergbauernzuschuss. Wie man unter diesen Umständen behaupten könne, ihm wäre die Verlegung des Wohnsitzes nach H zumutbar bzw. es gäbe keine berücksichtigungswürdigen Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes am derzeitigen Familienwohnsitz, sei ihr vollkommen unverständlich. Wäre ihr Mann in einem anderen Beruf in U tätig, beispielsweise als Tischler oder Maurer, dann würde die Beibehaltung des Familienwohnsitzes steuerlich zweifelsfrei anerkannt, obwohl er in diesen Berufen viel leichter an ihren Arbeitsort einen Arbeitsplatz bekommen könnte, als ein durch den Hof ortsgebundener Landwirt. Der Umstand, dass ihr Mann aus seiner Tätigkeit als Landwirt positive Einkünfte in nicht unbeträchtlicher Höhe erwirtschaftete, ergebe sich schon allein daraus, dass er mehrere Jahrzehnte ausschließlich davon gelebt habe. Wären die Einkünfte aus der Landwirtschaft unter der vom Verwaltungsgerichtshof einmal genannten Grenze von damals 20.000 S, dann hätte ihr Mann sicherlich nicht davon leben können. Der Umstand, dass die Einkünfte in pauschaler Form ermittelt und dadurch unter der genannten Grenze liegen würden, könne nicht dazu führen, dass ihm deswegen die Wohnsitzverlegung zugemutet werden könne und ihre Familienheimfahrten daher nicht absetzbar seien. Die Absetzbarkeit von Familienheimfahrten bzw. die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung könne nicht von der Art der Gewinnermittlung abhängig sein. Eine derartige Auslegung finde im Gesetz keine Deckung.

Nach einem Vorhalteverfahren und einer Vorsprache des Ehegatten der Bw. wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2004 als unbegründet ab. In der gesondert übermittelten Begründung vom 31. August 2004 wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, die berufliche Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung und der damit in Zusammenhang stehenden Familienheimfahrten seien nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann gegeben, wenn der Ehepartner des Abgabepflichtigen in üblicher Entfernung vom Familienwohnsitz einkommensteuerrechtlich relevante Einkünfte beziehe oder die Einkünfte im Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien. Der nach der Verwaltungspraxis als relevant angesehene Einkunftsbeitrag von 2.200 € stelle lediglich einen Richtwert dar, weshalb einzelfallbezogen zu beurteilen sei, ob die vom Ehepartner bezogenen Einkünfte für das Familieneinkommen von Bedeutung seien. Entscheidend sei daher – wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in seiner Entscheidung vom 20.4.2004, 2003/13/0154 ausgeführt habe – das Gewicht des Beitrages der

vom Ehepartner am Ort des Familienwohnsitzes erzielten Einkünfte zum Familieneinkommen der Ehegatten. Sei dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen vernachlässigbar, dann stelle die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes – aus der Sicht des Steuerpflichtigen – keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar. Würden etwa die Einkünfte des Ehegatten deutlich unter 1/10 der eigenen Einkünfte liegen, komme den Einkünften des Ehegatten zum Familieneinkommen kein solches Gewicht zu, das eine Wohnsitzverlegung unzumutbar machen würde. Unbestritten sei, dass der Ehegatte der Bw. am Familienwohnsitz in U eine Land- und Forstwirtschaft betreibe. Wie dem Bewertungsakt zu entnehmen sei, betrage der Einheitswert bei einer land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche von insgesamt 36,5 ha 1.600 €. Um beurteilen zu können, ob die Einkünfte des Ehegatten im Berufungsjahr tatsächlich von steuerlicher Bedeutung und damit im Verhältnis zum Familieneinkommen nicht vernachlässigbar gewesen seien, sei die Bw. mit Ersuchen vom 25. Juni 2004 aufgefordert worden, sowohl die erzielten Einnahmen als auch die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen aus Land- und Forstwirtschaft bekannt zu geben. Daraufhin habe der Ehegatte der Bw. anlässlich einer persönlichen Vorsprache mitgeteilt, dass der land- und forstwirtschaftliche Betrieb steuerlich pauschaliert sei. Mangels entsprechender Aufzeichnungen könnten daher die Betriebsausgaben weder dem Grund noch der Höhe nach bekannt gegeben werden. Zu den angeforderten Nachweisen über die Höhe der Betriebseinnahmen sei keine Stellungnahme abgegeben worden. Damit stehe fest, dass die Höhe der im Jahr 2002 erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nicht verlässlich feststellbar sei, weil die Höhe der eingewendeten Betriebseinnahmen lediglich einen Durchschnittswert, nicht aber die tatsächlichen Verhältnisse im Streitjahr wiedergeben und Angaben zu den Betriebsausgaben gänzlich fehlen würden. Nach der für das Jahr 2002 maßgebenden Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft würden die pauschalierten Einkünfte des Ehegatten (nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge von 133 € und den land- und forstwirtschaftlichen Beiträgen von 8,30 €) 490,20 € betragen. Die Einkünfte der Bw. würden hingegen 17.612,67 € betragen. Die aus dem Land- und Forstwirtschaftlichen Betrieb erzielten Einkünfte seien mit 2,78% der Einkünfte der Bw. vernachlässigbar und demnach als steuerlich nicht relevant anzusehen. Die in der Führung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch den Ehegatten eingewendete Erwerbstätigkeit am Familienwohnsitz, scheide daher als Unzumutbarkeitsgrund aus. Aus diesem Grund könne auch das weitere Vorbringen, die aus der Bewirtschaftung der Land- und Forstwirtschaft hervorgegangenen Güter hätten (in der Vergangenheit) den Lebensunterhalt gesichert und damit – gemessen am Gesamteinkommen

– zur Versorgung der Familie beigetragen, nicht als ein außerhalb der privaten Sphäre liegender Grund eingestuft werden, der die Abzugsfähigkeit der Kosten gerechtfertigt hätte.

Im Vorlageantrag vom 13. September 2004 wendete die Bw. ergänzend ein, allein aus dem Umstand, dass ihr Ehegatte als Vollerwerbsbauer seit über 40 Jahren aus seinen landwirtschaftlichen Einkünften seinen Lebensunterhalt bestreite, ergebe sich, dass der Anteil dieser Einkünfte am Familieneinkommen nicht vernachlässigbar sein könne. Wenn das Finanzamt aufgrund des Umstandes, dass die Einnahme und Ausgaben im Streitjahr nicht aufgezeichnet worden seien glaube, durch die Einkunftsermittlung nach Durchschnittssätzen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten entsprechenden Ergebnis zu gelangen, dann sei dem entgegen zu halten, dass das Finanzamt selbst genau wisse, dass die Einkunftsermittlung nach Durchschnittssätzen bei Landwirten im Regelfall zu einem weit geringeren als dem tatsächlich erwirtschafteten Ergebnis führe und daher keine taugliche Grundlage für die Beurteilung der Frage sein könne, ob die tatsächlich erzielten Einkünfte einen maßgeblichen Beitrag zum Familieneinkommen darstellten. Dies ergebe sich – wie bereits dargelegt – zweifelsfrei daraus, dass ihr Ehegatte jahrelang ausschließlich von diesen Einkünften gelebt habe und bedürfe daher keines weiteren Beweises, zumal bekanntermaßen viele andere vergleichbare bäuerliche Kleinbetriebe auch heute noch im Vollerwerb bewirtschaftet würden und die ganze bäuerliche Familie ernähren könne. Es werde daher vorgeschlagen, allenfalls den "äußeren Betriebsvergleich" als geeignete Schätzungsmethode heranzuziehen, da diese Methode im Gegensatz zur pauschalierten Gewinnermittlung zu einem den tatsächlichen Verhältnissen weit eher entsprechenden Ergebnis führe. Abgesehen davon, dass es jetzt im Nachhinein gar nicht mehr möglich sei, könne von der Behörde nicht verlangt werden, dass ihr Ehegatte im Rahmen dieses Berufungsverfahrens eine Einnahmen und Ausgabenrechnung erstelle und der dabei ermittelte Gewinn dann möglicherweise vom Finanzamt der Besteuerung seiner landwirtschaftlichen Einkünfte zugrunde gelegt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage und den durchgeführten Ermittlungen liegt der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bw. ist seit 1990 im Pflegeheim der Stadtgemeinde H als Pflegehelferin beschäftigt. Ihr Beschäftigungsausmaß betrug im Jahr 2002 60% der Vollzeitbeschäftigung. Am Arbeitsort steht der Bw. seit Beginn ihres Dienstverhältnisses im Jahr 1990 ein vom Arbeitgeber angemietetes Zimmer zur Verfügung. Bis zum Jahr 1996 hatte sie ihren Hauptwohnsitz in St. in L-tal, der rd. 180 km von ihrem Beschäftigungsort entfernt ist, dort verfügte sie über eine eigene, vom Wohnungsverband der Eltern getrennte Wohnung (Zubau am Hof der Eltern).

Anlässlich ihrer Eheschließung im August 1996 begründete sie gemeinsam mit ihren Ehegatten in den rd. 10 km von St. entfernten U (am bisherigen Wohnsitz ihres Ehegatten) den Familienwohnsitz. Ihr Ehegatte ist Landwirt und bezieht seit Erreichung seines 65. Lebensjahres im Jahr 1995 von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern eine geringe Pension. Nach einer Anfrage bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern hat der Ehegatte der Bw. rd. 50% seiner land- und forstwirtschaftlichen Flächen verpachtet, den restlichen Teil bewirtschaftet er nach wie vor selbst.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Weder bei den einzelnen Einkünften noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, 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 Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. beispielsweise VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; 20.4.2004, 2003/13/0154; 26.5.2004, 2000/14/0207).

Für die einkünftermindernde Berücksichtigung von Heimfahrtkosten muss sohin die Begründung des zweiten Haushaltes am Arbeitsort beruflich veranlasst und die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes unzumutbar sein (vgl. VwGH 29.1.1998, 96/15/0171).

Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung wird einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigener Wohnung am Heimatort es als zumutbar erachtet, seinen Ledigenhaushalt innerhalb einer angemessenen Übergangsfrist ab Beginn des

Dienstverhältnisses zum Beschäftigungsort zu verlegen (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102 Stichwort "Familienheimfahrten"). Nach der Verwaltungspraxis wird bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer eine Übergangsfrist von ca. 6 Monaten in der Regel als ausreichend erachtet, um seinen Wohnsitz zum Beschäftigungsort zu verlegen (Doralt, EStG, Kommentar⁴, § 4 Rz. 353; LStR 2002, Rz. 354).

Behält der Abgabepflichtige seinen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort trotz der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ausschließlich aus persönlichen Gründen bei, so sind die entstandenen Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig, sondern fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 (Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z. 6 Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung; VwGH 27.2.2002, 98/13/0122).

Entsprechend der dargestellten Lehre und Rechtsprechung hat die Finanzlandesdirektion für Tirol in einer gegenüber der Bw. ergangenen Berufungsentscheidung vom 27.10.1999 betreffend Einkommensteuer für 1996, in der die Bw. (wie in den Vorjahren) unter anderem für die Zeit bis zur Verhehlung im August 1996 Werbungskosten für Familienheimfahrten von ihrem Beschäftigungsort in H zu ihren Hauptwohnsitz nach St. in L-tal geltend gemacht hat, die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Werbungskosten mit der Begründung versagt, dass die Bw. bereits seit 1992 in H in einem unbefristeten Dienstverhältnis stehe und ihr bereits damals die Wohnsitzverlegung des Ledigenhaushaltes zum Beschäftigungsort innerhalb einer Übergangsfrist von 6 Monaten zumutbar gewesen sei (Die FLD nahm an, dass die Bw. erst seit 1992 in einem unbefristeten Dienstverhältnis zur Stadt H steht, tatsächlich besteht das unbefristete Dienstverhältnis schon seit 1990).

Die Beibehaltung ihres Hauptwohnsitzes in St. und damit die damals als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten waren bereits vor der Verhehlung der Bw. als privat veranlasst und somit nicht (mehr) als beruflich bedingt anzusehen. Der Umstand, dass die Bw. in der Folge anlässlich der Eheschließung im Jahr 1996 ihren Familienwohnsitz aus privaten Gründen in von ihrem bisherigen Wohnort St. nur wenige Kilometer entfernten U begründet hat, stellt keinen in der beruflichen Sphäre der Bw. gelegenen Anlass dar, der die doppelte Haushaltsführung als beruflich bedingt und damit die Familienheimfahrten (wiederum) zu berücksichtigungswürdigen Werbungskosten werden lässt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die - vorübergehende oder ständige - Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben, wenn ein verheirateter Erwerbstätiger mit seinem Ehepartner einen (Familien)Wohnsitz begründet hat und **in der**

Folge aufgrund einer auswärtigen Berufstätigkeit einen weiteren Haushalt am Arbeitsort begründet (vgl. VwGH 29.1.1998, 96/15/0171).

Diese Voraussetzungen liegen im Berufungsfall nicht vor. Die Bw. hatte bereits seit 1990 - somit lange vor der Begründung des Familienwohnsitzes - einen Nebenwohnsitz am Beschäftigungsort. Die Verlegung des Hauptwohnsitzes an den Beschäftigungsort nach H war ihr bereits Jahre vor der Begründung des Familienwohnsitzes zumutbar. Die Gründung des Familienwohnsitzes in U war nicht durch die Berufstätigkeit der Bw. veranlasst und führt daher nicht zu berücksichtigungswürdigen Werbungskosten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als privat veranlasst, wenn der Abgabepflichtige am Beschäftigungsort einen Wohnsitz beibehält und den Familienwohnsitz an einen auswärtigen Ort verlegt, selbst wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen dort einkommensteuerlich relevante Einkünfte bezieht (VwGH 28.03.2000, 96/14/0177; 15.12.1994, 93/15/0083; Doralt, EStG, Kommentar⁴, § 4 Rz. 355).

Wäre die Bw. bereits zu Beginn ihres Dienstverhältnisses nach einer angemessenen Übergangsfrist ihrer zumutbaren Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort nachgekommen und hätte sie anlässlich ihrer Verehelichung ihren Hauptwohnsitz von H nach U verlegt, so wäre dies nach der oben angeführten Rechtsprechung als privat veranlasst anzusehen und würde zu keinen berücksichtigungswürdigen Werbungskosten führen, weil es sich bei der Wegverlegung des Hauptwohnsitzes vom Beschäftigungsort um keinen in der beruflichen Sphäre der Bw. gelegenen Anlass handelt. Erst recht kann daher die Verlegung ihres Hauptwohnsitzes von St. in das nahe gelegene U aufgrund der Eheschließung zu keinen anzuerkennenden Werbungskosten für Familienheimfahrten vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz führen, wenn die Bw. ihren Hauptwohnsitz in St. bis zur Verehelichung beibehalten hat, obwohl ihr die Verlegung des Hauptwohnsitzes an den Beschäftigungsort nach H schon lange vorher zumutbar gewesen wäre.

Da nach der oben angeführten Rechtsprechung bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort Familienheimfahrten auch dann als privat veranlasst anzusehen sind, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz einkommensteuerlich relevante Einkünfte bezieht, braucht auf die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. nicht mehr näher eingegangen werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. November 2004