



GZ. RV/2740-W/08,  
GZ. RV/2750-W/08,  
GZ. RV/2751-W/08,  
GZ. RV/2862-W/08,  
GZ. RV/2863-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. September 2007 gegen die Bescheide vom 3. August 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2002 bis 2004 sowie über die Berufungen vom 29. August 2008 gegen die Bescheide vom 28. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 und 2006, entschieden:

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist das Vorliegen der Voraussetzung für die Berücksichtigung der erklärten Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten.

Die Berufungswerberin (Bw.) brachte beim Finanzamt Erklärungen zur Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2002 bis 2006 ein und beantragte Werbungskosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung (KZ 723).

In den Einkommensteuerbescheiden der o.a. Streitjahre wurden diese Werbungskosten nur in Höhe des allgemeinen Werbungskostenpauschales berücksichtigt. Das Finanzamt begründete dies damit, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur dann Werbungskosten darstellen, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Lägen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur "vorübergehend" als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als "vorübergehend" werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von 2 Jahren angesehen.

Im gegenständlichen Fall würden die o.a. Voraussetzungen nicht zutreffen, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten hätten berücksichtigt werden können.

Die Bw. er hob gegen die o.a. Bescheide am 7. September 2007 (für die Jahre 2002 bis 2004) und am 29. August 2008 (für die Jahre 2005 und 2006) Berufung und begründet diese sowie im Schriftsatz vom 17. Dezember 2008 im Wesentlichen folgendermaßen:

- Der Ehegatte der Bw. Herr A sei in Brno (Tschechien) wohnhaft und seit 1. Jänner 2000 in Pension.  
Er beziehe außer der tschechischen Pension keine weitere. Sie habe 2001 monatlich brutto 8.000 Tschechenkronen (umgerechnet ca. 320 €) betragen.
- Die bisherige Begründung der Unzumutbarkeit (Erwerbstätigkeit von Herrn A am Familienort) sei somit entfallen.  
Als Begründung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung werde nun der "vorübergehende" Charakter der doppelten Haushaltsführung angeführt.
- Es sei nicht berücksichtigt worden, dass die Pensionierung der Bw. bevorstehe.  
Die Bw. (geb. 1949) könnte bereits am 1. Juli 2006 in vorzeitige Alterspension gehen.  
Tatsächlich werde sie die doppelte Haushaltsführung mit ihrer Pensionierung im Jahre 2009 beenden.
- Die Bw. und ihr Ehegatte hätten nie vorgehabt, ihr Haus in Brno zu verlassen. Das Haus sei der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen.

Der Verkauf des Hauses wäre mit einem enormen finanziellen Verlust verbunden gewesen, da der bisherige Wohnstandard in Wien nicht finanzierbar gewesen wäre.

- Bei einer Sitzverlegung müsste die Bw. ihrem Ehegatten aufgrund seiner niedrigen Pension i.H.v. ca. 400 € monatlich einen Unterhalt zahlen. Nach Eintritt ihrer Pension hätten sie sich dann an der Armutsgrenze befunden.
- Die Beschäftigung in Österreich als diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester habe nur einen "vorübergehenden" Charakter.  
Sämtliche Freizeit und Wochenenden habe die Bw. im Kreis ihrer Familie in Brno verbracht.  
Im Haus wohne auch noch ihre geschiedene Tochter mit ihren 2 minderjährigen Kindern.
- Die Unterkunft in Wien habe die ganze Zeit nur aus einem Zimmer mit 19 m<sup>2</sup> im Krankenschwesternheim bestanden. Ein Wohnsitzwechsel sei daher unzumutbar gewesen, da dieser nur wirtschaftliche Nachteile zur Folge gehabt hätte.

Das Finanzamt wies die Berufung betreffend die Streitjahre 2002 bis 2004 mittels Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2008 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Der Ehepartner beziehe in Tschechien eine Pension, aber keine Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit.  
Die Erzielung von Einkünften stelle aber nur insoweit ein Hindernis für eine Wohnsitzverlegung dar, als dadurch deren Erzielung unmöglich gemacht werde.
- Soweit die bevorstehende Pensionierung der Bw. als Unzumutbarkeitsgrund für die Wohnsitzverlegung ins Treffen geführt werde, sei zu entgegnen, dass diese nur eine vorübergehende Unzumutbarkeit begründen könnte, wenn also beispielweise vier Jahre vor dem gesetzlichen Pensionsantrittsalter in einen Beruf außerhalb des Ortes des Familienwohnsitzes gewechselt und aus diesem Grund eine doppelte Haushaltsführung begonnen werde.
- Die Bw. sei aber lt. Aktenlage seit mindestens 1994 bis dato in Österreich beschäftigt, sodass von einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung auszugehen sei.
- Aus den angeführten Gründen liege eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht vor, weshalb die beantragten Fahrt- und Mietkosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt haben werden können.

Die Bw. stellte gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte ihr Berufungsbegehr im Sinne der obigen Ausführungen zu den Berufungen vom 29. August 2008.

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Die Bw. ist tschechische Staatsbürgerin (geb. 1949) und seit 4. März 1991 als Krankenschwester im Spital in Wien tätig, wo sie ein Zimmer mit 19 m<sup>2</sup> im Krankenschwesternheim bewohnt.
- Der Ehegatte der Bw., Herr A ist in Brno (Tschechien) im gemeinsamen Haus wohnhaft und seit 1. Jänner 2000 in Pension. Er bezieht lediglich eine tschechische Pension i.H.v. ca. 320 € brutto monatlich.
- Die Bw. beendet im Jahr 2009 ihr 60. Lebensjahr und kann damit in Alterspension gehen. Bestehende Sorgepflichten wurden von der Bw. nicht behauptet.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 normiert u.a.:

*Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

*Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.*

*Werbungskosten sind auch:*

*Ziffer 6: Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:*

*c) Für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km wird ein Pauschbetrag i.H.v. 28.800 S berücksichtigt.*

Die Aufwendungen für Familienheimfahrten des Steuerpflichtigen vom Wohnsitz am Arbeitsplatz zum Familienwohnsitz sind dann Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht jener Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch diese Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Berufliche Veranlassung der mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegen nach ständiger Rechtsprechung nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann.

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. So ist etwa die Verlegung des Wohnsitzes dann nicht zumutbar, wenn in den Streitjahren mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf vier bis fünf Jahre befristet ist. Im Hinblick auf den gegenständlichen Fall ist daher davon auszugehen, dass der Bw. nach Erreichen des 55. Lebensjahres (= 26. April 2004) die Verlegung des Wohnsitzes an den Tätigkeitsort nicht zumutbar ist, wenn feststeht, dass sie ihre Berufstätigkeit spätestens mit Erreichen des 60. Lebensjahres (= 26. April 2009) einstellen wird.

Wie den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes entnommen werden kann, ist die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen, ohne Belang ist somit, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht (VwGH vom 26.7.2007, 2006/15/0047); die Gründe für die Beibehaltung sind daher jährlich von der Abgabenbehörde zu prüfen. Für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung spricht somit die bevorstehende Pensionierung der Bw., wenn davon auszugehen ist, dass die Bw. höchstens noch fünf Jahre berufstätig sein und dann an den Familienwohnsitz in Brno zurückkehren wird (vgl. VwGH vom 26.11.1996, 95/14/0124). Bei einem ausländischen Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass für die Streitjahre 2004 bis 2006 von einer unzumutbaren Verlegung des Familienwohnsitzes auszugehen ist, da der im Jahre 2009 angestrebte Pensionsantritt (Alterspension) zu berücksichtigen ist.

Es wird daher für die Jahre 2004 bis 2006 davon ausgegangen, dass es für diesen Zeitraum nicht mehr zumutbar ist, den ausländischen Familienwohnsitz unter erheblichen finanziellen Einbußen aufzugeben und an den inländischen Arbeitsort der Bw. zu verlegen.

Für die Jahre 2002 und 2003 bildet jedoch die im Jahre 2009 angestrebte Pensionierung kein Argument für die Aufrechterhaltung von Zweitwohnsitzen.

Das behauptete unterschiedliche Preisniveau zwischen Wien und Brno stellt kein zu berücksichtigendes Argument dar, da das in Österreich gegebene Preisniveau alle Arbeitnehmer gleichermaßen trifft.

Da der Ehegatte der Bw. bereits mit 1. Jänner 2000 in Pension gegangen ist und seither keiner Erwerbstätigkeit mehr nachgeht und es der Bw. in einem Zeitraum von rund zwei Jahren zumutbar gewesen wäre, einen gemeinsamen Haushalt an ihrem Arbeitsort zu begründen, können in den Jahren 2002 und 2003 die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht anerkannt werden.

Zum Argument eines bloßen "vorübergehenden Aufenthaltes" der Bw. in Österreich wird ergänzend festgehalten, dass sich die Bw. lt. Bestätigung des A-Spitals seit 4. März 1991 in ungekündigter Stellung als diplomierte Krankenschwester beschäftigt ist. Sie wird bei ihrem Pensionsantritt im Jahr 2009 rund 18 Jahre in Österreich tätig gewesen sein. Von einem "vorübergehenden Aufenthalt" kann in diesem Zusammenhang wohl nicht mehr gesprochen werden.

Mit dem StruktAnpG 1996 wurde die Abzugsfähigkeit für die Aufwendungen für Familienheimfahrten der Höhe nach mit dem höchsten Pendlerpauschale (2004 und 2005 i.H.v. 2.421 € und 2006 i.H.v. 2.664 € jährlich) eingeschränkt.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

*Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort 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.*

Aufgrund der o.a. gesetzlichen Bestimmungen können die Aufwendungen für die Familienheimfahrten der Bw. in den Jahren 2004 bis 2006 maximal in Höhe des o.a. großen Pendlerpauschales berücksichtigt werden.

Die Differenz unterliegt somit dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988.

Als abzugsfähige Kosten der Unterbringung am Arbeitsort kommen nur die unvermeidbaren Mehraufwendungen in Betracht, die der Bw. dadurch erwachsen, dass sie am Beschäftigungsstandort wohnen muss.

Aus diesem Grunde werden die nachgewiesenen Kosten der Unterbringung im Schwesternheim in folgender Höhe als Werbungskosten in den Streitjahren 2004 bis 2006 berücksichtigt:

<b>Jahr</b>	<b>Fahrtkosten:</b>	<b>Kosten der Unterbringung:</b>	<b>Summe:</b>
2004	2.421,00	312,92 268,00	3.001,92
2005	2.421,00	804,00	3.225,00
2006	2.664,00	826,80	3.490,80

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Februar 2009