



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 13. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes A., vom 29. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Statt gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens betreffend die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 ersuchte das Finanzamt neben unstrittigen Werbungskosten um Nachweis der berufsbedingten Notwendigkeit der vorübergehenden oder dauernden doppelten Haushaltsführung (doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in Höhe von € 8.144,87); um Vorlage des Dienstvertrages; um Nachweis des Zweitwohnsitzes; um Nachweis ob und seit wann eine Lebensgemeinschaft bestehe; um Nachweis des Einkommens der Lebenspartnerin.

In Beantwortung des Vorhalts wies der Bw. sämtliche Werbungskosten belegmäßig nach und führte hinsichtlich der Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung aus, dass die Wohnung

am Beschäftigungsort X. ausschließlich aus beruflichen Gründen gehalten werde. Eine tägliche Heimfahrt zum Familienwohnsitz in Y., Tschechien sei ihm nicht zumutbar, da die Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Beschäftigungsort ca. 150 Kilometer betrage. Seit mehr als zwei Jahren lebe er in einem gemeinsamen Haushalt mit seiner Lebensgefährtin. Seine Lebensgefährtin sei Studentin und habe im berufsgegenständlichen Jahr keine Einkünfte erzielt. Der Ort Y. sei auf Grund der eheähnlichen, kinderlosen Lebensgemeinschaft der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und durch die Mitgliedschaft zu einem Sport- und Bürgerverein begründet.

Ungeachtet der Tatsache, dass seine Partnerin nicht berufstätig sei, sei eine Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen, wie Y. , in ein Ballungszentrum, wie X. , mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und demnach nicht zumutbar, sodass dauerhaft ein Werbungskostenabzug im Rahmen der doppelten Haushaltsführung möglich sei (Lohnsteuerprotokoll 2003).

Überdies wohne der Bw. seit September 2006 in einer Mietwohnung mit ca. 35 m² Nutzfläche (davor in einem Studentenheim) und sei diese Wohnung komplett unmöbliert gewesen, sodass er die notwendigsten Einrichtungsgegenstände angeschafft habe und im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten geltend mache. Die Aufwendungen für Wohnung und Einrichtung würden im Jahr 2006 somit insgesamt € 5.480,87 betragen.

Auf Grund der Tatsache, dass der Bw. fast jedes Wochenende zu seinem Familienwohnsitz nach Y. fahre, würden die Kosten dafür monatlich € 456,00 betragen. Diese Fahrtkosten seien jedoch gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 begrenzt, sodass lediglich ein Betrag in Höhe von € 2.664,00 zu berücksichtigen sei.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 und berücksichtigte die Aufwendungen betreffend die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht, da die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht vorlägen. Eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung liege nicht vor, da die Lebensgefährtin über keine Einkünfte verfüge.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** führte der Berufungswerber (Bw.) aus, dass er sämtliche Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung in Höhe von € 5.480,87 und der Familienheimfahrten in Höhe von € 2.664,00 nachgewiesen habe. Die Ausgaben jedoch nicht berücksichtigt worden seien, da seine Lebensgefährtin über keine Einkünfte verfüge.

Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) sei eine Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen in ein Ballungszentrum mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und daher nicht zumutbar. Ungeachtet der Tatsache, dass seine

Lebenspartnerin nicht berufstätig sei, sei ein Werbungskostenabzug im Rahmen der doppelten Haushaltsführung somit möglich (siehe beiliegendes Lohnsteuerprotokoll betreffend das Jahr 2003).

Seine Lebenspartnerin betreibe am Familienwohnsitz ein ordentliches Studium und sei daher der Familienwohnsitz keinesfalls privat veranlasst.

In der Arbeitnehmerveranlagung seien Aufwendungen für Aus- und Fortbildungskosten in Höhe von € 1.521,78 nicht berücksichtigt worden, wobei diese Kosten ursprünglich von seinem Arbeitgeber übernommen worden seien und beim Austritt im Jänner 2006 wieder abgezogen worden seien. Um zur Steuerberaterprüfung antreten zu können, müsse der Bw. ein in Österreich abgeschlossenes Studium absolvieren und habe er zu diesem Zweck an der Wirtschaftsuniversität X. inskribiert und den Studienbeitrag bezahlt. Es handle sich um eine einschlägige fachliche Ausbildung und die berufliche Notwendigkeit im Hinblick auf seine Anstellung als Berufsanwärter sei eindeutig gegeben.

Mit **Berufungsvorentscheidung** wurde dem Berufungsbegehren teilweise stattgegeben und begründend ausgeführt, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht vorlägen, da die Lebensgefährtin des Bw. keine Erwerbseinkünfte erziele. Daraus resultierend seien Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung nur vorübergehend als Werbungskosten anzuerkennen, wobei als vorübergehend bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren anzusehen sei. Die diesbezüglichen Aufwendungen seien bereits in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004 und 2005 steuermindernd berücksichtigt worden, sodass die Aufwendungen im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 steuerlich nicht mehr anzuerkennen seien.

Die Kreditrückzahlungen betreffend die Ausbildungskosten seien deshalb nicht gewährt worden, da sie (die Kreditrückzahlungen) in dem Jahr abzusetzen seien, in dem sie geleistet worden seien.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** führte der Bw. aus, dass laut Protokoll der Bundeslohnsteuertagung für das Jahr 2003 die Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen in ein Ballungszentrum mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und daher nicht zumutbar sei.

Ein Werbungskostenabzug aufgrund der doppelten Haushaltsführung sei daher für die Dauer des Vorliegens der Voraussetzungen möglich.

Sein Familienwohnsitz liege in einer äußerst strukturschwachen ländlichen Region mit über 15% Arbeitslosigkeit, sodass die Voraussetzungen erfüllt seien. Im Übrigen gelten bei ausländischem Familienwohnsitz die gleichen Kriterien wie bei einem inländischen Wohnsitz (LStR, RZ 345).

Hinsichtlich der Aus- und Fortbildungskosten brachte der Bw. vor, dass diese Aufwendungen keine Kreditkosten seien. Sie seien ursprünglich im Jahre 2005 von seinem damaligen Arbeitgeber bezahlt und beim Austritt (Jänner 2006) in Rechnung gestellt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 erster Satz Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

1. Ausbildungs- und Fortbildungskosten

Gemäß § 16 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 zählt zu den Werbungskosten auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde.

Das Finanzamt hat die Aus- und Fortbildungskosten lediglich in Höhe von € 423,72 berücksichtigt, da es davon ausgegangen ist, dass diesen Aufwendungen in Höhe von € 1.098,06 Kreditrückzahlungen zu Grunde lägen. Im Zuge des Vorlageantrags legte der Bw. jedoch Unterlagen vor, die die Rückzahlung der diesbezüglichen Kosten im Jänner 2006 nachweisen. Demnach sind die Ausbildungskosten in einer Gesamthöhe von € 1.521,78 im Jahr 2006 anzuerkennen und war in diesem Punkt der Berufung stattzugeben.

2. Doppelte Haushaltsführung

Nach § 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, 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Im Allgemeinen ist die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes dann beruflich veranlasst,

- wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen 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 Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Im vorliegenden Fall liegt ohne Zweifel der Beschäftigungsort des Bw. von seinem Familienwohnsitz so weit entfernt, nämlich nach Angaben des Bw. beträgt die Entfernung vom Beschäftigungsort X. zum Familienwohnsitz in Y. /Tschechien ca. 150 Kilometer, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung vom Familienwohnsitz 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 dem 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 muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten (vgl. etwa VwGH-Erkenntnis vom 27. Mai 2003, ZI. 2001/14/0121; VwGH-Erkenntnis vom 22. Februar 2000, ZI. 96/14/0018). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichen objektiven Gewicht sind (VwGH-Erkenntnis vom 3. August 2004, ZI. 2000/13/0083).

Eine Berufstätigkeit des Ehepartners bzw. Lebensgefährten am Ort des Familienwohnsitzes hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht, wenn der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltig Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt (siehe die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, und bei Doralt, EStG, 7. Aufl., § 4 Tz 351). Ist dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des

Steuerpflichtigen vernachlässigbar, dann stellt 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 (VwGH-Erkenntnis vom 20. April 2004, Zl. 2003/13/0154).

Hinsichtlich der Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Tschechien bringt der Bw. vor, dass diese nicht privat veranlasst sei, weil seine Lebenspartnerin am Familienwohnsitz ein ordentliches Studium betreibe. Dieser Ansicht kann sich der UFS nicht anschließen. Das Betreiben eines Studiums der Lebensgefährtin des Bw. hat ohne Zweifel ihre Ursache in der privaten Lebensführung und ist damit eine berufliche Veranlassung betreffend die Beibehaltung des Familienwohnsitzes des Bw. in Tschechien nicht gegeben.

Soweit der Bw. auf die Rz 345 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002 verweist, die eine Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen in ein Ballungszentrum als nicht zumutbar ansehen, da diese Wohnsitzverlegung mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden sei, ist darauf hinzuweisen, dass zum Einen Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen und die zitierten Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den UFS beachtliche Rechtsquelle darstellt, zum Anderen der Sachverhalt, der dieser Randzahl zu Grunde liegt, nicht mit dem Sachverhalt des vorliegenden Falles vergleichbar ist. Während im vorliegenden Fall die Lebensgefährtin des Bw. am tschechischen Wohnsitz keine Einkünfte erzielt, sondern einem ordentlichen Studium nachgeht, erzielt im Sachverhalt der Rz 345 die (Ehe)Partnerin am Familienwohnsitz auch keine Einkünfte, widmet sich jedoch der Kindererziehung, da die gemeinsamen Kinder an diesem Familienwohnsitz die Schule besuchen. Dass diese beiden Sachverhalte ähnlich, aber nicht vergleichbar sind, liegt somit auf der Hand.

Wenn der Bw. im Vorlageantrag ausführt, ein Werbungskostenabzug sei für die Dauer des Vorliegens der Voraussetzungen möglich, so trifft dieses Vorbringen grundsätzlich zu. Sowohl die Amtspartei als auch der UFS sind jedoch der Ansicht, dass die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung im Veranlagungsjahr 2006 nicht mehr vorliegen. Seit 1. September 2003 ist der Bw. in X. beschäftigt und fanden die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung betreffend die Jahre 2004 und 2005 in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden ihre Berücksichtigung. Damit stellt sich der berufsgegenständliche Sachverhalt als Fall einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung dar und ist dem Bw. eine Wohnsitzverlegung von Tschechien nach X. nach mehr als zwei Jahren durchaus zumutbar.

Auch das Vorbringen des Bw., der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei durch die Mitgliedschaft zu einem Sport- und Bürgerverein in Y. begründet, ändert nichts daran. Der

Bw. hat nach mehr als zwei Jahren Beschäftigung in X. seinen Familienwohnsitz nicht in die übliche Nähe des Beschäftigungsortes verlegt, obwohl seine Lebensgefährtin im streitgegenständlichen Jahr keine Einkünfte erzielt hat. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist somit auf Gründe zurückzuführen, die privat veranlasst sind und liegen demnach im vorliegenden Fall nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung vor.

Ermittlung der Werbungskosten

Arbeitsmittel	681,11
Reisekosten	495,00
Aus-/Fortbildungskosten neu	1.521,78
Werbungskosten neu	2.697,89

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. Dezember 2007