



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 12. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Bregenz vom 1. April 2009 teilweise stattgegeben.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat in seiner Einkommensteuererklärung 2007 u.a. Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten geltend gemacht.

Mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 12. Februar 2008 wurden vom Finanzamt € 1.914,60 der geltend gemachten Werbungskosten, sowie der Pauschbetrag in Höhe von € 60,00 als Sonderausgaben anerkannt, nicht jedoch die vom Bw. angeführten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Voraussetzungen zur Gewährung von Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten nur für das Jahr 2006 vorgelegen seien, da bei Alleinstehenden mit eigenem Haushalt am Familienwohnsitz die Anerkennung dieser Kosten mit sechs Monaten befristet sei. Laut Bestätigung der Technischen Universität in Graz hat die Tätigkeit des Bw. bereits am 1. Juli 2006 begonnen.

Hiegegen hat der Bw. Berufung erhoben und darin ausgeführt, dass die doppelte Haushaltsführung für das Jahr 2006 vorgelegen sei, er aber im Jahr 2006 keine doppelte Haushaltsführung beantragt habe, weshalb er beantrage, ihm die zugesicherten sechs Monate für 2007 zu genehmigen. Weiters sollten die Fenster zu einem Drittel und die Ablebensversicherung bei den Sonderausgaben berücksichtigt werden.

Das Finanzamt hat hierauf eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen und hiezu begründet, dass für Werbungskosten die im § 19 Abs.2 EStG 1988 aufgestellte Regel gelte, dass Ausgaben für das Kalenderjahr anzusetzen sind, in dem sie geleistet werden. Eine Ausgabe liege jedoch nur dann vor, wenn der geleistete Geldbetrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden sei und er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieses Geld verloren habe. Da die Ausgaben für Familienheimfahrten im Jahr 2006 getätigt worden seien, seien sie auch nur in diesem Kalenderjahr zu berücksichtigen. Die Ablebensversicherung wurde in der Höhe von € 166,70 und die Aufwendungen für Wohnraumsanierung (Fenster) in der Höhe von € 2026,80 antragsgemäß berücksichtigt.

Der Bw. hat hierauf Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt und im Wesentlichen vorgebracht:

Er habe für den Zeitraum 07/2006 bis 01/2009 einen befristeten Arbeitsvertrag als wissenschaftlicher Projektmitarbeiter bei der Technischen Universität Graz gehabt. Er wohne zwar noch am Familienwohnsitz in Fußach, aber seitdem sein Vater im Jahre 1995 verstorben sei, sei er auch Eigentümer dieser Liegenschaft und daher von Gesetzeswegen verpflichtet, anfallende Zahlungen oder Forderungen zu begleichen. Insofern handle es sich nicht um einen typischen Familienwohnsitz. Aus seinem Rechtsverständnis stehe ihm die doppelte Haushaltsführung für die Dauer des befristeten Arbeitsvertrages, also auch in den Jahren 2007 und 2008 zu. Ein Wohnsitzwechsel sei notwendig gewesen, da in Vorarlberg und Umgebung keine Universität existiere, die ihm eine Promotion hätte anbieten können. Die Voraussetzungen zur Anerkennung des doppelten Wohnsitzes, nämlich ein befristetes Arbeitsverhältnis und Miteigentümer einer Liegenschaft seines Hauptwohnsitzes würden vorliegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Aktenlage und den vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Erhebungen, Besprechungstermin mit dem Berufungswerber (Bw.) am 9. Februar 2010, sowie

Vorhaltsbeantwortung durch den Bw. am 17. Februar 2010, liegt der Entscheidung folgender unbestrittener Sachverhalt zugrunde.

Der Bw. ist seit 2. August 1985 in 6972 Fußach, b mit Hauptwohnsitz und war im Zeitraum 1. August 2000 bis 18. April 2008 in 8010 Graz, c, sowie im Zeitraum 18. April 2008 bis 22. April 2009 in 8055 Graz, d, jeweils mit Nebenwohnsitz gemeldet. Er ist seit 1995 betreff des Hauses in 6972 Fußach durch Erbe und seit 2004 betreff des Hauses in 8055 Graz, d durch Kauf jeweils Dritteigentümer. Sein Studium zum Diplom Ingenieur hat er ab dem Herbstsemester 2000 in Graz absolviert. Er war im Zeitraum Juli 2006 bis Jänner 2009 mittels befristeten Arbeitsvertrags als e bei der Technischen Universität Graz angestellt. Eine Lebensgefährtin in Fußach hat der Bw. in dieser Zeit nicht gehabt.

Das Elternhaus in Fußach, b, bewohnten neben dem Bw. seine Mutter, deren Lebensgefährte, der jüngere Bruder, sowie zwei Pflegekinder. Der Bw. hat dort über ein eigenes Zimmer verfügt, betreff Küche, Bad und Toilette hat die übliche familiäre Mitbenutzung bestanden.

Der Bw. war bereits seit April 2004 in Graz, d wohnhaft. Er hat an dieser Adresse zusammen mit zwei anderen Personen in einer Wohngemeinschaft ein Haus mit ca. 150 m² Wohnfläche bewohnt, wobei er ein eigenes Zimmer für sich hatte.

Gemäß §16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zufolge dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind gemäß

§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohntort). Unterschieden wird zwischen einer vorübergehend und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung. Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs.1 EStG) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger kann eine "Familienwohnsitz" haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat. Begründet ein alleinstehender Steuerpflichtiger am

Beschäftigungsort einen Wohnsitz, ist besonders zu prüfen, ob nicht entweder von einer erstmaligen Hausstandsgründung oder von einer Wohnsitzverlegung auszugehen ist.

Der wesentliche Unterschied zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung liegt darin, dass von einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung dann gesprochen wird, wenn die nachgewiesene Absicht besteht, nach einem absehbaren Zeitraum der auswärtigen Berufsausübung wieder an den Ort des Familienwohnsitzes zurückzukehren, während eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung die Verlegung des Familienwohnsitzes auf längere Sicht unzumutbar erscheinen lässt. Für beide Arten der doppelten Haushaltsführung gilt allgemein, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbung bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies 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 als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben. (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; 22.2.2000, 96/14/0018; 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216). Wie der VwGH spricht sich auch der BFH aus: entscheidend sei, dass die Begründung des zweiten Haushaltes (am Arbeitsort) beruflich veranlasst ist. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (zB VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Es ist angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben. Dies ist zB der Fall, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Es ändert an dieser Unzumutbarkeit nichts, wenn die Familie des Steuerpflichtigen ihn auf Dauer seiner Entsendung an den Beschäftigungsort begleitet. Die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen an den Ort der Berufsausübung, also die Aufgabe des Familienwohnsitzes, ist daher diesfalls nicht zu unterstellen. Abzugsfähig sind allerdings nur jene Werbungskosten, die auf die mit der Haushaltsführung am Beschäftigungsort

verbundenen Auslagen die Person des Steuerpflichtigen betreffen (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111; 7.8.2001, 2000/14/0122). (Jakom/Leneis EStG, 2009, § 16 Rz 56).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Mehraufwendungen dann als Werbungskosten absetzbar, wenn sie dem Arbeitnehmer durch die berufliche veranlasste Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort erwachsen und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der 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 die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies 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, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (vgl. VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018). Solche Ursachen müssen aber aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind (vgl. beispielsweise VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; 20.4.2004, 2003/13/0154; 26.5.2004, 2000/14/0207).

Die Aufwendungen für Familienheimfahrten des Steuerpflichtigen vom Wohnsitz am Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz sind dann Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, TZ 220 zu § 16 EStG 1988).

Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor oder sind sie weggefallen (zB der Partner beendet seine berufliche Tätigkeit), können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden eines Wohnsitzes) im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-) Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines

bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.04.1986, 84/1470198). Im Allgemeinen wird aber für alleinstehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein.

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort 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, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder

die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein

ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder

ein Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind) oder

ein alleinstehender Steuerpflichtiger mit einem minderjährigen Kind im Sinne des § 106 Abs.1 EStG 1988 einen gemeinsamen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Aber auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger ohne Kind, wie eben der Bw., kann einen "Familienwohnsitz" haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat. Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfügt; der Besuch der Eltern ist nicht als Familienheimfahrt zu werten. Begründet ein alleinstehender Steuerpflichtiger am Beschäftigungsort einen Wohnsitz, ist jedoch besonders zu prüfen, ob nicht entweder von einer erstmaligen Hausstandsgründung oder von einer Wohnsitzverlegung auszugehen ist. In diesen Fällen stehen ab der Wohnsitzbegründung bzw. -verlegung keine Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zu.

Hat ein alleinstehender Arbeitnehmer einen eigenen Hausstand am Heimatort, können ihm für eine gewisse Übergangszeit Aufwendungen für eine Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort und monatliche Heimfahrten zugebilligt werden, um in seiner Wohnung nach dem Rechten zu

sehen. (VwGH 3.3.1992, (8814/0081); dies gilt nicht, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer ist vorerst zu prüfen, ob er am Ort des angegebenen Familienwohnsitzes über einen eigenen Haushalt verfügt oder nur im Familienverband ein Zimmer oder Räume bewohnt, für deren Benützung er kein Entgelt zu entrichten hat, sodass diesfalls bei Erhaltung eines Haushalts am Beschäftigungsort keine Mehrkosten anfallen und er auch keine Kosten aus dem Titel doppelte Haushaltsführung geltend machen kann, wenn die Tätigkeit befristet ist (vgl. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024).

Über einen eigenen Haushalt zu verfügen bedeutet für einen alleinstehenden Arbeitnehmer nach der Judikatur des BFH (vgl. 14. Juni 2007, VI R 60/05 BSTBL II 2007, 890; 5. Juli 2007, VI R 44-45/06 BFH/NV 2007, 1878 und 9. August 2007 VI R 24/05, BFH/NV 2007, 2272), dass die zur alleinigen Nutzung überlassenen Räume über eine eigene Küche verfügen müssen und der Arbeitnehmer sich an der Führung des Haushaltes finanziell und durch persönliche Mitwirkung maßgeblich beteiligt.

Der Bw. hat an seinem Heimatort in Fußach weder eine Wohnung, aber auch keinen eigenen Haushalt bzw. Hausstand unterhalten, da er lediglich über ein Zimmer samt der Möglichkeit der Mitbenutzung der anderen Räumlichkeiten wie die Küche, Bad etc. verfügte.

Unter Bedachtnahme auf die ausführlich dargelegten Erwägungsgründe ist der Berufung somit bereits aus diesem Grunde der Erfolg zu versagen, da der Bw. nicht über zwei Haushalte verfügte, somit auch keine doppelte Haushaltsführung vorliegen kann.

Keine Rolle spielt es, inwieweit sich der Bw. in seiner Eigenschaft als Dritteileigentümer finanziell an allfälligen Haussanierungen und sonstigen Kosten in Fußach beteiligen musste, da Kosten wie z.B. Sanierungen als Sonderausgaben, nämlich, wenn sie gemäß § 18 Abs.1 Z3 lit c) EStG 1988 über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden sind, sowohl für die Häuser in Fußach als auch in Graz geltend gemacht werden können.

Auch hat der Bw. in Graz, d, spätestens 2004 erstmalig einen Hausstand am späteren Beschäftigungsort an der TU Graz begründet, weshalb ihm keine Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zustehen (siehe oben).

Nicht übersehen werden darf auch, dass sich der Bw. auf Grund seines Dritteileigentums im Elternhaus in Fußach dort nach Beendigung seines befristeten Vertrages von vornherein keine neue Wohnmöglichkeit suchen musste, sondern eine solche ihm permanent zur Verfügung gestanden ist und auch keine Notwendigkeit vorhanden war, etwa dort in regelmäßigen

Abständen Nachschau zu halten, da das Haus ja von dem Bw. nahe stehenden Personen bewohnt war.

Aus den o. a. Gründen waren mangels Vorliegens der Voraussetzungen für eine beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung die geltend gemachten Aufwendungen und die Familienheimfahrten im Streitjahr 2007 nicht als Werbungskosten anzuerkennen, sondern sind gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Im Übrigen wird auf die Ausführungen betreff § 19 Abs.2 EStG 1988 in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Feldkirch, am 18. Februar 2010