



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, X, Adresse, vertreten durch D, Steuerberater, Adresse1, vom 6. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 28. April 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) machte in seiner elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2009 neben weiteren, nicht in Streit stehenden Ausgaben, durch eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten verursachte Mehraufwendungen in Höhe von 9.372,00 € geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 15. März 2011 forderte die Abgabenbehörde den Bw auf, bekannt zu geben, wie lange die Entsendung zur deutschen Firma, die bereits seit 2005 aufrecht sei, voraussichtlich noch dauern werde. Falls es zwischen ihm und seinem Arbeitgeber eine schriftliche Vereinbarung, Protokolle, etc. gebe, werde um deren Vorlage ersucht. Wie groß sei die in E gemietete Wohnung? Laut Rz 345 LStRL sei die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort dann unzumutbar, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen sei, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet sein werde. Andernfalls seien Familienheimfahrten und Kosten der doppelten

Haushaltsführung eines alleinstehenden Arbeitnehmers vorübergehend (sechs Monate) als Werbungskosten anzuerkennen.

Der Bw gab dazu an, dass sein Dienstort ab September 2011 F und die Wohnung in E rund 83 m² groß sei.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 erging am 28. April 2011 ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Mehraufwendungen von 9.372,00 €.

Begründend wurde ausgeführt, dass Familienheimfahrten und Kosten der doppelten Haushaltsführung eines alleinstehenden Arbeitnehmers nur vorübergehend, für einen Zeitraum von sechs Monaten, als Werbungskosten anzuerkennen seien – für diesen Zeitraum seien bereits 2007 Familienheimfahrten und Kosten der doppelten Haushaltsführung gewährt worden. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes müsse durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sein, zB infolge ständig wechselnder Arbeitsstätte oder bei befristeter auswärtiger Tätigkeit von vier bis fünf Jahren, wenn dies von vornherein feststehe.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei nicht schon deshalb unzumutbar, weil der Steuerpflichtige am Familienwohnsitz ein Eigenheim errichtet habe, die Kinder dort zur Schule gingen, udgl. mehr. Da keine Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes gesehen würden, könnten die Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wandte der Bw im Wesentlichen ein, dass die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes immer gegeben gewesen sei. Als Dienstnehmer der Firma G sei er vom Dienstort F nach H entsandt worden. Die Dauer der Entsendung sei am Beginn der Tätigkeit in H noch nicht festgestanden und sei diese für ihn nicht absehbar gewesen. Mit 31. August 2011 sei diese Entsendung beendet worden, ab 1. September 2011 sei der Dienstort wieder in F. Eine diesbezügliche Bestätigung sei angeschlossen. In Zukunft würden zwar höhere Fahrtkosten zur Arbeit anfallen, dies stehe aber in keinem Verhältnis zu den zusätzlichen Miet- und Betriebskosten der notwendigen Wohnung am Dienstort H. Schon allein aus diesem Gesichtspunkt sei es nicht einzusehen, dass der durch die doppelte Haushaltsführung entstandene Mehraufwand nicht abschreibbar sein solle. Beantragt werde daher, die Veranlagung 2009 unter Berücksichtigung der Kosten für Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 9.372,00 € neu durchzuführen.

In einem der Berufung beigefügten Schreiben der Firma G vom 16. Mai 2011 wurde bestätigt, dass der Bw ab 1. September 2011 nicht mehr am Standort H eingesetzt werde. Sein neuer Dienstort sei ab 1. September 2011 F. Die Entsendung zum Stützpunkt H ende somit am 31. August 2011.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2011 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Darlegung der allgemeinen Voraussetzungen für die Anerkennung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten als Werbungskosten wurde im Wesentlichen begründend ausgeführt, dass der Bw laut übermittelten Jahreslohnzetteln bereits seit dem Jahr 1999 über seinen Arbeitgeber G in F eine begünstigte Auslandstätigkeit in H ausgeübt habe. Ab 2005 sei die bezugsauszahlende Stelle die Fa. G in H gewesen und sei der Bw als Grenzgänger nach Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich – BRD beschäftigt gewesen. Ein Grund für einen beruflich veranlassten Doppelwohnsitz eines ledigen Arbeitnehmers wäre, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen wäre, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet sei (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Dies treffe auf den Bw aber nicht zu, weil die Auslandstätigkeit erst mit 31. August 2011 beendet werde.

Bei einem ledigen Steuerpflichtigen erscheine es zumutbar, innerhalb einer angemessenen Frist von sechs Monaten ab Beginn der Tätigkeit außerhalb des bisherigen Wohnsitzes, den Wohnsitz in den Einzugsbereich des Beschäftigungsortes zu verlegen. Gehe man davon aus, dass der Bw bereits seit 2005 bei der Fa. G in H beschäftigt sei, wäre es zumutbar gewesen, den Wohnsitz in diesem Jahr in den Einzugsbereich des Beschäftigungsortes zu verlegen. Bei Beibehaltung des Wohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort könnten die dabei entstandenen Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, sondern fielen diese unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988.

Im zeitgerechten Vorlageantrag wurde eingewendet, dass die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst werde, die außerhalb der Erwerbstätigkeit lägen, zwar auf einen Großteil der Fälle, nicht aber auf den Bw zutreffen würden. Dieser stehe nach wie vor in einem Dienstverhältnis zur Fa. G in F. Sein Arbeitgeber habe ihn auf nicht absehbare Zeit nach H dienstzugeteilt. Laut Angestelltdienstvertrag sei der Dienort immer F gewesen; der Bw habe sich aber bereit erklärt, auch in anderen Betriebsstätten tätig zu werden. Dafür, dass diese Versetzung bis 31. August 2011 gedauert habe, sei der Bw nicht verantwortlich. Dem Bw habe die Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden können, zumal er seit 2001 gemeinsam mit seinem Bruder Eigentümer eines Hauses in O sei. Sein Bruder wohne aber in einer Mietwohnung in Adresse 2. Der Bw müsse daher im eigenen Haus laufend nach dem Rechten sehen, und dies rechtfertige die Familienheimfahrten. Beantragt werde daher, die

Veranlagung 2009 unter Berücksichtigung der Kosten für Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 9.372,00 € neu durchzuführen.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2013 ersuchte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates den Bw, zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

Laut vorliegenden Unterlagen sind Sie seit 1991 bei der Fa. G beschäftigt. Seit 1. September 2011 sind Sie in F und nicht mehr in H tätig.

1) Waren Sie bereits vor diesem Zeitpunkt je in F eingesetzt? Falls ja, in welchen Zeiträumen und auf Basis welcher Vereinbarungen?

2) Die Vereinbarung zur "Dienstleistung in H als Grenzgänger" vom 18. Mai 2005 sowie der "Angestelltendienstvertrag" vom 3. Jänner 2007 wurden bereits vorgelegt. Übermitteln Sie bitte allfällige weitere ab 2005 mit Ihrem Arbeitgeber abgeschlossene (Dienst)Verträge bzw. Vereinbarungen zur Einsicht.

3) Welche Gründe waren für die Beendigung der Entsendung nach H am 31. August 2011 ausschlaggebend? Wann zeichnete sich das Ende der Entsendung ab? Um Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs wird gebeten.

4) Wer bewohnte im berufsgegenständlichen Jahr 2009 das im Hälfteigentum von Ihnen und Ihrem Bruder stehende Haus in O? Welche Räumlichkeiten standen Ihnen in diesem Haus zur alleinigen Nutzung zur Verfügung?

5) Laut einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005 hatten Sie in Adresse3, einen Zweitwohnsitz. Laut vorliegendem Mietvertrag vom 1. April 2007 mieteten Sie von 1. April 2007 bis 1. April 2008 in E, Z 181, eine Wohnung. Wie groß war diese Wohnung? Bis zu welchem Zeitpunkt bewohnten Sie diese Wohnung?

6) Die im Jahr 2009 geleisteten Mietkosten sind durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

7) Wie oft fuhren Sie 2009 nach O? Wie viele Kilometer (einfache Fahrtstrecke) legten Sie dabei zurück? Welches Verkehrsmittel wurde benützt? Entsprechende Aufzeichnungen bzw. Belege sind vorzulegen.

Der Bw gab dazu mit E-Mail vom 7. August 2013 an, dass der Mietvertrag im beiderseitigen Einvernehmen verlängert und auch gekündigt worden sei.

Er habe nach dem Pflichtschulabschluss am 2. September 1991 bei der Fa. G in F eine Lehre begonnen (Punkt 1).

Der Angestelltendienstvertrag vom 3. Jänner 2007 sei der letzte Dienstvertrag gewesen; dieser sei für die Entsendung unbefristet gewesen (Punkt 2).

Die Entsendung sei auf freiwilliger Basis erfolgt, Hauptdienstort sei immer F gewesen. Die Rückkehr nach F habe er aus privaten und gesundheitlichen Gründen entschieden (Punkt 3).

Der Hauptwohnsitz sei immer O gewesen. Dieses Haus habe er von etwa 2003 bis Mitte 2012 zur Gänze alleine bewohnt. Das Haus sei von ihm bewirtschaftet und gepflegt worden (Punkt 4).

Die Wohnung sei ca. 75 m² groß gewesen und von ihm bis 31. August 2011 bewohnt worden (Punkt 5).

Die monatliche Miete sei immer 500,00 € gewesen. Diesen Betrag habe er von 1. April 2007 bis 31. August 2011 monatlich bezahlt (Punkt 6).

Der Bw sei jedes Wochenende nach Hause zu seinem Hauptwohnsitz gefahren, da er sich um das Haus habe kümmern müssen. Die einfache Wegstrecke habe 130 km betragen. Ein Fahrtenbuch habe er nicht geführt. Die Entfernung von der Wohnung am Arbeitsplatz nach H habe 13 km betragen (Punkt 7).

Beigefügten Kopien von Kontoauszügen ist zu entnehmen, dass der Bw die Miete von 500,00 € monatlich im Kalenderjahr 2009 regelmäßig bezahlt hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen bzw. Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Dem gegenüber sind Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten abziehbar.

Kosten der Haushaltsführung sind daher grundsätzlich keine Werbungskosten; lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bedingte Mehraufwendungen abzugsfähig (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111, mit den dort angeführten weiteren Judikaturnachweisen). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Nach einer gewissen Zeit, die im Einzelfall zu beurteilen ist, ist dem Steuerpflichtigen in aller Regel zumutbar, den (Familien)Wohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen. Dieser Zeitraum hängt insbesondere vom Familienstand ab und beträgt bei einem ledigen Steuerpflichtigen in der Regel sechs Monate. Spätestens nach Ablauf dieser Zeitspanne hat der Steuerpflichtige darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird.

Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger kann einen "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 zu prüfen, ob es bereits zu einer Wohnsitzverlegung gekommen ist (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). In diesem Fall stehen ab der Wohnsitzverlegung keine Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zu; vielmehr sind die Fahrten zum Heimatwohnsitz ab diesem Zeitpunkt gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 als Privatfahrten zu qualifizieren.

Die Wohnsitzverlegung kann auch für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen unzumutbar sein, wenn der Verbleib am Tätigkeitsort nur von kurzer Dauer sein wird, weil das Beschäftigungsverhältnis zeitlich befristet und nach den Umständen des Einzelfalles von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist, wenn er weitere Einkünfte am bisherigen Wohnort erzielt oder er Pflegeleistungen (zB gegenüber seinen Eltern) erbringt.

Aus einer Beschäftigung auf Grund von befristeten Verträgen folgt jedoch noch nicht automatisch, dass eine Verlegung des Wohnsitzes an den Arbeitsort oder in dessen Einzugsgebiet nicht zumutbar wäre. Nur dann, wenn ein Arbeitnehmer jederzeit konkret und ernsthaft mit der Versetzung an einen anderen Arbeitsort rechnen muss, ist ihm eine Wohnsitzverlegung nicht zumutbar.

Die abstrakte Möglichkeit der Abberufung vom Dienstort reicht nicht.

Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen. Unterhält ein Steuerpflichtiger einen vom Beschäftigungsort entfernten Wohnsitz und ist die Verlegung dieses Wohnsitzes im Streitjahr unzumutbar, sind die Voraussetzungen für die

steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung gegeben. Diesfalls macht es keinen Unterschied, ob die Unzumutbarkeit bereits früher vorgelegen ist oder nicht.

Sind die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung zu bejahen, sind – neben den Mietaufwendungen – die Aufwendungen für Fahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Wohnsitz am Heimatort im Rahmen der Grenzen des § 20 Abs. 2 lit. e EStG 1988 (höchstes Pendlerpauschale) als Werbungskosten abzugsfähig.

Behält dagegen ein Steuerpflichtiger den bisherigen (Familien)Wohnsitz deswegen bei, weil er dort ein Eigenheim (errichtet) hat, so sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten privat veranlasst und nicht abzugsfähig (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 25, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung", Stand 1.6.2013, rdb.at).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass der Besitz eines Eigenheimes keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den neuen Arbeitsort darstellt (VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207, mit Hinweis auf VwGH 31.3.1987, 86/14/0065).

Im erstgenannten Erkenntnis führte der VwGH ua. aus, dass die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz zu verlegen, sich nicht aus Umständen ergeben könne, die lediglich in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen liegen. Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei nicht schon deshalb unzumutbar, weil der Steuerpflichtige am Familienwohnsitz ein Eigenheim errichtet habe, die Kinder dort die Schule besuchten udgl. mehr. Die Unzumutbarkeit müsse vielmehr Folge von Umständen sein, die mit der Berufstätigkeit bzw. mit dem Ort der Berufstätigkeit im Zusammenhang stehen würden, wie zB die Tatsache, dass an diesem Ort keine zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung zu beschaffen sei (Hinweis auf E 29.4.1963, 2028/62; 22.4.1986, 84/14/0198), oder eben die Tatsache, dass keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliege.

Gegenständlich war im Hinblick auf obige rechtliche Ausführungen nicht nur zu prüfen, ob Gründe vorlagen, die eine Verlegung des Wohnsitzes von O in eine übliche Entfernung vom Arbeitsort H unzumutbar machten, sondern auch, ob nicht bereits eine Wohnsitzverlegung vorgenommen worden ist.

Als wesentlichen Grund für die Unzumutbarkeit seiner Wohnsitzverlegung nannte der Bw den Umstand, dass er in O – gemeinsam mit seinem Bruder – seit 2001 Eigentümer eines Hauses sei. Der Bruder wohne aber in einer Mietwohnung in Adresse2, weshalb er laufend nach dem Rechten sehen müsse.

Laut Abfrage des Zentralen Melderegisters bewohnte der Bruder des Bw im Berufungsjahr eine Mietwohnung in Adresse2, das laut Routenplaner (www.viamichelin.at) 6,5 km von O entfernt ist. Der Bruder ging in Adresse2 auch einer nichtselbständigen Beschäftigung nach. Seit 11. Juli 2011 ist er ebenfalls mit Hauptwohnsitz in Adresse, gemeldet.

Aus welchen Gründen es dem Bruder unter diesen Umständen nicht möglich und zumutbar gewesen wäre, zumindest einmal wöchentlich in dem im gemeinsamen Eigentum stehenden Haus "nach dem Rechten" zu schauen, war nicht erkennbar und wurde auch nicht vorgebracht.

Die ab 1. April 2007 in E gemietete Wohnung war etwa 75 m² groß (83 m² laut Angaben gegenüber dem Finanzamt, Bl. 12/2009 Einkommensteuerakt) und bestand laut Mietvertrag aus drei Zimmern, einer Küche, einem Korridor, einem Bad und einer Toilette.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist im Zusammenhang mit der beruflichen Veranlassung von Aufwendungen für Heimfahrten und doppelte Haushaltsführung bei dem im Vordergrund stehenden Gesichtspunkt der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung dem Umstand maßgebliche Bedeutung beizumessen, ob die Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort geeignet ist, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012; mit Hinweisen auf VwGH 18.12.1997, 96/15/0259, und VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119).

Mietet ein alleinstehender Steuerpflichtiger eine größere Wohnung am Beschäftigungsort, ist in der Regel ab diesem Zeitpunkt eine Wohnsitzverlegung zu unterstellen und stehen ab dieser Wohnsitzverlegung keine Werbungskosten mehr zu (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 25, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung – Verlegung des Wohnsitzes", Stand 1.6.2013, rdb.at, mit Hinweis auf VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119).

Im vorliegenden Fall war alleine schon auf Grund der Wohnungsgröße davon auszugehen, dass diese Wohnung im Einzugsbereich des Arbeitsplatzes den Wohnbedürfnissen des Bw ebenso entsprach wie die Wohnung in seinem im Hälfteeigentum stehenden Haus in O.

Im Berufungsjahr verfügte der Bw daher über zwei Wohnsitze, die geeignet waren, seinem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen. Damit bestand aber die Möglichkeit, den Wohnsitz in die Nähe seines Beschäftigungsortes zu verlegen.

Im Berufungsjahr war demnach eine bereits erfolgte Wohnsitzverlegung an den Tätigkeitsort anzunehmen, weshalb die Beibehaltung des Wohnsitzes in O als privat veranlasst anzusehen war.

Dass der Bw (Mit)Eigentümer eines Hauses in O ist und dort in regelmäßigen wöchentlichen Abständen "nach dem Rechten" sehen wollte, war nicht ausreichend, die durch diesen Doppelwohnsitz entstandenen Mehraufwendungen als Werbungskosten zu qualifizieren (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. August 2013