



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 10. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. August 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

In der am 15. Juni 2007 beim Finanzamt eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 begehrte der Berufungswerber ua. die steuerliche Berücksichtigung von Kosten für doppelte Haushaltsführung im Betrag von € 2.616,45 als Werbungskosten.

In der beigelegten Aufstellung werden unter dem Titel doppelte Haushaltsführung Miet- und Betriebskosten für eine Wohnung in Wien, Straße im Jahr 2006 in Höhe von € 2.616,45 angeführt. Die Berücksichtigung der Kosten wurde mit dem verschlechterten Gesundheitszustand der Mutter im Jahr 2006 begründet. Seit 2006 beziehe die Mutter Pflegegeld der Stufe 2. Wegen der notwendigen intensiveren Betreuung der Mutter sei der Berufungswerber in die Wohnung der Mutter umgezogen, in der schon vorher gemeldet gewesen sei. Die Betreuung der Mutter habe er sich mit seiner Schwägerin und seinem Bruder derart aufgeteilt, dass er die Betreuung an den Wochenenden und am Mittwoch Nachmittag und Abend übernommen habe. Für das Jahr 2005 seien ihm die Werbungskosten mit der

Begründung, dass die Mutter hilfs- jedoch nicht pflegebedürftig sei, aberkannt worden. Aus moralischen und menschlichen Gründen habe er seinen Familienwohnsitz nicht an seinen Beschäftigungsort Wien verlegt. Zusätzlich sei der in der Wohnung der Mutter lebende, psychisch kranke Bruder zu versorgen gewesen. Bislang habe die Mutter die Betreuung ihres kranken Sohnes übernommen. Mit 20. November 2006 sei die Mutter in ein Pflegeheim verlegt worden und der Bruder bei einer Pflegefamilie aufgenommen worden. Der Berufungswerber habe den anfallenden Schriftverkehr sowie finanzielle Transaktionen für die Mutter erledigt

Das Finanzamt gewährte im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 (mit Ausfertigungsdatum 30. August 2007) den begehrten Kosten für Familienheimfahrten mit nachfolgender Begründung keine steuerliche Anerkennung:

„Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber ihrem Antrag wurde auf die vorjährige Begründung verwiesen.“ Die Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 lautete wiederum wie folgt:

„Voraussetzung für das Vorliegen einer „doppelten Haushaltsführung“ ist ua wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zumutbar ist, weil am Familienwohnsitz ein pflegebedürftiger Angehöriger betreut wird. Sie führen in der Berufung an, dass Sie sich regelmäßig an den Wochenenden um ihre Mutter und ihren bei der Mutter wohnhaften pflegebedürftigen Bruder kümmern. Ihre Mutter hat die Pflege ihres Bruders übernommen. Bei der Wohnadresse ihrer Mutter sind Sie zwar zusätzlich gemeldet, Ihr Familienwohnsitz befindet sich in der Nähe der Wohnung der Mutter. Selbst bei Annahme eines abgeleiteten Wohnsitzes in der Wohnung ihrer Mutter kann auf Grund des Umstandes, dass ihre Mutter nicht pflegebedürftig, sondern hilfsbedürftig ist, der Berufung nicht stattgegeben werden. Bei vorliegender Pflegebedürftigkeit wäre eine Betreuung auch während der Woche und nicht nur an den Wochenenden erforderlich. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist somit zumutbar.“

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde auf das Steuerbuch 2007, wonach die doppelte Haushaltsführung mit etwa 6 Monaten befristet sei, verwiesen. Ein längerer Zeitraum könne gerechtfertigt sein, wenn am Familienwohnsitz ein pflegebedürftiger Elternteil vorhanden sei. Die Begründung für die Aberkennung der Werbungskosten sei für 2006 nicht mehr nachvollziehbar, da der verschlechterte Gesundheitszustand der Mutter in dieser Zeit eine tägliche Betreuung erforderlich gemacht hätte. Bei Bezug eines Pflegegeldes sei nach der Broschüre des BMF jedenfalls von einer Pflegebedürftigkeit auszugehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Jänner 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Mutter im November 2006 in ein

Pflegeheim übersiedelt sei. Der Bruder sei von der Mutter bis zu diesem Zeitpunkt betreut worden und nach deren Übersiedlung bei einer Pflegefamilie untergebracht worden. Es seien somit keine pflegebedürftigen Angehörigen vorhanden, die einer ständigen Pflege bedürfen würden.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag verwies der Berufungswerber darauf, dass der Antrag auf Pflegegeld am 14. November 2006 gestellt worden sei. Es sei der Nachweis gegeben, dass die Mutter vor der Übersiedlung in das Pflegeheim pflegebedürftig gewesen sei. Somit sei am Familienwohnsitz eine pflegebedürftige Angehörige vorhanden, welche seiner ständigen Pflege bedurft hätte. Die Zuerkennung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung für zumindest 6 Monate als Alleinstehender wurde beantragt.

Im Zuge des vom UFS durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurde der Berufungswerber aufgefordert, bekannt zu geben, ob für ihn im Jahr 2006 eine rechtliche Verpflichtung zur Pflege der Mutter bestanden habe. Auf Grund eines (mit vorgelegten) Schenkungsvertrages vom 29. November 2000 habe nach seinen Angaben eine diesbezügliche Verpflichtung bestanden. Darin habe er der Mutter ein Fruchtgenussrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsrecht eingeräumt. Die Mutter sei vertraglich zur Instandhaltung der Wohnung und zur Übernahme der Betriebskosten verpflichtet worden. Ab Jänner 2006 habe der Berufungswerber die Betriebskosten übernommen. Da die Unterbringungskosten im Pflegeheim ab 1. Dezember 2006 höher als das Einkommen der Mutter gewesen sei, hätte er sofort die Wohnung räumen müssen, damit Mieteinnahmen für die höheren Heimkosten zur Verfügung gestanden wären. Die Wohnung sei renovierungsbedürftig gewesen.

Am 20. Dezember 2004 habe der Berufungswerber in Folge einer neuen Aufgabe als Führungskraft einen Mietvertrag bezüglich der Wohnung in Wien, Straße abgeschlossen. Die mit dieser Wohnung verbundenen Betriebs-, Gas- und Stromkostenabrechnung für 2005 und 2006 wurde vorgelegt.

Für die Grazer elterliche Wohnung habe der Berufungswerber im Jahr 2006 Betriebs- und Stromkosten in Höhe von monatlich € 292 getragen. Für Lebensmittel an den Wochenenden seien rund € 50 angefallen. Der Lebensmittelpunkt an den Wochenenden habe sich trotz einer anderen für ihn in Graz zur Verfügung stehenden Wohnung in der H-Straße befunden. Dort habe der Berufungswerber jedoch nicht über eine abgeschlossene Wohnung verfügt, sondern wurde diese gemeinsam mit Mutter und Bruder benutzt.

Aus einem beigelegten Arztbrief gehe hervor, dass die Mutter des Berufungswerbers bereits vor der Aufnahme in einem Sanatorium (November 2006) an Demenz gelitten habe. Vom 31.10.2006 bis 3. November 2006 habe sich die Mutter in einer Klinik in stationärer Pflege

befunden. Mit Wirksamkeit 1.12.2006 sei der Mutter schließlich Pflegegeld der Stufe 2 zuerkannt worden.

Da der Bruder des Berufungswerbers nach dessen Krankenhausaufenthalt vom 21.8.2005 bis 22.12.2005 wieder in den Haushalt der Mutter zurückgekehrt sei, habe der Berufungswerber an den Wochenenden und manchmal während der Woche seinen Lebensmittelpunkt in die H-straße verlegt, um das „Gröbste“ zu verhindern. Eine Verlegung des Wohnsitzes nach Wien sei für den Berufungswerber aus den dargelegten Gründen nicht in Frage gekommen. Durch die Zuzahlung von rund € 20.000 jährlich für Bruder und Mutter würde sich der Staat viel Geld ersparen.

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

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die dem Berufungswerber im streitgegenständlichen Jahr 2006 mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen als Werbungskosten steuerliche Anerkennung finden können oder nicht.

Auf Grund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

Nach Auskunft des zentralen Melderegisters ist der Berufungswerber seit 27. Oktober 1994 in einer Stadt mit Hauptwohnsitz gemeldet. Bei dieser Wohnung handelt es sich um eine Eigentumswohnung. Darüber hinaus war er vom 27.10.1004 bis 22.6.2007 in G und vom 12.10.2004 bis 21.12.2004 in Wien, Kstraße mit Nebenwohnsitz gemeldet. Auf Grund eines vorgelegten Mietvertrages vom 20. Dezember 2004 steht fest, dass das Mietverhältnis betreffend die Wohnung in Wien, Straße am 1.1.2005 begonnen hat und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde. Ein Nachweis betreffend die Meldung an dieser Wohnadresse wurde vom Berufungswerber nicht erbracht.

Der Berufungswerber ist nach seinen Angaben seit 7. Jänner 2005 mit einer neuen Aufgabe als Führungskraft durchgehend in Wien (Managervertrag) beschäftigt.

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

Nach § 20 Abs.1 Z.1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gleiches gilt nach § 20 Abs.1 Z 2 lit.a EStG für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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. Kosten der Haushaltsführung stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar. Der VwGH verweist in seiner Judikatur explizit darauf, dass normale Kosten für Wohnung und Kleidung unter § 20 Abs.1 Z.1 EStG fallen und damit vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind (z.B. 16.3.1988, 87/13/0200, VwGH 30.1.1991, 90/13/0030); Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar<sup>7</sup>, Tz. 346ff zu § 4, 208ff, 2002; Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 3 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG, 5f, 1997)

Dennoch gibt es Sachverhaltskonstellationen, aufgrund welcher Kosten der Haushaltsführung als durch die Einkünfterzielung veranlasst gelten. Begründet ein Arbeitnehmer aufgrund einer unüblich weit entfernt gelegenen Berufsausübung einen zweiten Haushalt im Nahbereich seiner Arbeitsstätte, so kann dem dadurch entstehenden Mehraufwand für die (doppelte) Haushaltsführung (vorübergehend oder dauerhaft) Werbungskostencharakter zukommen, wenn und solange ihm die Verlegung des bisherigen (Familien-) Wohnsitzes (vorübergehend oder dauerhaft) nicht zumutbar ist.

Dem Werbungskostencharakter von Kosten einer doppelten Haushaltsführung liegt die Vorstellung zu Grunde, dass ein Dienstnehmer aufgrund einer Berufsausübung in einer Entfernung, die eine tägliche Rückkehr an den (Familien-)Wohnsitz unzumutbar macht, zusätzlich zu den unter § 20 Abs.1 Z.1 EStG fallenden Kosten seines Haushalts, gleichartige Kosten für einen weiteren Haushalt im Nahbereich des Arbeitsortes zu tragen hat. Diese Grundkonstellation setzt das zeitgleiche Vorliegen von zwei Haushalten an zwei verschiedenen Orten jeweils mit daraus resultierenden Aufwendungen voraus. Werbungskostencharakter kann den Kosten der Haushaltsführung somit nur zukommen, soweit aufgrund eines doppelten Haushalts ein Mehraufwand überhaupt entsteht. Ist die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort dagegen mit keinen Kosten verbunden (Wohnmöglichkeit bei den Eltern), so kann nach Ansicht des VwGH von Mehrkosten nicht gesprochen werden.

Der VwGH sieht 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. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH vom 8.2.2007, 2004/15/0102).

So wie bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Dienstnehmern erkennt der VwGH bei Alleinstehenden gewisse Gründe an, welche die Verlegung eines bestehenden, ständigen Wohnsitzes am Heimatort an einen (unüblich weit entfernten) Arbeitsort für vorübergehend

oder auch dauerhaft unzumutbar machen. Wenn bzw. solange diese Umstände vorliegen, stellen die Kosten einer Zweitunterkunft am Arbeitsort Werbungskosten der nichtselbständigen Einkünfte dar.

Im Zusammenhang mit der Unterkunft am Heimatort spricht der VwGH explizit von "(s)einer Wohnung", ohne diesen Begriff allerdings inhaltlich näher zu erläutern, wie er es etwa im Erkenntnis vom 24.9.2007, 2006/15/0024 im Zusammenhang mit § 16 Abs.1 Z.6 EStG getan hat. Eine "Wohnung" im Sinne dieser Gesetzesstelle ist jener Ort, von dem aus sich der Arbeitnehmer regelmäßig zu seiner Arbeitsstätte begibt. Der Verwaltungsgerichtshof fordert für den Heimatwohnsitz von allein stehenden Dienstnehmern die Führung eines "eigenen Hausstandes", wenn den Kosten der Zweitunterkunft am Arbeitsort (zumindest vorübergehend) Werbungskostencharakter zukommen soll (z.B. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024, 18.12.1997, 96/15/0259; 3.3.1992, 88/14/0081).

Unabdingbare Voraussetzung für die Berücksichtigung von Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung ist somit, dass der betreffende Dienstnehmer am Heimatwohnsitz einen Haushalt führt bzw. einen Hausstand unterhält. Lebenssituationen, in welchen volljährige Personen Wohnungen mit Dritten teilen, ohne sich an der Haushaltsführung zu beteiligen, rechtfertigen nicht von der Führung eines Hausstandes zu sprechen ist. Nach der BFH -Judikatur unterhält jemand, der lediglich in einem fremden Haushalt eingegliedert ist (z.B. bei Eltern oder als Gast), die Haushaltsführung aber nicht mitbestimmt, keinen ("eigenen") Hausstand.

Aus der vorliegenden Aktenlage ergibt sich nun, dass der Berufungswerber im streitgegenständlichen Zeitraum an seinem Beschäftigungsort einen eigenen Haushalt geführt hat. In der in Graz, H-straße gelegenen Wohnung verfügte der Berufungswerber dagegen über keine abgeschlossene Wohnung, sondern wurde diese gemeinsam mit Bruder und Mutter an den Wochenenden benutzt. Laut Schenkungsvertrag vom 29.11.2000, mit welchem die Wohnung von der Mutter an den Berufungswerber übertragen wurde, hatte die Mutter als Geschenkgeberin für die Betriebskosten, Instandhaltungskosten, Steuern etc. als Fruchtnießerin allein aufzukommen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann ein im Wohnungsverband der Eltern (vorliegend von Mutter und Bruder) gelegenes Zimmer nicht als Haushalt angesehen werden (Erk. Vom 22.9.1987, 87/14/0066). Der Umstand, dass der Berufungswerber ab Jänner 2006 freiwillig die Betriebskosten für diese Wohnung übernommen hat, ändert nichts an dieser Beurteilung. Eine bloß freiwillige Kostenübernahme im Bedarfsfall genügt jedenfalls nicht (vgl. auch BFH 18.12.2008, VI B 37/08).

Nicht anders als bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Personen können aber auch "besondere Pflegenotwendigkeiten" von Eltern eine Wohnsitzverlegung für Alleinstehende unzumutbar machen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121). Das Vorbringen des Berufungswerbers, auf Grund der Erkrankung der Mutter wäre es für ihn eine moralische und sittliche Verpflichtung gewesen, seine 84-jährige Mutter nicht allein in Stadt im Stich zu lassen, konnte durch kein ärztliches Attest belegt werden.

Der Berufungswerber hat weder eine Verpflichtung zur Pflege seiner in Graz wohnenden Mutter nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, noch hat er nachgewiesen oder glaubhaft dargelegt, dass er seiner Mutter während der Woche die notwendige Pflege leisten konnte. Er räumt selbst ein, dass während der Arbeitstage seine dort lebende Schwägerin bzw. sein Bruder die Mutter betreute. Als Betreuungsleistungen, die er nach Einlieferung der Mutter in ein Pflegeheim erbracht habe, nannte er Aufgabe von Erlagscheinen, Geldabhebungen bzw. Erledigen des Schriftverkehrs. Eine teilweise Unterstützung der betagten Eltern durch die Kinder bei ihrer Haushalts- und Lebensführung an den Wochenenden, Feiertagen und im Urlaub entspringt dem familiären Beistandsgebot und bildet allein keine ausreichende Grundlage für die Begründung einer doppelten Haushaltsführung. Die Tatsache, dass die Mutter den psychisch kranken Bruder des Berufungswerbers nach dessen langem Krankenhausaufenthalt wieder gepflegt hat spricht ebenso gegen eine besondere Pflegenotwendigkeit wie der Umstand, dass die Mutter im verfahrensgegenständlichen Jahr erst ab Dezember 2006 ein Pflegegeld der Stufe 2 zuerkannt bekommen hat. Mit dem Vorbringen, dass der Berufungswerber Anfang 2006 am Wochenende und manchmal unter der Woche seinen Lebensmittelpunkt in die Handelstraße verlegt hat, um das „Gröbste“ zu verhindern, konnte eine besondere Pflegenotwendigkeit in diesem Zeitraum nicht dargetan werden. Bei der zweifellos vom Berufungswerber erbrachten Unterstützung der Mutter handelt es sich nicht um eine Pflegebedürftigkeit im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Auf Grund der vorstehenden Erwägungen wäre eine Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung zumutbar gewesen. Soweit dem Berufungswerber daher im Zusammenhang mit seinen Mietverhältnis in Wien Kosten entstanden waren, fallen diese durch die Beibehaltung des Wohnsitzes in Stadt verursachten Kosten unter das Abzugsverbot des § 20 Abs.1 Z.1 EStG, welche bei allen Abgabepflichtigen der Privatsphäre zuzuordnen sind.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. März 2011