



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 26. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. November 2010, StNr., betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat mit Bescheid vom 3.11.2010, StNr., den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27.11.2009, StNr., aufgehoben und unter gleichzeitiger Erlassung eines neuen Einkommensteuerbescheides 2008 die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten nicht anerkannt.

Als Kern der ausführlichen Begründung wurde angemerkt, dass bei volljährigen Kindern grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr bestehe. Familienheimfahrten könnten aber nur dann als Werbungskosten anerkannt werden, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar sei und aus diesem Grund die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung gegeben seien.

Dagegen erhob die Bw am 29.11.2010 das Rechtsmittel der Berufung, welche von der Abgabenbehörde I. Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt worden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- # objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und

- # subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und

- # nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

- # Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Abs. 1 Z. 1 EStG 1988).

- # 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 (Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988).

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

Kosten der Haushaltsführung stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar.

Der Verwaltungsgerichtshof verweist in seiner Judikatur explizit darauf, dass normale Kosten für Wohnung und Kleidung unter [§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988](#) fallen und damit vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind (VwGH 16.3.1988, [87/13/0200](#)).

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 1988 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.

Auch Aufwendungen für die Fahrten von einem Wohnsitz am Dienort zu einem weiter entfernt gelegenen Familienwohnsitz sind grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Doch gilt auch dies nicht ausnahmslos. Nach Lehre und Rechtsprechung sind Aufwendungen für Familienheimfahrten von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Allerdings beschränkt das Gesetz die berücksichtigungsfähige Höhe der Kosten beruflich veranlasster Familienheimfahrten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 sind Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-) Ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen, höchsten in § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohntort so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereichs des Familienwohnsitzes liegt und deswegen am Dienort ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss (VwGH 27.1.2000, [96/15/0205](#); 25.2.2003, [99/14/0340](#)).

Die Abzugsfähigkeit der Kosten, die sich durch einen Doppelwohnsitz ergeben, ist neben dem Bestehen einer beruflichen Veranlassung für die Begründung eines Berufswohnsitzes an die zusätzliche Voraussetzung geknüpft, dass auch die Aufrechterhaltung zweier Wohnsitze aus beruflichen Gründen erfolgt. Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz sind daher nur dann abzugsfähig, wenn der Doppelwohnsitz als solcher berufsbedingt ist (so auch Doralt, EStG, § 16 Rz 220).

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.

Der Grund, warum Aufwendungen für einen weiteren Haushalt am Dienstort und für Familienheimfahrten dennoch ausnahmsweise als Werbungskosten berücksichtigt werden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe der Arbeitsstätte nicht zugemutet werden kann.

Die Unzumutbarkeit kann unterschiedliche Ursachen haben, die sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten begründet sein können. Die Ursachen für die Unzumutbarkeit müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem, objektivem Gewicht sind.

Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann auch eine auf Dauer angelegte, doppelte Haushaltsführung gerechtfertigt sein. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 20.9.2007, [2006/14/0038](#); 26.7.2007, [2006/15/0047](#); 22.11.2006, [2005/15/0011](#); 3.8.2004, [2000/13/0083](#), sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 6, Tz. 3)

Vor dem Hintergrund der vorstehend angeführten Rechtsprechung muss für die Einkünfte mindernde Berücksichtigung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung und von Heimfahrten zum (Familien-) Wohnort somit die Begründung des zweiten Haushaltes am Arbeitsort beruflich veranlasst und die Aufgabe des bisherigen (Familien-)Wohnsitzes unzumutbar sein.

Nach einer gewissen Zeit, die nicht schematisch, sondern stets im Einzelfall zu beurteilen ist, ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.86, [84/14/0198](#)). Die Dauer dieser Übergangsphase wird von den Verhältnissen des Einzelfalls bestimmt (abhängig etwa davon, ob die auswärtige Tätigkeit befristet oder dauerhaft angelegt ist).

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.

Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. dazu beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 2004, [2003/13/0154](#), sowie vom 26. Mai 2004, 2000/14/0207).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 31.3.1987, 86/14/0165, "um Missverständnissen vorzubeugen" bemerkt hat, ist jedoch die Verlegung des Familienwohnsitzes "im hier maßgeblichen Sinn nicht schon deshalb unzumutbar, weil der Steuerpflichtige am Familienwohnsitz ein Eigenheim errichtet hat, die Kinder dort die Schule besuchen und dgl. mehr. Es muss vielmehr die Unzumutbarkeit Folge von Umständen sein, die mit der Berufstätigkeit im Zusammenhang stehen, wie zB die Tatsache, dass an diesem Ort keine zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung zu beschaffen ist (VwGH 29.4.1963, 20/28/62 und 22.4.1986, 84/14/0198) oder eben die Tatsache, dass keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt."

Nach der Judikatur des VwGH ist es 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. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 8.2.2007, [2004/15/0102](#); 22.11.2006, [2005/15/0011](#); 3.8.2004, [2000/13/0083](#)).

Die Bw hat für die Geltendmachung von Familienheimfahrten, also für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nur vorgebracht, sie habe am Familienwohnsitz ihren unterhaltspflichtigen Sohn, der kein eigenes Einkommen besitze und in Salzburg studiere zu betreuen, das familiäre Umfeld zu bewahren und einen intensiven persönlichen Kontakt zum Sohn aufrecht zu erhalten. Der Familienwohnsitz sei kein „Wochenenddomizil“ oder eine „Zweitwohnung“ sondern ihr Haupt- und Familienwohnsitz, den sie seit der Scheidung im Jahre 1999 mit ihrem Sohn als alleinerziehende Mutter in S. habe. Der Zweitwohnsitz in A., der aus beruflichen Gründen notwendig sei, um täglich zur Arbeitsstätte in P. zu pendeln, erlaube keine Familiengestaltung mit dem Sohn, sodass dadurch eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes gegeben sei, zumindest so lange bis der unterhaltspflichtige (gemeint ist wohl: unterhaltsberechtigter) Sohn sein Studium beendet habe.

Mit diesem Vorbringen kann die Bw eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht erweisen.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist 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.

Es kommt nicht darauf an, ob in einem früheren Zeitraum, insbesondere bei Eingehen der Beschäftigung (am neuen Beschäftigungsort), die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben gewesen ist. Die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einem Streitjahr hängt nämlich nicht davon ab, ob in einem Vorjahr die - tatsächlich nicht erfolgte - Verlegung des Wohnsitzes zumutbar gewesen ist. Wenn dem Abgabepflichtigen im Streitjahr die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nicht zumutbar ist, macht es keinen Unterschied, ob die Unzumutbarkeit bereits früher vorgelegen ist oder nicht (VwGH 21.06.2007, [2005/15/0079](#), 20.9.2007, 2006/14/0038).

Der Sohn der Bw ist am 9.3.1986 geboren, war also im Streitjahr 22 Jahre alt. Die Bw selbst ist seit 1.10.2004 in P. beschäftigt. Die oben erwähnte Übergangsfrist ist damit längst abgelaufen, innerhalb derer die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes durchführbar gewesen wäre. Eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern reicht für sich alleine nicht aus, um die Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung zu erweisen. Bei volljährigen Kindern (ausgenommen bei besonderer Pflegebedürftigkeit, die nicht behauptet wurde) liegt grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils vor (vgl. Lenneis in Jakom, EStG-Kommentar³, § 16, RZ 56, das ABC der Werbungskosten, 679).

Der Familienwohnsitz ist grundsätzlich jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet. Aber auch für alleinstehende oder alleinerziehende Steuerpflichtige kann sich die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen

hat, können etwa die Erziehung und Betreuung minderjähriger Kinder und die Bewahrung des familiären Umfeldes für diese Kinder gewichtige Gründe darstellen, die für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes sprechen (VwGH 24.6.2010, [2007/15/0297](#), 20.9.2007, 2006/14/0038). Der unabhängige Finanzsenat hat bereits mehrfach entschieden, dass hingegen bei volljährigen, wenn auch unterstützungsbedürftigen Kindern von keiner Ortsgebundenheit des haushaltszugehörigen Elternteiles auszugehen ist (UFS 14.7.2006, RV/0890-W/06, 26.1.2007, RV/0937-L/04 und 21.12.2010 RV/3069-W/10).

Ist die Verlegung des Familienwohnsitzes aber zumutbar, dann können auch keine Kosten für Familienheimfahrten geltend gemacht werden. Diese Kosten sind demnach Kosten der persönlichen Lebensführung zu beruteilen und daher nicht als Werbungskosten vom Einkommen abziehbar.

Salzburg, am 1. Dezember 2011