



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., B.whft. , vom 28. Februar 2004 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2001 (Arbeitnehmerveranlagungen) des Finanzamtes Oberwart vom 29. Jänner 2004 entschieden:

S p r u c h

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw. genannt) war in den Jahren 1997 bis 2001 bei Firma D.. in 2380 Perchtoldsdorf als Werkzeugmacher beschäftigt. Er bezog ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. In C., unweit seiner Arbeitsstätte, hatte er seit dem Jahr 1990 eine - nach seinen Angaben 33 m² große Mietwohnung - inne. In dieser Unterkunft hatte er auf Grundlage der amtlichen Wohnsitzmeldung von 1990 bis November 2001 seinen Hauptwohnsitz. Er wohnte während der Arbeitszeit in Wien und verbrachte die arbeitsfreie Zeit - die Wochenenden, Feiertage und den Urlaub - im landwirtschaftlichen Elternhaus, in B., dass seit 1983 in seinem Eigentum steht. An der Adresse in C. war von 1990 bis 2004 auch sein SohnM.. sowie seine Ehefrau F., gemeldet.

Die Ehe mit F. wurde mit Vergleich vom April 1996 geschieden. Laut der Vergleichsausfertigung wohnte die geschiedene Gattin ab dieser Zeit mit dem Sohn in der Steiermark, in G..

Im November 2001 führte der Bw. eine Änderung seiner Wohnsitzmeldung durch und meldete den Hauptwohnsitz im Haus in B an und den Nebenwohnsitz in der Wohnung in Wien. Die

Entfernung zwischen dem Wohnsitz in B und seiner Arbeitsstätte in D beträgt 126 Kilometer (einfache Wegstrecke).

Nach rechtskräftiger Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 ersuchte der Bw. mit Schriftsatz vom 30.12.2002, eingebracht im zuständigen Finanzamt Oberwart am 7.1.2003 um Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend die Einkommensteuer 1997 bis 2001 mit der Begründung, dass er bislang nicht gewusst habe, dass ihm Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung zustehen. Er wolle nun nachträglich den Abzug dieser Werbungskosten (1997-2000 ATS 40.800 und 2001 ATS 45.600). Diese bestünden in Kosten für Familienheimfahrten in Höhe der höchstzulässigen Pendlerpauschale sowie Wohnungskosten (Miete und Betriebskosten) von monatlich ATS 1.000.

Bei dem Haus in B handle es sich um einen zurzeit nicht bewirtschafteten Bauernhof an dem seine Mutter ein lebenslanges Wohnrecht habe. Er habe die Verpflichtung übernommen, gegebenen Falls die Pflege und Besorgungen für seine Mutter zu übernehmen. Seine Mutter habe einen Schlaganfall erlitten und sei seit 1995 pflegebedürftig. Sie befinde sich laut Amtsarzt derzeit in der Pflegestufe II. An den freien Wochenenden sowie im Urlaub halte er sich in B auf, um für seine Mutter Besorgungen (Einkäufe, alltägliche Arbeiten, Vorkochen usw.) zu erledigen und bei ihrer Pflege behilflich zu sein. Unter der Woche übernehme seine Schwester die Pflege seiner Mutter, soweit es ihren Möglichkeiten entspreche. Seine Schwester sei nämlich arbeitsunfähig und deshalb in Frühpension.

Sein zweiter Grund für die doppelte Haushaltsführung sei, dass er - auf Grund der unsicheren Wirtschafts- und Beschäftigungslage - den Wohnsitz in Wörterberg zur Absicherung seines weiteren Lebensunterhaltes benötige.

Eigentlich habe er immer den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen und somit seinen Hauptwohnsitz in B gehabt und es sei ihm die Verlegung des Hauptwohnsitzes nach Wien eigentlich gar nicht zumutbar gewesen. Der Wohnsitzwechsel nach Wien sei nur „pro Forma“ erfolgt, weil das Finanzamt etwa 1990 eine doppelte Haushaltsführung wegen der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Arbeitsort abgelehnt habe und weil er hoffte durch die Ummeldung eine Gemeindewohnung in Wien zu erhalten.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 28.8.2003 wurde der Bw. vom Finanzamt aufgefordert, Angaben zum Zeitpunkt der erstmaligen Kenntnis des behaupteten Wiederaufnahmegrundes sowie Angaben über sein Verschulden bezüglich der Nichtgeltendmachung seines Begehrens vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfahren 1997 bis 2001 zu machen.

Der Bw. nahm mit Schreiben vom 12.09.2003 zu dem Mängelbehebungsauftrag Stellung und erklärte, er habe Mitte Dezember 2002 durch diverse Steuerinformationen erfahren, dass bei

ihm die Voraussetzungen für die Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Daher beantragte er sogleich Ende Dezember 2002 die Wiederaufnahme der bezeichneten Einkommensteuerbescheide.

Mit Bescheiden vom 29.1.2004 nahm das Finanzamt gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 2001 wieder auf. Gleichzeitig erließ das Finanzamt neu Einkommensteuerbescheide, in denen dem Begehren des Bw. auf Berücksichtigung von Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung nicht entsprochen wurde und deren Bemessungsgrundlagen mit den früheren Einkommensteuerbescheiden 1997 bis 2001 identisch waren.

In einer ausführlichen, ergänzenden Bescheidbegründung teilte das Finanzamt mit, dass keine neu hervorgekommenen Gründe oder Tatsachen dargelegt worden seien, die für eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich wären. Zudem dürfe die Behörde einem Antrag oder einer Anregung auf Wiederaufnahme des Verfahrens nur dann stattgeben, wenn ein im Spruch anders lautender Bescheid zu erwarten sei. Dies treffe im gegenständlichen Fall aber nicht zu, weil die Wegverlegung des Wohnsitzes vom Tätigkeitsort in Wien (bzw. Perchtoldsdorf) nach B nicht beruflich veranlasst sei und daher die Kriterien einer steuerlich beachtlichen doppelten Haushaltsführung nicht erfüllt seien. Da bei dieser Sachlage eine Änderung der Einkommensteuerbescheide ausgeschlossen sei, war das Verfahren nicht wiederaufzunehmen und der Wiederaufnahmeantrag vom 30.12.2002, eingebracht am 7.1.2003, abzuweisen.

Dem Finanzamt unterliefe bei der Erlassung der Wiederaufnahmebescheide ein - durch die Aktenlage eindeutig erwiesener - Erklärungsirrtum, weil sie entgegen ihrem erklärten Willen, den Antrag oder die Anregung auf Wiederaufnahme abzuweisen, im Spruch der Verfahrensbescheide die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuerveranlagung 1997 bis 2001 verfügte. Diese Wiederaufnahmebescheide sind nach ihrem objektiven normativen Erklärungsgehalt zu beurteilen und sind rechtswirksam ergangen.

Mit Schriftsatz vom 28.2.2004 erhob der Bw. form- und fristgerecht gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 Berufung. In der Begründung wiederholt er sein bisheriges Vorbringen, weshalb bei ihm eine steuerlich relevante doppelte Haushaltsführung vorliege. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das den Parteien bekannte Anbringen vom 28.2.2004 verwiesen.

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 sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- 2a. 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.

Unter dieses Abzugsverbote fallen grundsätzlich auch die vom Bw. geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit einer Zweitunterkunft, es sei es liegen die besonderen Umstände einer steuerrechtlich erheblichen doppelten Haushaltsführung vor.

Wie der VwGH etwa in seinem Erkenntnis vom 9.10.1991, 88/13/0121, ausführt, gelten solche Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Wesentlich ist jedoch nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang besteht. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines Ehegatten haben (siehe auch die Erkenntnisse des VwGH vom 22.2.2000, 96/14/0018, und vom 26.11.1996, 95/14/0124).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist 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 aus besonderen Umständen vom erheblichen objektiven Gewicht nicht zugemutet werden kann.

Eine tägliche Rückkehr des Steuerpflichtigen ist dann als unzumutbar anzusehen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist.

Die einfache Fahrtstrecke zwischen dem Wohnsitz in Wörterberg und der Arbeitsstätte des den Bw. beträgt rund 126 km, weshalb die Voraussetzung der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr als gegeben angesehen werden kann.

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0216).

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 im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet

Auch ein allein stehender Steuerpflichtiger kann einen "Familienwohnsitz" haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Eltern, Freunde) hat. Begründet ein allein stehender 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.

Beispiele:

Ein allein stehender Steuerpflichtiger bewohnt im elterlichen Wohnhaus ein Zimmer und mietet am Beschäftigungsort eine Wohnung an. In diesem Fall ist eine erstmalige Gründung eines eigenen Hausstandes anzunehmen. Der Steuerpflichtige kann auch dann keine Werbungskosten aus dem Titel einer doppelten Haushaltsführung geltend machen, wenn die Tätigkeit befristet ist und zudem die jederzeitige Möglichkeit einer Versetzung besteht (vgl. VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024).>

Ein allein stehender Steuerpflichtiger verfügt über eine eigene Wohnung am "Familienwohnsitz", mietet eine für ihn entsprechende weitere Wohnung am Beschäftigungsort und verlegt damit seinen Wohnsitz (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0119). Spätestens ab der Wohnsitzverlegung liegt keine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vor.

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200 Euro jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.4.1996, 96/15/0006; VwGH 17.2.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Betragen die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens 2.200 Euro, machen sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, kommt den Einkünften des (Ehe)Partners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Private Veranlassung ist hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz beibehält, beispielsweise weil er dort die gute Wohnlage schätzt oder etwa ein Eigenheim errichtet hat.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist z.B. unzumutbar:

Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (z.B. bei einem Bauarbeiter oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059).

Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht aus. Es ist davon auszugehen, dass bei volljährigen Kindern (ausgenommen z.B. bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr besteht (zur Volljährigkeit siehe Rz 1407).

Bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung eines im gemeinsamen Haushalt lebenden, pflegebedürftigen Angehörigen, dem der Steuerpflichtigen oder sein (Ehe-)Partner die notwendige Pflege leistet (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).

Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen.

Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist grundsätzlich nicht beruflich veranlasst.

Der Bw. ist seit seiner Scheidung im Jahr 1996 allein stehend und hatte im Berufszeitraum seinen Hauptwohnsitz im Nahebereich seines Arbeitsortes (Perchtoldsdorf). Grundsätzlich ist von der Einhaltung der melderechtlichen Verpflichtungen auszugehen und zu vermuten, dass die vom Staatsbürger vorgenommenen Wohnsitzmeldungen den wahren Gegebenheiten entsprechen. Den behördlichen Wohnsitzmeldungen widersprechende Sachlagen, sind dementsprechend von einem Steuerpflichtigen nicht bloß zu behaupten sondern nachzuweisen. Ein solcher Nachweis wurde vom Bw. im Verfahren nicht erbracht, sodass davon ausgegangen wird, dass der Bw. seinen Haupt- und Familienwohnsitz in der Wohnung in C begründet hatte und diesen auch im Berufszeitraum bis November 2001 dort hatte.

Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Arbeitsort bei gleichzeitiger Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist i.d.R. nicht beruflich veranlasst, sondern beruht auf steuerlich nicht erheblichen Gründen der persönlichen Vorliebe (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083). Solche Gründe der persönlichen Vorliebe für die Verlegung des Familienwohnsitzes nach B liegen auch beim Bw. vor.

Der Bw. hat weder eine Verpflichtung zu Pflege seiner in B wohnende Mutter nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, noch hat er nachgewiesen oder glaubhaft dargelegt, dass er seiner Mutter die notwendige Pflege leiste. Er räumt selbst ein, dass während der Arbeitstage seine dort lebende Schwester die Mutter betreue. Als Betreuungsleistungen, die er erbringe nannte er lediglich das Besorgen von Einkäufen und Vorkochen sowie allgemein das Behilflichsein bei der Pflege. Das gesamte Vorbringen des Bw. hierzu ist recht allgemein gehalten und hat den Charakter einer pauschalen Behauptung, die den UFS nicht davon überzeugen konnte, dass der Bw. die maßgebende Person sei, die seiner - in Wörterberg wohnenden - Mutter die notwendige Pflege leiste.

Zudem hat der Bw. weder behauptet noch substantiiert dargelegt, weshalb seine Mutter nicht zum ihm in die Wohnung nach Wien ziehen könne, sodass er in der Lage wäre über die ganze Woche die notwendige Betreuung für seine Mutter zu leisten.

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.

Der Bw. hat auch seit dem Schlaganfall seiner Mutter im Jahr 1995 keine nach außen in Erscheinung tretenden Umstände dargelegt, die darauf hinweisen würden, dass seither ein Änderung seiner Wohnverhältnisse eingetreten wäre.

Da der landwirtschaftliche Betrieb stillgelegt ist und der Bw. daraus derzeit keine Einkünfte erzielt, stellt auch dies keinen Unzumutbarkeitsgrund dar.

Somit sind insgesamt keine steuerrechtlich erheblichen Gründe für die Verlegung des Familienwohnsitzes von der Wohnung in Wien nach B vorgelegen, sodass Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung nicht zu berücksichtigen waren.

Wien, am 25. März 2009