



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch Mag. Robert Lanznaster, Wirtschaftstreuhänder in I, vom 19. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 23. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist am Landeskrankenhaus S als Facharzt für Nuklearmedizin beschäftigt. Aus dieser Tätigkeit bezog er in den berufsgegenständlichen Jahren sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch solche aus selbständiger Arbeit (Poolgelder). Er ist verheiratet und Vater von drei Kindern (geb. 1978, 1981 und 1983). Sein Familienwohnsitz befindet sich in M in Tirol.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2005 beantragte er unter anderem die Berücksichtigung der Kosten für einen Doppelwohnsitz sowie für Familienheimfahrten als Werbungskosten.

Im Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 9.8.2004 wurden die angeführten Werbungskosten nicht berücksichtigt. Zur Begründung wurde auf die Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2001 vom 5.8.2004 verwiesen.

In den Einkommensteuerbescheiden für 2003 vom 28.7.2005, für 2004 vom 11.6.2006 und für 2005 vom 17.10.2006 wurden die beantragten Werbungskosten hingegen zunächst berücksichtigt.

Im Jahr 2007 wurde beim Bw. eine **Außenprüfung** gem. § 150 BAO durchgeführt.

Im Bericht vom 22.2.2007 wird in Tz 1 zu den Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung ausgeführt:

„Für die Jahre 2002 bis 2005 wurden Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten beantragt. Die Aufwendungen für 2002 wurden bereits im Erstbescheid vom 9.8.2004 nicht berücksichtigt und es wird auf die Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2001 verwiesen. Des weiteren wird auch noch auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 30.9.2003 verwiesen.

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungs- ortes erwachsen, sind als Werbungskosten abziehbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm die 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.

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte i. S. des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG erzielt.

Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort vorübergehend geltend gemacht werden. Als angemessener Zeitraum für verheiratete Steuerpflichtige zur Verlegung des Familienwohnsitzes sind 2 Jahre gerechtfertigt (Frist ist bereits verstrichen).

Für die Prüfungsjahre kommt somit weder eine auf Dauer angelegte noch eine vorüber- gehende doppelte Haushaltsführung in Betracht.“

Die Werbungskosten wurden daher um die geltend gemachten Beträge für Doppelwohnsitz in Höhe von € 6.524,94 (im Jahr 2003), € 6.409,14 (im Jahr 2004) bzw. € 8.426,62 (im Jahr 2005) und um die geltend gemachten Beträge für Familienheimfahrten in Höhe von € 2.100 (im Jahr 2003), € 2.421 (im Jahr 2004) bzw. € 2.421 (im Jahr 2005) gekürzt.

Das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr folgte den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, nahm mit Bescheiden vom 23. Februar 2007 das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder

auf und kürzte die geltend gemachten Werbungskosten um die im Bericht vom 22.2.2007 dargestellten Beträge.

In den Bescheidbegründungen wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 vom 23. Februar 2007 erhob der Abgabepflichtige durch seinen Vertreter fristgerecht **Berufung** und beantragte nochmals die Anerkennung der Kosten für Familienheimfahrten sowie für die doppelte Haushaltsführung.

Zur Begründung führte der Vertreter aus, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes von M in Tirol an den Beschäftigungsort für den Steuerpflichtigen unzumutbar gewesen sei, weil dieser im angegebenen Zeitraum zumindest zwei unterhaltspflichtige Kinder habe versorgen müssen, die in Innsbruck einen Zweig der Sportwissenschaften studierten, der in Linz nicht angeboten werde. Zudem wäre es für den Bw. mit hohen finanziellen Investitionen verbunden gewesen, wenn er in der Umgebung seines Beschäftigungsortes einen Wohnsitz für seine gesamte fünfköpfige Familie hätte schaffen müssen.

Gemäß Randziffer 345 der 18. und 19. Auflage der Lohnsteuerrichtlinien sei die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort dann unzumutbar, wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltspflichtige Kinder wohnen und eine Mitübersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar sei. Diese Meinung sei auch von Frau MR Dr. Christa Lattner anlässlich des österreichischen Steuertages 2004 am 21.1.2004 in Innsbruck vertreten worden. Im Veranlagungszeitraum 2002 bis 2005 hatte der Bw. durchgehend zumindest zwei unterhaltspflichtige Kinder zu versorgen. Erst in der 20. Auflage der Lohnsteuerrichtlinien sei diese Absetzmöglichkeit auf minderjährige Kinder eingeschränkt worden. Die jüngste Tochter des Bw. habe am 20.11.2001 das 18. Lebensjahr vollendet. Bis zu diesem Zeitpunkt hätte der Bw., auch nach den aktuellen Lohnsteuerrichtlinien, die Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung absetzen können. Trotzdem seien dem Bw. diese Absetzmöglichkeiten für 1998 bis 2001 verwehrt worden. Die österreichische Finanzverwaltung habe nach Abschluss der Einkommensteuerverfahren 1998 bis 2001 ihre Meinung geändert und die Absetzbarkeit der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten zugelassen, wenn unterhaltsberechtigte minderjährige Kinder zu ver-

sorgen seien (ab 1.6.2005). Der Vertreter wertete diesen Meinungswandel als Ereignis gemäß § 295a BAO, das „abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches“ hat. Er ersuchte daher um Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 und Anerkennung der entsprechenden Absetzposten.

Am 31. März 2008 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 20. Abs. 1 [EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden:

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

Liegt der Familienwohnsitz des Abgabepflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Ist die Wahl oder Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe zurückzuführen, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083). Eine berufliche Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes etwa dann gegeben, wenn keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt oder am Ort der Beschäftigung keine zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung zu beschaffen ist (vgl. VwGH 31.3. 1987, 86/14/0165).

Im berufungsgegenständlichen Fall gibt es bereits eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. September 2003, GZ. RV/0495-I/02, betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000. Vom Sachverhalt her hat sich seither lediglich die Tatsache geändert, dass die Kinder älter geworden sind und nun auch die jüngste Tochter des Bw. im Jahr 2001 die Volljährigkeit erreicht hat.

Der Vertreter begründet die neuerliche Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003, 2004 und 2005 vom 23. Februar 2007 im Wesentlichen mit einer Änderung der Lohnsteuerrichtlinien, wonach nunmehr auch für den Bw. die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort S unzumutbar gewesen sei.

Dazu ist zu bemerken, dass den Richtlinien - und so auch den Lohnsteuerrichtlinien – die Eigenschaft als Rechtsquelle fehlt und deshalb die Richtlinien ausschließlich zur Auslegung der bestehenden Gesetze heranzuziehen sind. Aus dem Wortlaut der Richtlinien selbst können keine Rechte abgeleitet werden.

Hinsichtlich der hier strittigen Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist auszuführen:

1. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht. (s. Jakom, Kommentar Einkommensteuergesetz § 16 Tz 56)
2. 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 Elternteiles mehr besteht. (s. Jakom, Kommentar Einkommensteuergesetz a.a.O).

Da im berufungsgegenständlichen Zeitraum 2002 bis 2005 alle Kinder des Bw. bereits volljährig waren, war von der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes auszugehen.

Hinsichtlich der Vorjahre liegen bereits rechtskräftige Entscheidungen vor:

Betreffend das Jahr 2001 die Berufungsvorentscheidung vom 5.8.2004

Betreffend die Jahre 1999 und 2000 die Berufungsentscheidung des UFS vom 30.9.2003

In einer Änderung der Lohnsteuerrichtlinien (als reinem Auslegungsbehelf) kann keinesfalls ein Ereignis gesehen werden, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Aus diesem Grund kann die Rechtskraft der zitierten Entscheidungen auch nicht durchbrochen werden.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 3. Juli 2012