



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 26. September 2007 und 18. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 5. Juli 2007 und 12. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer für 2003, 2004, 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) (Geburtsjahr: 1930) erzielt bereits seit Jahren als Pensionist nichtselbständige Einkünfte und als Landwirt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

In den Einkommensteuererklärungen für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum machte er zunächst sowohl unter dem Titel: Werbungskosten als auch unter dem Titel: Betriebsausgaben Kosten für doppelte Haushaltungsführung geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 5. Juli 2007** vertrat das Finanzamt ua. die Auffassung, dass die Abgeltung von Aufwendungen für doppelte Haushaltungsführung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nur aktiven Dienstnehmern und nicht Pensionisten zustende, weil letztere keinen Ort der Erwerbstätigkeit im Rahmen der nichtselbständigen Einkünfte besitzen würden. Die geltenden gemachten Kosten für doppelte Haushaltungsführung

in Höhe von 3.360,00 Euro seien darüber hinaus aber auch aus den Betriebsausgaben zur Gänze auszuscheiden.

In der **Berufung vom 26. September 2007** gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 brachte der Bw. ua. vor, dass die verfahrensgegenständliche doppelte Haushaltsführung (Position „Wohnen G“) tatsächlich den Bereich der Land- und Forstwirtschaft betreffe. Da derzeit ein Wohnen auf seinem Landwirtschaftsbetrieb in K noch nicht möglich sei, benötige er im Rahmen seiner Einkunftsquelle: Land- und Forstwirtschaft noch die Wohnmöglichkeit in G. In K sei ein Dauerwohnen in spätestens vier bis fünf Jahren möglich. Derzeit könnten dort nur einfache Haushaltsangelegenheiten durchgeführt werden. Die Wohnstube sei aber bereits fertig gestellt, und dieser „Haushalt“ verursache auch bereits Kosten. Wegen des Fehlens der sanitären Einrichtungen (der Bw. müsse das WC aus medizinischen Gründen öfters in Anspruch nehmen) und des Schlafraumes sei aber die Wohnung in G noch erforderlich. Die zwei Haushalte seien bis zur Fertigstellung in K also zwingend notwendig. Bei Aberkennung dieser zusätzlich erforderlichen Aufwendungen würde die Fertigstellung noch länger dauern. Mit dem Argument, dass sich der Bw. vor Ort eine Mietgelegenheit suchen solle, wäre nichts zu gewinnen, weil die Mietkosten wahrscheinlich höher wären als die Kosten des Zweitwohnsitzes in G. Sobald ein dauerhaftes Wohnen in K möglich sei, werde die Wohnung in G verkauft. Eine rückwirkende Aberkennung der Kosten für die Wohnung würde dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen. Gegenüber dem Finanzamt sei immer offengelegt worden, dass es sich um Kosten der Wohnung in G handle. In den Jahren 2001 und 2002 seien diese Kosten mit dem Argument nicht anerkannt worden, es handle sich um Aufwendungen nach § 20 EStG 1988. Für das Jahr 2003 hingegen (s vorläufiger Bescheid vom 20. Mai 2005) seien die Wohnkosten trotz Kenntnis der diesbezüglichen Diskussionen zunächst anerkannt worden. Er habe somit davon ausgehen können, dass sich die Rechtsansicht des Finanzamtes geändert habe und eine Abzugsfähigkeit vorliege. Außerdem habe die seinerzeitige Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides nichts mit den verfahrensgegenständlichen Wohnungskosten zu tun gehabt, sondern nur mit der Frage der Liebhaberei. Es werde daher der Antrag gestellt, die Kosten der Wohnung in G bis zur Fertigstellung der Wohnung in K als notwendige Betriebsausgaben anzuerkennen.

In der in diesem Berufungspunkt abweisenden **Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2003 vom 12. Dezember 2007** führte das Finanzamt ua. aus, dass die Frage, ob und inwieweit für den zweiten, neben dem Familienwohnsitz bestehenden Wohnsitz Aufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werden könnten, einzig und allein aus der Sicht des Familienwohnsitzes zu beantworten sei. In diesem Zusammenhang habe das Finanzamt aber festgestellt, dass

- die Ehegattin des Bw. seit 1983 in R 171 mit Hauptwohnsitz gemeldet sei. An diesem

Standort betreibe sie ein Kaufhaus, aus welchem sie neben ihren Pensionseinkünften in den Jahren 1999 bis 2005 laut Aktenlage folgende Ergebnisse erzielt habe:

-9.000,00 Euro	im Jahr 1999
-9.000,00 Euro	im Jahr 2000
-10.000,00 Euro	im Jahr 2001
-3.000,00 Euro	im Jahr 2002
-6.000,00 Euro	im Jahr 2003
1.000,00 Euro	im Jahr 2004
500,00 Euro	im Jahr 2005

- b) der Bw. ebenso in R 171 von 1983 bis 2001 seinen Hauptwohnsitz gemeldet gehabt habe und ab 2001 bis laufend dort nur mehr mit Nebenwohnsitz gemeldet sei.
- c) der Bw. in K (= Standort seines landwirtschaftlichen Betriebes) ab 2001 mit Hauptwohnsitz gemeldet sei.
- d) der Bw. in G einen weiteren Wohnsitz besitze. Hierbei handle es sich um denjenigen, für den im vorliegenden Fall die Kosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung beansprucht würden.

Als Familienwohnsitz gelte jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhalte, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bilde. Nach dem o.a. Rechercheergebnis sei davon auszugehen, dass sich der Familienwohnsitz in R befindet. Aus Sicht dieses Familienwohnsitzes sei daher zu überprüfen, ob die geltend gemachten Kosten für die Wohnung in G im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abzugsfähige Werbungskosten darstellen. Nach Ansicht des Finanzamtes könnten diese aber schon deswegen nicht als abzugsfähig behandelt werden, weil es sich hierbei für den Bw. mangels Entfaltung einer beruflichen Tätigkeit in diesem Ort um keinen zweiten Wohnsitz an einem Beschäftigungsstandort handle, sondern hier vielmehr ein weiterer nicht als Familienwohnsitz genutzter Wohnsitz vorliege. Den in der Berufung genannten Gründen, warum der Wohnsitz in G beibehalten werde, komme daher im Rahmen der Beurteilung des Vorliegens einer doppelten Haushaltsführung keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Kosten für die Aufrechterhaltung eines weiteren Wohnsitzes an einem Ort, der nicht als Beschäftigungsstandort zu qualifizieren ist, seien als unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallend zu behandeln, wodurch ein Abzug im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nicht, und zwar weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben, in Betracht komme.

Was die o.a. lit. a) und b) iVm c) angehe, so treffe es zu, dass die beiden Ehegatten in verschiedenen Orten beruflich tätig seien und auf Grund der großen Entfernung (ca. 210 km

einfache Wegstrecke zwischen R und K) eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar sei. Auf Grund der in der Landwirtschaft in K getätigten Investitionen (zuletzt Vergrößerung der weinbaulich genutzten Fläche) sei davon auszugehen, dass im vorliegenden Fall eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vorliege. Zusätzlich zu untersuchen sei diesfalls aber im Rahmen der doppelten Haushaltsführung noch, ob für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in R private Motive ausschlaggebend seien. Keine private Veranlassung hinsichtlich der Beibehaltung des Familienwohnsitzes sei zu unterstellen, wenn die Ehegattin des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200,00 Euro jährlich erziele oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien. Von wirtschaftlicher Bedeutung seien sie dann, wenn sie mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen ausmachen, auch wenn sie weniger als 2.200,00 Euro betragen. Aus der Formulierung „aus einer Erwerbstätigkeit“ ergebe sich, dass hiebei die Pensionseinkünfte der Ehegattin außer Ansatz zu lassen seien, weil diese familienwohnsitzunabhängig erzielbar seien und daher eine Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht zwingend erforderlich machen. Unter Außerachtlassung dieser Pensionseinkünfte habe die Ehegattin im Jahr 2003 einen Verlust von 6.000,00 Euro aus ihrer Erwerbstätigkeit erzielt. Gegenübergestellt den Einkünften des Bw. von rd. 20.000,00 Euro könne den relevanten Erwerbseinkünften der Ehegattin in Bezug auf das Familieneinkommen 2003 keine wirtschaftliche Bedeutung beigemessen werden, weil diese zum einen in diesem Jahr weniger als 2.200,00 Euro betragen hätten und andererseits unter einem Zehntel der Einkünfte des Bw. gelegen seien. Mangels relevanter Einkünfte der Ehegattin sei daher die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in R als ausschließlich privat veranlasst anzusehen, sodass auch aus diesem Grund abzugsfähige Kosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung nicht entstehen könnten.

In verfahrensrechtlicher Sicht werde darauf hingewiesen, dass ein nach einem vorläufigen Bescheid ergehender endgültiger Bescheid vom vorläufigen in jeder Hinsicht abweichen könne. Die Korrektur des vorläufig ergangenen Bescheides außerhalb der Ursache für die seinerzeitige Vorläufigkeit sei somit zu Recht erfolgt.

Zum Hinweis auf Treu und Glauben werden schließlich noch bemerkt, dass ein Verstoß dagegen dann nicht vorliege, wenn die Abgabenbehörde bisher übersehene oder aus anderen Gründen nicht aufgegriffene Unrichtigkeiten im Zuge späterer Abgabenverfahren wahrnehme.

Auch in den **Einkommensteuerbescheiden für 2004, 2005 und 2006 vom 12.**

**Dezember 2007** wurden die zunächst sowohl unter dem Titel: Werbungskosten als auch unter dem Titel: Betriebsausgaben geltend gemachten Kosten der Wohnung in Graz (2004: 3.435,84 Euro; 2005: 3.580,84 Euro; 2006: 4.014,66 Euro) nicht als abzugsfähig anerkannt.

In der Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen auf die beiliegenden Berechnungsblätter (Gewinnermittlungen laut Finanzamt) samt Anlagenverzeichnis sowie die Begründung zur o.a. Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2003 verwiesen.

In dem/der gegen die o.a. Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2003 sowie die o.a. Einkommensteuerbescheide für 2004, 2005 und 2006 gerichteten

**Vorlageantrag/Berufung vom 18. Jänner 2008** bzw. dem diesbezüglichen **Ergänzungsschreiben vom 15. Februar 2008** brachte der Bw. im Wesentlichen vor, dass die in der Berufungsvorentscheidung erwähnten Betriebsergebnisse der Ehegattin auf die Ansiedlung von zwei Großmärkten zurückzuführen seien. Durch eine teilweise Umstellung des Warenportfolios sei die Gattin aber wieder in die Gewinnzone gekommen.

Die Wohnungskosten in G seien aus folgenden Gründen abzugsfähige Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft: Die Ehegattin sei selbstständig erwerbstätig. Sie führe in R einen Gewerbebetrieb (eigenes Kaufhaus) und betreibe eine Zimmervermietung. Sie habe daher steuerlich relevante Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb und der Zimmervermietung. Anzumerken sei, dass sich daraus relevante Fremdenverkehrsabgaben und Steuern aus der Umwegsrentabilität ergeben würden, womit auch ein öffentliches Interesse an der Aufrechterhaltung dieser Tätigkeiten vorliege. Die Beschränkung in der Berufungsvorentscheidung auf Erwerbseinkünfte sei sachlich nicht gerechtfertigt bzw. unvollständig. Zimmervermietungseinkünfte, die – wie im vorliegenden Fall – eine ständige Anwesenheit erforderlich machen, müssten jedenfalls zugezählt werden. Nicht einzusehen sei auch, dass den Einkünften seiner Gattin aus dem Gewerbebetrieb und aus der Zimmervermietung keine wirtschaftliche Bedeutung beigemessen werden sollte, weil diese im betreffenden Jahr weniger als 2.200,00 Euro betragen würden und unter einem Zehntel der Einkünfte des Bw. gelegen seien. Die Betrachtung eines Jahres erscheine dem Bw. nicht sachgerecht. Vielmehr müsste darauf Bedacht genommen werden, dass sich die wirtschaftliche Situation wegen der bereits erwähnten Sortimentsumstellung wesentlich gebessert habe. Das gehe auch aus dem Akt hervor, der für 2004 und 2005 bereits Gewinne ausweise. Zu den Verlusten in den Jahren 1999 bis 2003 sei zu sagen, dass sich das Finanzamt nicht mit der Frage auseinandergesetzt habe, wie sich die genannten Verluste zusammensetzen. Dem Bw. sei jedoch bekannt, dass sich in dieser Zeit zwei Großmärkte (Spitzenreiter in Österreich) in R niedergelassen hätten und der Umsatz im Kaufhaus seiner Frau in dieser Zeit erheblich zurückgegangen sei. Seit der Sortimentsumstellung steige der Umsatz wieder. Dazu komme noch, dass am Geschäftshaus Wärmedämmarbeiten, Dachstuhlausbesserungen, Wasser- und Elektroreparaturen, etc. vorgenommen hätten werden müssen. Hinsichtlich dieser angefallenen Kosten müssten noch immer Kredite abgedeckt werden.

Wie bereits erwähnt, sei die Wohnung in G nicht auf Dauer angelegt. Wie dem Finanzamt auch bekannt sei, werde die Wohnung nur mehr bis zur brauchbaren Ertragsfähigkeit des Weingartens benötigt. In etwa vier Jahren werde die Wohnung verkauft.

Dem Finanzamt sei auch bekannt, dass (Anm.: in K) die Küche schon eingerichtet sei. Die Nasszelle – Bad, WC, Dusche – sowie das Schlafzimmer seien noch fertig zu stellen.

Aus gesundheitlichen und ärztlichen Gründen - im Februar 2006 habe er einen Herzinfarkt mit nachfolgender Stent-Implantation und Schlaganfall gehabt - sei es dem Bw. derzeit noch nicht möglich, ohne die Sanitäranlage und das Schlafzimmer in K zu wohnen. Es seien daher die Kosten für die Wohnung in G als Betriebsausgaben anzusehen und nicht unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallend zu behandeln.

Vom Ermessen gemäß § 20 BAO und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO sei im vorliegenden Fall überhaupt kein Gebrauch gemacht worden, denn sonst hätte die rechtliche Würdigung unter Berücksichtigung von Billigkeit sowie Zweckmäßigkeit und aller in Betracht kommender Umstände das Finanzamt zum Ergebnis führen müssen, dass die Kosten der doppelten Haushaltsführung zur Gänze zu gewähren seien.

Aus den angeführten Gründen werde daher beantragt, der Berufung stattzugeben und die Betriebskosten für die Wohnung in G für 2003 bis 2006 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Strittig ist somit im vorliegenden Fall lediglich die Frage, ob die o.a. sog. Wohnungskosten „G“ als Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu berücksichtigen sind.

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

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Unterhält ein Steuerpflichtiger neben seinem Familienwohnsitz einen beruflich (betrieblich) bedingten zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für diesen zweiten Wohnsitz (Doppelwohnsitz) als Betriebsausgabe abzugsfähig. Dabei gilt für die doppelte Haushaltsführung allgemein, dass 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 ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum die Aufwendungen für die

doppelte Haushaltsführung dennoch bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das ist zB dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige und seine Ehegattin an verschiedenen Orten beruflich (betrieblich) tätig sind, die Ehegattin am Familienwohnsitz *nennenswerte* Erwerbseinkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1-4 EStG 1988 (dh. Erwerbseinkünfte, die für das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind - laut Verwaltungspraxis: mehr als rd. 2.200,00 Euro jährlich bzw. mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen) erzielt und dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz auf Grund der Entfernung nicht zumutbar ist (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 346ff und 351).

Davon ausgehend wird für den vorliegenden Fall Folgendes festgestellt:

Der Familienwohnsitz - dh. der Ort, an dem der Bw. mit seiner Ehegattin einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet - liegt im vorliegenden Fall unbestrittenmaßen in R 171 (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in der o.a. Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2003, welchen der Bw. nicht widersprochen hat).

Die (aus Sicht des Familienwohnsitzes in R) auswärtige Tätigkeit des Bw. in K ist ebenfalls unbestrittenmaßen nicht befristet sondern auf Dauer angelegt (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in der o.a. Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2003, welchen der Bw. nicht widersprochen hat).

Auf Grund der Entfernung: R - K ist dem Bw. ebenfalls unbestrittenmaßen eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz (deutlich mehr als 120 km) nicht zumutbar.

Allerdings hat die Ehegattin des Bw. (Geburtsjahr: 1933 und ebenfalls bereits seit Jahren Pensionistin!) im verfahrensgegenständlichen Zeitraum - abgesehen von ihren nichtselbständigen (Pensions-)Einkünften - lediglich (Erwerbs-)Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Grund ihrer betrieblichen Tätigkeit in R in Höhe von

-6.150,62 Euro	im Jahr 2003
1.098,00 Euro	im Jahr 2004
520,14 Euro	im Jahr 2005
1.631,38 Euro	im Jahr 2006

erzielt (vgl. die Einkommensteuererklärungen vom 16. Dezember 2004, 27. April 2006, 15. Mai 2007 und 21. Jänner 2008 und die Einkommensteuerbescheide vom 20. Dezember 2004, 2. Mai 2006, 18. Mai 2007 und 23. Jänner 2008).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates sind diese Erwerbseinkünfte für das Familieneinkommen aber nicht von wirtschaftlicher Bedeutung, mW nicht als nennenswert bzw. steuerlich relevant im o.a. Sinne anzusehen - auch nicht in Relation zu den Einkünften des Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass die dem Bw. auf Grund des beibehaltenen Familienwohnsitzes in R entstandenen Kosten für den zweiten Wohnsitz (Doppelwohnsitz) in G nicht als beruflich (betrieblich) bedingt anzusehen sind.

Der Vollständigkeit wird auch noch bemerkt, dass das Haus des Bw. in K (dort befindet sich sein landwirtschaftlicher Betrieb) keinen Wohnsitz im o.a. Sinne darstellt, zumal es sich laut Angaben des Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (noch) gar nicht in einem bewohnbaren Zustand befunden hat.

Was die vom Bw. relevierten Zimmervermietungseinkünfte der Ehegattin anlangt, so wird klargestellt, dass der Unabhängige Finanzsenat bei seiner o.a. Beurteilung von den Erklärungsangaben der Ehegattin und den darin übereinstimmenden Bescheiddaten ausgegangen ist. - Demnach hat die Ehegattin im verfahrensgegenständlichen Zeitraum aber unzweifelhaft keine nennenswerten Erwerbseinkünfte erzielt.

Den vom Bw. angestellten Umwegrentabilitätsüberlegungen bezüglich des Gewerbebetriebes der Ehegattin („Fremdenverkehrsabgaben und Steuern“) kommt hier entsprechend dem oben Gesagten keine Relevanz zu.

Der Ansicht des Bw., dass die Erwerbseinkünfte der Ehegattin jahresübergreifend zu betrachten seien, ist zu entgegnen, dass die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes immer aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen ist. Im Übrigen würde sich bei einer Ausweitung des Betrachtungszeitraumes und Einbeziehung auch der Vorjahresverluste die Einkünftebilanz der Ehegattin sogar noch deutlich verschlechtern (vgl. die o.a. Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2003 und die dort dargestellte Verlustsituation ab 1999; laut Aktenlage Verluste in den Jahren 1997 und 1998: rd. 51.000,00 S und rd. 108.000,00 S).

Schließlich ist aber auch nicht nachvollziehbar, inwiefern im vorliegenden Fall - wie vom Bw. behauptet - unter Bedachtnahme auf „§ 20 BAO“ (Ermessen) und „§ 21 BAO“ (wirtschaftliche Betrachtungsweise) ein anderes (Bescheid-)Ergebnis zu erzielen wäre.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 31. Juli 2008