



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat 1

GZ. RV/0562-I/07

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw U x, vom 7. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes R, vom 19. März 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 im fortgesetzten Verfahren entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuergutschrift sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) war seit 1990 im Pflegeheim der Stadtgemeinde H als Pflegehelferin beschäftigt. Ihr Beschäftigungsausmaß betrug im Jahr 2002 60% der Vollzeitbeschäftigung. Am Arbeitsort stand ihr seit Beginn ihres Dienstverhältnisses ein vom Arbeitgeber angemietetes Zimmer zur Verfügung. Bis zum Jahr 1996 hatte sie ihren Hauptwohnsitz in L in S, einem Ort der rund 180 km vom Beschäftigungsstandort entfernt liegt,

dort verfügte sie über eine eigene Wohnung. Anlässlich ihrer Eheschließung im Jahr 1996 begründete sie mit ihrem Ehemann an dessen bisherigem Wohnsitz in dem rd. 10 km von L entfernten U einen gemeinsamen Familienwohnsitz. Ihr Ehemann ist Bergbauer und bezieht seit Erreichung seines 65. Lebensjahres im Jahr 1995 von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern eine geringe Pension.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 beantragte die Bw die Berücksichtigung von Werbungskosten für wöchentliche Familienheimfahrten zwischen ihrer Arbeitsstätte in H und dem Familienwohnsitz in U in der Höhe von 2.094 €.

In dem am 19. März 2003 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2002 versagte das Finanzamt den beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten die Anerkennung als Werbungskosten mit der Begründung, die Beibehaltung des Familienwohnsitzes sei nicht beruflich veranlasst, weil ihr Ehemann mit seiner am Familienwohnsitz betriebenen Land- und Forstwirtschaft keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte erziele.

In der am 7. April 2003 erhobenen Berufung führte sie im Wesentlichen aus, ihr Ehemann bewirtschaftete eine Landwirtschaft von insgesamt ca. 36 ha Fläche, davon ca. 16 ha Waldfläche. Er habe im Jahresdurchschnitt fünf bis sechs Kühe, dazu Kälber und diverses Kleinvieh. Er lebe seit mehr als vierzig Jahren als Vollerwerbsbauer ausschließlich von der Landwirtschaft, die jährlichen Erlöse, die er aus der Landwirtschaft erziele, setzten sich im Wesentlichen aus Milch- (ca. 3.000 €), Vieh- (ebenfalls ca. 3.000 €) und Holzverkäufen (ca. 3.500 €) zusammen. Dazu komme seit einigen Jahren eine kleine Bauernpension von rund 3.500 € im Jahr und der Bergbauernzuschuss. Wie man unter diesen Umständen behaupten könne, ihm wäre die Verlegung des Wohnsitzes nach H zumutbar bzw. es gäbe keine berücksichtigungswürdigen Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes am derzeitigen Familienwohnsitz, sei ihr vollkommen unverständlich. Wäre ihr Mann in einem anderen Beruf in U tätig, beispielsweise als Tischler oder Maurer, dann würde die Beibehaltung des Familienwohnsitzes steuerlich zweifelsfrei anerkannt, obwohl er in diesen Berufen viel leichter an ihrem Arbeitsort einen Arbeitsplatz bekommen könnte, als ein durch den Hofortsgebundener Landwirt. Der Umstand, dass ihr Ehemann aus seiner Tätigkeit als Landwirt positive Einkünfte in nicht unbeträchtlicher Höhe erwirtschaftete, ergebe sich schon allein daraus, dass er mehrere Jahrzehnte ausschließlich davon gelebt habe. Wären die Einkünfte aus der Landwirtschaft unter der vom Verwaltungsgerichtshof einmal genannten Grenze von damals 20.000 S, dann hätte ihr Ehemann sicherlich nicht davon leben können. Der Umstand,

dass die Einkünfte in pauschaler Form ermittelt und dadurch unter der genannten Grenze liegen würden, könnte nicht dazu führen, dass ihm deswegen die Wohnsitzverlegung zugemutet werden könne und ihre Familienheimfahrten daher nicht absetzbar seien. Die Absetzbarkeit von Familienheimfahrten bzw. die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung könne nicht von der Art der Gewinnermittlung abhängig sein. Eine derartige Auslegung finde im Gesetz keine Deckung.

Nach einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der Unabhängige Finanzsenat wies die vom Finanzamt vorgelegte Berufung mit Berufungsentscheidung vom 3. November 2004, GZ. RV/0480-I/04, als unbegründet ab und führte nach näherer Darstellung von Lehre und Rechtsprechung dazu im Wesentlichen aus, die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes in L sei bereits vor der Verehelichung als privat veranlasst und somit nicht (mehr) als beruflich bedingt anzusehen gewesen. Der Umstand, dass die Bw anlässlich der Eheschließung im Jahr 1996 ihren (Familien)wohnsitz aus privaten Gründen in das nur wenige Kilometer von L entfernte U x verlegt habe, stelle keinen in der beruflichen Sphäre der Bw gelegenen Anlass dar, der die doppelte Haushaltsführung als beruflich bedingt und damit die Familienheimfahrten (wiederum) zu berücksichtigungswürdigen Werbungskosten werden lasse. Wäre die Bw bereits zu Beginn ihres Dienstverhältnisses nach einer angemessenen Übergangsfrist ihrer zumutbaren Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsstandort nachgekommen und hätte sie anlässlich ihrer Verehelichung ihren Hauptwohnsitz von H nach U verlegt, läge eine Wegverlegung des Hauptwohnsitzes vom Beschäftigungsstandort vor und wären die Aufwendungen für Familienheimfahrten gleichfalls nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Erst recht könne daher die aufgrund der Eheschließung erfolgte Verlegung ihres Hauptwohnsitzes von L in das nahe gelegene U zu keinen anzuerkennenden Werbungskosten für Familienheimfahrten vom Beschäftigungsstandort zum Familienwohnsitz führen, wenn die Bw ihren Hauptwohnsitz in L bis zur Verehelichung beibehalten habe, obwohl ihr die Verlegung des Hauptwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort schon lange zuvor zumutbar gewesen sei.

Da nach der angeführten Rechtsprechung bei Verlegung des (Familien)wohnsitzes an einen auswärtigen Ort, (Familien)heimfahrten auch dann als privat veranlasst anzusehen seien, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnort einkommensteuerlich relevante Einkünfte beziehe, brauche auf die diesbezüglichen Ausführungen der Bw nicht mehr näher eingegangen werden.

Gegen diese Berufungsentscheidung brachte die Bw beim Verwaltungsgerichtshof Beschwerde ein, der diese Entscheidung mit Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2006/15/0047, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufhob. Der Verwaltungsgerichtshof führte in diesem Erkenntnis ua. aus wie folgt:

*„Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. Juni 2005/15/0079, zu einem vergleichbaren Sachverhalt ausgesprochen hat, ist die Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Unterhält ein Steuerpflichtiger einen vom Beschäftigungsstand entfernten (Familien)Wohnsitz, und ist in einem Streitjahr die Verlegung des Familienwohnsitzes - etwa im Hinblick auf den dort wohnhaften, berufstätigen Ehepartner - unzumutbar, sind die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für Familienheimfahrten gegeben. Dabei kommt es nicht darauf an, ob in einem früheren Zeitraum, insbesondere bei Eingehen der Beschäftigung (am neuen Beschäftigungsstand), die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben war. 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 vorlag oder nicht. Darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige die Lebensgemeinschaft mit einem (Einkommen erzielenden) Ehepartner schon vor oder erst nach der Aufnahme seiner Berufstätigkeit an einem anderen Ort begründet hat, verstieße gegen das durch Art. 7 Abs. 1 B-VG verankerte Sachlichkeitsgebot.*

*War die zusätzliche Wohnsitznahme der Beschwerdeführerin in H beruflich veranlasst, was zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unstrittig ist, dann konnte sich an dieser beruflichen Veranlassung der doppelten Haushaltungsführung auch durch den Umzug der Beschwerdeführerin anlässlich der Eheschließung in das einige Kilometer von ihrem bisherigen Wohnsitz entfernte U nichts ändern (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 96/13/0129).*

*Indem die belangte Behörde die Zumutbarkeitsprüfung für die dem Streitjahr vorangehenden Jahre für wesentlich erachtete, hat sie sich in Verkennung der Rechtslage nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob die von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Erwerbstätigkeit ihres Ehemannes – die Feststellungen zur teilweisen Verpachtung der Landwirtschaft werden in der Beschwerde im Übrigen ausdrücklich bestritten - die Wohnsitzverlegung im Streitjahr als unzumutbar erkennen ließ. Eine allenfalls nur in*

*früheren Jahren (und nicht mehr im Streitjahr) gegebene Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung steht als solche – wie ausgeführt – dem Werbungskostenabzug nicht entgegen".*

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis festgestellt hat, ist die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsstandort allein aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahrs zu beurteilen. Ob in einem früheren Zeitraum, insbesondere bei Eingehen der Beschäftigung, die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben war, ist für die Beurteilung im Streitjahr unerheblich.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist im fortgesetzten Verfahren daher zu prüfen, ob der Bw aufgrund der von ihr eingewendeten Erwerbstätigkeit ihres Ehemannes die Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsstandort nach H unzumutbar war.

Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des (Familien)wohnsitzes hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltig Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt (VwGH ua 8.2.2007, 2004/15/0102; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, und Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 4 Tz 351). Entscheidend ist das Gewicht des Beitrags der vom Ehepartner am Ort des Familienwohnsitzes erzielten Einkünfte zum Familieneinkommen der Eheleute. Ist dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen vernachlässigbar, dann stellt die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des (Familien)wohnsitzes - aus der Sicht des Steuerpflichtigen - keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des (Familien)wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Der Ehemann der Bw betreibt in U Zeit seines Berufslebens einen Bergbauernhof mit einer Fläche von 36,5 ha, von der nach dem vorliegenden Einheitswertbescheid 13,2 ha landwirtschaftlich und 23,3 ha forstwirtschaftlich genutzt wird. Wie auch durch eine Anfrage bei der Gemeinde U bestätigt werden konnte, bewirtschaftet er seinen Hof als Vollerwerbsbauer und hielt - wie aus einer Aufzeichnung der Gemeinde hervorgeht - im Berufungsjahr 9 Rinder. Die Angabe der Bw, wonach ihr Ehemann seinen Lebensunterhalt über Jahrzehnte ausschließlich aus seiner Land- und Forstwirtschaft bestritten hat, erscheint

daher glaubhaft. Da ihr Ehemann diesen Hof im Berufungsjahr noch bewirtschaftet hat, kann davon ausgegangen werden, dass er seinen Lebensunterhalt weitgehend aus den Einkünften seiner Land- und Forstwirtschaft bestritten hat, zumal er daneben nur eine äußerst geringe Pension von jährlich nur 3.700 € netto bezieht.

Die vom Finanzamt nach der LuF PauschVO aus dem für seine land- und forstwirtschaftlichen Flächen (aufgrund des geringen Hektarsatzes äußerst niedrig) ausgewiesenen Einheitswert von 1.600 € ermittelten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 2002 von 490 €, vermögen die tatsächliche Ertragslage des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht wiederzugeben, zumal allgemein bekannt ist, dass die Gewinndurchschnittssätze für die Land- und Forstwirtschaft nicht (mehr) den Erfahrungswerten entsprechen und zum Teil im krassen Missverhältnis gegenüber den tatsächlichen Einkünften stehen (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, Rz 121 zu § 21). Die so ermittelten Einkünfte bilden daher keine taugliche Grundlage für die Beurteilung der Frage, ob den tatsächlich erzielten Einkünften des Ehegatten im Verhältnis zum Einkommen der Bw in wirtschaftlicher Hinsicht jene Bedeutung zukommt, die aus Sicht der Bw eine Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsstandort als unzumutbar erscheinen lassen.

Auch wenn der Ehemann der Bw die tatsächlichen Einnahmen aus seiner Land- und Forstwirtschaft nicht aufgezeichnet hat, zu der er auf Grund der Vollpauschalierung nicht verpflichtet war und sie daher gegenüber dem Finanzamt im Detail nicht nachweisen konnte, so besteht auf Grund des Umstandes, dass er als Vollerwerbsbauer seinen Lebensunterhalt weitgehend aus den Einkünften seiner Land- und Forstwirtschaft bestritten hat, kein Zweifel daran, dass diese Einkünfte von nicht bloß untergeordneten Ausmaß sind und damit sein Beitrag zum (Familien)einkommen im Verhältnis zu dem von der Bw erzielten Jahresnettoeinkommen von rd. 16.000 € keineswegs als vernachlässigbar anzusehen ist.

Aus Sicht des Streitjahres war der Bw die Verlegung des (Familien)wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für Familienheimfahrten waren daher gegeben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 27. August 2007