



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Raffler & Mattersberger OG, 9971 Matrei in Osttirol, Virgl-Rainer-Straße 10, vom 10. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 22. September 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Angestellter der Heeresverwaltung und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In Rahmen der Einkommensteuererklärung 2005 beantragte der Bw. Kosten für die Heimreise nach L. sowie Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bzw. außergewöhnliche Belastung iHv. insgesamt € 4.457,34. Bis August 2004 wäre ihm eine kostenlose Unterkunft zur Verfügung gestellt und ab Oktober 2004 eine Wohn.-Kleinwohnung zugewiesen worden.

Über Vorhalteverfahren ergänzte der Bw., dass die Gattin I. im Jahre 2001 einen nicht selbstverursachten Radunfall hatte, in denen sie schwere Verletzungen erlitt und bis heute noch zu leiden hätte. Zahlreiche Behandlungen, Operationen und REHAB-Maßnahmen hätten nicht den erwünschten Erfolg gebracht. Im Zusammenhang mit der Pflegebedürftigkeit der Ehegattin hätte sich der Bw. mit 1.8.2003 zur Heeresbauverwaltung O., Dienstverrichtung in W. versetzen lassen, um eine regelmäßigere Heimfahrt zu ermöglichen.

In einem Urteil des Landesgerichtes X (nach mehreren Jahren) wäre lediglich der Feststellungsanspruch erkannt worden, jedoch bis dato die Forderungen nicht durchgebracht worden. Diese seien daher im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen 2002 bis 2005 geltend gemacht worden. In der Beilage legte der Bw. Kopien eines Gutachtens über den Krankheitszustand der Gattin und ärztliche Bestätigungen aus dem Jahre 2002 und 2003 sowie die Kontoauszüge Mietvorschreibungen vor.

Im Zuge des gegenständlichen Berufungsverfahrens 2005 wurde weiters bekannt gegeben, dass die übernommene Wohnung bei der Übernahme nicht in dem Zustand gewesen wäre, um eine sofortige Verlegung des Familienwohnsitzes durchführen zu können. Die Wohnung wäre vom Bw. eigenhändig über den Zeitraum Dezember 2004 bis Juni 2006 adaptiert und renoviert worden (Bad, WC, Heizung, Wasser- und Elektroinstallationen, Türen, Böden, Anstrich usw.). Durch die eigenhändige Renovierung hätten erhebliche Kosten eingespart werden können, was auf Grund des knappen Familienbudgets als Alleinverdiener notwendig gewesen wäre. Erst im Sommer 2006 wären die Arbeiten beendet und die Verlegung des Familienwohnsitzes möglich geworden. Auch auf Grund des Gesundheitszustandes der Ehegattin wäre ein früherer Umzug nicht möglich gewesen.

Der Bw. merkt weiters an, dass die Tätigkeit des Bw. als öffentlich Bediensteter immer wieder eine hohe Flexibilität betreffend des Dienstortes erfordern würde, z.B. derzeit nach M. dienstzugeteilt wäre. Trotzdem versuche der Bw. der Familie ein zu Hause und eine Heimat zu bieten, wie mit dem bisherigen Wohnsitz in L.. Die Verlegung nach W. sei zum frühest möglichen Zeitpunkt erfolgt, eine frühere Verlegung wäre nicht möglich gewesen.

Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung mit folgender Begründung nicht an:

Auf Grund der Vorhaltsbeantwortung inkl. Fotos vom 10.12.2007 sei das Finanzamt zur Ansicht gelangt, dass der Umzug von L. nach W. im Dezember 2004 trotz erforderlicher Adaptierungsarbeiten der Wohnung zumutbar gewesen wäre. Das Argument des Bw., dass die durchgeführten Renovierungsarbeiten bis Sommer 2006 die Übersiedlung und Benützung der gesamten Wohnung nicht zugelassen hätte, könne nicht nachvollzogen werden. Ebenso sei

die behauptete Unmöglichkeit der Übersiedlung der Ehegattin in Hinblick auf das vorgelegte Gutachten aus dem Jahr 2003 und Unfall im Jahre 2001 nicht nachvollziehbar. Zudem würde sich die Schule der Tochter im Einzugsbereich der Wohnung in W. befinden.

Im Rahmen der fristgerechten Berufung beantragte der Bw. das große Pendlerpauschale betreffend Familienheimfahrten und Übernahme von Haushaltsaufgaben für die Ehegattin und wendete ergänzend ein, dass die Zuweisung der Wohn.-Dienstwohnung in W. im Oktober 2004 erfolgte (Schlüsselübergabe mit 8.10.2004 - Protokoll der Übergabe könnte vorgelegt werden).

Die Wohnung wäre jedoch in einem desolaten Zustand gewesen, wie die vorgelegten Bilder beweisen. Weitere Bilderserien könnten bei Bedarf vorgelegt werden.

Folgende Teile der Wohnung hätten zur Erreichung eines bewohnbaren Zustandes erneuert bzw. saniert werden müssen:

- Heizung (Einbau einer Gasetagenheizung)
- Wasser (Zuleitungen und Ablauf)
- Strom (zeitgemäße Leitungen)
- Fußböden
- Fliesen
- Wände, Decken

Die eigenhändige und damit kostengünstigere Renovierung der Wohnung hätte erst nach dem Assistenzeinsatz beim öBH (Xeinsatz) von Ende November 2004 bis Mitte Jänner 2005 durchgeführt werden können. Die Renovierung wäre vorwiegend in der Freizeit (Mo - Do abends) und nur wenige Arbeiten durch Professionisten erfolgt (Heizung bzw. Wasser).

Zeitablauf der Renovierungs- bzw. Sanierungsarbeiten:

- Feber 2005	Heizung/Wasser
- März 2005	Türen
- April 2005	Elektroinstallationen
- Mai 2005	Fliesen, Böden
- Juni 2005	Kücheneinbau
- September 2005	Böden
- Oktober -Sommer 2006	Decken, Wände

Die Arbeiten und das Einrichten der Wohnung hätte erst im Sommer 2006 beendet werden können und wäre im Anschluss die Übersiedlung der Familie nach W. auch erfolgt.

Im Bedarfsfall könnten Rechnungen über den Materialeinkauf vorgelegt werden.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens des Finanzamtes wurde um ergänzende Vorlage des Protokolls der Wohnungsübergabe und einer Bestätigung des Vermieters über die objektive Nutzbarkeit sowie weiters die Renovierung mit Rechnungen und Fotos zu dokumentieren ersucht.

Der Bw. legte eine Kopie des Mietvertrages inkl. Inventar- und Mängelliste sowie eine selbst erstellte Mängelliste als Kopie bei und merkte wie folgt an:

Die Wohnung wäre auf Grund eines Antrages durch das BMX zugewiesen worden. Bei der Übergabe der ressortgebundenen Mietwohnung am 8.10.2004 sei der Übergeber (F. von der Wohn.) auf die Mängel hingewiesen und in einer Mängelliste aufgelistet worden. Seine Alternative lautete "übernehmen oder verzichten - auf der Liste des BMX stehen noch genügend andere Bewerber".

Auf Grund der persönlichen Umstände hätte der Bw. sich für das "Übernehmen" mit Renovierungsmaßnahmen entschieden, um die Wohnung auf durchschnittlich mitteleuropäischen Standard herzustellen. Der Bw. hätte bereits Bilder übermittelt, welche den Zustand der Wohnung bei Übernahme zeigen würden.

Es obliegt sodann der Beurteilung der Finanzbehörde, ob diese Wohnung für Wohnzwecke nutzbar war oder nicht. Nach Ansicht des Bw. und seinen Kriterien für Lebensqualität und Hygiene wäre die Wohnung in einem desolaten Zustand und renovierungsbedürftig gewesen. Die objektiven Kriterien, wie eine notwendige Hygieneeinrichtung, Zimmer mit Schlafmöglichkeit, Kochmöglichkeit wären zweifellos vorhanden gewesen - die Beurteilung ob diese verwendbar (die Wohnung war immerhin zwei Jahre leer gestanden, der Gasherd und die Gasheizung seit drei Jahren nicht überprüft, usw.) und als Familienwohnsitz nutzbar wäre, vom Bw. negativ entschieden worden. Eine Bestätigung vom Vermieter (Wohn.) über das Vorhandensein der o.a. Einrichtungen wäre daher nicht sinnvoll, ebenso nicht die Vorlage von Rechnungen über den Renovierungsablauf.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab, da die objektiven Kriterien für die Nutzung der Wohnung vorgelegen und daher die Beibehaltung des bisherigen Familienwohnsitzes in L. als privat veranlasst zu beurteilen sei.

Im Zuge des Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wurde ergänzt, dass zum Zeitpunkt der Wohnungsübergabe keine Wahlmöglichkeit bestanden hätte und bei Verweigerung erst viel später eine weitere Möglichkeit der Wohnversorgung möglich gewesen wäre. Erst im Sommer 2006 wären die Renovierungsarbeiten abgeschlossen worden und die Verlegung des Familienwohnsitzes möglich gewesen.

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 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)
- 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)

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 angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Unter die obigen Aufwendungen können auch die vom Bw. geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten subsumiert werden.

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 (doppelte Haushaltsführung) 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
- der Steuerpflichtige oder sein Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen (mehr als 2.200,00 € jährlich) oder
- aus anderen gewichtigen Gründen die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes nicht zugemutet werden kann.

Ist der Steuerpflichtige allein stehend oder der Ehegatte am Familienwohnsitz nicht berufstätig, dann können bei einem Wechsel des Beschäftigungsortes die Mehrbelastungen aus der doppelten Haushaltsführung am Beschäftigungsort geltend gemacht werden, solange die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar ist. Für die Verlegung des Familienwohnsitzes sind dabei die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen, wie z.B. schwierige Wohnungssuche bzw. Ursachen in der privaten Lebensführung, wie pflegebedingte Angehörige oder die Mitübersiedlung der ganzen Familie nicht zumutbar ist.

Die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171; 17.2.1999, 95/14/0059).

Im vorliegenden Fall hat der Bw. die Verlegung seines in L. gelegenen Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nach W. im Jahr 2005 als nicht zumutbar mit der Pflegebedürftigkeit der Ehegattin und der Notwendigkeit der Renovierung der übernommenen Wohnung begründet.

Für den in W. eingerichteten zukünftigen Familienwohnsitz machte der Bw. im Streitjahr 2005 Gesamtmietaufwendungen iHv. € 4.457,34 (2005) geltend. Es handelt sich dabei um eine Kleinwohnung. Weiters beantragte der Bw. die Kosten für Familienheimfahrten für den Zeitraum Jänner 2005 bis Sommer 2006 in Höhe des großen Pendlerpauschales iHv. € 2.421,- als Werbungskosten.

Das Finanzamt anerkannte die für 2005 beantragten "Aufwendungen für Miete nicht als Werbungskosten, sondern blieben im Zuge der Veranlagung des Streitjahres 2005 die Aufwendungen zur Gänze unberücksichtigt.

Außer Streit steht, dass die Entfernung zwischen dem noch Haupt(Familien)wohnsitz in L. und dem Ort, an dem die Beschäftigung ausgeübt wird, dergestalt ist, dass eine tägliche Rückkehr unzumutbar ist.

Der Bw. wendete ein, dass die sofortige Verlegung des Familienwohnsitzes aus dem Grunde nicht möglich gewesen wäre, da der Zustand der Wohnung schlecht und erst nach (eigenhändiger) Renovierung mit Ende 2006 die Verlegung des Familienwohnsitzes erfolgen hätte können.

Darüber hinaus hätte der Gesundheitszustand der Ehegattin einen früheren Umzug nicht erlaubt. Die Ehegattin hatte im Jahre 2001 einen Verkehrsunfall mit dem Rad und erfolgte in den nachfolgenden Zeiten bis 2003 die Heilbehandlungen, wobei lt. vorgelegten ärztlichen Bestätigungen aus dem Jahre 2003 und 2004 (Kurantrag) eine vollständige Ausheilung der Kniegelenkschadens nicht zu erwarten ist. Der Umstand der Pflegebedürftigkeit hätte lt. Bw. die Versetzung von G. nach W. nötig gemacht, um regelmäßige Heimreisen nach L. zu ermöglichen.

Auf Grund dieses berufungsgegenständlichen Sachverhaltes muss die Verlegung des Familienwohnsitzes von Lienz nach Wien jedenfalls für die Dauer der Heilbehandlungen (ggst. bis jedenfalls 2003) als nicht zumutbar beurteilt werden. Auch entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Beistand eines nahen Angehörigen in einer schwierigen Lebenssituation nötig ist und positive Auswirkungen auf den Heilungsverlauf hat. Warum jedoch die Verlegung des Familienwohnsitzes erst im Jahre 2006 möglich gewesen sein soll, wird damit nicht begründet. Die Ehegattin des Bw. ist auch nicht erwerbstätig.

Zur Einwendung bezüglich der Renovierung der Wohnung Unzumutbarkeit der Übersiedlung ein, dass die Wohnung objektiv als Familienwohnsitz nicht nutzbar gewesen wäre, ist festzustellen, dass lt. Mietvertrag die Wohnung in einem gebrauchsfähigen und ordentlichen Zustand sich befand. In der Beilage zum Mietvertrages wurden bei der Übergabe zwar mehrere Mängel, wie „fehlender Badezimmerschlüssel, nur 1 Schlüssel für Hauseingangstür,

Schrauben im Küchenfenster, Thermometer an der Schlafzimmertür montiert sowie „Vorraum Belag nicht im Ganzen“ angegeben. Damit sind lt. Mietvertrag samt Beilagen jedoch nur geringe Mängel vorgelegen, die eine objektive Benutzung der Wohnung grundsätzlich möglich gemacht hätten.

Die Renovierung der Wohnung durch den Bw. stellt damit eine dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnende Tatsache dar und wurden zudem keine Belege über die Renovierung und Renovierungsverlauf zum Nachweis vorgelegt. Die Renovierung konnte zudem lt. Angaben des Bw. bis August/September 2005 größtenteils abgeschlossen werden.

Erfolgte die Nichtverlegung des Familienwohnsitzes somit aus privaten Gründen, so liegen nichtabzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung vor (vgl. VwGH 22.4.1986, 84/14/0198).

Jedoch ist im vorliegenden Sachverhalt weiters zu bemerken, dass der Schulbesuch der Tochter bis Ende Juni 2005 in L. mit objektiven Gewicht zu bewerten ist, um den Familienwohnsitz erst später und nicht bereits im Oktober 2004 bzw. Jänner 2005 von L. nach W. zu verlegen. Die sofortige Wohnsitzverlegung im Jahre 2004 bzw. im Laufe des Schuljahres 2004/2005 war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls nicht zumutbar. Anders jedoch ab dem Zeitraum September 2005, da die Tochter nun bereits in W. eine weiterbildende Schule besuchte.

Der für die Monate Jänner bis August 2005 bestehende Doppelwohnsitz ist damit als beruflich veranlasst zu beurteilen und die Kosten daher anteilig anzuerkennen.

Sonach ergeben sich an steuerlich wirksamen Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung für das Jahr 2005 iHv. € 2.968,16.

Hinsichtlich des Berufszeitraumes September 2005 bis Sommer 2006 ergibt sich jedoch keine Anspruchsberechtigung für die steuerliche Anerkennung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung.

Ad Familienheimfahrten

Liegen die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vor, so sind auch Familienheimfahrten als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Bestimmung des § 20 Abs.1 Z 1 lit. e EStG 1988 idF des BGBl I 1996/201 normiert eine betragsmäßige Beschränkung der Aufwendungen für Familienheimfahrten. Darin wird festgelegt, dass die Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz ("Familienheimfahrten") den in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG angeführten

Höchstbetrag ("großes Pendlerpauschale") nicht überschreiten darf. Das große Pendlerpauschale beträgt für eine 60 km übersteigende Fahrtstrecke für den Zeitraum 2005 jährlich € 2.421. Somit ist für das Berufungsjahr 2005 der Pauschalbetrag anteilig iHv. €°1.614,- in Ansatz zu bringen.

Die anzuerkennenden Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung inkl. Familienheimfahrten für das Jahr 2005 lauten daher auf insgesamt € 4.582,16.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. Juli 2010