



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 21. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfaehr, vertreten durch FA, vom 26. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer 2009

	2009
Werbungskosten	2.358,04 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	52.324,73 €
Einkommen	51.834,83 €
Einkommensteuer	16.746,20 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 16.037,05 €

Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Datum 30. Oktober 2010 reichte die Berufungswerberin ihre **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009** auf elektronischem Wege beim zuständigen Finanzamt ein.

In der Aufstellung der beantragten Aufwendungen wurden folgende Positionen dargestellt:

< KZ 718 Pendlerpauschale:

Der Ort der ausschließlichen Tätigkeit als Pädagogin mit einer vollen Lehrverpflichtung befinde sich in Wien (ca. 220km von G). Die volle Lehrverpflichtung könne die Berufungswerberin mit Ausnahme von Prüfungen und universitätsinternen Besprechungen innerhalb von drei Tagen erfüllen. Eine tägliche Rückkehr an den Wohnort ihrer Familie sei aufgrund der Entfernung nicht möglich und somit eine Übernachtung in Wien zwingend. Für die Fahrt nach und von Wien (Familienheimfahrt) seien sowohl öffentliche (Zug) als auch private Verkehrsmittel erforderlich, da bei der Rückkehr nach Linz kein öffentlicher Bus mehr zwischen Linz und G verkehren würde:

- großes Pendlerpauschale mit eigenem Auto (siehe Bescheid zur Arbeitnehmerveranlagung 2002): 3.372,00 €

< KZ 719 Arbeitsmittel (1.515,81 €):

Im wesentlichen Bürowaren, Kamera, PC sowie ein Klavier für die Wohnung in Wien. Hinsichtlich des Klaviers (Ako: 3.190,00 €) sei ein Privatanteil von 40% und eine Nutzungsdauer von 5 Jahren erklärt worden.

< KZ 720 Fachliteratur (411,12 €): Noten und Bücher

< KZ 723 Kosten für doppelte Haushaltsführung (15.794,93 €):

- Übernachtung: 224,00 €

- Errichtung einer eigenen Wohnung am Dienort: 7.245,46 €

- Betrieb der eigenen Wohnung am Dienort: 8.325,47 €

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009** vom 26. Jänner 2011 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in G offensichtlich privat veranlasst sei (Ehepartner sei seit Jahren sonstiger Pensionist der Energie AG und die Tochter würde seit 2007 in Wien studieren). Die Berücksichtigung von Werbungskosten aus dem Titel "Berufsbedingte doppelte Haushaltsführung" sei nicht möglich gewesen.

Das große Pendlerpauschale für die Fahrtstrecke G – Wien hätte nur für die Monate Jänner und Februar berücksichtigt werden können (ab März Miete in Wien).

Mit Eingabe vom 21. Februar 2011 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 26. Jänner 2011 eingereicht.

Das unter Position 719 angeführte Klavier werde ausschließlich beruflich genutzt und werde daher über 5 Jahre zu 100% veranlagt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 10. März 2011** wurde der Bescheid vom 26. Jänner 2011 geändert.

Begründung:

„Familienheimfahrten:

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg.cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Unterschieden wird zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung.

Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (siehe VwGH 20.12.2000, 97/13/0111; mit den dort angeführten weiteren Judikaturhinweisen). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (siehe VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 m.w.N.).

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, sind als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist 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 nicht zu gemutet werden kann.

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist nach der Verwaltungspraxis jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Km entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten.

Berufstätigkeit am Ort des Familienwohnsitzes hat der Verwaltungsgerichtshof somit mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltige Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser 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 Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste.

Außer Zweifel steht im gegenständlichen Fall die Unzumutbarkeit des täglichen Pendelns. Allerdings sind nach Ansicht der Abgabenbehörde Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht abzugsfähig, da wie oben ausgeführt der Grund warum Aufwendungen für Familienheimfahrten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, darin liegt, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem

Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Angemerkt wird, dass Ihr Ehepartner seit 01. September 2003 Pensionsbezüge vereinnahmt und daher die im Gesetz geforderte Erwerbstätigkeit nicht gegeben ist.

*Nach einhelliger österreichischer Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (siehe oben) ist vielmehr Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung unter anderem, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes auf Umstände von erheblichem objektivem Gewicht zurückzuführen ist. Da gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unter anderem die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge generell nicht abzugsfähig sind, bedarf es besonderer Umstände, dass ausnahmsweise **(Mehr)Aufwendungen** für einen (doppelten) Haushalt steuerlich zu berücksichtigen sind.*

Die Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale für die Monate Jänner und Februar 2009 war im Sinne obiger Ausführung zu verneinen.

Arbeitsmittel:

§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ergänzt zu § 16 Abs. 1 leg.cit., dass Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten sind. Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 dieser Gesetzesstelle anzuwenden. Danach sind Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG 1988) Werbungskosten. Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so sind für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen.

§ 7 Abs. 1 EStG 1988 legt fest, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung) sind. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Das Finanzamt erachtet unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.2.1985, 84/14/0116, in dem für ein Klavier eine Nutzungsdauer von 20 Jahren angenommen wurde, auch für die gegenständlichen Instrumente eine Nutzungsdauer von 20 Jahren für angemessen.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunfterzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunfterzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Beim gegenständl. Instrument handelt es sich zweifelsfrei um ein Wirtschaftsgut, welches auch eine private Veranlassung nahe legt. Wenn das genaue Ausmaß der Privatnutzung konkret nicht feststellbar ist, kann der Anteil naturgemäß nur geschätzt werden.

In diesem Zusammenhang wird auf Ihre eigene Ausführung vom 04. November 2010 verwiesen, in welcher eine Privatnutzung im Ausmaß von 40 % bekanntgegeben wurde. In Anbetracht dieses Umstandes ist von einer Privatnutzung iHv. 40 % auszugehen und die jährliche AfA unter zu Grundelegung einer zwanzigjährigen Nutzungsdauer mit € 95,70 zu bemessen. Der Anerkennung einer ausschließlich beruflichen Nutzung konnte nicht entsprochen werden."

Mit Eingabe vom 12. April 2011 wurde sog. **Vorlageantrag** gem. § 276 Abs. 2 BAO eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Wohnung in Wien von der Berufungswerberin ausschließlich beruflich genutzt werde, da sie die unterrichtsfreie Zeit an dem Wohnsitz in G verbringe.

Das Klavier in Wien werde von der Berufungswerberin daher auch nur beruflich für Unterricht und Unterrichtsvorbereitung verwendet.

Im Folgenden weitere Unterlagen aus dem **Akt des Finanzamtes**:

< Gatte der Berufungswerberin ist seit 1. September 2003 sonstiger Pensionist.

< Tochter der Berufungswerberin studiert seit dem WS 07/08 in Wien (Jus).

< Abfrage Zentrales Melderegister: Berufungswerberin

- Hauptwohnsitz: seit 10. Dezember 1984 in G

- Nebenwohnsitz: seit 11. März 1976 in M

- Nebenwohnsitz: seit 8. Mai 2009 in Wien (L 119/8)

< Abfrage Zentrales Melderegister: Tochter (S)

- Hauptwohnsitz: seit 26. August 1989 in G (Geburt)

- Nebenwohnsitz: 1. Oktober 2007 bis 29. Mai 2008 in Wien (Studentenheim)

- Nebenwohnsitz: 10. Juni 2008 bis 4. März 2009 in Wien (Sg)
- Nebenwohnsitz: seit 4. März 2009 in Wien (L 119/8)

Mit **Vorlagebericht vom 9. Mai 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhalt vom 29. März 2012** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin aufgefordert, weitere Daten nachzureichen bzw. nachzuweisen:

Vorlage des Mietvertrages

Vorlage eines Planes dieser Wohnung

Nachweis der geleisteten Zahlungen (Miete samt Betriebskosten)

Wer bewohnt diese Wohnung?

Wie bzw. wo hätte die Berufungswerberin vor März 2009 gewohnt? Sei sie damals täglich nach G gependelt? Lt. Recherche des Finanzamtes würde die Lehrtätigkeit seit 1991 in Wien ausgeübt werden.

Warum sei im Jahr 2009 diese Wohnung angemietet worden.

Wie lang werde die Berufungswerberin diese Tätigkeit voraussichtlich noch in Wien ausüben (Pension?).

Es werde um belegmäßigen Nachweis dieser Angaben (Mietvertrag, Zahlungsbelege, ...) ersucht.

Darstellung der Wohnsituation in G (Wohnung, Haus, Mitbewohner, ...).

Würde außer der Berufungswerberin noch jemand in der Familie Klavier spielen bzw. lernen (Tochter, Gatte, ...)?

In einem **Telefonat am 10. April 2012** gab der Gatte der Berufungswerberin bekannt, dass er die im Vorhalt vom 29. März 2012 gestellten Fragen nicht ganz verstehe, da es ja eigentlich nur mehr um den Privatanteil des Klavieres gehe.

Auch seitens des Steuerberaters sei ihm bereits signalisiert worden, dass der Berufungspunkt hinsichtlich doppelter Haushaltsführung nicht erfolgsversprechend sei.

Seine Gattin sei nur von Dienstag bis Donnerstag in Wien und würde in dieser Zeit das Klavier ausschließlich beruflich verwenden.

Die Tochter würde ebenfalls in dieser Wohnung wohnen, würde allerdings das Klavier nicht benutzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Doppelte Haushaltsführung:

Wie der Gatte der Berufungswerberin bereits im oben dargestellten Telefonat zum Ausdruck gebracht hat, wird der Streitpunkt über die doppelte Haushaltsführung nicht mehr weiter verfolgt.

Nach Ansicht des erkennenden Senates würde ein Weiterverfolgen dieses Punktes zu keinem anderen Ergebnis führen, als bereits das Finanzamt in der ausführlichen Begründung in der Berufungsvorentscheidung dargestellt hat.

Bei dem hier vorliegenden Sachverhalt, kommt auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu einer Abweisung dieses Berufungspunktes.

Da auch seitens der Berufungswerberin (bzw. ihres Gatten) dieser Rechtsansicht weitgehend zugestimmt wurde, wird hier auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

b) Klavier – Privatanteil:

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel. Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 (Absetzung für Abnutzung) anzuwenden.

Die Berufungswerberin begehrt weiterhin die Feststellung, dass das streitgegenständliche Klavier ausschließlich beruflich verwendet wird. Der Ansatz eines Privatanteils ist hier nicht gerechtfertigt.

Das Finanzamt hat diesen privaten Einsatz mit 40 % in Anlehnung an die ursprüngliche Darstellung der Berufungswerberin festgesetzt.

In der Berufungsschrift vom 21. Februar 2011 wurde allerdings dargestellt, dass das Klavier ausschließlich beruflich genutzt werde und daher über 5 Jahre zu 100 % abzusetzen sei.

Hierzu ist anzuführen, dass es sich bei einem Klavier um ein Wirtschaftsgut handelt, dass jedenfalls auch privat eingesetzt und verwendet werden könnte. So ist ein Einsatz bei privaten Feiern, als Entspannung, etc. jedenfalls nicht auszuschließen.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen aber die Behörde nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkommenserzielung oder durch die private

Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Der mögliche Anteil kann jedenfalls nur im Schätzungswege bzw. mit den Erfahrungen des täglichen Lebens bestimmt werden.

Wie schon ausgeführt, erscheint eine ausschließliche berufliche Nutzung nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang zu bringen. Für eine Bestimmung des Anteils sind besondere Gegebenheiten zu berücksichtigen.

Wie das Finanzamt bereits angeführt hat, erscheint ein Ansatz von 40 % als angemessen. Dieser Ansatz scheint jedenfalls gerechtfertigt, wenn das Instrument der Berufungswerberin lange Zeit tatsächlich zur Verfügung steht.

Gegenständlich ist allerdings zu berücksichtigen, dass sich die Berufungswerberin nur an drei Tagen in der Woche an jenem Ort aufhält, an welchem sich das Instrument befindet.

Unter Beachtung dieses besonderen Umstandes scheint ein Abgehen vom üblichen Privatanteil von 40 % jedenfalls gerechtfertigt.

Unter diesen Umständen erkennt die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Ansatz von lediglich 20 % für private Zwecke als gerechtfertigt. Eine ausschließliche berufliche Nutzung(smöglichkeit) kann keinesfalls erkannt werden. Ein Ausschluss bzw. Verbot einer privaten Verwendung ist nicht dargestellt worden und wäre auch nicht glaubhaft.

c) Klavier – Nutzungsdauer:

Absetzung für Abnutzung:

§ 7 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch einen Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind.

In der Berufungsvorentscheidung wurde die Nutzungsdauer dieses Instrumentes mit 20 Jahren festgesetzt.

Weder im Vorlageantrag noch in weiteren Eingaben wurde dieser Ansatz in Zweifel gezogen. Ausführungen in einer Berufungsvorentscheidung wirken wie ein Vorhalt. Die Berufungswerberin hat keine Argumente für eine kürzere Nutzungsdauer vorgebracht. Auch der erkennende Senat schließt sich der Schätzung des Finanzamtes an. Bereits in zahlreichen diesbezüglichen Entscheidungen (Nutzungsdauer von Musikinstrumenten) wurden die Nutzungsdauern oftmals mit 20 Jahren festgesetzt (vgl. hierzu UFS 28.7.2006, RV/0406-I/05; 10.2.2005, RV/0585-L/03; VwGH 19.2.1985, 84/14/0116).

d) Berechnungsgrundlagen Werbungskosten – Klavier:

Anschaffungskosten Klavier: 3.190,00 € (6. März 2009)

Privatanteil 20%: 638,00 €

"steuerliche" Anschaffungskosten demnach: 2.552,00 €

jährliche Afa bei einer Nutzungsdauer von 20 Jahren: 127,60 €

Die Afa wurde in der Berufungsvorentscheidung mit einem Betrag von 95,70 € berücksichtigt.

Aufgrund obiger Ausführungen sind die Werbungskosten in Abänderung der Berufungsvorentscheidung demnach um den Betrag von 31,90 € zu erhöhen.

Werbungskosten lt. Berufungsvorentscheidung: 2.326,14 €

zuzüglich Differenz Privatanteil: 31,90 €

Werbungskosten lt. Berufungsentscheidung: 2.358,04 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 3. Mai 2012