



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag.M.St. vertreten durch Mag.P., vom 18. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch E.H., vom 27. November 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 1999 unter anderem die Absetzung von Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung (Zweitwohnung A im P und Zweitwohnsitz Wien) als Werbungskosten. In der Anlage legte er eine Bestätigung seines Arbeitgebers vor aus der hervorgeht, dass der Dienort des Berufungswerbers ab Mai 1999 über Veranlassung seines Arbeitgebers Wien sei.

Das Finanzamt S anerkannte die geltend gemachten Aufwendungen nicht. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort beruflich veranlasst sei, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen von seinem Beschäftigungsort so weit weg sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne. Da der Berufungswerber seine Mietwohnung in Wien trotz Wohnsitzverlegung nach A verbunden mit seiner beruflichen Tätigkeit bis heute nicht aufgelöst habe, seien private Gründe für die Beibehaltung des

Wohnsitzes gegeben und die Aufwendungen für den Wohnsitz in Wien würden daher in den Bereich der privaten Lebensführung fallen.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und ausgeführt, dass im Berufungsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 dargelegt worden sei, dass der Berufungswerber in der Zeit vom 01. Jänner 1999 bis 30. April 1999 eine Vertretertätigkeit ausgeübt habe und ausschließlich im Außendienst tätig gewesen sei. Diese Tätigkeit habe er von seinem Wohnsitz in A ausgeübt. Die Übersiedlung von Wien nach A im September 1996 sei über ausdrücklichen Wunsch seines Arbeitgebers erfolgt. Nunmehr sei mit Wirkung am 01. Mai 1999 über Veranlassung des Dienstgebers der Dienstort wieder nach Wien verlegt worden, da der Berufungswerber ab diesem Zeitpunkt in den Innendienst beordert worden sei. Da seine Frau mittlerweile in A ihre berufliche Existenz aufgebaut habe, sei es nicht zumutbar gewesen, den Familienwohnsitz (Eltern und Kinder) wiederum nach Wien zu verlegen. Der Berufungswerber sei daher gezwungen gewesen, ab 01. Mai 1999 wiederum in Wien einen Zweitwohnsitz zu nehmen. Wenn nun die Abgabenbehörde vermeine, dass die Beibehaltung der Mietwohnung in Wien aus privaten Gründen erfolgt sei, übersehe sie, dass der Berufungswerber lediglich Mitmieter dieser Wohnung sei. Er sei daher zivilrechtlich gar nicht in der Lage gewesen, diese Wohnung in Wien aufzugeben. Tatsache sei, dass im Jahr 1996 der Familienwohnsitz von Wien nach A und im Mai 1999 der Dienstort wieder nach Wien verlegt werden musste. Dies geschah immer über Veranlassung des Arbeitgebers. Hätte er die äußerst günstige Mietwohnung in Wien nicht aufrechterhalten, wäre er gezwungen gewesen für den Zeitraum 1. Mai bis 31. Dezember 1999 eine wesentlich teure Zweitwohnung zu suchen. Es werde daher beantragt die geltend gemachten Aufwendungen für die Zweitwohnung anzuerkennen. In der Folge forderte das Finanzamt den Berufungswerber auf, Kopien der Mietverträge der in Wien gemieteten Wohnung sowie der Garage und den Nachweis für die Errechnung der Energiekosten vorzulegen. Der Parteienvertreter kam diesem Ersuchen nach und legte Kopien der angeforderten Unterlagen vor. Aus dem Mietvertrag ist ersichtlich, dass die Wohnung sowie ein Einstellplatz seit 27. November 1991 an den Berufungswerber und an Frau Mag.N. (nunmehrige Ehegattin des Berufungswerber) vermietet worden ist.

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes keine private Veranlassung zu unterstellen sei, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als € 2.200,00 erziele oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien. Private Veranlassung sei hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen

Fällen den Familienwohnsitz deshalb beibehalte, weil er z.B. ein Eigenheim errichtet habe oder die Kinder dort die Schule besuchen würden. Wie sich aus der Aktenlage ergäbe, sei vom Berufungswerber und seiner Gattin mit 1. Dezember 1991 eine Vier-Zimmerwohnung mit 114 Quadratmeter Wohnnutzfläche in Wien gemietet worden, welche dem Berufungswerber bis Juni 1997 als Familienwohnsitz gedient habe. Dieses Mietverhältnis sei trotz Verlegung des Familienwohnsitzes nach A nicht gekündigt worden. Über Veranlassung des Dienstgebers sei mit 1. Mai 1999 der Dienstort wieder nach Wien verlegt worden. Der Berufungswerber sei zweimal wöchentlich in Wien im Innendienst tätig gewesen. Als Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in die bereits vorhandene Wohnung, werde angeführt, dass sich die Gattin in A eine berufliche Existenz aufgebaut habe. Nach den im Akt aufliegenden Unterlagen habe die Gattin bis November 1998 Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis (Reisebüro in Wien) erzielt. Für das Jahr 1999 seien keine Einkünfte gemeldet worden. Ab Februar 2000 seien Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis eines in Eisenstadt befindlichen Arbeitgebers erzielt worden sowie bis Anfang April 2001 der Bezug des Arbeitslosengeldes. Erst im Jahr 2001 seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemeldet worden. Im Jahr 1999 seien daher keine steuerlich relevanten Einkünfte durch die Gattin erzielt worden, die eine Verlegung des Familienwohnsitzes in die bereits vorhandene Wohnung in Wien unzumutbar machen würde. Der Aufbau einer beruflichen Existenz in A sei zwar behauptet aber nicht bewiesen worden. Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei dann nicht zumutbar, wenn mit Gewissheit im Vorhinein feststehe, dass die auswärtige Tätigkeit nur befristet sei. Eine Befristung sei jedoch nicht dargetan worden, vielmehr sei das Dienstverhältnis mit 31. Dezember 1999 nur deswegen beendet worden, weil der Berufungswerber nicht länger von seiner Familie getrennt sein wollte. Die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien sei daher nach Ansicht des Finanzamtes zumutbar gewesen. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in A trotz Verlegung des Dienstortes nach Wien sei auf private Beweggründe zurückzuführen und die Kosten der Zweitwohnung in Wien gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Gegen diesen Bescheid wurde rechtzeitig ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde die aktenkundigen Tatsachen – die Übersiedlung von Wien nach A im September 1996 und die Rückverlegung des Dienstortes von A nach Wien im Mai 1999 sei vom Arbeitgeber angeordnet worden - verkenne. Durch die ausschließlich beruflich veranlasste Verlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach A habe die Gattin ihre lukrative Tätigkeit als "Eventmanager" in Wien aufgeben müssen und sich in A eine neue berufliche Existenz aufbauen müssen. Dies sei bis zur Geburt ihres ersten Kindes im Jahr 1998 als unselbständige Mitarbeiterin eines Wiener Reisebüros von A aus möglich gewesen. Während

der Karenzzeit und der anschließenden kurzen unselbständigen Tätigkeit, die ebenfalls von A aus ausgeübt worden sei, bereitere sie ihre künftige selbständige Karriere vor, die im Mai 2001 startete. Wie die Abgabenbehörde daher zur Aussage gelange, dass der Aufbau einer beruflichen Existenz in A zwar behauptet aber nicht bewiesen worden sei, sei für den Parteienvertreter nicht nachvollziehbar. Im Jahr 1999 sei es sowohl für den Berufungswerber als auch dessen Ehegattin absehbar gewesen, dass die weitere berufliche Familienexistenz in A sein werde, weshalb auch das Dienstverhältnis beendet worden sei. Eine kurzfristige Verlegung des Familienwohnsitzes von A nach Wien für die Dauer von acht Monaten sei nicht zumutbar gewesen. Da der Familienwohnsitz in A den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstelle und kein Wochenenddomizil sei, stünden dem Berufungswerber die Kosten der doppelten Haushaltsführung in Wien für den Zeitraum Mai 1999 bis Dezember 1999 zu. Es werde daher beantragt der Berufung vollinhaltlich stattzugeben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (Außenstelle Salzburg) als Rechtsmittelbehörde vor.

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Salzburg) richtete einen Bedenkenvorhalt an den Berufungswerber und forderte diesen unter anderem auf, eine Stellenbeschreibung dieser von ihm ab Mai 1999 ausgeübten Tätigkeit, für die nach Angabe seines Parteienvertreters eine zweimalige wöchentliche Innendiensttätigkeit ausreiche, in Kopie vorzulegen. Im Hinblick auf die Höhe seiner Einkünfte (Bruttobezug ca. 900.000,00 ATS) entspräche es nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass es für die Erzielung dieser Einkünfte ausreiche "zweimal wöchentlich in Wien im Innendienst" tätig zu sein. Der Berufungswerber werde daher ersucht anzugeben, welche Tätigkeit er nach Beendigung seiner bis April 1999 dauernden ausschließlichen Vertretertätigkeit ausgeübt habe, sowie den Inhalt dieser Tätigkeit zu beschreiben und an welchem Ort oder von welchem Ort aus er diese ausgeübt habe. Weiteres werde der Berufungswerber gebeten, die Gründe anzuführen, warum das Mietverhältnis der seit 1. Dezember 1991 durchgehend an ihn und seine nunmehrige Ehegattin vermietete Wohnung K32, Wien, aufrecht geblieben sei, obwohl im Mai 1997 der Familienwohnsitz nach A verlegt worden sei, wie im Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1997 ausgeführt worden ist. Dem Berufungswerber wurde vorgehalten, dass nach allgemeinen Verständnis das Aufrechterhalten dieses Mietverhältnisses, wenn bereits im Mai 1997 die Übersiedlung von Wien nach A stattgefunden habe und daher auch der Familienwohnsitz nach A verlegt worden sei, den Schluss zu lasse, dass das Mietverhältnis lediglich aus privaten Gründen aufrecht erhalten worden sei. Im Berufungsverfahren sei mehrfach behauptet worden, dass die Gattin des Berufungswerbers nach der Geburt ihres ersten Kindes im Jahr 1998 begonnen habe eine selbständige Karriere aufzubauen, die im Mai 2001 "tatsächlich startete". Da bisher außer "vorläufigen

Erfolgsrechnungen der Jahre 2001 und 2002" kein einziger Nachweis erbracht worden sei, dass die Gattin des Berufungswerbers tatsächlich im Jahr 1999 "am Aufbau ihrer selbständigen Karriere" gearbeitet habe, werde der Berufungswerber ersucht, diese Behauptung durch Vorlage zweckdienlicher Unterlagen nachzuweisen, da die vorgelegten "vorläufigen Erfolgsrechnungen der Jahre 2001 und 2002" als Nachweis deshalb ungeeignet seien, da die Gattin des Berufungswerbers bis April 2001 bei verschiedenen Arbeitgebern in einem Dienstverhältnis gestanden sei und daher nicht selbständig tätig gewesen sei. Ferner werde der Berufungswerber gebeten, zu seiner im Berufungsverfahren gemachten Behauptung, er habe sein mit der M,AG bestehendes Dienstverhältnis per 31. Dezember 1999 gelöst, obwohl dies nach der Aktenlage erst mit 31. August 2000 gelöst worden sei, Stellung zu nehmen. Abschließend werde der Berufungswerber ersucht, zu den widersprüchlichen Anträgen über das tatsächliche Berufsbegehren, Stellung zu nehmen, da die in der Aufstellung über die beantragten Werbungskosten enthaltenen Aufwandspositionen "Zweitwohnung A" (Punkt 2) und "Kosten Zweitwohnsitz Wien" (Punkt 3) im Ergebnis zu einer Absetzung von Aufwendungen geführt hätten, die hinsichtlich der Aufwendungen für die "Zweitwohnung A" (Familienwohnsitz) als Ausgaben der allgemeinen Lebensführung anzusehen seien und daher unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen würden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes übersandte der Parteienvertreter die angeforderte Stellenbeschreibung und führte aus, dass für ihn die Feststellung, sein Mandant sei "nur 2x wöchentlich in Wien im Innendienst" gewesen, nicht nachvollziehbar sei. Zur Wohnung in Wien und der Karriere der Gattin wurde ausgeführt, dass diese bis August 1998 Dienstnehmerin bei "C,Wien" gewesen sei. Sie habe nach der Karenzzeit beabsichtigt, wieder an ihrem Arbeitsplatz zurückzukehren und (deshalb) sei die Wohnung beibehalten worden. Nachdem im Jahr 1999 Gerüchte über den Verkauf der Firma "C" kursierten und daher ihr ursprünglicher Arbeitsplatz stark gefährdet gewesen sei, habe sie sich bei R als Teilzeitbeschäftigte betätigt. Diese Tätigkeit habe sie sowohl von Wien als auch von A ausgeübt. In dieser Zeit (bis 31. August 2000) habe sie die ua. die große "Paul Cezanne – Ausstellung" in Wien organisiert. Neben dieser Teilzeitbeschäftigung und der daran anschließenden und am 9. April 2001 endenden Arbeitslosigkeit habe sie ihre selbständige Karriere als "Eventmanagerin" aufgebaut. Die Entwicklung des Umsatzes (2001 11.937,00 €, 2002 58.010,00 € und 2003 182.513,00 €) könne sich durchaus sehen lassen (der Parteienvertreter übersandte eine "Erfolgsrechnung" des Betriebes der Gattin für die Zeiträume 1. Juni 2001 bis 31. Dezember 2003). Entscheidend für diesen Schritt zur Selbständigkeit sei auch gewesen, dass sein Mandant bereits 1999 gewusst habe, dass die Abteilung, für die er zuständig gewesen sei, spätestens 2000/2001 ersatzlos aufgelöst bzw. ausgegliedert werden sollte. Ursprünglich sei geplant gewesen, dass der Berufungswerber bis

Ende 1999 in Wien als Marketingleiter unselbständig tätig sein sollte, was sich jedoch aus Gründen, die beim Arbeitgeber des Berufungswerbers gelegen seien, bis Ende August 2000 verlängert habe. Auf Grund dieses Wissens bzw. der Gewissheit, dass das Dienstverhältnis nur mehr rund ein Jahr dauern würde, sei eine "Rückübersiedlung" des Familienwohnsitzes von A nach Wien nicht zumutbar gewesen. Zu den widersprüchlichen Anträgen über das tatsächliche Berufsbegehren führte der Parteienvertreter aus, dass nur die Nichtanerkennung der Aufwendungen für den Zweitwohnsitz in Höhe von ATS 66.678,00 bekämpft werde.

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Salzburg) lud die Parteien zu einem Erörterungstermin, der am 20. Oktober 2004 in den Amtsräumen der Dienststelle des Finanzamtes St in Stj stattfand. Die einzelnen Fragen und die Stellungnahmen der Parteien wurden unter anderem wie folgt niederschriftlich festgehalten.

- Ersuchen um Übersendung der Stellungnahme sowie der Unterlagen an den Vertreter des Finanzamtes

Es erfolgte keine Übersendung der Unterlagen an den Vertreter des Finanzamtes, wie der Referent im Vorhalt gebeten hatte.

- Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. August 2004 Seite 1) "2 x wöchentlich in Wien im Innendienst" (Diese Angabe wurde am 4. November 2002 im Zuge eines Telefongesprächs von Herrn Mag.P mit der Bearbeiterin der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 1997 gemacht).

"Die Feststellung, dass mein Mandant nur 2 x wöchentlich in Wien im Innendienst war, ist für mich nicht nachvollziehbar."

Für den Vertreter des Berufungswerbers war diese Feststellung deshalb nicht nachvollziehbar, da in seinem Handakt keine Aufzeichnungen darüber aufscheinen. Es dürfte sich bei der Angabe „2 mal wöchentlich in Wien im Innendienst“ um ein Missverständnis handeln. Gemeint war, dass im Gegensatz zur früheren Außendiensttätigkeit nun auch die Bürotätigkeit in Wien ersetzt wurde. Dass diese Tätigkeit mit 5 Tagen Bürotätigkeit umschrieben werden kann liegt im neuen Aufgabengebiet des Berufungswerbers (Werbung).

- Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. August 2004 (Seite 3)
Berufsbegehren widersprüchlich

Ausführungen in der Berufung Seite 2):

"Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die beantragten Kosten für den Zweitwohnsitz in Wien für die Zeit vom 01.05. – 31.12.1999 in Höhe von ATS 66.678,-- nicht anerkannt. Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung..."

Ausführungen in der Berufung Seite 3):

"Ich beantrage daher, meiner Berufung Folge zu geben und die beantragten Kosten der Zweitwohnung anzuerkennen." (Punkt 2 Zweitwohnung A, Familienwohnsitz)

Stellungnahme zum Vorhalt:

"In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wurde lediglich die Nichtanerkennung des Zweitwohnsitzes für die Zeit von 1.5. bis 31.12.1999 in Höhe von ATS 66.678,-- bekämpft. Nur dies war und ist Gegenstand der Berufung."

Der Gegenstand des Berufungsverfahrens betrifft ausschließlich die nicht Anerkennung der Aufwendungen für die Kosten des Zweitwohnsitzes in Wien im Zeitraum Mai bis Dezember 1999.

- Verlegung des Wohnsitzes von Wien nach A

Berufung vom 17. Dezember 2002, Seite 2

"Tatsache ist, dass im Jahr 1996 der Familienwohnsitz über Veranlassung des Arbeitgebers meines Mandanten von Wien nach A verlegt werden musste..."

Vorlageantrag vom 29. Oktober 2003, Seite 2

Die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 25.9.2003 verkennen die aktenkundigen Tatsachen, nämlich dass sowohl die Übersiedlung von Wien nach A im September 1996 als auch die Rückverlegung des Dienstortes von A nach Wien im Mai 1999 jeweils vom Arbeitgeber angeordnet wurde."

Wurde der Wohnsitz des Ehepaares St. nun tatsächlich im September 1996 von Wien nach A verlegt?

Nach Aussage des Berufungswerbers ist der Familienwohnsitz von Wien nach A im September 1996 verlegt worden. Der Abschluss des Mietvertrages erfolgte mit Oktober 1996. Die Gattin des Berufungswerbers verblieb bis ca. 2 Monate vor der Geburt des Kindes (August 1998) aus beruflichen Gründen in Wien.

Entgegen der Aussage des Berufungswerbers führt der Vertreter des Berufungswerbers aus, dass auf Grund der Aktenlage und der Erörterung der Sach- und Rechtslage mit der Bearbeiterin der Berufung gegen den Einkommenssteuerbescheid 1997 und 1998 die Gattin des Berufungswerbers ihren Wohnsitz im Juni 1997 nach A verlegt habe. Dies war die Begründung des Familienwohnsitzes der Familie S. in A.

- Beibehaltung der Wohnung Wien K, Wien trotz Verlegung des Familienwohnsitzes nach A
- Bisherige Ausführungen, Vorhalte der Abgabenbehörden

Berufung vom 17. Dezember 2002 Seite 2 und 3

"Wenn nun die Abgabenbehörde vermeint, dass die Beibehaltung der Mietwohnung in Wien aus privaten Gründen erfolgt ist, übersieht sie, dass mein Mandant lediglich Mitmieter dieser Wohnung ist, er daher zivilrechtlich gar nicht in der Lage war, diese Wohnung in Wien aufzugeben...Hätte er die äußerst günstige Mietwohnung in Wien – bei der er allerdings nur Mitmieter war – nicht aufrechterhalten, so hätte er im Zeitraum 01.05. – 31.12.1999 eine wesentlich teurere Zweitwohnung suchen müssen."

Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2003, Seite 2

"Wie sich auch der Aktenlage ergibt, wurde von Ihnen und ihrer Gattin mit 1.12.1991 eine 4-Zimmerwohnung mit 114 m² Wohnnutzfläche in Wien gemietet und diente Ihnen als Familienwohnsitz bis Juni 1997. Diese, lt. Berufungsschrift äußerst günstige Mietwohnung, wurde trotz Verlegung des Familienwohnsitzes nach A nicht gekündigt."

Vorlageantrag vom 29. Oktober 2003 - Keine Stellungnahme abgegeben

Vorhalt Unabhängiger Finanzsenat vom 16. August 2004 Seite 2

"Nach der Aktenlage ist die Wohnung K32, Wien seit 1. Dezember 1991 durchgehend an Sie und ihre nunmehrige Ehegattin vermietet. Im Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1997 wurde ausgeführt, dass der Familienwohnsitz im Mai 1997 nach A, St, verlegt worden ist. Das Aufrechterhalten dieses Mietverhältnisses, wenn bereits im Mai 1997 die Übersiedlung von Wien nach A stattgefunden hat und daher nach allgemeinen Verständnis auch der Familienwohnsitz nach A verlegt worden ist, lässt den Schluss zu, dass das Mietverhältnis lediglich aus privaten Gründen aufrecht erhalten worden ist. Sie werden gebeten, die Gründe anzuführen, warum das Mietverhältnis trotz Verlegung des Familienwohnsitzes aufrechterhalten worden ist."

Stellungnahme vom 27. September 2004, Seite 2

"Die Gattin meines Mandanten war bis August 1998 Dienstnehmerin bei 'C, Wien'. Da sie beabsichtigte, nach Beendigung der Karenzzeit wieder an ihren Arbeitsplatz zurückzukehren, wurde die Wohnung beibehalten."

Wurde dieses Mietverhältnis trotz Verlegung des Familienwohnsitzes nach A aus diesem Grund weiterhin aufrechterhalten?

Der Vertreter des Berufungswerbers verweist auf den zweiten Absatz seiner Stellungnahme vom 27. September 2004 zu Punkt 2 Wohnung in Wien und Karriere Ehegattin.

Die Gattin hat ihre Tätigkeit sowohl vom Familienwohnsitz in A aus als auch von der Wohnung in Wien ausgeübt. Für diesen Zeitraum nämlich vom Juni 1997 bis laufend wurden keine Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung geltend gemacht.

- Beendigung des Dienstverhältnisses mit M,AG

Berufung vom 17. Dezember 2002, Seite 2

"Tatsache ist, dass im Jahr 1996 der Familienwohnsitz über Veranlassung des Arbeitgebers meines Mandanten von Wien nach A verlegt werden musste, und im Mai 1999 der Dienstort meines Mandanten ebenfalls über Veranlassung des Dienstgebers wieder nach Wien verlegt wurde. Dies hat letztlich meinen Mandanten auch bewogen, sein Dienstverhältnis per 31.12.1999 zu beenden, da die Trennung von seiner Familie in A nicht länger zuzumuten war."

Vorhalt Unabhängiger Finanzsenat vom 16. August 2004 Seite 2

Im Berufungsverfahren wurde behauptet, dass Sie ihr mit der M,AG bestehendes Dienstverhältnis per 31. Dezember 1999 gelöst haben. Nach der Aktenlage wurde dieses Dienstverhältnis erst mit 31. August 2000 gelöst. Sie werden gebeten zu dieser nicht mit der Aktenlage übereinstimmenden Behauptung Stellung zu nehmen.

Stellungnahme vom 27. September 2004, Seite 2 und 3

"Entscheidend für diesen Schritt zur Selbstständigkeit war auch, dass mein Mandant bereits 1999 wusste, dass die Abteilung, für die er zuständig war, spätestens 2000/2001 ersatzlos aufgelöst bzw. ausgegliedert werden sollte. Ursprünglich war geplant, dass mein Mandant bis Ende 1999 in Wien als Marketingleiter unselbstständig tätig sein sollte. Dies hat sich jedoch aus Gründen, die beim Arbeitgeber lagen, bis Ende August 2000 verlängert. Auf Grund dieses Wissens bzw. der Gewissheit, dass das Dienstverhältnis meines Mandanten nur mehr rund 1 Jahr dauern würde, war eine "Rückübersiedlung" des Familienwohnsitzes von A nach Wien für meinen Mandanten nicht zumutbar."

Hatten Sie bereits bei Beginn der Tätigkeit (Mai 1999) diesen Wissenstand?

Der Berufungswerber führt aus, dass er bereits im Mai 1999 von den Fusionsplänen seines Arbeitgebers (M,AG) mit der E gewusst hat und in diesem Zusammenhang seine Abteilung aufgelöst werden wird.

Wurde diese Abteilung in der Folge tatsächlich aufgelöst bzw. ausgegliedert?

Diese Abteilung wurde mit Ausscheiden des Berufungswerbers aus dem Unternehmen (August 2000) aufgelöst.

Hat man Ihnen im Zusammenhang mit der Auflösung bzw. Ausgliederung ihrer Abteilung eine vergleichbare bzw. ähnliche Stelle angeboten?

Dem Berufungswerber wurde eine seinem damaligen Betätigungsfeld nicht vergleichbare Stelle in Deutschland angeboten.

Zu welchem Zeitpunkt und in welcher Form (z.B. Kündigung) erfolgte die Lösung des Arbeitsverhältnisses mit ihrem Arbeitgeber M,AG ?

Der Berufungswerber kann nicht mehr angeben ob eine Kündigung oder eine einvernehmliche Lösung des Arbeitsverhältnisses erfolgte, geht jedoch davon aus, dass wie in vergleichbaren Fällen eine einvernehmliche Lösung des Arbeitsverhältnisses erfolgt ist.

- **Postenbeschreibung - Marketingleiter**

(Im Rahmen der Beantwortung des Vorhaltes wurde die Kopie einer "Postenbeschreibung" übersandt).

Die gegenständliche Postenbeschreibung musste vom unmittelbar Vorgesetzten des Berufungswerbers einmal jährlich erstellt werden und dies erfolgte vermutlich im Juli 2000.

- **Dienstverhältnisse der Gattin**

Berufung vom 17. Dezember 2002, Seite 2

"Da seine Frau mittlerweile in A ihre berufliche Existenz aufgebaut hatte, war es nicht zumutbar, den Familienwohnsitz (Eltern und Kinder) wiederum nach Wien zu verlegen."

Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2003, Seite 2 und 3

"Als Grund für die Unzumutbarkeit, warum der Familienwohnsitz nicht wieder in die bereits vorhandene Wohnung nach Wien verlegt werden konnte, wird angeführt, dass sich ihre Frau mittlerweile in A eine berufliche Existenz aufgebaut hätte. Lt. den vorliegenden Unterlagen bezog ihre Gattin vom 1.1.1998 bis 1.11.1998 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch die Fa. C,R,Wien und vom 2.11.1998 bis 31.12.1998 Karenzurlaubsgeld. Für das Jahr 1999 wurden keine Einkünfte gemeldet. Ab 25.2.2000 bis 31.8.2000 wurden wieder nichtselbständige Einkünfte durch die R,AG und vom 12.9.2000 bis 9.4.2001 Arbeitslosengeld bezogen. Erst seit 2001 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemeldet worden. Im Jahr 1999 wurden daher keine steuerlich relevanten Einkünfte durch die Gattin erzielt, die eine Verlegung des Familienwohnsitzes in die bereits vorhandene Wohnung nach Wien unzumutbar machen würde. Der Aufbau einer beruflichen Existenz in A wurde zwar behauptet aber nicht bewiesen."

Vorlageantrag vom 29. Oktober 2003, Seite 2

"Durch die ausschließlich beruflich veranlasste Verlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach A musste die Ehegattin meines Mandanten ihre lukrative Tätigkeit als "Eventmanager" in Wien aufgeben und sich in A eine neue berufliche Existenz aufbauen. Dies war bis zur Geburt ihres ersten Kindes im Jahr 1998 als unselbständige Mitarbeiterin eines Wiener Reisebüros von A aus möglich, da Sie die Kunden in West- und Südösterreich von zu Hause aus betreuen konnte. Während der Karenzzeit und der anschließenden kurzen unselbständigen Tätigkeit (ebenfalls von A aus) bereitete sie ihre künftige selbständige Karriere vor, welche auch ab Mai 2001 tatsächlich startete. Mittlerweile erzielt die Ehegattin mit ihrer Werbeberatung bereits Umsätze von rund € 58.000,- und einen wirtschaftlichen Gewinn von rund € 22.000,- (vorläufige Überschussrechnung 2002 liegt bei). Wie die Abgabenbehörde daher zur Aussage gelangt, dass der Aufbau einer beruflichen Existenz in A zwar "behauptet aber nicht bewiesen" sei, ist für mich nicht nachvollziehbar!"

Vorhalt Unabhängiger Finanzsenat vom 16. August 2004 Seite 2

"Im Berufungsverfahren wurde behauptet, dass ihre Gattin nach der Geburt ihres ersten Kindes im Jahr 1998 begonnen hat eine selbständige Karriere aufzubauen, die im Mai 2001 "tatsächlich startete". Nachweise für die Behauptung, dass ihre Gattin tatsächlich im Jahr 1999 "an dem Aufbau ihrer selbständigen Karriere" gearbeitet habe, wurden im bisherigen Verfahren nicht erbracht. Die vorgelegten "vorläufigen Erfolgsrechnungen der Jahre 2001 und 2002" sind als Nachweis ungeeignet, da einerseits ihre Gattin bis April 2001 bei verschiedenen Arbeitgebern in einem Dienstverhältnis gestanden ist und damit nicht

selbständig tätig gewesen ist, wie dies der Aktenlage zu entnehmen ist, und andererseits die Erfolgsrechnungen dieser Jahre nichts über den "Aufbau der Karriere ihrer Gattin", die bereits im Jahr 1999 erfolgt sein sollte, aussagen. Sie werden daher ersucht, die Behauptung, dass ihre Gattin bereits im Jahr 1999 Vorbereitungshandlungen für die erst im Mai 2001 begonnene selbstständige Tätigkeit gesetzt hat, durch Vorlage zweckdienlicher Unterlagen nachzuweisen."

Stellungnahme vom 27. September 2004

Übersendung einer Erfolgsrechnung für die Zeiträume 6/2001 bis 12/2001, 1/2002 bis 12/2002 und 1/2003 bis 12/2003

"Die Gattin meines Mandanten war bis August 1998 Dienstnehmerin bei "C,Wien ". Da sie beabsichtigte, nach Beendigung der Karenzzeit wieder an ihren Arbeitsplatz zurückzukehren, wurde die Wohnung beibehalten.

Wurde der Wohnsitz nun tatsächlich im September 1996 von Wien nach A verlegt?

Es wird auf die Antwort zu Punkt 4 dieses Protokolls verwiesen. Im Übrigen verweist der Vertreter des Berufungswerbers auf die unwidersprochene Bescheidebegründung zum Einkommensteuerbescheid 1997.

"Die Gattin meines Mandanten war bis August 1998 Dienstnehmerin bei "C,Wien ". Da sie beabsichtigte, nach Beendigung der Karenzzeit wieder an ihren Arbeitsplatz zurückzukehren, wurde die Wohnung beibehalten."

War die Wiederaufnahme der Tätigkeit in Wien geplant?

Der Berufungswerber führt aus, dass beabsichtigt war, die Tätigkeit in Wien bei der C,Wien wieder aufzunehmen (24.08.1998, Geburt des Sohnes P in Schwarzach).

Auszug SV-Daten Dienstverhältnis Frau Mag.B.St. bei "C,Wien "

01.01.1998 bis 11.07.1998	C,Int.
12.07.1998 bis 01.11.1998	Wochengeldbezug

Auswertungen richtig oder hat Frau Mag.St. noch andere Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bezogen?

Der Berufungswerber führt aus, dass seine Gattin außer den angeführten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie den Wochengeldbezug keine weiteren Einkünfte bezogen hat.

"Dies war bis zur Geburt ihres ersten Kindes im Jahr 1998 als unselbständige Mitarbeiterin eines Wiener Reisebüros von A aus möglich, da Sie die Kunden in West- und Südösterreich von zu Hause aus betreuen konnte."

Hat die Gattin ab Verlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach A tatsächlich von A aus die Reisebürokunden betreut?

Die Gattin hat ihre Tätigkeit sowohl vom Familienwohnsitz in A aus, als auch von der Wohnung in Wien ausgeübt.

"Nachdem im Jahr 1999 Gerüchte über den Verkauf der Firma "C " kursierten, und daher ihr ursprünglicher Arbeitsplatz stark gefährdet war, betätigte sie sich bei der Firma R als Teilzeitbeschäftigte. Diese Tätigkeit hat sie sowohl von Wien als auch von A ausgeübt."

Hat Frau Mag.St. im Jahr 1999 Einkünfte erzielt?

Im Jahr 1999 hat die Gattin des Berufungswerbers nur das Karenzgeld bezogen und keine anderen Einkünfte erzielt.

Dienstverhältnis Firma R

Auszug SV-Daten Dienstverhältnis Frau Mag.B.St. bei E,AG

02.11.1998 bis 23.02.2000	Karenzgeldbezug
25.02.2000 bis 31.08.2000	E,AG

Auswertungen richtig oder hat Frau Mag.St. noch andere Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bezogen?

Der Vertreter des Berufungswerbers führt aus, dass die Gattin des Berufungswerbers im Zeitraum vom 02.11.1998 bis 23.02.2000 keine anderen Einkünfte außer dem Karenzgeldbezug bezogen hat.

"Nachdem im Jahr 1999 Gerüchte über den Verkauf der Firma "C " kursierten, und daher ihr ursprünglicher Arbeitsplatz stark gefährdet war, betätigte sie sich bei der Firma R als Teilzeitbeschäftigte. In dieser Zeit (bis 31.8.2000) organisierte die Gattin meines Mandanten u.a. die große "Paul Cezanne – Ausstellung" in Wien. Dies deshalb, da sie bei C auch für die Organisation von Großveranstaltungen und Kongressen verantwortlich war."

Paul Cezanne – Ausstellung in Wien

Welches Unternehmen beauftragte die Ehegattin diese Ausstellung zu organisieren und wo fand die Ausstellung in Wien statt?

Der Berufungswerber führt aus, dass die Gattin des Berufungswerbers die Paul Cezanne – Ausstellung im Auftrag der Firma E,AG organisiert hat. Der Erinnerung nach führt der Berufungswerber aus, dass die Paul Cezanne – Ausstellung im 1. Bezirk, Wien stattgefunden hat.

Welche Einkünfte wurden daraus erzielt und in welcher Höhe?

Die Gattin des Berufungswerbers hat ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für ihre Tätigkeit als Teilzeitbeschäftigte Eventmanagerin bei diesem Unternehmen bezogen.

- Aufbau der beruflichen Existenz der Gattin in A

Auszug SV-Daten weitere Dienstverhältnisse Frau Mag.B.St.

02.11.1998 bis 23.02.2000	Karenzgeldbezug
25.02.2000 bis 31.08.2000	E,AG
03.05.2000 bis 30.09.2000	Mehrfach geringfügig beschäftigt Mag.
03.05.2000 bis 30.11.2001	Geringfügig beschäftigt SBG.
01.09.2000 bis 11.09.2000	Urlaubsabfindung, E,A-AG
12.09.2000 bis 09.04.2001	Arbeitslosengeldunterstützung AMS

Auswertungen richtig oder hat Frau Mag.St. noch andere Einkünfte bezogen?

Nach Angabe des Berufungswerbers hat seine Gattin in diesem Zeitraum keine anderen Einkünfte bezogen.

Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes, warum die Gattin keine Vollzeitbeschäftigung angestrebt hat, sondern nur Teilzeitbeschäftigt war, führen der Berufungswerber sowie sein Vertreter aus, dass die Kindererziehung, die Unterstützung des Ehegatten bei der Werbetätigkeit im Rahmen der M sowie dem Aufbau der eigenen Karriere im Vordergrund gestanden sind.

Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2003, Seite 2 und 3

"Der Aufbau einer beruflichen Existenz in A wurde zwar behauptet aber nicht bewiesen."

Vorlageantrag vom 29. Oktober 2003, Seite 2

"Wie die Abgabenbehörde daher zur Aussage gelangt, dass der Aufbau einer beruflichen Existenz in A zwar "behauptet aber nicht bewiesen " sei, ist für mich nicht nachvollziehbar!"

Vorhalt Unabhängiger Finanzsenat vom 16. August 2004 Seite 2

"Im Berufungsverfahren wurde behauptet, dass ihre Gattin nach der Geburt ihres ersten Kindes im Jahr 1998 begonnen hat eine selbständige Karriere aufzubauen, die im Mai 2001 "tatsächlich startete". Nachweise für die Behauptung, dass ihre Gattin tatsächlich im Jahr 1999 "an dem Aufbau ihrer selbständigen Karriere" gearbeitet habe, wurden im bisherigen Verfahren nicht erbracht. Die vorgelegten "vorläufigen Erfolgsrechnungen der Jahre 2001 und 2002" sind als Nachweis ungeeignet, da einerseits ihre Gattin bis April 2001 bei verschiedenen Arbeitgebern in einem Dienstverhältnis gestanden ist und damit nicht selbständig tätig gewesen ist, wie dies der Aktenlage zu entnehmen ist, und andererseits die Erfolgsrechnungen dieser Jahre nichts über den "Aufbau der Karriere ihrer Gattin", die bereits im Jahr 1999 erfolgt sein sollte, aussagen.

Sie werden daher ersucht, die Behauptung, dass ihre Gattin bereits im Jahr 1999

Vorbereitungshandlungen für die erst im Mai 2001 begonnene selbstständige Tätigkeit gesetzt hat, durch Vorlage zweckdienlicher Unterlagen nachzuweisen."

Stellungnahme vom 27. September 2004 und Übersendung einer Erfolgsrechnung für die Zeiträume 6/2001 bis 12/2001, 1/2002 bis 12/2002 und 1/2003 bis 12/2003

Neben dieser Teilzeitbeschäftigung und der daran anschließenden und am 9.4.2001 endenden Arbeitslosigkeit baute sie ihre selbstständige Karriere als "Eventmanagerin" auf.

Welche Unterlagen können Sie – außer den bereits vorgelegten "Erfolgsrechnungen" beginnend mit 1. Juni 2001 bis 31. Dezember 2003 - zum Beweis ihrer Behauptung vorlegen oder sind diese vorgelegten "Erfolgsrechnungen" der einzige Nachweis für ihre Behauptung, dass Frau Mag.St.B. im Jahr 1999 begonnen hat ihre selbstständige Karriere aufzubauen?

Weitere Unterlagen die zum Beweis der Behauptung, dass Frau Mag.St.B. im Jahr 1999 begonnen hat ihre selbstständige Karriere aufzubauen, können nicht vorgelegt werden.

Der Parteienvertreter führt aus, dass der Entschluss eine selbstständige Tätigkeit in Zukunft zu beginnen nach reiflicher Überlegung („Start im Kopf“) gefasst wurde. Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes, warum die Wohnung in Wien nicht aufgegeben wurde, wird ausgeführt, dass der Berufungswerber von Mai 1999 bis August 2000 in Wien berufstätig war und die Gattin sich je nach beruflichem Bedarf auch in Wien aufgehalten hat. Diese Wohnung in der K32,Wine ist nach Angabe des Berufungswerbers nach wie vor von den Ehegatten S. gemietet und wird auch weiterhin beruflich genutzt.

Abschließend führt der Vertreter des Berufungswerbers aus, dass drei Gründe für die vom Berufungswerber behauptete Unzumutbarkeit der neuerlichen Verlegung des Familienwohnsitzes von A nach Wien maßgeblich waren:

1: Auf Grund der aktenkundigen Verkaufs- bzw. Verschmelzungsabsichten des vormaligen Arbeitgebers der Gattin des Berufungswerbers (C-Fusion) hatte die Gattin eine äußerst unsichere berufliche Zukunft in Wien.

2: Spätestens im Sommer 1999 war es sowohl dem Berufungswerber als auch der Gattin des Berufungswerbers bewusst, dass die unselbstständige Tätigkeit des Berufungswerbers bei M-Wien zeitlich begrenzt war.

3: Zum selben Zeitpunkt war es dem Berufungswerber auch bekannt, dass diese spezielle Werbeabteilung bei M,Österreich aufgegeben werden sollte. Der Berufungswerber nutzte seine beruflichen Kontakte in der Automobilbranche, um gemeinsam mit seiner Gattin zu sondieren ob eine Chance bestünde, dieses brachliegende Geschäftsfeld privatwirtschaftlich zu übernehmen. Aus diesem Grund begleitete auch die Gattin des Berufungswerbers diesen in den Jahren 1999 und 2000 zu großen Sport- und Werbeveranstaltungen (z.B. Formel 1 Rennen am Österreichring), um ihre Geschäftsidee einer selbstständigen Marketingberatung mit

diesen Kunden in der Automobilbranche aufzubauen. Nach einer Vorlaufzeit von knapp 2 Jahren lukrierte die Gattin des Berufungswerbers im Jahr 2001 die ersten Aufträge. Als Beweis für das gut vorbereitete Unternehmen der Gattin des Berufungswerbers dienen die amtsbekannten Umsätze, die vom Jahr 2001 in Höhe von € 11.937 auf über € 200.000 im Jahr 2004 gestiegen sind. Der Berufungswerber schließt sich den Ausführungen seines Vertreters vollinhaltlich an.

Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes hinsichtlich der Wohnungseinrichtung der beiden Wohnungen A und Wien wird ausgeführt, dass beide Wohnungen jederzeit nutzbar waren, aber die Wohnung A vollständiger eingerichtet war, da dies der Familienwohnsitz ist. Der Vertreter des Finanzamtes führt abschließend aus, dass im Streitjahr 1999 keine Beweise bzw. Unterlagen für die Behauptung des Starts der Karriere der Gattin im Jahr 1999 vorgelegt wurden. Die Tatsache dass zwei vollfunktionsfähige Wohnungen vorhanden waren, ist nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes bei der Beurteilung der Frage, ob eine Familienwohnsitzverlegung zumutbar gewesen wäre oder nicht zu prüfen. Ergänzend führt der Vertreter des Finanzamtes unter Hinweis auf den im Veranlagungsakt der Ehegattin (St.Nr.) aufliegenden Mietvertrag über die Vermietung der Wohnung in A an das Ehepaar S. eine Zusatzvereinbarung geschlossen wurde, in der festgelegt ist, dass die bisher ausschließlich privat genutzte Wohnung durch Teilung eines Raumes ab 01.06.2001 zum Teil auch betrieblich im Rahmen der selbständigen Tätigkeit von Frau Mag.St genutzt wird.

Der Vertreter des Finanzamtes wird vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates aufgefordert, gegenständliche Zusatzvereinbarung in Kopie vorzulegen.

Der Vertreter des Berufungswerbers bestreitet, dass die Wohnung in Wien voll funktionsfähig gewesen ist, wie der Vertreter des Finanzamtes der Ansicht ist, sondern nur mehr zur vorübergehenden Nutzung geeignet gewesen ist, da der Familienwohnsitz Jahre zuvor nach A verlegt worden ist. Zu der vorhin angeführten Zusatzvereinbarung zum ursprünglichen Mietvertrag führt der Vertreter des Berufungswerbers aus, dass dies aus rein mietrechtlichen Gründen erforderlich war. Der Firmensitz der Gattin des Berufungswerbers wurde auf diesen Standort begründet. Es war daher rein mietrechtlich eine Klarstellung zu treffen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (§ 119 Abs 1 BAO).

Die im § 119 BAO verankerte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und der daraus abgeleiteten Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) entspricht der Abgabepflichtige unter anderem dann, wenn er die ihm zumutbaren Auskünfte erteilt (VwGH vom 20. 10. 1999, 94/13/0027). Was zu einer vollständigen Offenlegung gehört hat der Abgabepflichtige zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, das heißt nach der äußersten, dem Erklärungspflichtigen nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit voraus, dass alle für eine wahrheitsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen offen gelegt werden (VwGH "28. 02. 1980, 2219/79").

Der Berufungswerber hatte mehrfach Gelegenheit die für die wahrheitsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen, die mit der Beendigung seines Dienstverhältnisses bei der M im Zusammenhang stehen, offen zu legen. Im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz brachte er unter anderem vor, dass ihm die Trennung von seiner Familie nicht länger zuzumuten gewesen wäre und er daher sein Dienstverhältnis mit der M per 31. Dezember 1999 gelöst habe (Berufung vom 17. Dezember 2002, Seite 2). Im Vorlageantrag (29. Oktober 2003, Seite 2) wurde ausgeführt, dass eine kurzfristige Verlegung des Familienwohnsitzes für die Dauer von acht Monaten nicht zumutbar gewesen sei, weil das Dienstverhältnis Ende 1999 geendet habe. Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz gab er - nachdem ihm vorgehalten wurde, dass sein Dienstverhältnis nicht, wie bisher behauptet wurde, bereits im Jahr 1999 sondern mit 31. August 2000 geendet habe - an, dass er bereits 1999 gewusst habe, dass seine Abteilung in der M spätestens 2000/2001 ersatzlos aufgelöst werden solle. Er habe aber bereits im Mai 1999 gewusst, dass das Dienstverhältnis nur mehr rund ein Jahr dauern würde (Stellungnahme vom 27. September 2004). Im Rahmen des Erörterungstermins schließlich gab der Berufungswerber an, dass er bereits im Mai 1999 sowohl vom absehbaren Verlust seines Arbeitsplatzes als auch über die Fusionspläne seines ehemaligen Arbeitgebers unterrichtet gewesen sei. Obwohl bereits im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung (18. Dezember 2002) und bei Stellung des Vorlageantrages (29. Oktober 2003) diese ausschließlich den Berufungswerber betreffenden Umstände, nämlich die Beendigung des Dienstverhältnisses nicht mit 31. Dezember 1999, wie in der Berufungsschrift und im Vorlageantrag behauptet, sondern im August 2000 bekannt waren, wurden diese der Abgabenbehörde gegenüber verschwiegen. Diese unrichtigen Angaben sollten die Abgabenbehörde offenbar glauben machen, dass durch die behauptete Beendigung des Dienstverhältnisses per 31. Dezember 1999 nur eine kurzfristige Wohnsitzverlegung für die Dauer von acht Monaten erfolgt sei, und daher eine Verlegung des Familienwohnsitzes aus diesem Grund nicht zumutbar gewesen wäre.

Der Berufungswerber ist seiner ihm gesetzlich obliegenden und zumutbaren Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen. Das Verhalten des Berufungswerbers spricht

gegen den § 119 BAO verankerten Grundsatz der steuerlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Vielmehr rechtfertigt dieses Verhalten die Annahme, dass man bemüht war relevante Tatsachen, die unter Umständen der eigenen Argumentationslinie (Beendigung des Dienstverhältnisses per Dezember 1999, und daher nur eine kurzfristige Verlegung des Familienwohnsitzes für die Dauer von acht Monaten) zuwiderlaufen würden, vor der Abgabenbehörde zu verbergen. Die wahren Verhältnisse wurden erst im September 2004 offen gelegt und offenbar auch nur deshalb, weil die Abgabenbehörde dem Berufungswerber den Widerspruch zu den bisherigen Angaben vorgehalten hat und er daher nicht (mehr) umhin konnte die tatsächlichen Verhältnisse offen zu legen um damit der ihm zumutbaren Offenlegungs- und Wahrheitsverpflichtung gemäß § 119 BAO nachzukommen. Die wahrheitsgemäße Offenlegung war dem Berufungswerber nicht nur zumutbar, sondern sie ist auch geboten gewesen. Die Offenlegung wäre bereits im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz vorzunehmen gewesen und nicht erst wenn ihm die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Widersprüche vorhält.

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

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

Dies gilt auch für 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 (§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit EStG 1988).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, 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 (siehe Erkenntnisse vom 26. November 1996, 95/14/0124, 29. Jänner 1998, 96/15/0171, 17. Februar 1999, 95/14/0059, 22. Februar 2000, 96/14/0018 und 20. April 2004, 2003/13/0154).

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 Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111, mit den dort angeführten weiteren Judikaturnachweisen). Solche Ursachen müssen aus Umständen

resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters ausgesprochen, dass es Sache desjenigen Steuerpflichtigen ist, der die - grundsätzlich nie durch die Erwerbstätigkeit veranlasste - Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen hat, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (siehe Erkenntnisse vom 22. April 1999, 97/15/0137 und 20. April 2004, 2003/13/0154). Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, sind vom Steuerpflichtigen darzustellen.

Der Berufungswerber begründete die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung mit dem Aufbau der beruflichen Existenz seiner Gattin in A sowie mit der Dauer seines Dienstverhältnisses in Wien, welches deshalb mit 31. Dezember 1999 gelöst worden sei, da ihm eine Trennung von seiner Familie nicht länger zu zu muten gewesen sei.

Für die behauptete Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Ort der Beschäftigung, weil sich die Gattin des Berufungswerbers mittlerweile in A eine berufliche Existenz aufgebaut hat, wurde in dem ca. zwei Jahre dauernden Verfahren nicht ein einziger Nachweis erbracht. Auf Vorhalte der Abgabenbehörde, dass außer der Behauptung "die Gattin habe sich in A im Streitjahr 1999 eine Existenz aufgebaut" und es wären zweckdienliche Unterlagen vorzulegen, wurde überhaupt nicht eingegangen sondern waren für den Parteienvertreter nur "nicht nachvollziehbar". Er verwies stattdessen auf Erfolgsrechnungen des Betriebes der Ehegattin beginnend mit 1. Juni 2001. Obwohl ihm die Abgabenbehörden vorhielten, dass diese Erfolgsrechnungen bezogen auf das berufsgegenständliche Jahr 1999 keine Beweiskraft hätten, wurde kein einziger Nachweis für die Behauptung des "Aufbaues einer beruflichen Existenz" der Gattin im Jahr 1999 in A erbracht. Dem Parteienvertreter, der die diesbezüglichen Schriftsätze verfasste wurde zwar zugestanden, dass die Ehegattin im Zeitpunkt der Einbringung der Berufung (Dezember 2002) bzw. bei Einbringung des Vorlageantrages (Oktober 2003) sowie beim Erörterungstermin (Oktober 2004) tatsächlich einen Betrieb gegründet hat und sich daher eine Existenz aufgebaut hatte, dies aber bezogen auf das Streitjahr 1999 keine Aussagekraft hat, da die tatsächlichen Verhältnisse offenbar anders waren. Dazu genügt es vorerst auf die folgenden Daten der Sozialversicherung (SV-Daten) zu verweisen:

02.11.1998 bis 23.02.2000	Karenzgeldbezug
25.02.2000 bis 31.08.2000	E,AG
03.05.2000 bis 30.09.2000	Mehrfach geringfügig beschäftigt Mag.
03.05.2000 bis 30.11.2001	Geringfügig beschäftigt SBG.
01.09.2000 bis 11.09.2000	Urlaubsabfindung, E,A-AG
12.09.2000 bis 09.04.2001	Arbeitslosengeldunterstützung AMS

Dass diese Auswertungen den Tatsachen entsprechen und die Gattin des Berufungswerbers in diesen Zeiträumen keine anderen Einkünfte bezogen hat, ist unbestritten, wie der im Rahmen des Erörterungstermins aufgenommenen Niederschrift (Punkt 7 und 8) zu entnehmen ist.

Diese Daten und insbesondere die im Jahr 1999 in Anspruch genommene Karenzierung sowie die bis August 2000 währende Teilzeitbeschäftigung bei der E,AG (Dienstgeber war nur ca 57 Kilometer von Wien entfernt; siehe www.de.map24.com) verbunden mit der Organisation der "Paul Cezanne" Ausstellung im ersten Wiener Gemeindebezirk im Jahr 2000, sprechen gegen die Behauptung, dass die Gattin des Berufungswerbers im Jahr 1999 mit der Gründung ihres Unternehmens begonnen hat. Der Entschluss eine selbständige Tätigkeit in Zukunft zu beginnen („Start im Kopf“), wie im Rahmen des Erörterungstermins ausgeführt wurde, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls als "Nachweis" dafür, dass bereits im Jahr 1999 mit dem Aufbau der selbständigen Karriere der Gattin begonnen worden ist, nicht geeignet, wenn zudem die Wohnung in A bis Mai 2001 ausschließlich privat genutzt wurde. Die mit der Betriebsgründung der Gattin verbundene Zweckänderung der Wohnung, die gleichzeitig auch der Sitz des Unternehmens ist, wurde mit 1. Juni 2001 und somit zeitgleich mit der Eröffnung des Betriebes der Gattin (siehe Erfolgsrechnung des Parteienvertreters die mit 1.6.01 beginnt) vorgenommen, wie der Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag zu entnehmen ist.

Die Verlegung des Wohnsitzes nach Wien war dem Berufungswerber auch unter Würdigung seiner eigenen Aussagen sowie die seines Vertreters die Rahmen des Erörterungstermins zumutbar, die unter anderem ausführten, dass für die Gattin die Kindererziehung und die Unterstützung des Ehegatten bei der Werbetätigkeit im Rahmen der M im Vordergrund gestanden seien und sie daher keine Vollbeschäftigung angestrebt habe. Dem Argument, dass die Kindererziehung im Vordergrund gestanden ist, ist hinzu zu fügen, dass der Sohn des Berufungswerber im Zeitpunkt der Verlegung des Dienstortes seines Vaters (Mai 1999) ca. acht Monate alt gewesen ist und daher nach allgemeinen Verständnis auch aus diesem Grund eine Unterstützung der Ehegattin durch den Ehegatten geboten erscheint. Auch die Unterstützung des Ehegatten durch die Ehegattin bei der Werbetätigkeit im Rahmen seines

Dienstverhältnisses zur M rechtfertigt nach allgemeinem Verständnis den Schluss, dass die dafür erforderlichen Vorbereitungsarbeiten bzw. das Knüpfen von Kontakten, zweckmäßigerweise am Ort der Tätigkeit des Ehegatten in Wien stattfanden bzw. erfolgten. Dies insbesondere deshalb, da die Gattin ihren Ehemann in den Jahren 1999 und 2000 auch zu großen Sport- und Werbeveranstaltungen begleitet hat, wie der Parteienvertreter im Rahmen des Erörterungstermins ausgeführt hat und der Berufungswerber diese Ausführungen bestätigte. Dass sich die Gattin des Berufungswerber in der Zeit von Mai 1999 bis August 2000 (auch) in Wien aufgehalten hat, ist auf Grund der Ausführungen des Berufungswerbers im Rahmen des Erörterungstermins (Seite 11, letzter Absatz der Niederschrift) unstrittig. Hinzu kommt noch, dass auch die damalige Berufs- und Familiensituation (der Berufungswerber war in Wien berufstätig, die Gattin übte infolge Karenzierung keine Erwerbstätigkeit aus und der Sohn war im Mai 1999 erst acht bzw. im Dezember 1999 16 Monate alt) nach allgemeinem Verständnis sowie insbesondere unter Berücksichtigung der Wohnverhältnisse am Tätigkeitsort des Ehegatten (gemeinsame Wohnung, Wohnnutzfläche der Wohnung 114 m² bestehend aus drei Zimmern, einem Kabinett, Abstellraum, Küche, Vorraum, Klosett, Bad) dafür spricht, dass dem Berufungswerber die Wohnsitzverlegung zumutbar gewesen ist. Zumutbar auch deshalb, da diese seit Dezember 1991 gemietete Wohnung auf Grund ihrer Nutzfläche und ihrer Einrichtung offenbar geeignet war und ist, jederzeit nicht nur die Wohnbedürfnisse der Familie S. zu befriedigen, sondern auch für berufliche Zwecke genutzt werden konnte (siehe Punkt 5 letzter Absatz der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermins), sowie ohnehin über Jahre hinweg als Familienwohnsitz gedient hat.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung war auch unter Berücksichtigung des Beitrags der Gattin zum Familieneinkommen der Eheleute zumutbar. Ist dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen von untergeordneter wirtschaftlicher Bedeutung, dann stellt die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes - aus der Sicht des Steuerpflichtigen - keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar (siehe VwGH 20. April 2004, 2003/13/0154) dar. Für die Ermittlung dieses Verhältnisses sind sowohl das Nettoeinkommen des Berufungswerbers als das seiner Ehegattin zu ermitteln. Als Grundlage dienen der im Veranlagungsakt aufliegende Lohnzettel sowie der Einkommensteuerbescheid des streitgegenständlichen Jahres. Das Einkommen der Ehegattin (Karenzgeld) ist ein Fixbetrag und betrug ATS 188,10 täglich, das sind ATS 5.643,00 monatlich (30 Tage - siehe http://www.gpa.at/frauen/themen/karenzgeld_vergl.htm).

Berechnung:

ATS

Bezug des Ehegatten

Steuerpflichtiges Einkommen	680.943,00
Begünstigt besteuerte Bezüge	123.347,00
- SV-Beiträge beg. best. Bezüge	-14.812,00
anrechenbare Lohnsteuer	-236.141,30
Lohnsteuer begünstigte Bezüge	<u>-6.002,10</u>
Nettoverdienst	547.334,60

Bezug der Ehegattin

	monatlich	jährlich	
Karenzgeld	5.643,00	67.716,00	<u>67.716,00</u>
Familieneinkommen			615.050,60

Anteil am Familieneinkommen		in Prozenten
Ehegatte	547.334,60	88,99%
Ehegattin	<u>67.716,00</u>	<u>11,01%</u>
	615.050,60	100,00%

Berücksichtigt man noch, dass der Ehegatte im Streitjahr 1999 steuerfreie Bezüge gem. § 26 EStG 1988 in Höhe von ATS 121.544,00 erhalten hat, wird das Familieneinkommen um diesen Betrag erhöht und der Anteil der Ehegattin am Familieneinkommen sinkt.

Berechnung:

ATS

Bezug des Ehegatten

Steuerpflichtiges Einkommen	680.943,00
Begünstigt besteuerte Bezüge	123.347,00
- SV-Beiträge beg. best. Bezüge	-14.812,00
Steuerfreie Bezüge § 26	121.544,00
anrechenbare Lohnsteuer	-236.141,30
Lohnsteuer begünstigte Bezüge	<u>-6.002,10</u>
Nettoverdienst	668.878,60

Bezug der Ehegattin

	monatlich	jährlich	
Karenzgeld	5.643,00	67.716,00	67.716,00
Familieneinkommen			736.594,60

Anteil am Familieneinkommen		in Prozenten
Ehegatte	668.878,60	90,81%
Ehegattin	<u>67.716,00</u>	<u>9,19%</u>
	736.594,60	100,00%

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung war auch deshalb zumutbar, da der Bezug des Karenzgeldes im Gegensatz zu einem Erwerbseinkommen nicht die Gefahr des Verlustes dieser (steuerbefreiten) Einkünfte durch einen Wechsel des Familienwohnsitzes mit sich bringt, da das Karenzgeld als Einkommensersatz für die Zeit der Erwerbsunterbrechung wegen Kinderbetreuung geschaffen wurde. Eine Behebung der als Versicherungsleistung (siehe http://www.gpa.at/frauen/themen/karenzgeld_vergl.htm) anzusehenden Geldbeträge war nach allgemeinem Verständnis daher auch in Wien möglich. Die Verlegung des Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung war nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch aus dem Verhältnis des Beitrages der Ehegattin am

Familieneinkommen zumutbar. Zumutbar auch deshalb, da allein die Kosten der Wohnung in A das Einkommen der Ehegattin um mehr als die Hälfte überstiegen haben, wie nachstehende Berechnung zeigt, und sie daher nach allgemeinen Verständnis nicht in der Lage gewesen die Grundbedürfnisse am Wohnsitz in A zu befriedigen.

Zweitwohnung A	ATS	ATS
Miete 1 - 4/99		35.200,00
Betriebskosten anteilig		6.871,67
Stromabrechnung 1 - 4/99		<u>3.460,00</u>
		45.531,67

Hochrechnung 12 Monate	45.531,67 : 4 x 12	136.595,01
------------------------	--------------------	------------

Einkommen Ehegattin	67.716,00	49,57%
---------------------	-----------	--------

Als weiterer Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung wurde angeführt, dass das Dienstverhältnis des Berufungswerbers nur mehr acht Monate gedauert habe und daher eine Wohnsitzverlegung unzumutbar gewesen sei.

Diesem Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist vorerst zu entgegnen, dass das Dienstverhältnis in Wien nicht, wie behauptet nur mehr acht Monate gedauert hatte, sondern insgesamt 16 Monate. Aber auch wenn das Dienstverhältnis erst nach 16 Monaten beendet worden wäre und daher grundsätzlich von einer zeitlichen Befristung der doppelten Haushaltsführung auszugehen gewesen wäre, war dem Berufungswerber die Verlegung des Wohnsitzes von A nach Wien und somit an den Ort seiner Tätigkeit zumutbar. Zumutbar deshalb, da

- die Wohnung in der K, Wien eine Wohnnutzfläche von 114 m² hat und aus drei Zimmern, einem Kabinett, Abstellraum, Küche, Vorraum, Klosett, Bad besteht, und
- die Wohnung in Wien offenbar so eingerichtet war bzw. ist ("voll funktionsfähig"), dass sie jederzeit die Wohnbedürfnisse der Familie S. befriedigt,
- sich die Ehegattin im Jahr 1999 in Karenz befunden hat und nach Angabe des Berufungswerbers und seines Vertreters den Ehegatten bei seiner nicht selbständigen Tätigkeit im Rahmen seines Dienstverhältnisses zur M unterstützt hat, sowie die Kindererziehung im Vordergrund gestanden ist,
- unstrittig ist, dass sich die Ehegattin in der Zeit vom Mai 1999 bis August 2000 (auch) in Wien aufgehalten hat.
- ohnehin beabsichtigt gewesen ist, dass die Gattin des Berufungswerbers nach Beendigung der Karenzzeit an ihren ehemaligen Arbeitsplatz in Wien zurückkehren wollte,
- diese Wohnung ohnehin über Jahre hinweg (Dezember 1991 bis September 1996 bzw. Juni 1997 (siehe Punkt 4 der Niederschrift vom 20. Oktober 2004) dem Ehepaar S. als Familienwohnsitz gedient hat,

- das Mietverhältnis auch nach der behaupteten Verlegung des Familienwohnsitzes im September 1996 bzw. Juni 1997 nach A nicht beendet worden ist und daher nach allgemeinen Verständnis dem Ehepaar S. jederzeit zwei "voll funktionsfähige" Wohnungen zur Verfügung standen bzw. stehen,
- diese Wohnung sowohl vom Berufungswerber als auch dessen Gattin jederzeit für berufliche Zwecke genutzt werden konnte und wurde (siehe Punkt 5 letzter Absatz der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermins) sowie auch noch weiterhin genutzt wird,
- und die Ehegattin die "Paul Cezanne" Ausstellung im 1. Bezirk in Wien für ihren in Eisenstadt gelegenen Dienstgeber organisierte.

Auf den vom Parteienvertreter im Rahmen des Erörterungstermins angeführten Grund – die Gattin hätte in Wien eine äußerst unsichere berufliche Zukunft gehabt (Gründe, Seite 12 erster Punkt der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermins) – und es daher unzumutbar gewesen sei, den Familienwohnsitz nach Wien zu verlegen, ist zur Beantwortung der Frage, ob auf Seiten des Beschwerdeführers die mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Aufwendungen durch eine berufliche Veranlassung überlagert werden, nicht von Bedeutung (siehe VwGH 20. April 2004, 2003/13/0154).

Die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung mit dem behaupteten Aufbau einer beruflichen Karriere der Gattin in A im Jahr 1999 zu rechtfertigen, hat ergeben, dass allein der Wille bzw. der Entschluss eine Karriere "im Kopf" zu starten eine Unzumutbarkeit nicht erkennen lässt, wenn einerseits trotz mehrfach gebotener Gelegenheit kein einziger nach außen hin erkennbare Nachweis für die Umsetzung dieses Entschlusses das Streitjahr 1999 betreffend erbracht wird und andererseits die Anwesenheit der Ehegattin im Streitjahr 1999 in Wien unstrittig ist sowie angegeben wird, dass die Unterstützung des Ehegatten bei seiner nichtselbständigen Tätigkeit in Wien und die Kindererziehung im Vordergrund gestanden sind und außerdem nach Beendigung der Karenzzeit eine Teilzeitbeschäftigung in der Nähe von Wien eingegangen wurde.

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung mit der Befristung des Dienstverhältnisses zu begründen, ist unter Berücksichtigung der vorhin angeführten Gründe, die eine Wohnsitzverlegung nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zumutbar erscheinen lassen, insbesondere aber unter Berücksichtigung der Familiensituation und des untergeordneten Betrages der Gattin zum Familieneinkommen im Streitjahr 1999 sowie der Tatsache, dass der Familie S. in Wien eine "voll funktionsfähige" und jederzeit für ihre Bedürfnisse nutzbare Wohnung am Ort der Berufstätigkeit des Berufungswerbers in Wien zur

Verfügung gestanden ist, die über Jahre hinweg bereits als Familienwohnsitz gedient hat, nicht schlüssig.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher zur Ansicht gelangt, dass dem Berufungswerber die Verlegung des Wohnsitzes von A nach Wien im Jahr 1999 zumutbar gewesen ist.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 3. Jänner 2005