



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Dr.B H, geb. xx.xx.xxxx, damalige Bescheidadresse 0001 N an der V, N an der V 16, vom 29. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 10. August 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre **2004**, **2005** und **2006** entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielte in den Jahren 2004 bis 2006 Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit. Ihr Beschäftigungsort war Wien.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2004, 2005 und 2006 gab die Bw als Wohnanschrift die Adresse in N 16, 0001 N an der V an. Die Bw beantragte diverse Sonderausgaben, den Kirchenbeitrag und die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung in Wien und Familienheimfahrten als Werbungskosten (für 2004 in Höhe von 3.729,00 €, für 2005 in Höhe von 4.173,00 € und für 2006 für zwei Monate in Höhe von 790,00 €).

Das Finanzamt hat am 10.08.2007 die Meldedaten und die Daten aus der Sozialversicherung der Bw und ihres Ehemannes erhoben. Nach diesen Meldedaten hat die Bw ihren Hauptwohnsitz seit 0xx.xx.xxxx in N, seit 06.10.1975 einen Nebenwohnsitz in Wien und seit

04.01.1999 einen Nebenwohnsitz in P. Der Nebenwohnsitz in P ist der Hauptwohnsitz ihres Ehegatten, der wiederum N seit 17.03.2004 als Nebenwohnsitz gemeldet hat.

Mit den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004, 2005 und 2006 vom 10. August 2007 wurden die Anträge auf die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten mit folgender Begründung abgewiesen:

" Aufgrund Ihrer Angaben sind Sie seit yy.yy.yyyy mit Herrn K F verheiratet und seit 04.01.1999 gemeinsam in 0002 P, Gr 12 gemeldet. Aus diesen Gründen ist der Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen zweifelsohne in 0002 P, Gr 12/2 anzusehen und die Beibehaltung des Wohnsitzes in 0001 N, Nr. 16/1 privat veranlasst.

Da die tägliche Fahrt zwischen ihrem Nebenwohnsitz in 0002 P, Gr 12/2 und Ihrem Arbeitgeber der Firma TT DD GmbH in 0004 Wien, W-Str 00 zumutbar ist, konnten die beantragten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht anerkannt werden."

Mit Schreiben vom 28. August 2007 erhob die Bw Berufung mit folgender Begründung:

" Das Finanzamt begründe die Ablehnung, die angeführten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten anzuerkennen, mit der Tatsache, dass ich seit 04.01.1999 in P, Gr 12/2, dem Hauptwohnsitz meines Mannes F K, gemeldet sei. Dabei vergessen Sie, darauf hinzuweisen, dass es sich um eine Anmeldung als Nebenwohnsitz handelt, und ziehen zudem den völlig unberechtigten Schluss, dass P der Mittelpunkt meiner Lebensinteressen sei. Diese Begründung ist nicht relevant, denn mein Mann hat – ebenso wie ich in P – seinen Nebenwohnsitz in N an der V begründet (Anmeldung 17.03.2004). Es gibt keinen gemeinsamen Hauptwohnsitz.

Der absolute Mittelpunkt meiner Lebensinteressen ist N an der V, mein Hauptwohnsitz, den ich mit großen Aufwendungen saniert habe und den ich mit viel Zeitaufwand instand halte, wie Sie sich gerne bei einem Besuch überzeugen können. Hierher kommt auch mein Mann am Wochenende, der zu dem während seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit Oberösterreich als Außendienstmitarbeiter betreute.

Ich ersuche daher dringlich, meiner gerechtfertigten Forderung nach Anerkennung der durch die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten entstandenen Belastung nachzukommen."

Mit Fax vom 30.10.2007 reichte die Bw den Wohnungsmietvertrag für die Wohnung in Wien in der K-Gasse 03, 0003 Wien nach. Die Wohnung hat eine Gesamtnutzfläche von ca. 38 m².

Mit Mail vom 07.12.2007 wandte sich unter Darstellung des vorliegenden Sachverhaltes das Finanzamt an den internen bundesweiten Fachbereich, der den Sachverhalt negativ beurteilte.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 14. Dezember 2007 lehnte das Finanzamt die Anerkennung dieser Aufwendungen neuerlich wie folgt ab: Im vorliegenden Sachverhalt sei dieser zweite Haushalt in Wien weder anlässlich einer beruflichen Tätigkeit begründet worden, noch liege ein zeitlicher Zusammenhang der Begründung dieses Haushaltes mit der Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit vor. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung können daher weder auf Dauer noch gemäß Rz 346 LStR vorübergehend steuerlich geltend gemacht werden. Der Zeitpunkt der Begründung dieser Wohnung in Wien liege viel mehr Jahre vor den betreffenden Berufungsjahren, sodass die vorübergehende Geltendmachung der Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung unter den gegebenen Voraussetzungen allenfalls in einer Zeit vor den betreffenden Berufungsjahren zugestanden wären. Die Verlegung des beruflich bedingten Lebensschwerpunktes in eine bereits bestehende Wohnung löse jedenfalls keine erneute vorübergehende doppelte Haushaltsführung aus.

Mit Schreiben vom 09. Jänner 2008 erhob die Bw einen Vorlageantrag mit folgender Begründung: *"Per Einkommensteuerbescheid vom 04. August 2004 haben Sie die im Rahmen meiner Arbeitnehmerveranlagung 2003 (Bezugszeitraum 01.09. bis 31.12.2003) nach der beruflich notwendig gewordenen Rückkehr nach Österreich geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bereits als Werbungskosten anerkannt. Im Vergleich zum positiven Bescheid für das Jahr 2003 hat sich der Sachverhalt für die Jahre 2004, 2005 und 2006 in keiner Weise verändert. Die Veränderung Ihrer Entscheidungshaltung entbehrt somit jeder Grundlage.*

Am 1. September 2003 kehrte ich aus München nach Österreich zurück und begründete meinen beruflichen Wohnsitz in Wien. In den Jahren vor 2003 hatte ich die Wohnung nur bei dienstlich veranlassten Reisen nach Wien genutzt, wobei ich die Aufwendungen für die jeweiligen Übernachtungen und Bahnreisen der Firma als Reisekosten verrechnet hatte oder ich sie Familienmitgliedern für Kurzaufenthalte zur Verfügung gestellt hatte.

Meine Übersiedlung nach Wien – und damit die doppelte Haushaltsführung – war notwendig geworden, weil die Zentrale des Mittel- und Osteuropa-Teams, für das ich tätig war, im Kielwasser der Fusion von Co und TD von München nach Wien verlagert wurde. Da im Unternehmen organisatorische Umstrukturierungen nicht die Ausnahme sondern die Regel waren, Mitarbeiter dadurch des Öfteren zu einem Ortswechsel veranlasst wurden – so wurden beispielsweise Kollegen kurzfristig nach Dubai versetzt – oder Opfer häufiger Kündigungs-

wellen wurden, war es für mich in diesem wechselhaften Umfeld, das einer Baustelle nicht unähnlich war, nicht zumutbar, meinen Lebensmittelpunkt in N aufzugeben und an meine Arbeitsstätte nach Wien zu verlagern. Im Zuge einer neuerlichen Umorganisation wurde dann auch mein Arbeitsbereich mit einem anderen zusammengelegt und meine Position gestrichen."

Die Bw beantragte ihrem Antrag nachzukommen und ihre Einvernahme als Partei.

Mit Vorlagebericht vom 11. Februar 2008 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor und stellte den Antrag, die Berufung abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Aufwendungen für die Mietwohnung in Wien und die Kosten für Familienheimfahrten nach N an der V Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung oder nichtabzugsfähige Privatausgaben sind.

Aus den vorgelegten Unterlagen und den Ermittlungen des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) ergibt sich folgender Sachverhalt:

Die Berufungswerberin wurde am 0xx.xx.xxxx geboren. Seit dem Datum ihrer Geburt ist die Bw an der Adresse 0001 N an der V, Pl 10 (vorher N an der V 16) als **Hauptwohnsitz** polizeilich gemeldet. Laut Grundbuchsauszug dieser Liegenschaft BG Vöcklabruck xxxxx, EZ wurde der Bw mit Schenkungsvertrag vom 22.12.1994 das Eigentum an der Wohnung top 4 übertragen. N wird noch für das Jahr 2003 steuerlich als der ständige Wohnsitz der Bw angesehen.

Laut Meldeauskunft hat die Bw seit 06. Oktober 1975 dh nach der Matura mit 18 Jahren zu Studienbeginn einen Nebenwohnsitz in der K-Gasse 03, 0003 Wien polizeilich gemeldet. Laut ihrem Lebenslauf im Internet (Webseite unter mp.at) absolvierte die Bw ihr Studium an der Wirtschaftsuniversität Wien. Die Bw verfügt seit 06. Oktober 1975 durchgehend über einen **zweiten Wohnsitz** an dieser Wiener Adresse. Im Zuge des Berufungsverfahrens legte die Bw eine Bestätigung über den bestehenden Wohnungsmietvertrag für diese Wohnung mit einer Nutzfläche von ca. 38 m², bestehend aus 1 Zimmer, einer Küche, einer Duschnische, einem Vorraum und einem WC, vor.

Die Entfernung vom Wohnsitz in N zum Beschäftigungsort in der W-Str 00, 0004 Wien beträgt laut Abfrage eines Routenplaners ([www Webseite at.map24.at](http://www.Webseite.at.map24.at)) rund 249 Kilometer mit einer Fahrzeit von ca. 2 Stunden und 52 Minuten. Eine tägliche Fahrt ist auf Grund der Entfernung unzumutbar.

Die Berufungswerberin war im Jahr 2003 in München tätig. Durch diverse Umstrukturierungen wegen der Fusion der Firma TT DD (TD) mit der Firma Co wurde ihr Tätigkeitsbereich (Zentrale des Mittel- und Osteuropateams) ab 01. September 2003 nach Wien verlegt. Der Beschäftigungsort für die Bw war von 01.09.2003 bis 28.02.2006 Wien an der Adresse der TT DD GmbH in der W-Str 00, 0004 Wien.

Die Bw hat mit 28.02.2006 ihren Posten bei TT DD wegen der Streichung ihres Arbeitsbereiches verloren. Ca. ab Mitte Juni 2006 war sie beim Arbeitsmarktservice Österreich (AMS Wien Huttengasse) als arbeitslos gemeldet.

Die Bw ist seit yy.yy.yyyy mit Herrn F K verheiratet. Dieser wurde am zz.zz.zzzz in P in Niederösterreich geboren. Seit 29. Dezember 1989 hat der Ehemann seinen Hauptwohnsitz an der Adresse Gr 12, 0002 P an der E-F in einem Haus mit Garten. Laut Finanzamt stellte sein Heimbüro in P den beruflichen Mittelpunkt dar. F K war im Jahr 2004 Außendienstmitarbeiter für die Firma S U GmbH und zuständig für den Raum Oberösterreich, Niederösterreich und Wien. Im Jahr 2005 war er teilweise beim Arbeitsmarktservice Österreich (AMS Scheibbs) gemeldet. Weiters hatte er 2005 und 2006 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und eine Betriebspension der Firma S U GmbH.

Seit 04.01.1999 dh ca. 2 Jahre und 2 Monate nach der Verehelichung der Bw mit Herrn F K hat die Bw am Hauptwohnsitz des Ehemanns einen Nebenwohnsitz dh ihren **dritten Wohnsitz** in Österreich angemeldet.

Die Entfernung vom Wohnsitz des Ehemannes bzw. von diesem dritten Wohnsitz der Bw zum Beschäftigungsort in der W-Str 00, 0004 Wien beträgt laut Abfrage eines Routenplaners rund 112 Kilometer mit einer Fahrzeit von 1 Stunde und 32 Minuten. Eine tägliche Fahrt zum Arbeitsort der Bw ist zumutbar, da die Strecke unter 120 Kilometer liegt.

Seit 17.03.2004 dh ca. 7 Jahre und 5 Monate nach der Verehelichung der Bw mit Herrn F K hat dieser N an der V als polizeilichen Nebenwohnsitz dh als zweiten Wohnsitz angemeldet.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt wurde für die Berufungsjahre festgestellt, dass die Bw an den Werktagen in der Mietwohnung in Wien wohnte, wo sie ihrer Erwerbstätigkeit in Wien nachging. Ihr Ehemann F K wohnte an den Werktagen in P und ging von dort aus seiner Beschäftigung nach.

Weder die Bw noch ihr Ehemann übte in den Berufungsjahren in N an Werktagen eine ständige Erwerbstätigkeit aus, noch führten sie dort an Werktagen einen gemeinsamen Haushalt. Laut Schreiben der Bw vom 28.08.2007 trafen sich die Ehepartner nur an den Wochenenden in N an der V.

Daraus ergibt sich, dass die Bw mit ihrem Ehemann in den Jahren 2004, 2005 und 2006 über keinen **ständigen** dh Tag für Tag zumindest von einem der Ehepartner benützten steuerlich relevanten gemeinsamen Familienwohnsitz verfügten. Die Haushalte der Ehepartner wurden unter der Woche getrennt geführt.

Es besteht auch weder nach den polizeilich gemeldeten Wohnsitzen, noch laut Berufungsschreiben der Bw vom 28.08.2007 ein gemeinsamer polizeilicher Hauptwohnsitz der Ehegatten.

Steuerlich stellt dieser Wohnsitz in N an der V in den Berufungsjahren nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw dar, da weder die Bw selbst, noch ihr Ehepartner dort ständig wohnten oder arbeiteten. Dieser Wohnsitz ist somit nicht der Familienwohnsitz für die Bw und ihren Ehegatten.

Durch die Aufnahme der Beschäftigung für die Firma TT DD ist die Bw an den Werktagen – üblicherweise von Montag bis Freitag - in ihren bereits vorhandenen Wiener Wohnsitz, K-Gasse 03, 0003 Wien gezogen.

Für den Zeitraum der Tätigkeit bei der Firma TT DD von 01.01.2004 bis 28.02.2006 ist dieser Wohnsitz in Wien der **ständige Wohnsitz** und der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw. Dort hat sich die Bw während der Woche aus beruflichen Gründen zeitlich überwiegend aufgehalten. Sie verbringt mehr Zeit in der Mietwohnung in Wien als in der Wohnung in N. Wien ist demzufolge der Ort zu dem die Bw in diesen Jahren den stärksten persönlichen Bezug hat.

Festgestellt wird, dass das Finanzamt im Jahresausgleich der Bw für das Jahr 2003 für 4 Monate (September bis Dezember 2003) die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bei den Werbungskosten anerkannt hat.

Beweiswürdigung:

Gemäß § 167 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO, 3.Auflage, § 167 Tz 8).

Vom UFS wurden zum Sachverhalt Abfragen aus dem Grundbuch, dem Firmenbuch, einem Routenplaner angefertigt und der Name der Bw wurde im Internet gegoogelt.

Folgende allgemein zugängliche Informationen sind zu erwähnen:

Die Bw hat in Wien laut Firmenbuch am 14.12.2007 das Einzelunternehmen Zk e.U. gegründet. Daraus ist ersichtlich, dass die Bw auch **nach** dem Berufungsjahren Wien als Beschäftigungsort gewählt hat.

Die Bw ist laut Internet u.a. seit Jahren Mitglied der Gesellschaft für Literatur mit Sitz in Wien. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass die Bw an ihrem ehemaligen Studienort in Wien persönliche Beziehungen zu Freunden und Bekannten hat. Auch ihre Mitgliedschaft z.B. im Verein der Gesellschaft für Literatur zeigt ihre persönliche Beziehung zu Wien.

Die Frage, **wo** sich der Familienwohnsitz oder ständige Wohnsitz (manchmal auch bezeichnet als Heimatwohnsitz) einer Person befindet, ist nach den **tatsächlichen Umständen** des jeweiligen Einzelfalles zu ermitteln. Polizeiliche Meldedaten sind nur Indizien. Ob diese die **tatsächlichen Umstände** widerspiegeln, ist an Hand aller vorhandenen Informationen von der Abgabenbehörde selbst zu würdigen.

Das Ehepaar B / K hat an zwei Orten (N an der V und P) gemeinsame Wohnsitze polizeilich gemeldet. Es gibt jedoch keinen ständig bewohnten gemeinsamen Familienwohnsitz. Es gibt nur von jedem Ehepartner einzeln entsprechend der Berufstätigkeit mehr oder weniger **ständig** bzw. gesehen auf eine Arbeitswoche **überwiegend** benützte Wohnsitze. So lehnt es die Bw im Schreiben vom 28.08.2007 ab, P als den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen anzusehen, obwohl sie diesen Wohnsitz auch polizeilich als Nebenwohnsitz gemeldet hat und obwohl ihr Ehemann dort ständig wohnt. Man geht nach der Lebenserfahrung davon aus, dass die Bw die stärksten persönlichen Beziehungen zum Ehemann hat. Es liegt im persönlichen dh **privaten** Bereich der Bw, wenn sie mit ihrem Ehemann keinen gemeinsamen Wohnsitz hat. Auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass sich die Bw sehr wohl auch öfter in P aufgehalten hat, da sie diesen Ort sonst kaum polizeilich als Nebenwohnsitz gemeldet hätte.

Die Bw hat vorgebracht, dass sie die Wohnung in N an der V mit großem Aufwand saniert habe und mit großem Zeitaufwand instand halte. Diese allgemeinen Tätigkeiten der Betreuung sind mit jedem Liegenschaftsbesitz verbunden. Diese reichen nicht aus, um bei den hier im Berufungsfall vorliegenden Umständen, insbesondere bei der geringen Anwesenheitszeit der Bw an dieser Adresse einen ständigen Wohnsitz anzunehmen.

Nach den Angaben der Bw treffen sich die Ehepartner in N an der V nur an den Wochenenden dh sowohl die persönlichen Beziehungen der Bw zu ihrem Ehemann, als auch die eigene Anwesenheit der Bw beschränken sich auf das Wochenende. Dies ist eine private Regelung und führt dazu, dass es auch in N steuerlich keinen gemeinsamen Familienwohnsitz gibt.

Die Bw hat weiters in ihrer Berufung versucht, darzustellen, dass es ihr wegen der Unsicherheit ihrer beruflichen Situation (Umstrukturierungen bei ihrem Arbeitgeber TT DD) nicht zumutbar gewesen sei, ihren Wohnsitz in N an der V aufzugeben.

Aus dem Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass das Dienstverhältnis der Bw unbefristet war (Akt Seite 50, Information des Finanzamtes). Wirtschaftlich unsichere Zeiten oder Umstrukturierungen in Unternehmen treffen eine Vielzahl von Abgabepflichtigen. Diese allgemeinen Umstände am Arbeitsmarkt stellen keine ausreichende Begründung für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Beschäftigungsort dar.

Es gehen aus dem Sachverhalt keine Gründe hervor, warum es bei **drei** Wohnsitzen zur Auswahl der Bw nicht zumutbar gewesen sein soll ab dem Jahr 2004 ihren bestehenden Wohnsitz in Wien als ständigen Wohnsitz anzusehen.

Subjektive Vorlieben der Bw für den Heimatort N an der V können **steuerlich** nicht berücksichtigt werden.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen im Akt und den Erhebungen des Finanzamtes war es nicht mehr notwendig die Bw durch die Referentin des UFS persönlich zu kontaktieren.

Rechtlich ist auszuführen:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 idF des BGBl. Nr. 400/1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Zufolge § 16 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF des BGBl. Nr. 400/1988 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 auch für Aufwendungen der 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.

Auf Basis der dargestellten Rechtslage lässt sich zusammenfassend folgendes festhalten:

Aus dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 EStG 1988 geht hervor, dass abzugsfähige Werbungskosten **nur** vorliegen können, wenn Ausgaben konkret durch eine berufliche Tätigkeit veranlasst sind (vgl. Wiesner/ Atzmüller/ Grabner/ Leitner/ Wanke, EStG 1988, Stand: 1.9.2008, Anm 1 zu § 16, Seite 7). Notwendige allgemeine Voraussetzung für die

Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als Werbungskosten ist das Vorliegen eines wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen den Aufwendungen oder Ausgaben und einer auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Tätigkeit (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).

Hängen Aufwendungen **nicht** ursächlich mit einer beruflichen Tätigkeit zusammen, so kommt ihnen auch nicht der Charakter von abzugsfähigen Werbungskosten zu. Solche Aufwendungen fallen vielmehr unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988, welches darauf abzielt, die **Einkommenserzielung** von der steuerlich unbeachtlichen **Einkommensverwendung** abzugrenzen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 1 zu § 20, Seite 766 oder Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.2007 Rz. 2 zu § 20). So wird klargestellt, dass nicht jeder Aufwand, der mit der Einkünfteerzielung in Verbindung steht, abgezogen werden kann.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bestimmt, dass Aufwendungen, die ihren Ursprung allein in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben, keinesfalls abgezogen werden können. Daher sind Ausgaben des normalen Lebensbedarfes wie etwa für die Ernährung oder den Haushalt wie für eine Wohnung bereits aufgrund dieser Bestimmung vom Abzug ausgeschlossen. Die für Nahrung und Unterkunft nötigen Aufwendungen stellen eine allgemeine Voraussetzung jeder beruflichen Tätigkeit dar und sind mangels ausreichenden Veranlassungszusammenhanges nicht als Werbungskosten abzuziehen (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 4 zu § 20, Seite 5 oder VwGH 20.12.2000, 97/13/0111).

Vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind weiters Aufwendungen erfasst, die ihrer Natur nach in erster Linie zur Lebensführung gehören, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienen. Diese Bestimmung schließt Ausgaben, die typischerweise der Privatsphäre zuzuordnen sind, von der Abzugsfähigkeit aus, auch wenn sie im Einzelfall beruflich veranlasst sein mögen, es sei denn, es handelt sich um durch die Einkünfteerzielung bedingte Mehraufwendungen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 4 zu § 20).

Vor diesem Hintergrund gelangt man im Berufungsfall zu folgendem Ergebnis:

Aufwendungen für die Wohnung eines Steuerpflichtigen geltend als typische Haushaltsausgaben, deren Abzug **grundsätzlich nicht** in Betracht kommt. Wie bereits ausgeführt wurde, gehören Kosten für den privaten Wohnraum zu den Lebensführungskosten in Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG 1988 (vgl. VwGH 17.6.1992, 91/13/0146 oder Wiesner/ Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 4 zu § 20, Seite 5).

Für Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Zweitwohnung gilt in der Regel nichts anderes. Daher können etwa **Mehrkosten**, die durch eine aus privaten Gründen bestehende Trennung von Wohnsitz und Arbeitsort hervorgerufen worden sind, steuerlich nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Diese Beurteilung erfährt nur dann **eine Ausnahme**, wenn dem Steuerpflichtigen durch eine Berufsausübung höhere Kosten (= berufsbedingter Mehraufwand) entstehen, als sie ihm sonst im Vergleich mit anderen Steuerpflichtigen erwachsen würden (so auch Braito, RdW 1985, Seite 321).

So dürfen die im Zusammenhang mit einem **Doppelwohnsitz** entstehenden Mehraufwendungen nach Lehre und Rechtsprechung dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn für die doppelte Haushaltsführung **eine berufliche Veranlassung** besteht (siehe Wiesner/Atzmüller/ Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 13 zu § 20, Seite 14 oder VwGH 18.5.1995, 93/15/0244; 24.4.1996, 96/15/0006; 28.5.1997, 96/13/0129; 27.2.2002, 98/13/0122).

Von einer doppelten Haushaltsführung wird dann gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen ein Wohnsitz am Familienort (Familienwohnsitz oder ständiger Wohnsitz) **und** ein Wohnsitz am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz) geführt werden. Von einer beruflichen Veranlassung ist dann auszugehen, wenn der Familienwohnsitz oder ständige Wohnsitz des Steuerpflichtigen entweder so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann (mindestens 120 Kilometer Entfernung) oder wenn die Beibehaltung des Familienwohnsitzes oder ständigen Wohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten kann, als eine Verlegung des Familienwohnsitzes oder ständigen Wohnsitzes in die Nähe der Arbeitsstätte aus objektiv nachvollziehbaren und von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes anerkannten Gründen **nicht zugemutet** werden kann.

Diese Unzumutbarkeit kann z.B. wieder sowohl in der privaten Lebensführung (Sorgepflichten für Kinder, Schulbesuch der Kinder an einem Ort, Pflegebedürftigkeit von Familienangehörigen oä.), als auch in der Erwerbstätigkeit des Ehe- oder Lebenspartners oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Abgabepflichtigen gelegen sein. Die Ursachen für die Unzumutbarkeit müssen aus Umständen resultieren, die von **erheblichem, objektivem Gewicht** sind. Momente bloß persönlicher Vorlieben für die Beibehaltung eines speziellen Familienwohnsitzes oder ständigen Wohnsitzes reichen nicht aus.

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen insbesondere Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort (Dienstort) sowie Kosten für Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz in Betracht (siehe dazu VwGH

14.9.1993, 92/15/0054 oder Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.6.2007, Anm 25, Seite 26).

Der "**Familienwohnsitz**" ist nach der Rechtsprechung jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 und 24.04.1996, 1996/15/0006 oder Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.6.2007, Anm 25 zu § 16, Seite 23).

Entsprechend dieser Definition ist der Familienwohnsitz nur bei **gemeinsamer** Haushaltsführung von ausschlaggebender Bedeutung, nicht bei getrennten Haushalten (VwGH 20.06.1990, 90/16/0032). Bei getrennter Haushaltsführung – wie im gegenständlichen Berufungsfall – kommt es auf die Gesamtumstände des einzelnen Falles an.

Begrifflich tritt an die Stelle des als Familienwohnsitz bezeichneten Wohnsitzes bei Steuerpflichtigen, die trotz Ehe- oder Lebenspartner keinen gemeinsamen Familienwohnsitz haben oder allein stehend sind, der Begriff des **ständigen Wohnsitzes** oder des **Heimatwohnsitzes**.

Denn eine Person kann zwar **mehrere** Wohnsitze aber nur **einen** Mittelpunkt der Lebensinteressen haben.

Dies ist jener Ort, zu dem primär die engeren Beziehungen bestehen. Unter diesen Beziehungen sind bei getrennter Haushaltsführung oder bei Alleinstehenden neben persönlichen Beziehungen all jene Beziehungen zu verstehen, die jemand auf Grund seiner gesellschaftlichen oder beruflichen Lebensverhältnisse hat.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person wird regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie oder des Ehe- oder Lebenspartners sein. Diese Annahme setzt die Führung eines **gemeinsamen Haushaltes** sowie das Fehlen ausschlaggebender stärkere Bindungen zu einem anderen Ort wie etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus.

Es sind insbesondere bei getrennter Haushaltsführung oder bei Alleinstehenden auch die auf die einzelnen Wohnsitze entfallenden **Aufenthaltszeiten** ein bedeutsames quantitatives Kriterium dafür, **wo** der objektive Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person besteht (vgl. VwGH 18.01.1996, 93/15/0145, VwGH 20.06.1990, 90/16/0032).

Die Bw und ihr Ehemann haben an zwei Orten nämlich N und P gemeinsame Wohnsitze polizeilich gemeldet. Tatsächlich wird N nur am Wochenende benützt und bei P wird von der

Bw im Schreiben vom 28.08.2007 bestritten, dass es sich dabei um ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen handelt. Wäre P der ständige Wohnsitz könnten ebenso keine Kosten für eine doppelte Haushaltsführung oder Familienheimfahrten geltend gemacht werden, da die Entfernung zwischen P und der Arbeitsstätte in Wien unter 120 Kilometer liegt und eine tägliche Rückkehr somit zumutbar ist.

Auf Grund der Aufenthaltszeiten an den einzelnen Orten ist im gegenständlichen Berufungsfall ersichtlich, dass die Bw und ihr Ehemann – außer an den Wochenenden – an den Wochentagen **getrennte Haushalte** führten. Die Bw selbst ist überwiegend dh an durchschnittlich fünf Werktagen in ihrer Wohnung in Wien. Es ist der Bw **ab dem fünften Monat** (dh ab Jänner 2004) der Rückkehr ins Inland zumutbar, den bereits aus Studienzeiten vorhandenen und für eine Einzelperson ausreichend großen Wohnsitz in Wien **als ständigen Wohnsitz** am Beschäftigungsort zu benützen.

Es sind keine objektiv bedeutsamen Gründe hervorgekommen, warum es der Bw bei ihrer Rückkehr nach Österreich bzw. zumindest nach 4 Monaten unzumutbar sein sollte bei **drei** Wohnsitzen, den Wohnsitz zu wählen, der dem Beschäftigungsort nahe oder am nächsten liegt. Von zwei dieser Orte kann die Bw in angemessener Zeitspanne ihren Beschäftigungsort erreichen. Zu P besteht die enge persönliche Beziehung der Bw zum Ehepartner und zu Wien bestehen die enge zeitlich überwiegende berufliche Beziehung und allfällige gesellschaftliche Beziehungen wie in einem Verein.

Das Beibehalten jedes weiteren Wohnsitzes ist steuerlich damit in die Privatsphäre verwiesen. Dies ist bei der Bw besonders deutlich, da beide Ehepartner nur an den Wochenenden (dh in der arbeitsfreien Zeit) die Zeit mitsammen in N verbringen.

Wird eine Wohnung außerhalb des Beschäftigungsortes nur für gelegentliche Besuche, Wochenendaufenthalte oder Ferienaufenthalte beibehalten, so verliert diese Wohnung steuerlich den Status eines ständigen Haushaltes und bildet ohne Vorliegen von objektiv bedeutsamen Gründen nicht mehr den Mittelpunkt der Lebensinteressen.

Da es keine objektiv bedeutsamen Gründe für einen gemeinsamen Familienwohnsitz oder einen ständigen Wohnsitz der Bw in N an der V gibt, kann ein solcher Wohnsitz steuerlich nicht anerkannt werden, um Kosten der doppelten Haushaltsführung von einem auswärtigen Beschäftigungsort geltend machen zu können.

Überdies musste die Bw am Beschäftigungsort in Wien keinen neuen Wohnsitz aus beruflicher Veranlassung gründen, da der Wohnsitz in Wien schon zu Studienzwecken im Jahr 1975 aus privaten Gründen genommen und bis heute beibehalten wurde.

Die Bw hat vorgebracht, dass das Finanzamt im Veranlagungsjahr 2003 mit Einkommensteuerbescheid vom 04. August 2004 für vier Monate (September bis Dezember 2003) die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten anerkannt habe und jetzt nicht davon abweichen könne. Dazu ist auszuführen:

Es wurden Erhebungen des Finanzamtes gemacht, die zu einer **anderen** Beurteilung des Sachverhalts ab dem Jahr 2004 im Verhältnis zum Jahr 2003 geführt haben.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (Ritz, BAO, 3.Auflage, § 114 Tz 6; VwGH 14.10.1992, 90/13/0009; 14.07.1994, 91/17/0170; 15.03.2001, 2001/16/0063).

Es wird jedoch nicht allgemein das Vertrauen der Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen oder anderen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt. Auf Grund des verfassungsmäßigen Legalitätsprinzips (Art 18 B-VG) ist eine Verwaltungsbehörde verpflichtet von ihrer unrichtigen Vorgangsweise abzugehen, wenn sie diese erkennt. Es gibt kein subjektives Recht des Abgabepflichtigen auf Fortführung bisherigen Verwaltungshandelns.

Die für die Bw günstigere Rechtsansicht des Finanzamtes im Jahr 2003 hatte für die vier Anfangsmonate des Wechsels des Beschäftigungsortes vom Ausland ins Inland durchaus seine Berechtigung. Das Finanzamt hat wegen der geänderten Arbeitsumstände der Bw für vier Monate auf die neue Situation mit der Gewährung einer doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten reagiert. Für die Zeiträume ab 2004 wurden vom Finanzamt zur genauen Sachlage bei der Bw Erhebungen durchgeführt, die jetzt auch durch den UFS zu einer anderen Beurteilung geführt haben. Eine Bindungswirkung an eine günstigere Entscheidung aus dem Jahr 2003 für die Folgejahre 2004 bis 2006 besteht nicht. Es ist jedes Veranlagungsjahr einzeln und für sich zu überprüfen und der Sachverhalt zu würdigen.

Auf Grund der dargelegten Ausführungen konnte den gegenständlichen Berufungen kein Erfolg beschieden sein. Sie waren daher als unbegründet abzuweisen.

Eine Ausfertigung ergeht an das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck als Amtspartei (Gemäß § 75 BAO berührt der Übergang der örtlichen Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde erster Instanz (hier: Finanzamt Wien 8/16/17) nicht die Zuständigkeit der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde erster Instanz im Berufungsverfahren betreffend der von ihr erlassenen Bescheide).

Linz, am 22. Februar 2010