



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des M.G., vertreten durch K.H.K., vom 15. Februar 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z, vertreten durch N.T., vom 18. Jänner 2001 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind denen als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Bediensteter der C.A-AG und beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung des **Jahres 1996** unter anderem die Absetzung von Aufwendungen (Kilometergelder) für 40 Familienheimfahrten von G nach Z sowie die Zuerkennung des Pendlerpauschales für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

(§ 16 Abs 1 Z 6 EStG 1998). In der Begründung führte er aus, dass seine Lebensgefährtin und nunmehrige Ehegattin am Familienwohnsitz in Z berufstätig gewesen sei und er jederzeitig an einem anderen Ort versetzt werden könne. Als Nachweis für das Vorliegen eines gemeinsamen Wohnsitzes liegt im Akt des Finanzamtes eine Bestätigung der St über eine seit 16. Jänner 1995 mit C.D. bestehende Haushaltsgemeinschaft in der A-W-Str., 5 auf.

Das Finanzamt Z anerkannte die geltend gemachten Aufwendungen nicht und führte in der Begründung aus, dass bei einem allein stehenden bzw. in einer Partnerschaft ohne Kind lebenden Steuerpflichtigen Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten nur vorübergehend – sechs Monate - als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Da dem Berufungswerber für das Jahr 1994 Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten anerkannt worden seien, könnten in späteren Jahren keine weiteren Aufwendungen anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und anderem ausgeführt, dass für das Jahr 1996 weder die geltend gemachten Werbungskosten noch das sonst übliche große Pendlerpauschale in Höhe von ATS 28.000,00 pro Jahr anerkannt worden sei. Das Finanzamt habe trotz Vorliegens eines gemeinsamen Hausstandes zwischen ihm und seiner Lebensgefährtin am gemeinsamen Familienwohnsitz in Z die wöchentliche Heimfahrt zwischen seiner Arbeitsstätte G und Z nicht anerkannt. Eine Heirat oder ein Kind sei auf Grund der einschlägigen Literatur für die Erfüllung einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft nicht unbedingt notwendig. Vielmehr habe seine Lebensgefährtin am Familienwohnsitz eine berufliche Tätigkeit ausgeübt, welche die jährliche Höhe von ATS 20.000,00 bis 30.000,00 weit überschritten habe. Auch sei auf Grund der beruflichen Qualifikation und Eignung seiner Lebensgefährtin (Hotelfachfrau und Reisebürofachfrau) eine Übersiedlung nach G nur schwer möglich gewesen. Überdies hätten sie in Z in einer Mietwohnung gewohnt und das Mietverhältnis sei auf fünf Jahre abgeschlossen gewesen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz wies die eingebrachte Berufung durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung ab und führte in der Begründung unter anderem aus, dass der Berufungswerber seit 13. Juni 1985 in G beschäftigt sei und sich daher an diesem Ort seine Arbeitsstätte (Sta) befinde. Es sei ihm daher eine Wohnsitzverlegung in den Einzugsbereich des Arbeitsortes längst zumutbar gewesen. Daran vermöge auch der Umstand, dass die nunmehrige Ehegattin in den Jahren 1996 und 1997 Einkünfte in Z erzielt habe, nichts zu ändern, da diese ihren Wohnsitz von L nach Z verlegt habe. Die Lebensgemeinschaft sei somit erst nach Beginn des Dienstverhältnisses des Berufungswerbers in G (1985) eingegangen worden. Es werde in diesem Zusammenhang auf die ausführliche Begründung der Berufungsentscheidung vom 11. Jänner 1999, GZ RV 279.97/1 – 9/97 das Jahr 1995

betreffend verwiesen. Das Pendlerpauschale stehe nur dann zu wenn überwiegend Fahrten zwischen Wohnung-Dienstort-Wohnung getätigt würden.

Der Berufungswerber beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung des **Jahres 1997** unter anderem die Absetzung von Aufwendungen (Kilometergelder) für 40

Familienheimfahrten von G nach Z sowie die Zuerkennung des Pendlerpauschales für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 16 Abs 1 Z 6 EStG 1998). In der Begründung führte er aus, dass seine Lebensgefährtin und nunmehrige Ehegattin am Familienwohnsitz in Z berufstätig gewesen sei und er jederzeitig an einem anderen Ort versetzt werden könne.

Das Finanzamt anerkannte die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit als dies auf Grund der Änderungen über die Abzugsfähigkeit von Familienheimfahrten nach dem Strukturanpassungsgesetz 1996 möglich war (Begrenzung durch das höchstzulässige Pendlerpauschale, aliquoter Anteil Juni bis Dezember 1997).

Gegen diesen Bescheid wurde berufen und in der Begründung im Wesentlichen das Gleiche ausgeführt, wie in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996.

Die Berufung betreffend Familienheimfahrten wurde durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung (Bescheid) abgewiesen und auf die Begründung des Jahres 1996 zum gleichen Streitpunkt verwiesen. Die bereits gewährten Absetzungen (Begrenzung durch das höchstzulässige Pendlerpauschale, aliquoter Anteil Juni bis Dezember 1997) wurden nicht berichtigt. Der Antrag auf Zuerkennung des großen Pendlerpauschales wurde gleichfalls abgewiesen und in der Begründung ausgeführt, dass dieses nur zustehe, wenn in zeitlicher Hinsicht die erforderlichen Voraussetzungen überwiegend im Lohnzahlungszeitraum (monatlich) gegeben seien, dies hieße der Berufungswerber müsse an den tatsächlichen Arbeitstagen zu mehr als 50% zwischen Z und G hin- und zurück gependelt sein. Dies sei aber bereits auf Grund der Entfernung (267 km) auszuschließen und im Übrigen habe der Berufungswerber in seinem Antrag auf Zuerkennung der Aufwendungen für Familienheimfahrten nur wöchentliche Heimfahrten beantragt. Es bestehe somit kein Anspruch auf Zuerkennung des großen Pendlerpauschales.

Nach Gewährung eines rechtzeitig eingebrachten Fristverlängerungsantrages wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz von dem inzwischen bestellten berufsmäßigen Parteienvertreter gestellt.

Dieser führte unter anderem aus, dass sich sein Mandant seit 14. Juni 1994 in einer ehelichen Gemeinschaft befunden habe und dass die nunmehrige Ehegattin in den Streitjahren 1996 und 1997 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Empfangschefin in einem Hotel bezogen habe bzw. ab 28. Juni 1996 Reisebüroangestellte in Z gewesen sei. In derartigen Fällen sehe das EStG die Berücksichtigung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten vor, wenn die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort

beruflich veranlasst sei. Die berufliche Veranlassung sei immer dann gegeben, wenn sich der Beschäftigungsort soweit vom Familienwohnsitz (= Z) entfernt befinde, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne, die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht privat veranlasst sei, oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne. Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes, sei immer dann keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn die Ehegattin (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 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als ATS 30.000,00 jährlich erziele (vgl. VwGH 24. 04. 1996, 96/15/0006), oder die Einkünfte auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien. In diesem Zusammenhang werde auf einen Artikel von Oliver Herzog im Recht der Wirtschaft (1993, Heft 1) verwiesen, in dem dieser Bezug auf die Lohnsteuerrichtlinien 1992, Tz 198 nehme, wonach zwar nur von Aufwendungen für die Begründung eines auswärtigen Wohnsitzes gesprochen werde, allerdings vom BMF in Anlehnung an eine Entscheidung des BFH 29. 04. 1992, VI R 146/89 einen in Österreich beim VwGH angefochtenen Fall durch Klaglosstellung positiv beurteilt habe und zwar jenen, wonach ein Dienstnehmer und seine Ehepartnerin wegen der Aufnahme einer Beschäftigung durch die Ehepartnerin an einen auswärtigen Beschäftigungsort ihren Familienwohnsitz dorthin verlegt hätten. Der Dienstnehmer habe seinen bisherigen Familienwohnsitz als "Zweitwohnsitz" beibehalten und die Kosten dafür als Werbungskosten geltend gemacht. Das BMF habe sich der Argumentation der FLD nicht angeschlossen (Werbungskosten allenfalls bei der Ehepartnerin) sondern die Klaglosstellung damit begründet, dass dieser Sachverhalt dem "Grundfall", in dem der Steuerpflichtige den Hauptwohnsitz außerhalb des Beschäftigungsortes wegen der Berufstätigkeit der Ehepartnerin beibehalte gleich gelagert sei. Weiters werde auf das Protokoll über die Lohnsteuerbesprechung 1999 Erlass des BMF vom 30. Juli 1999, 070101/30-IV/7/99 zu § 16 Abs. 1 EStG verwiesen, worin konkret zur doppelten Haushaltsführung eines verheirateten Steuerpflichtigen dargelegt worden sei, dass Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung dann zustehen würden, wenn ein Ehepartner eine Beschäftigung an einem anderen als den bisherigen Wohnort aufnehme und der Familienwohnsitz an diesen Ort verlegt werde. Behält der Ehepartner den bisherigen Arbeitsort und die bisherige Wohnung bei, würden diesem die Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten zustehen. Analog zu dieser Regelung stünden daher auch dem Berufungswerber Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung zu. In diesem Zusammenhang werde weiters auf die für die CASAG und ihre Dienstnehmer gültige Rechtsgrundlage verwiesen, wonach aus § 5 der Dienstverwendung mit der Überschrift "Leistungsort" unmissverständlich hervorgehe, dass die im Spielbetrieb beschäftigten

Arbeitnehmer nach Beratung mit dem zentralen Betriebsrat und den örtlichen Betriebsratsvorsitzenden jederzeit an einem anderen Ort eingesetzt werden könnten, an welchem sich ein Spielbetrieb der CASAG befände. Dem Berufungswerber drohe daher latent eine Versetzung an einen Ort, wie dies auch in der Vergangenheit der Fall gewesen sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne einem Dienstnehmer nicht zugemutet werden, dass er seinen Wohnsitz (vielleicht sogar mehrmals) an seinen jeweiligen Dienstort verlege.

Zur weiteren Untermauerung der beruflich bedingten Führung eines Doppelwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. 03. 1988, 85/13/0154 verwiesen, worin der Gerichtshof ausgesprochen habe, dass die berufliche Bedingtheit einer doppelten Haushaltsführung dann vorläge, wenn beide Ehegatten an verschiedenen Orten tätig seien und eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar sei. Bei einem berufsbedingten Doppelwohnsitz seien insbesondere Kosten für Familienheimfahrten anzuerkennen und insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen würden. Bei einem verheirateten bzw. in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen seien dies in der Regel wöchentliche Familienheimfahrten (VwGH vom 11.01. 1984, 81/13/0171).

Entsprechend dem dargelegten Sachverhalt und in Würdigung der zitierten Judikatur und Kommentare werde daher beantragt, die vom Berufungswerber in den Jahren 1996 und 1997 geltend gemachten Kosten für die Familienheimfahrten in Höhe von jeweils ATS 98.256,00 pro Jahr als steuerlich abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen.

Für die Erledigung der Berufung ist die durch das Abgabenrechtsmittelreformgesetz (AbgRmRefG) bedingte Änderung des Rechtsmittelverfahrens ab 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Salzburg) zuständig. Der Berufungswerber wurde von der Vorlage seiner Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat verständigt.

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates – Außenstelle Salzburg (UFS- Salzburg) forderte den Berufungswerber mit Bedenkenvorhalt (Juli 2004) auf, zur Klärung ob der gemeinsame Familienwohnsitz in den streitgegenständlichen Jahren 1996 und 1997 in der A-W-Str., Z gelegen war, und dieser den Mittelpunkt der Lebensinteressen beider Partner gebildet habe sowie eine eheähnliche Gemeinschaft bestanden hätte, dazulegen warum der Familienwohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) in Z gewählt worden sei sowie Ausführungen zur eheähnlichen Gemeinschaft zu machen. Weiters wurde der Berufungswerber davon in Kenntnis gesetzt, dass der Referent des UFS- Salzburg beabsichtige in der 43. Woche in den Amtsräumen des Finanzamtes S in Z einen Erörterungstermin abzuhalten. Falls der Berufungswerber den beabsichtigten

Erörterungstermin nicht wahrnehmen könne, werde er ersucht nachstehende Fragen zu beantworten und zweckdienliche Nachweise zu erbringen.

Arbeitsort G (Zeitraum 1996 und 1997)

Haben Sie in diesem Zeitraum in G eine Miet- oder Eigentumswohnung bewohnt?

Größe der Wohnung?

Ausstattung der Wohnung?

Mietvertrag (nur wenn zutreffend)?

Mietdauer (nur wenn zutreffend)?

Wohnung in Z

Größe der Wohnung?

Ausstattung der Wohnung?

Finanzierung der Ausstattung der Wohnung?

Mietvertrag?

Vertragspartner beim Abschluss des Mietvertrages?

Mietdauer?

Nachweise

Kostentragung (Miete, Betriebskosten, Reparaturen)?

Nachweise

Beschäftigungsverhältnisse C.M-D

Nach den im Akt aufliegenden Unterlagen, war Frau C.M-D in den Jahren 1996 und 1997 bei folgenden Dienstgebern beschäftigt:

		ORT	Dienstgeber
01.12.1995	31.03.1996		I.R.
01.04.1996	05.08.1996		HZT
26.08.1996	26.10.1997	Z	V-KG

Da zu den Beschäftigungsverhältnissen I.R. und HZT keine näheren Ortsangaben vorliegen, werden Sie gebeten den Ort dieser Dienstgeber bekannt zu geben und anzugeben, ob ihrer Lebensgefährtin nicht eine Unterkunft vom jeweiligen Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden ist.

Lebensgemeinschaft (eheähnliche Gemeinschaft)

Das Wesen einer Lebensgemeinschaft besteht nach Lehre und Rechtsprechung darin, dass es sich um einen eheähnlichen Zustand handelt, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs-, und Wirtschaftsgemeinschaft (siehe VwGH 30. Juni 1994, 92/15/0212). Sie werden ersucht, Ausführungen zum Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft zu machen.

Der Berufungswerber wurde ersucht, die Beantwortung dieses Bedenkenvorhaltes sowie die Unterlagen an den Referenten des UFS- Salzburg und an die Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz (N.T.) im Finanzamt S, DZ, zu senden. Aus Gründen der Verfahrensökonomie wurde sowohl dem Berufungswerber als auch der Abgabenbehörde erster Instanz eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrens (Sachverhalt) sowie der Abgabenbehörde erster Instanz auch eine Kopie des Bedenkenvorhaltes übersandt.

Der Berufungswerber gab (vorerst) keine Stellungnahme ab, sondern übersandte die Arbeitszeugnisse seiner Gattin für deren Beschäftigung in M und im HzT (K) und kündigte die Übersendung von Mietverträgen an.

In seiner Stellungnahme vom 17. September 2004 führte der Berufungswerber unter anderem aus, dass er durch die Übersendung seiner An- und Abwesenheitszeiten in G dem Referenten einen Einblick verschaffen wolle, wie viel Zeit er in Z verbracht habe, die sich aus folgender Aufstellung ergäbe:

1996	C	An-/Rückreise	Gesamt	Monatstage
Juli	13	10	23	31
August	14	8	22	31
September	17	6	23	30
	C	An-/Rückreise	Gesamt	Monatstage
Oktober	21	6	27	31
November	23	3	23	30
Dezember	20	6	26	31
	108	39	147	184
1997				
Jänner	21	4	25	31
Februar	14	10	24	28
März	21	5	26	31
April	24	3	27	31
Juni	15	7	22	30
Juli	14	8	22	31
August	17	7	24	31
September	17	5	22	30
Oktober	13	8	21	31

November	12	10	22	30
Dezember	29	2	31	31
	214	76	290	365
Erklärung:				
C	Freie Tage			
Anreise	meist Schlussdienste: Dienstbeginn 19:00 oder 22.00, Abfahrt Z 15:00 oder 16:00			
Rückreise	meist Anfangsdienst: Dienstende 17:00 oder 19:00 Ankunft Z 21:00 oder 23.00			

Den Mietvertrag über die Anmietung der Wohnung in Z habe er nicht mehr finden können und daher den Vermieter gebeten ihm eine Kopie zu übersenden. Die Wohnung in Z habe eine Nutzfläche von ca. 50 m² gehabt und habe aus einem Vorraum, Bad, Wohnzimmer, Küche und Balkon bestanden. Da nur die Küche vom Vermieter beigestellt worden sei, hätten er und seine Lebensgefährtin selbst eine Waschmaschine, eine Wohnwand, ein Doppelbett, einen Kleiderschrank sowie eine Sitzgarnitur angeschafft, die noch heute in Verwendung sei. Er führte weiter aus, dass er und seine nunmehrige Ehefrau bereits im Jahr 1993 eine Garconiere in Z (B-Gasse) bewohnt hätten. Den Mietvertrag werde er sofort nach Erhalt vorlegen. Ferner sei es für seine nunmehrige Ehefrau im Rahmen ihres Beschäftigungsverhältnisses in M "sowieso kein Thema" gewesen ein Zimmer zu bekommen. Im HzT in K sei zwar ein Zimmer vorhanden gewesen, dies sei aber in den seltensten Fällen von seiner Frau bewohnt worden, da sie bis zur gemeinsamen Wohnung in Z nur maximal eine Stunde Fahrzeit gehabt hätte. Den Mietvertrag über die Anmietung der Wohnung A-W-Str. übersandte der Berufungswerber mit 27. September 2004.

Der Referent des UFS- Salzburg lud die Parteien zu einem Erörterungstermin in den Amtsräumen des Finanzamtes S, der am 19. Oktober 2004 in Z abgehalten wurde. In der darüber aufgenommenen Niederschriftlich wurde unter anderem Folgendes protokolliert: Auf die Frage des Referenten des UFS- Salzburg nach seinen Wohnverhältnissen in G gab der Berufungswerber an, dass er an seinem Beschäftigungsort G nur ein Zimmer (Größe 10 bis 16m²) bewohnt habe. Über Befragen der Vertreterin des Finanzamtes, ob die Kosten des vom Berufungswerber in G bewohnten Zimmers der Dienstgeber getragen habe, führte der Berufungswerber aus, dass er diese Aufwendungen (ca ATS 2.000,00 bis 3.000,00 monatlich) bis vermutlich Jänner 1998 (Begründung des Wohnsitzes in Ma) selbst getragen habe. Nach der Geburt der Tochter (Dezember 1997) habe er und seine Frau den Entschluss gefasst, in Ma (ca. 30km von G entfernt) ein Haus zu errichten, welches im November 1998 bezogen worden sei. Das Casino (Sta) in G sei seit 1. Juli 1987 der ständige Beschäftigungsort des

Berufungswerbers gewesen. Auf die Frage des Referenten des UFS- Salzburg, welche Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Z maßgeblich waren, da er seit 1. Juli 1987 in G beschäftigt sei (Sta) und damit G der ständige Beschäftigungsort des Berufungswerber gewesen sei, führte der Berufungswerber aus:

Der Wohnsitz in Z wurde deshalb aufrecht erhalten, weil die Gegend um Z seine Heimat war und deshalb hat der Berufungswerber es auch unterlassen, in G eine passende Wohnung zu mieten oder zu kaufen.

Über Befragen des Referenten des UFS- Salzburg, seit wann er mit seiner nunmehrigen Ehefrau in einer Lebensgemeinschaft gelebt habe, gab der Berufungswerber an, dass er seine spätere Gattin (C.D.) im Jahr 1992 in Z kennen gelernt habe. Zu Beginn hätten beide in einem Personalzimmer des Arbeitgebers der „Gattin“ gewohnt und dann in einer gemeinsamen Wohnung in Z. Über Befragen der Vertreterin des Finanzamtes, ob Frau D. in der Steiermark einen Wohnsitz begründet habe und zwar vor 1992 und ob ein Wohnsitz bis zum Kalenderjahr 1998 in der Steiermark aufrecht gewesen sei führte der Berufungswerber aus, dass Frau D. in der Steiermark lediglich bei ihren Eltern gemeldet gewesen sei aber keinen eigenen Wohnsitz begründet habe. Der Berufungswerber übergab der Vertreterin des Finanzamtes sowie dem Referenten des UFS- Salzburg eine Aufstellung über den beruflichen Werdegang (Lebenslauf) seiner nunmehrigen Ehefrau.

Auf die Frage wer die die Wohnungseinrichtung (Beleuchtungskörper, Waschmaschine, Wohnwand, Doppelbett, Kleiderschrank und Sitzgarnitur) finanziert habe, gab der Berufungswerber an, dass sowohl er als auch Frau D. diese getragen hätten. Über Befragen des Referenten des UFS- Salzburg wer die monatlichen Aufwendungen, wie Miete, Betriebskosten, Strom, Telefon, TV und Reparaturen getragen habe, führte der Berufungswerber nach fernmündlicher Rücksprache mit seiner Ehefrau aus, dass die Miete sowie die Betriebskosten der Wohnung vermutlich gemeinsam getragen worden seien. Der Lebensunterhalt (Lebensmittel etc.) sei meistens von beiden bestritten worden.

Zur Ansicht der Vertreterin des Finanzamtes, dass auf Grund des Lebensalters der Gattin im Zeitpunkt der Begründung der Lebensgemeinschaft (ca. 20 Jahre alt) es für sie nicht schlüssig sei, dass der Berufungswerber als besser verdienender Teil nicht den gesamten Lebensunterhalt bestritten habe, führte der Berufungswerber aus, dass er zwar der besser verdienende Teil gewesen sei (ca ATS 40.000,00 bis 45.000,00 pro Monat) aber auf Grund seiner vorhergehenden Selbständigkeit (Geschäft in Saalfelden) monatliche Kreditrückzahlung von ATS 26.000,00 zu leisten gehabt habe. Diese Rückzahlungen seien mit der Eröffnung einer Parfümerie in Saa (Jänner 1989) und deren Aufgabe (Juli 1991) im Zusammenhang gestanden. Die Idee bzw. der Entschluss ein eigenes Geschäft zu eröffnen habe der Berufungswerber schon lange gehabt. Es hätten ihm aber die finanziellen Mittel gefehlt. Durch

den Eintritt bei seinem jetzigen Arbeitgeber und die ihm gebotenen finanziellen Möglichkeiten, habe er diesen Entschluss im Sommer 1988 in die Tat umgesetzt und sich um entsprechende Finanzierungsmöglichkeiten und Lokalitäten bemüht. Das von ihm in Aussicht genommene Geschäftlokal habe entsprechend dem Betriebszweck (Parfümerie in Saa, M-Gasse) adaptiert werden müssen und konnte erst im Jänner 1989 eröffnet werden. Der Betrieb in Saa sei anfänglich von zwei Bediensteten geführt worden. Der Berufungswerber war immer an seinen freien Tagen (ca. die Hälfte der Woche) im Geschäft tätig gewesen. Seine (nunmehrige) Ehefrau habe zum damaligen Zeitpunkt ca ATS 15.000,00 bis 17.000,00 monatlich verdient und sich unter anderem von der an sie ausbezahlten Abfertigung ein Auto gekauft und dieses bar bezahlt. Die Vertreterin des Finanzamtes führte in Ergänzung zu den Ausführungen des Berufungswerbers aus, dass es für sie auf Grund der vorgebrachten Argumente des Berufungswerbers glaubhaft sei, dass der Lebensunterhalt von beiden Partnern gemeinsam bestritten worden sei.

Auf die Frage des Referenten des UFS- Salzburg, wie die folgende Stellungnahme des Berufungswerber im Rahmen der Beantwortung des Bedenkenvorhaltes

"Zu den Beschäftigungsverhältnissen meiner Frau in M und K kann ich nur sagen, dass es in M auf Grund der kurzen Entfernung (Fahrzeit ca. 20 min) sowieso kein Thema war ein Zimmer zu bekommen. In der T in K war ein Zimmer vorhanden, jedoch in den seltensten Fällen von meiner Frau bewohnt, da auch dort die Fahrzeit max. 1 Stunde ist." – M kein Zimmer? K selten?

zu verstehen sei, führte der Berufungswerber klarstellend aus, dass die Bewohnung eines Zimmers in M auf Grund der kurzen Entfernung zum Wohnsitz in Z nie beabsichtigt gewesen sei. In K hätte seine nunmehrige Ehefrau ein Zimmer gehabt, dieses sei von ihr aber nur sehr selten bewohnt worden. Über Befragung der Vertreterin des Finanzamtes, ob die (nunmehrige) Ehefrau wegen der täglichen Rückkehr zum Wohnsitz das Pendlerpauschale beantragt habe, gab der Berufungswerber nach telefonischer Rücksprache mit seiner Gattin an, dass vermutlich ein Antrag gestellt worden sei.

Zum Mittelpunkt der Lebensinteressen gab der Berufungswerber an, dass er und seine Lebensgefährtin in Z einen Freundeskreis gehabt hätten und mit diesen regelmäßig Kontakt gehabt hätten. Weiters führte er aus, dass er und seine Lebensgefährtin in Z gemeinsam Sport betrieben hätten (Ski fahren und schwimmen).

Die Vertreterin des Finanzamtes führte abschließend aus, dass ihrer Ansicht nach die berufliche Verlassung für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht gegeben sei, weil es dem Berufungswerber auf Grund des langen Zeitraumes (1987 bis 1992) zumutbar gewesen sei seinen Wohnsitz in G zu begründen. Auf Grund dieser Ansicht stellt die Vertreterin des Finanzamtes den Antrag, die im Jahr 1997

gewährten Aufwendungen für die Familienheimfahrten (ATS 16.800,- ds. 7/12 von ATS 28.800,00 höchstzulässige Pendlerpauschale) zu versagen. Sie beantrage daher eine Verböserung.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage wird dem Berufungswerber vom Referenten des UFS- Salzburg eine Frist von einer Woche (bis 27. Oktober 2004) eingeräumt um zu dem Antrag der Vertreterin des Finanzamtes sowie insgesamt zum gegenständlichen Berufsbegehren schriftlich Stellung zu nehmen.

Mit 22. Oktober 2004 übersandte der Berufungswerber eine Kopie des Mietvertrages über die Anmietung der Wohnung in der B-Str., 5. Aus diesem Mietvertrag geht unter anderem hervor, dass die Wohnung eine Nutzfläche von ca. 41 m² gehabt habe und ab 1. September 1993 an C.D. und den Berufungswerber vermietet worden war.

Vor Ablauf des Termins zur Abgabe einer Stellungnahme ersuchte der Berufungswerber um Verlängerung der ihm gewährten Frist. Weiters übersandte er zum Nachweis dafür, dass auch bei ihm das "latente" Risiko einer (zeitlich begrenzten) Versetzung an ein anderes Casino bestanden habe, obwohl G sein "Sta" gewesen sei, einen Auszug aus dem Personalakt eines Arbeitskollegen, der auch noch in den Jahren 1988 und 1995 versetzt worden sei, obwohl dieser im gleichen Jahr wie er in das Unternehmen eingetreten sei. Er führte aus, dass dies auch ihm passieren hätte können und einmal habe er eine Versetzung nur durch Intervention beim Betriebsrat abwehren können.

Innerhalb der verlängerten Frist übersandte der Parteienvertreter eine Stellungnahme sowie die Kopie der ersten Seite eines Mietvertrages über die Anmietung einer Wohnung in G und verwies im Wesentlichen auf seine bisherige Ansicht (LStRL, AÖF 2001/255 zu § 16 RZ 352) sowie auf Doralt, Kommentar zum EStG 1988 (§ 4 Tz 362). Ergänzend führte er aus, dass sich unter Bedachtnahme auf die Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermins die Höhe der zu berücksichtigten Aufwendungen aus Anlass der doppelten Haushaltsführung – ohne Berücksichtigung der Betriebs- und Heizkosten - wie Folgt darstellen würden:

	ATS	ATS
Pendlerpauschale		28.800,00
Kosten der Wohnung in G (Kopie Mietvertrag)	3.000,00 x 12	36.000,00
Gesamt		64.800,00

Es werde daher beantragt, die Aufwendungen in diesem Ausmaß in den streitgegenständlichen Jahren zu gewähren. Aus dem (unvollständig) in Kopie übermittelten Mietvertrag geht hervor, dass der Berufungswerber ab Juli 1997 eine Wohnung in G mit einer Nutzfläche von ca. 24 m² gemietet habe und diese aus einem Wohnraum mit integrierter Küche, Dusche und WC bestand. Die monatliche Miete habe ATS 3.300 (incl. Umsatzsteuer)

sowie anteiligen nicht näher angeführten Betriebs- und Heizkosten betragen. Die Stellungnahme des Berufungswerber, seines Parteienvertreter sowie die an den Referenten des UFS- Salzburg übermittelten Unterlagen (Mietvertrag und die Ausführungen zur "latenten" Versetzungsgefahr) sowie die Einschränkung des Berufsbegehrens wurden der Vertreterin des Finanzamtes übersandt und gegebenenfalls um Übersendung einer Stellungnahme gebeten.

Die Vertreterin des Finanzamtes nahm unter anderem zu dem geänderten Berufsbegehren (S 28.800,00 für Familienheimfahrten nach Z und S 36.000,00 für die Wohnung in der Nähe des Arbeitsplatzes) wie folgt Stellung:

Aufwendungen für Familienheimfahrten und einer zweckentsprechenden Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsplatzes stellen nur dann Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 (Begrenzung der Fahrtkosten ab 1996 auf den höchsten Jahres-Pauschbetrag gemäß § 16 Abs 1 lit c EStG 1988) dar, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, dh wenn aufgrund der auswärtigen Berufstätigkeit ein weiterer Haushalt in der Nähe des Arbeitsortes begründet wird. Aus steuerrechtlicher Sicht wird für einen allein stehenden Arbeitnehmer die Verlegung des Wohnsitzes nach sechs Monaten als zumutbar erachtet, dh Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort können für max. ein halbes Jahr als Werbungskosten beansprucht werden.

Bei Erfüllung der maßgeblichen Voraussetzungen würde die Limitierung der Fahrtkosten auf das höchste Pendlerpauschale plus angemessene Wohnungskosten grundsätzlich korrekt sein, wenn auch der Verweis auf die RZ 352 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, zumal der Berufungswerber nicht überwiegend zum Familienwohnsitz zurückkehrte. Zudem weichen die beantragten monatlichen Mietkosten vom vereinbarten Mietzins lt. nachgereichtem Mietvertrag betreffend die 24 m² - Wohnung in G (Juli 1997) ab. Für den Zeitraum Jänner 1996 bis Juni 1997 wurden die Mietkosten nicht nachgewiesen. Der Mietvertrag, datiert mit 13.9.1993 führt zu keinen neuen Erkenntnissen.

Dass die Verlegung des Wohnsitzes an den bzw. in die Nähe des Beschäftigungsortes des Berufungswerbers infolge drohender Versetzungsmöglichkeit unzumutbar gewesen sein soll, ist für das Finanzamt auch aufgrund der nachgereichten Übersicht betreffend eines Kollegen des Berufungswerbers nicht erkennbar, weil dieser Kollege innerhalb von 20 Jahren lediglich dreimal für max. zwei bis drei Monate(!) versetzt worden ist: 1.4. bis 30.6.1995, 25.12.1987 bis 31.3.1988, 1.4. bis 29.5.1985; Eintrittsdatum 10.11.1984.

Das Dienstverhältnis des Berufungswerbers mit der C.A-AG begann lt. einer Arbeitgeber-Bestätigung vom 29.8.2001 mit 1.10.1984. Bis Mitte 1987 wurde er fünfmal dienstzugeteilt, jedoch durchschnittlich nur für zwei Monate. Seit 1.7.1987(!) ist das CaG jedenfalls als Sta

anzusehen. Der Berufungswerber führt aus, dass er eine Versetzung (wann? Zeitraum?) nach BGn durch „Intervention beim Betriebsrat“ abwehren konnte. Hier stellt sich schon die Frage, weshalb er dieses „Anbot“ nicht annahm, wo sich doch BG in der Nähe von seinem Wohnsitz in Z befindet? Das Finanzamt Z erblickt auch in der Tatsache, dass der Berufungswerber mit seiner Partnerin in der Nähe von G (in Ma, ca. 30 km von G entfernt) – trotz jederzeitiger konkreter Versetzungsmöglichkeit? – dennoch ein Einfamilienhaus errichtete (Fertigstellung November 1998), einen Widerspruch.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass es dem Berufungswerber längst – nämlich schon vor der Begründung einer Lebensgemeinschaft in Z (1992) – zumutbar gewesen wäre, den Wohnsitz in die Nähe seiner Arbeitsstelle zu verlegen. Es waren, wie der Berufungswerber selbst am 19.10.2004 anlässlich des Erörterungstermins angab, private Gründe ausschlaggebend für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Mi bzw. Z (1984 bis 1997), auch die spätere Begründung einer Lebensgemeinschaft (1992) am bisherigen ständigen Wohnsitz fällt in den Bereich der privaten Lebensführung.

Abschließend wird noch einmal auf die ausführliche Darstellung des Sachverhaltes in der Berufungsentscheidung vom 11.1.1999, GZ RV 279.97/1-9/97 für das Kalenderjahr 1995 verwiesen sowie auf folgende aktuelle Berufungsentscheidungen: UFSI GZ RV/0480-I/04 vom 3.11.2004 und UFSG GZ RV/0370-G/03 datiert mit 8.4.2004.

Der Antrag auf Abweisung der Berufungen vom 15.2.2001 gegen die Bescheide vom 18.1.2001 für die Jahre 1996 und 1997 bleibt daher seitens des Finanzamtes aufrecht.

Die Stellungnahme des Finanzamtes wurde dem Parteienvertreter zur Wahrung des Parteiengehörs übersandt und er nahm seinerseits unter anderem folgende Beurteilung vor:

Wichtig erscheint mir allerdings der nochmalige Hinweis auf den Punkt, der leider von der zuständigen Rechtsmittelsachbearbeiterin des FA SZ überhaupt nicht angesprochen wurde, dass aus der Chronologie des beruflichen Werdeganges meines Mandanten, den ich nachfolgend nochmals skizziere, sehr eindeutig erkennbar ist, dass die Voraussetzungen einer **beruflich** veranlassten doppelten Haushaltsführung gegeben waren.

Bereits meinem Vorlageantrag vom 17.9.2001 war als "Anlage I" die Bestätigung des Dienstgebers meines Mandanten, der C.A-AG beigeschlossen, aus der einerseits zu ersehen ist, dass Herr M. in nachfolgenden Casinos beschäftigt war

01.10.1984 bis 30.11.1984	Casino Sa
13.06.1985 bis 31.07.1985	Casino G
01.08.1985 bis 15.09.1985	Casino KI
16.09.1985 bis 30.06.1986	Casino G
01.07.1986 bis 15.09.1986	Casino K
16.09.1986 bis 30.09.1986	Casino G
01.10.1986 bis 24.12.1986	Casino Sa
25.12.1986 bis 15.05.1987	Casino B
ab 1.07.1987 bis laufend	Casino G

und andererseits laut den Bestimmungen der Betriebsvereinbarung der C.A-AG Mitarbeiter der CASAG - entsprechend der betrieblichen Notwendigkeit - jederzeit an einem Ort eingesetzt werden können, an dem sich ein Spielbetrieb der C.A-AG befindet. Belegschaftsintern wird dies als so genanntes "Austroticket" bezeichnet und trifft dies naturgemäß jüngere Mitarbeiter, die in den Beförderungsstufen sich noch am unteren Ende befinden bzw. solche, die noch keine Familie haben. Die Versetzungen bei der C.A.-AG begründen sich natürlich immer wieder in den unterschiedlichen Sommer- und Wintersaisons, was der Dienstgeber aus verständlichen Gründen mit der Betriebsvereinbarung hinsichtlich Dienstort Zuteilung sich offen belässt. Herr M. hat erst im Juni 1992 die vorletzte Beförderungsstufe (=J und B) erreicht, weshalb er vor diesem Zeitpunkt niemals fix mit dem Casino G als Sta rechnen durfte.

Dass sich jetzt im Nachhinein von der Anzahl der Versetzungen her ein Wissensstand zeigt, der zu einer subjektiv anderen Beurteilung führen könnte, darf aber nicht zum Nachteil meines Mandanten ausgelegt werden, da unbestritten sein muss, dass für Herrn M. nachhaltig ein latent drohendes Versetzungsrisiko bestand (siehe auch § 5 der Betriebsvereinbarung der CASAG). Nach der gängigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann einem Dienstnehmer nicht zugemutet werden, dass er seinen Wohnsitz - vielleicht sogar mehrmals - an seinen jeweiligen Dienstort verlegt. In der bereits zitierten Entscheidung (GZ GA 8 - 1623/95) der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland, wurde in einem sehr ähnlich gelagerten Fall, eines Cam unter Würdigung der gängigen Judikatur die beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung erkannt und dem Rechtsmittel vollinhaltlich stattgegeben. Mein Mandant bringt auch in dem erwähnten E-mail ein Beispiel eines Kollegen (K.), der obwohl in derselben Dienststufe, noch im Jahre 1995 eine Versetzung nach Innsbruck hinnehmen musste (Beilage A).

Insbesondere wurde aber in der Stellungnahme des FA SZ vom 9.12.2004 es unterlassen, auf die selbständige Tätigkeit meines Mandanten in der Zeit von Jänner 1989 bis Juli 1991 im Zusammenhang mit der Eröffnung einer Parfümerie in Saa in irgendeiner Form näher einzugehen, obwohl dies bereits in dem Erörterungstermin am 19.10.2004 zur Niederschrift aufgenommen wurde.

Wann bitte sind die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Familienheimfahrten nachhaltig gegeben?

Laut LSt-RIKomm 2002 RZ 354 immer dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, was insbesondere dann der Fall ist, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt bzw. vom Steuerpflichtigen eine weitere Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Diese Aussage wurde durch die jüngst ergangene Judikatur, wie unten angeführt nochmals

konkretisiert. Laut RZ 341 LSt-RI 2002 (wörtlich) ist 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, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-) Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059, VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Aus dem obgesagten in Verbindung mit der nunmehr wiederholt dargelegten Chronologie des beruflichen und privaten Werdeganges meines Mandanten, lässt sich nun mehr klar erkennen, dass die Beschäftigung bei der C.A.-AG - zumindest bis zum Erreichen der vorletzten Beförderungsstufe im Juni 1992 - immer ein latentes Versetzungsrisiko bedeutet hat.

Durch die Aufnahme einer weiteren beruflichen Tätigkeit mit Jänner 1989 in Saa (Parfümeriegeschäft) bis zum Juli 1991 sowie dem Kennen lernen seiner jetzigen Ehegattin Frau D-M im Jahre 1992, mit welcher mein Mandant, wie auch ausführlich in der Niederschrift zum Erörterungstermin vom 19.10.2004 besprochen und festgehalten, in folge eine Lebensgemeinschaft bzw. Ehe eingegangen ist und Frau D-M regelmäßig relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis Z 4 EstG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als € 2.200,-- jährlich erzielt hat (vgl. VwGH 24.4.1996, 96/15/006; VwGH 17.2.1999, 95/14/0059), sind die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung (siehe auch LSt-RI RZ 344) gegeben.

Warum das Finanzamt um jeden Preis die Anerkennung bzw. die Berücksichtigung der beantragten Familienheimfahrten versagen will, erscheint bei der objektiven Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes unverständlich, steht vielleicht jedoch im Zusammenhang damit, dass in den bisherigen Berufungserledigungen die Vorjahre betreffend, unvollständige Sachverhaltsdarstellungen bzw. -ermittlungen als Entscheidungsgrundlagen herangezogen wurden. Auch die Stellungnahme vom 9.12.2004 des FA SZ, weist in gewissen Punkten, wie unten näher ausgeführt, Aussagen und Feststellungen auf, die unrichtig und unklar sind:

- unter anderem wird auf der Seite 2 zweiter Absatz ausgeführt, dass bei Erfüllung der maßgeblichen Voraussetzungen die Limitierung der Fahrtkosten auf das höchste Pendlerpauschale plus angemessene Wohnungskosten grundsätzlich korrekt sei (LSt-RI 2002

RZ 352), jedoch im gegenständlichen Fall nicht zutrifft, zumal der Berufungswerber nicht überwiegend zum Familienwohnsitz zurückkehrte. Wenn das auf den gegenständlichen Fall nicht zutrifft, dann hätte ich bitte gerne erklärt, was unter "überwiegend" zu verstehen ist, wenn schon die LSt-RI 2002 Rz 355 besagen, dass bei verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Dienstnehmern wöchentliche Heimfahrten zu berücksichtigen sind. Die Rechtsmittelsachbearbeiterin des FA wird doch hoffentlich nicht davon ausgehen wollen, dass ein Überwiegen nur dann zutrifft, wenn täglich gefahren wird und selbst wenn, würde natürlich beantragt werden, die nachweislich entstandenen Kosten der "doppelten Haushaltsführung" geltend zu machen.

- Weiters wird in diesem Absatz von einem Mietvertrag datiert mit 13.9.1993 gesprochen, der zu keinen neuen Erkenntnissen führt, was ich gerne glaube, den ein solcher wurde von uns auch nicht vorgelegt. Vorgelegt wurde sehr wohl ein Mietvertrag vom 2. Juli 1997 mit dem auszugsweise die fraglichen Mietkosten nachgewiesen wurden.
- Auf der Seite 2 wird im 4 Absatz von der Rechtsmittelsachbearbeiterin dezidiert festgestellt, dass seit 1.7.1987 das Casino in G jedenfalls als Sta anzusehen ist. Diese Feststellung ist anmaßend und steht im Widerspruch zu den Fakten und objektiven Sachverhalten (siehe einleitende Ausführungen oben).
- Im letzten Absatz der Seite 2 spricht die Rechtsmittelsachbearbeiterin davon, der Berufungswerber hätte anlässlich des Erörterungstermins am 19.10.2004 angegeben, dass private Gründe ausschlaggebend für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Mi bzw. Z (1984 bis 1997) waren und auch die spätere Begründung einer Lebensgemeinschaft (1992) am bisherigen ständigen Wohnsitz in den Bereich der privaten Lebensführung fällt. No Na, aus beruflichen Gründen wird Herr M. seine Lebensgemeinschaft nicht begründet haben, was aber von der Sachbearbeiterin wohlweislich nicht erwähnt wird ist, dass die Lebensgefährtin bzw. jetzige Ehegattin einer Erwerbstätigkeit nachgegangen ist und daraus relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis Z 4 EstG 1988 in Höhe von mehr als € 2.200,-- jährlich erzielt hat.
- Zur fraglichen Versetzung nach Gas, stimmt zwar die geografische Nähe, dennoch ist es gerade in den Wintermonaten nicht möglich jeden Tag um 4 Uhr Morgens Heimfahrten durchzuführen, da es zu diesen Jahreszeiten witterungsbedingt und vor allem durch die Müdigkeit und der Gefahr des Einschlafens zu erfahrungsgemäß immensen Unfallrisiken kommt. Aus diesem Grunde wäre es erst wieder erforderlich geworden in Gas eine Unterkunft (einen doppelten Haushalt zu führen) anzumieten. Begründet in den unterschiedlichen Dienstzeiten der Sas (nur Schlussdienste) gegenüber möglichen "Radldiensten" in den Jas, hätte dies bedeutet, dass für meinen Mandant weit weniger oft die Möglichkeit bestanden hätte nach Hause zu fahren.

Entsprechend den obigen Ausführungen in Verbindung mit den Erörterungen in den Vorschriftsätzen und Eingaben wird beantragt, dem Rechtsmittel gegen die

Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 auf Grundlage des Schreibens vom 9.11.2004 vollinhaltlich stattzugeben.

Die Stellungnahme des Parteienvertreters wurde dem Finanzamt zur Wahrung des Parteiengehörs übersandt. Eine Würdigung durch die Abgabenbehörde erster Instanz ist nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Berufungswerber ist seit Oktober 1984 Bediensteter der C.A-AG. Nach Absolvierung seiner Ausbildung zum Croupier ist er durchgehend seit 1. Juli 1987 im Casino G (Sta) beschäftigt. An seinem seit 1. Juli 1987 ständigen Arbeitsort G hatte der Berufungswerber nur in einem Zimmer bzw. ab Juli 1997 in einer Mietwohnung gewohnt. Nach der meldeamtlichen Bestätigung der St hatte er bis zum Juni 1992 seinen Hauptwohnsitz in Z, St.P, dann in Mi, F-Str.. Im Oktober 1993 verlegte er seinen Wohnsitz von Mi nach Z in die B-Str. bzw. ab Jänner 1995 in die A-W-Str.. Im Jänner 1999 verlegte er seinen Wohnsitz nach Ma (ca. 41 km von seinem Arbeitsort G entfernt – siehe Routenplaner Europa www.de.map.24.com/ Fahrstrecke 8 nach G). Im Jänner 1989 eröffnete er neben seiner beruflichen Tätigkeit als Bediensteter der C.A-AG in Saa (ca. 14 km von seinem damaligen Wohnsitz in Z entfernt) einen Betrieb (Parfümerie), welchen er im Juli 1991 wieder aufgab. Im Jahr 1992 lernte er in Z Frau C.D. kennen, die er im Mai 1997 heiratete. Zu Beginn ihrer Bekanntschaft wohnten beide in einem Personalzimmer des jeweiligen Arbeitgebers von Frau D.. Im September 1993 mieteten Frau D. und der Berufungswerber gemeinsam eine Wohnung in Z. Nach der Geburt der Tochter (Dezember 1997) errichtete das Ehepaar in Ma (ca. 41 km von G entfernt) ein Haus, welches seither als Familienwohnsitz dient. Als Grund für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Z gab der Berufungswerber an, dass die Gegend um Z seine Heimat gewesen ist und er es daher unterlassen hat in G eine passende Wohnung zu mieten oder zu kaufen. In seinen ursprünglichen Anträgen wurden sowohl für das Kalenderjahr 1996 als auch 1997 jeweils ATS 98.256,00 (40 Familienheimfahrten G – Z) begehrt. In der Folge wurde dieses Begehren auf ATS 64.800,00 pro Jahr (Pendlerpauschale und Wohnungskosten für die ab Juli 1997 gemietete Wohnung in G) eingeschränkt.

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).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die – vorübergehende oder ständige – Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben, wenn der Erwerbstätige verheiratet ist, mit seinem Ehepartner einen (Familien) Wohnsitz begründet hat und in der Folge auf Grund einer auswärtigen Berufstätigkeit einen weiteren Haushalt am Arbeitsort begründet (siehe VwGH 29. Jänner 1998, 96/15/0171 unter Hinweis auf Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6, Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters 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 (vgl. beispielsweise VwGH 3. August 2004, 2000/13/0083; 26. Mai 2004, 2000/14/0207).

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung wird einem allein stehenden Arbeitnehmer mit eigener Wohnung am Heimatort es als zumutbar erachtet, seinen Ledigenhaushalt innerhalb einer angemessenen Übergangsfrist ab Beginn des Dienstverhältnisses zum Beschäftigungsort zu verlegen (vgl. VwGH 18. Dezember 1997, 96/15/0259; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102 Stichwort "Familienheimfahrten"). Nach der Verwaltungspraxis wird bei einem allein stehenden Arbeitnehmer eine Übergangsfrist von ca. sechs Monaten in der Regel als ausreichend erachtet, um seinen Wohnsitz zum Beschäftigungsort zu verlegen (Doralt, EStG, Kommentar⁴, § 4 Rz. 353). Behält der Abgabepflichtige seinen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort trotz der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ausschließlich aus

persönlichen Gründen bei, so sind die entstandenen Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig, sondern fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 (Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z. 6 Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung; VwGH 27. Feber 2002, 98/13/0122).

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, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen.

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann auch darin begründet sein, dass der Steuerpflichtige jederzeit mit der Abberufung von seiner Arbeitsstelle rechnen musste. Es reicht aber nicht schon die abstrakte Möglichkeit, von der Arbeitsstelle abberufen zu werden, aus, um die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz zu rechtfertigen. Es muss vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln. Davon kann beispielsweise nicht die Rede sein, wenn der Steuerpflichtige mit der Abberufung von der Arbeitsstelle nicht mit größerer Wahrscheinlichkeit rechnen musste, als im allgemeinen Arbeitnehmer privatwirtschaftlicher Unternehmen mit einem Verlust des Arbeitsplatzes zu rechnen haben (VwGH 31. März 1987, 86/14/0165). Weiters ist in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Oktober 1991, 90/13/0030 hinzuweisen, in dem dieser ausgesprochen hat, dass eine Wohnsitznahme am Arbeitsort selbst bei Vorliegen von bloß einjährigen Verträgen zumutbar sein kann.

Der Berufungswerber führte für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes (Z) an den Ort der Beschäftigung (G) folgende Gründe an:

- Eigene unternehmerische Tätigkeit in der Zeit von Jänner 1989 bis Juli 1991 in der Nähe seines Wohnsitzes Z in Saa
- Lebensgemeinschaft mit Frau D.
- Erwerbstätigkeit und Höhe der Einkünfte der Lebensgefährtin im Rahmen ihrer Dienstverhältnisse
- Abschluss des Mietverhältnisses auf fünf Jahre

- Latent drohende Versetzungsgefahr

Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ab Jänner 1988 und unternehmerische Tätigkeit des Berufungswerbers (Jänner 1989 bis Juli 1991)

Ausgehend von dem zu Grunde liegenden Sachverhalt wäre es dem Berufungswerber nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg nach Ablauf von sechs Monaten ab Aufnahme seiner ständigen Beschäftigung in G - ab **Juli 1987** ist das Casino in G die ständige Arbeitsstätte (Sta) des Berufungswerber geworden, wie dieser im Rahmen des Erörterungstermins ausführte - **und somit ab Jänner 1988** zumutbar gewesen seinen Wohnsitz in die Nähe seines ständigen Beschäftigungsortes G zu verlegen, da er zu diesem Zeitpunkt ledig und allein stehend gewesen ist und die von ihm behauptete "latent" mögliche Versetzung an einen anderen Ort, an dem sein Arbeitgeber ein Casino unterhält zum damaligen Zeitpunkt eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht begründen kann, wie später noch näher ausgeführt wird. Es wäre ihm nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg daher zumutbar gewesen eine seinem Einkommen und seinen Bedürfnissen entsprechende Wohnmöglichkeit (Miet- oder Eigentumswohnung) in der Nähe seiner Arbeitsstätte in G zu suchen. Er hat dies jedoch aus persönlichen Gründen unterlassen, da "die Gegend um Z seine Heimat" gewesen ist, wie er im Rahmen des Erörterungstermins ausgeführt hatte. Weiters hatte er seinen Freundeskreis in Z und nutzte auch die Sportmöglichkeiten (Schi fahren und schwimmen) dieser Region, wie der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermins zu entnehmen ist. Der Berufungswerber hat somit **aus persönlichen Gründen** einen ca. 267 km von seiner Arbeitsstätte entfernt liegenden Wohnsitz **über Jahre** hinweg aufrechterhalten. Er hat durch das Wohnen "in einem Zimmer" in der Nähe seines ständigen Arbeitsortes und damit seit **Juli 1987** einen eigenen (bescheidenen) Haushalt gegründet mit dem er offenbar auch nach Beendigung seiner unternehmerischen Tätigkeit in Saa im Juli 1991 weiterhin sein Auslangen gefunden hat. Selbst wenn diese Zimmer oder die im Juni 1997 gemietete Wohnung in G nicht als eigener Haushalt anzusehen ist, wäre es dem Berufungswerber **zumutbar** gewesen, einen seinem Einkommen entsprechenden eigenen Haushalt am Beschäftigungsort zu begründen, zumal seine Tätigkeit in G auf Dauer ausgelegt war und er von seinem Arbeitgeber auch an keinen anderen Ort versetzt wurde, an denen dieser ein Casino unterhält. Wenn er aber dennoch seinen Wohnsitz in Z beibehalten hat, weil die Gegend um Z die Heimat gewesen ist und er mit seinen Freunden regelmäßg Kontakt habe wollte sowie gerne Sport betrieben hat (Schi fahren und schwimmen), können in der Folge bei einer Änderung der Verhältnisse – wie die Gründung eines Betriebes im Jänner 1989 in der Nähe seines Wohnsitzes Z in Saa, das Eingehen einer Lebensgemeinschaft ab September 1993 in Z und die Heirat im Mai 1997 - keine abzugsfähigen Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung entstehen (VwGH

19. September 1995, 91/14/0227; Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, 3. Auflage, § 4 Tz 352 ff). Daran ändert sich auch nichts, wenn in späteren Jahren Umstände auftreten, die - wenn sie zum Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit bestanden hätten - eine Wohnsitzverlegung grundsätzlich unzumutbar gemacht hätten, wie im gegenständlichen Verfahren die Gründung eines Betriebes im Jänner 1989 sowie das Eingehen einer Lebensgemeinschaft ab September 1993. Dies deshalb, da im Zusammenhang mit der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung im **Zeitpunkt der Aufnahme** der weit entfernten Tätigkeit die berufliche Veranlassung im Sinne der Rechtsprechung, d.h. die **Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes**, zu prüfen ist, wie dies der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen ist (siehe VwGH 29. Jänner 1998, 96/15/0171 unter Hinweis auf Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6, Tz 3 und die dort zitierte Rechtsprechung). Liegt **zu diesem Zeitpunkt** keine Unzumutbarkeit vor, weil der in einem aufrechten Dienstverhältnis stehende Arbeitnehmer keine anderen eigenen Einkünfte (zB aus einem eigenen Gewerbebetrieb) an einem von seinem ständigen Arbeitsort weit entfernt liegenden Ort (Saa ist ca. 281 km von G entfernt) erzielt und dies grundsätzlich eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründen kann, weder verheiratet ist noch in einer Lebensgemeinschaft lebt sondern ledig und allein stehend ist – die betriebliche Tätigkeit (Beginn einer gewerblichen Tätigkeit - Parfümerie) wurde erst im Jänner 1989 begonnen und im Juli 1991 wieder beendet, die Lebensgemeinschaft mit Frau D. wurde erst im September 1993 eingegangen und somit **über zwei Jahre** nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit bzw. **über sechs Jahre** nach Aufnahme der Berufstätigkeit des Berufungswerbers in G begründet - würden Aufwendungen zum damaligen Zeitpunkt solche der Lebensführung darstellen, welche nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Dass in weiterer Folge bestimmte Umstände hinzutreten, welche dann gegen die Zumutbarkeit der Verlegung sprechen könnten, ändert nichts mehr an der ursprünglich privaten Veranlassung der Beibehaltung eines ca. 267 km von der Arbeitsstätte entfernten Wohnsitzes in Z. Selbst wenn man die in der Nähe seines Wohnsitzes Z in Saa von Jänner 1989 bis Juli 1991 ausgeübte unternehmerische Tätigkeit (Parfümerie) als Grund für eine Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung anerkennt und daher einen anderen Prüfungszeitpunkt zur Beurteilung heranzieht, war es dem Berufungswerber nach Ablauf einer Frist von sechs Monaten ab Beendigung seiner unternehmerischen Tätigkeit und damit im **Jänner 1992** zumutbar seinen Wohnsitz an den Ort seiner ständigen Beschäftigung und damit nach G zu verlegen, da er zu diesem Zeitpunkt – **Jänner 1992** – ledig und allein stehend gewesen ist und kein Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung vorgelegen ist. Das vom Berufungswerber mehrfach behauptete "latente" Versetzungsrisiko, welches ihn treffen könnte und er an einen

anderen Ort an dem sein Arbeitgeber ein Casino unterhält versetzt werden könnte, ist im Jänner 1992 kein Grund eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu begründen, da er bereits seit **über vier Jahren** durchgehend in seinem Sta in G beschäftigt gewesen ist und innerhalb dieses Zeitraumes nicht einmal an einen anderen Ort, an dem sein Arbeitgeber Casinos unterhält, versetzt worden ist. Selbst wenn man die Angaben des Berufungswerber hinsichtlich der Suche nach geeigneten Standorten für eine unternehmerische Tätigkeit und den damit verbundenen Vorbereitungshandlungen (Umbau des Geschäftslokales, Sommer 1988) bis zur Beendigung dieser Tätigkeit im Juli 1991 sowie unter Berücksichtigung eines Zeitraumes von mehreren Monaten für die Abwicklung der Geschäftsauflösung (der Berufungswerber hatte nach seinen eigenen Angaben Kreditrückzahlungen in Höhe von ATS 26.000,00 monatlich zu leisten) berücksichtigt miteinbezieht, führt dies zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. Es war dem Berufungswerber, wenn man die neben den Dienstverhältnis ausgeübte betriebliche Tätigkeit und die Vorbereitungshandlungen als Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung – unter gedanklicher Ausklammerung der Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg, dass es dem Berufungswerber bereits im Jänner 1988 zumutbar gewesen ist seinen Wohnsitz nach G zu verlegen - anerkennt, zum gleichen Ergebnis, nämlich dass es dem Berufungswerber **spätestens im Jänner 1992 zumutbar gewesen** ist seinen Wohnsitz an den Ort seiner ständigen Beschäftigung und damit nach G zu verlegen. Der Berufungswerber war bis zum Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit im Jänner 1989 sowie dessen Beendigung im Juli 1991 ledig und allein stehend sowie durchgehend in G beschäftigt gewesen. Mit Beendigung der betrieblichen Tätigkeit in Saa im Juli 1991 ist auch dieser grundsätzlich für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung sprechende Grund weggefallen. Es bleiben nur die vom Berufungswerber im Rahmen des Erörterungstermins angeführten persönlichen Gründe, wie die Gegend um Z ist die Heimat des Berufungswerber, der Freundeskreis und das Nutzen der Sportmöglichkeiten (Schi Fahren und schwimmen) dieser Region, die den Berufungswerber offenbar dazu bewogen haben auch nach Beendigung seiner betrieblichen Tätigkeit einen ca. 267 km von seinem ständigen Arbeitsort G entfernten Wohnsitz in Z aufrecht zu erhalten.

Lebensgemeinschaft ab September 1993

Es führt auch zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung, wenn man – unter gedanklicher Ausklammerung der Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg, dass es dem Berufungswerber bereits im Jänner 1988 zumutbar gewesen ist seinen Wohnsitz nach G zu verlegen - die **im September 1993** eingegangene Lebensgemeinschaft als Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung erachtet, da auch in diesem Zusammenhang die **Unzumutbarkeit der Verlegung** mit der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung im **Zeitpunkt der Aufnahme** der weit entfernten Tätigkeit die berufliche

Veranlassung im Sinne der Rechtsprechung, zu prüfen ist. Im gegenständlichen Verfahren wurde diese Tätigkeit bereits im Juli 1987 in G aufgenommen und durchgehend ausgeübt. Sie wurde auch nicht durch die betriebliche Tätigkeit in dem Zeitraum Jänner 1989 bis Juli 1991 unterbrochen. Der Berufungswerber war im Zeitpunkt des Eingehens der Lebensgemeinschaft im **September 1993 ledig und allein stehend** und bereits über **sechs Jahre** hindurch durchgehend in G beschäftigt gewesen, sodass die **über sechs Jahre später** eingegangene Lebensgemeinschaft nicht als Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung erachtet werden kann, da im Zeitpunkt der vorzunehmenden Prüfung im Jänner 1988 und zwar sechs Monate nach Beginn der ständigen Beschäftigung im Juli 1987 in seinem Sta G keine Lebensgemeinschaft bestanden hat und daher eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht gegeben war. Es bleiben nur die vom Berufungswerber im Rahmen des Erörterungstermins angeführten persönlichen Gründe, wie die Gegend um Z ist die Heimat des Berufungswerber, der Freundeskreis und das Nutzen der Sportmöglichkeiten (Schi Fahren und schwimmen) dieser Region, die den Berufungswerber offenbar dazu bewogen haben einen ca. 267 km von seinem ständigen Arbeitsort G entfernten Wohnsitz in Z aufrecht zu erhalten.

Selbst wenn man die Zeit der betrieblichen Tätigkeit (Parfümerie in Saa) – unter gedanklicher Ausklammerung der Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg, dass es dem Berufungswerber bereits im Jänner 1988 zumutbar gewesen ist seinen Wohnsitz nach G zu verlegen - als Unterbrechung ansieht und einen anderen Zeitpunkt für die vorzunehmende Prüfung als maßgeblich erachtet – **Jänner 1992** – ist damit für den Berufungswerber nichts gewonnen. Der Berufungswerber hat – nach seinen Angaben – seine Lebensgefährtin und spätere Ehefrau im Jahr 1992 kennen gelernt (Frau D. war ab 10. April 1992 in Z beschäftigt, wie ihrem "Lebenslauf" zu entnehmen ist) und ist mit ihr in der Folge eine Lebensgemeinschaft eingegangen, wobei diese nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg im September 1993 (Bezug der ersten gemeinsamen Wohnung in Z) begründet wurde. Das fallweise Zusammensein beim "Kennen lernen" in einem Personalzimmer, welches der Arbeitgeber von Frau D. **ihr** zur Verfügung stellt, weil dies im Fremdenverkehrsgewerbe üblich ist, reicht nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg nicht aus um den typischen Erscheinungsbild einer Lebensgemeinschaft, die im Allgemeinen aus einer Geschlechts- Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft besteht, zu entsprechen. Die Lebensgemeinschaft mit Frau D., wurde nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg erst mit der Anmietung der ersten gemeinsamen Wohnung in der B-Str. in Z **im September 1993** begründet. Dies deshalb, da durch das Bewohnen einer gemeinsamen Wohnung mit einer Nutzfläche von ca. 41 m² auf das Eingehen einer Lebensgemeinschaft geschlossen werden kann, wie diese nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 30. Juni 1994, 92/15/0212 unter Verweis

auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (OGH vom 27. Mai 1988, 3 Ob 61/88) zu verstehen ist (Geschlechts- Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft) und wie diese in der Folge zwischen Frau D. und dem Berufungswerber bestanden hat. In diesem Zusammenhang wird auf die ausführlichen Darlegungen des Berufungswerbers im Rahmen des Erörterungstermins verwiesen. Keine Lebensgemeinschaft ist hingegen der gelegentliche Aufenthalt in einem Personalzimmer des jeweiligen Arbeitgebers von Frau D. von dessen Wohlwollen es letztlich abhängig ist, ob er diese Zusammenkünfte duldet oder nicht. Der Zeitpunkt der Begründung der Lebensgemeinschaft **im September 1993** ist für die Beurteilung, ob aus diesem Grund und ab diesem Zeitpunkt eine Wohnsitzverlegung grundsätzlich unzumutbar wäre deshalb unbeachtlich, da die maßgebliche Prüfung einer möglichen Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit im Juli 1991 und nach Ablauf von sechs Monaten und somit **im Jänner 1992** vorzunehmen ist. Im Jänner 1992 war nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg – unter gedanklicher Ausklammerung der Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg, dass es dem Berufungswerber bereits im Jänner 1988 zumutbar gewesen ist seinen Wohnsitz nach G zu verlegen - dieser mögliche Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht gegeben, da der Berufungswerber ledig und allein stehend gewesen ist. Hinzu kommt noch, dass hinsichtlich des Zeitpunktes ab wann eine Lebensgemeinschaft vorgelegen ist **widersprüchliche Angaben** gemacht wurden. Im Vorlageantrag wurde der 14. Juni 1994 als maßgeblicher Zeitpunkt angegeben während im Rahmen des Erörterungstermins das "Jahr 1992" der maßgebliche Zeitpunkt gewesen sein soll. Aber selbst wenn man ein ganzes Jahr als maßgeblich erachtet und den Angaben des Berufungswerbers Glauben schenkt, dass er seine spätere Ehefrau in Z kennen gelernt hat, kann der Berufungswerber seine spätere Ehefrau erst ab 10. April 1992 in Z kennen gelernt haben, da sie erst ab diesem Zeitpunkt ein Dienstverhältnis in Z hatte. Wenn man daher die Monate ab April 1992 als maßgeblichen Zeitraum erachtet, ändert dies nichts daran, dass die Prüfung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bereits im Jänner 1992 vorzunehmen und im **Jänner 1992** hat keine Lebensgemeinschaft (Geschlechts- Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft) zwischen Frau D. und dem Berufungswerber bestanden, sondern erst **ab September 1993**.

Die Beibehaltung des Wohnsitzes in Z ab Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit im Juli 1991 und unter Berücksichtigung einer Übergangsfrist von sechs Monaten bis Jänner 1992, sowie unter gedanklicher Ausklammerung der Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg, dass es dem Berufungswerber bereits ab Jänner 1988 zumutbar gewesen ist, seinen Wohnsitz nach G zu verlegen, ist daher auf private Motive (die Gegend um Z war die Heimat des Berufungswerber, Freundeskreis, Sportmöglichkeiten) zurückzuführen und die geltend

gemachten Aufwendungen als Kosten der Lebensführung, welche nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, anzusehen. Zu keiner anderen Beurteilung führt daher das Eingehen der Lebensgemeinschaft **im September 1993**, da auch dieser Zeitpunkt **über sechs Jahre** nach dem Zeitpunkt gelegen ist, zu dem die Prüfung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung (**Jänner 1998 bzw. Jänner 1992**) vorzunehmen ist.

Nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg, ist es entbehrlich auf die im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer Lebensgemeinschaft vorgebrachten weiteren Gründe, wie die eigenen Einkünfte der Lebensgefährtin und die Dauer der Mietverhältnisse einzugehen, da diese Gründe nicht bereits im Zeitpunkt der Prüfung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben waren (Jänner 1988 bzw. Jänner 1992). Auch der vom Berufungswerber angeführte Grund – es sei auf Grund der beruflichen Qualifikation und Eignung seiner Lebensgefährtin (Hotelfachfrau und Reisebürofachfrau) eine Übersiedlung nach G nur schwer möglich gewesen – , ist zur Beantwortung der Frage, ob auf Seiten des Berufungswerbers die mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Aufwendungen durch eine berufliche Veranlassung überlagert werden, nicht von Bedeutung (siehe VwGH 20. April 2004, 2003/13/0154).

Latentes Versetzungsrisiko

Als weiterer Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wurde mehrfach angeführt, dass aus § 5 der Dienstverwendung mit der Überschrift "Leistungsort" unmissverständlich hervorgehe, dass die im Spielbetrieb beschäftigten Arbeitnehmer nach Beratung mit dem zentralen Betriebsrat und den örtlichen Betriebsratsvorsitzenden jederzeit an einem anderen Ort eingesetzt werden könnten. Der Berufungswerber habe erst im Juni 1992 die vorletzte Beförderungsstufe (J und B) erreicht, weshalb er vor diesem Zeitpunkt niemals fix mit dem Casino G als Sta rechnen durfte. Dass sich jetzt im Nachhinein von der Anzahl der Versetzungen her ein Wissensstand zeige, der zu einer subjektiv anderen Beurteilung führen könne, dürfe aber nicht zum Nachteil des Berufungswerbers ausgelegt werden.

Auch die Angaben, ab wann für den Berufungswerber G der ständige Beschäftigungsort gewesen ist, **sind widersprüchlich**. Im Verfahren bisher sowie im Rahmen des Erörterungstermins (19. Oktober 2004) führte der Berufungswerber unmissverständlich aus, dass das Casino in G seit 1. Juli 1987 sein ständiger Beschäftigungsort und damit sein Sta gewesen ist. Nach den Ausführungen des Parteienvertreters (Schriftsatz vom 13. Jänner 2005), soll dies erst ab Juni 1992 der Fall gewesen sein. Es ist für den Referenten des UFS- Salzburg unverständlich, dass entgegen den bisherherigen Ausführungen aber insbesondere nur ca. drei Monate nach dem Erörterungstermin behauptet wird, dass das Casino in G erst ab Juni 1992 das Sta (ständige Beschäftigungsort des Berufungswerber) gewesen sein soll, da der Berufungswerber selbst als derjenige der dies als einziger zuverlässig angeben kann niederschriftlich angab, dass das Casino in G bereits ab Juli 1987 sein Sta und damit sein

ständiger Beschäftigungsort gewesen ist. Verständlich ist diese Behauptung nur vor dem Hintergrund, dass damit offenbar der Zeitpunkt der Prüfung für die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung auf Juni 1992 verschoben werden sollte.

Tatsache ist, dass der Berufungswerber **seit Juli 1987 kein einziges Mal** – weder in dem Zeitraum Juli 1987 bis Juni 1992 noch irgendwann später – von seinem Arbeitgeber an einem Ort **versetzt worden ist**, an dem dieser Casinos unterhält, sodass auch das behauptete "latente" Versetzungsrisiko jederzeit an einen anderen Ort versetzt zu werden, im gegenständlichen Verfahren kein Grund ist eine Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung von Z an den Tätigkeitsort G zu begründen. Wenn der Parteienvertreter ausführt, man habe jetzt einen besseren Wissenstand im Hinblick auf die Anzahl der Versetzungen und dieser Wissensstand dürfe dem Berufungswerber nicht zum Nachteil gereichen, so ist darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber auch vor dem behaupteten Erreichen der vorletzten Beförderungsstufe im Juni 1992 und damit bereits ca. **fünf Jahre** durchgehend in G beschäftigt gewesen und innerhalb dieses Zeitraumes nie an einen anderen Ort, an dem sein Dienstgeber ein Casino unterhält, versetzt worden ist. Es reicht nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg dieser Zeitraum von beinahe **fünf Jahren** aus um beurteilen zu können, ob es dem Berufungswerber – unter gedanklicher Ausklammerung der Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg, dass es dem Berufungswerber bereits **im Jänner 1988** zumutbar gewesen ist seinen Wohnsitz nach G zu verlegen sowie weiters unter gedanklicher Ausklammerung der betrieblichen Tätigkeit in Saa (Jänner 1989 bis Juni 1991) nach dem ihm eine Wohnsitzverlegung **im Jänner 1992** zumutbar gewesen wäre – auch unter dem "latent" drohenden Versetzungsrisiko zumutbar gewesen ist seinen Wohnsitz an den Ort seiner Arbeitsstätte zu verlegen.

Weiters ist dem Argument des "latenten Versetzungsrisikos" zu entgegen, dass von einem zukünftigen Croupier eine hohe Mobilität (siehe www.casinos.at/ – Unternehmen - Karriere Croupier) gefordert wird, sodass es bereits bei Beginn der Tätigkeit in diesem Unternehmen für jeden potentiellen späteren Croupier evident ist, dass neben der geistigen Mobilität auch auf Grund der verschiedenen Betriebsorte seines Arbeitgebers ein Wohnsitzwechsel mit dieser Tätigkeit verbunden sein kann. Dass sich diese Wohnsitzwechsel nach Absolvierung der Ausbildung – im Allgemeinen **zwei bis drei Jahre** - und ab dem Einsatz als vollwertiger Mitarbeiter (siehe www.casinos.at – FAQ) **aber** auf unter Umständen kurzfristige Wechsel an andere Standorte beschränken – nach der Diktion des Berufungswerbers das sogenannte "Austroticket" -, und noch dazu eine beabsichtigte kurzfristige Versetzung erst nach Beratung mit dem zentralen Betriebsrat und den örtlichen Betriebsratsvorsitzenden möglich ist und dadurch eine Versetzung auch verhindert werden kann, wie dies beim Berufungswerber der Fall gewesen ist, ist nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg nicht davon auszugehen,

dass der Berufungswerber jederzeit mit einer Abberufung vom Sitz seines Sta rechnen musste, wie dies die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fordert (siehe VwGH 31. März 1987, 86/14/0165). Selbst wenn eine kurzfristige Versetzung tatsächlich erfolgt wäre, wie der Berufungswerber dies durch die Vorlage der Versetzungsdaten des Kollegen K. nachgewiesen hat, war dessen Versetzung nur kurzfristig und hinderte diesen Bediensteten offenbar nicht daran einen Wohnsitz am Ort seiner Tätigkeit in G zu begründen auch wenn er nach **sieben Jahre** durchgehender Beschäftigung in G (1. April 1988 bis 31. März 1995) für drei Monate (1. April 1995 bis 30. Juni 1995) nach I versetzt wurde um nach Ablauf dieser drei Monate wieder an seinen ständigen Beschäftigungsort G tätig zu werden. Im Übrigen hat auch der Berufungswerber diesen Weg gewählt und in der Nähe seines Tätigkeitsortes in Ma (Fahrstrecke ca. 41 km) ein Haus errichtet und mit seiner Familie einen Wohnsitz begründet. Er hat sich auch nicht durch das "latent" drohende Versetzungsrisiko verbunden mit mehrmaligen Wechsel der Wohnsitze, wie im Vorlageantrag zwar behauptet wurde aber in dem Zeitraum Juli 1987 bis September 1993 und danach nie eingetreten ist, davon abschrecken lassen einen Wohnsitz in der Nähe seines Beschäftigungsortes zu begründen. Wenn der Berufungswerber weiter ausführt, dass auch ihm wie dem Kollegen K. eine Versetzung gedroht habe und er dies nur durch Intervention des Betriebsrates abwenden konnte, so ist damit für den Standpunkt des Berufungswerbers nichts gewonnen. Einerseits wurde der Berufungswerber nicht versetzt und andererseits liegt bei einer kurzfristigen Versetzung nach Jahren der ständigen Beschäftigung an einem Ort und der Rückkehr an seinem ständigen Arbeitsort nach einer kurzfristigen Versetzung, kein Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung im Zeitpunkt der Aufnahme der ständigen Beschäftigung vor, wenn bezogen auf das Beispiel des Kollegen K. innerhalb eines Zeitraumes von über 16 Jahren (April 1988 bis November 2004) nach Beendigung seiner Ausbildung (November 1984 bis März 1988) nur eine kurzfristige Versetzung nach sieben Jahren erfolgt ist. Außerdem besteht nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg bei einer kurzzeitigen Versetzung von drei Monaten kein Unterschied, ob der Berufungswerber – unter der gedanklichen Annahme er sei tatsächlich kurzfristig versetzt worden – von seinem Arbeitgeber von seinem ständigen Arbeitsort bzw. Wohnsitz G oder von seinem ca. 267 km entfernt gelegenen aus persönlichen Gründen aufrecht erhaltenen Wohnsitz in Z aus kurzfristig versetzt wird. In beiden Fällen (Arbeitsort und Wohnsitz in G sowie Wohnsitz in Z) muss der Berufungswerber seine Wohnsitze für kurze Zeit verlassen um an den ihm von seinem Arbeitgeber zugewiesenen Arbeitsort (z.B. Felden am Wörthersee oder Seefeld in Tirol) seiner Dienstverpflichtung nachzukommen. Hinzu kommt noch, dass der Berufungswerber – entgegen seiner sonst in diesem Verfahren an den Tag gelegten Bestreben auch noch nach einem Jahrzehnt Unterlagen vorzulegen, die seinen Standpunkt untermauern können sowie

seine Angaben so präzise wie möglich zu machen – es völlig verabsäumt hat, auszuführen und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen – dies wäre um glaubwürdig zu sein geboten und auch zumutbar gewesen -, wann ihn diese ohnehin nur kurzfristige Versetzung nach BG innerhalb eines Zeitraumes von 17 Jahren (Juli 1987 bis Juni 1992 und Juli 1992 bis November 2004) gedroht habe und die er durch Intervention beim Betriebsrat abwenden konnte.

Fest steht, dass der Berufungswerber bezogen auf den Zeitraum Juli 1987 bis Juni 1992 und auch nicht zu dem Zeitpunkt an dem die Prüfung der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung vorzunehmen ist – **im Jänner 1988 bzw. Jänner 1992** – nicht einmal an einen anderen Ort, an dem sein Arbeitgeber ein Casino unterhält, versetzt worden ist. Nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg ist auch nicht ein "latent" drohendes Versetzungsrisiko vorgelegen, durch welches sich der Berufungswerber veranlasst gesehen mag seinen ca. 267 km von seinem ständigen Beschäftigungsort G entfernt gelegenen Wohnsitz in Z **über Jahre hinweg** aufrecht zu erhalten, außer private Gründe (Heimatverbundtheit, Freundeskreis und Sportmöglichkeiten dieser Region) waren für die Beibehaltung dieses Wohnsitzes maßgeblich.

Wenn der Parteienvertreter in seiner Stellungnahme auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 355) verweist und daraus schließt dass Familienheimfahrten als Aufwendungen zu gewähren wären, ist einerseits darauf zu verweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat nicht an die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien gebunden ist und andererseits können auch nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 354) Familienheimfahrten nur dann als Aufwendungen gewährt werden, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Das diese im gegenständlichen Verfahren vorlägen, hat aber die Abgabenbehörde erster Instanz verneint.

Pendlerpauschale

Werbungskosten sind auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km 28.800 S jährlich als Pauschbetrag berücksichtigt (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988) BGBl.Nr. 400/1988 idF BGBl.Nr. 297/1995 (bis 30. 04. 1996) und BGBl.Nr. 400/1988 idF BGBl.Nr. 201/1996 (ab 1. Mai 1996).

Voraussetzung für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 ist ua, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum **ÜBERWIEGEND** zurückgelegt wird (siehe VwGH vom 19. September 1995, 91/14/0227 unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-

Handbuch: EStG 1988, § 16 Tz 50). In zeitlicher Hinsicht wird daher für den Lohnzahlungszeitraum gefordert, dass die entsprechenden Verhältnisse überwiegend gegeben sein müssen. Unter der Annahme, dass ein Kalendermonat 20 Arbeitstage umfasst, steht daher das Pendlerpauschale nur zu, wenn im Kalendermonat an mehr als zehn Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird.

In seinen ursprünglichen Anträgen wurden sowohl für das Kalenderjahr 1996 als auch 1997 je 40 Familienheimfahrten G – Z - G begehrt, sodass der Berufungswerber ca. dreimal im Monat diese Strecke zurücklegte. Seine Aufstellung der An- und Rückreise von G nach Z und zurück, ergibt, dass der Berufungswerber im Zeitraum Juli bis Dezember 1996 bzw im Jahr 1997 die Strecke G – Z – G insgesamt 18,5 bzw. 38 mal zurücklegte (lt. Angabe des Berufungswerber für An- und Rückreise 39 bzw. 76 Tage). Aus der Aufstellung des Berufungswerber ergibt sich somit zweifelsfrei, dass er in den angeführten Monaten (Lohnzahlungszeiträumen) **nie überwiegend** (Maximal fünf Fahrten und Minimum eine Fahrt hin und zurück) die Strecke Wohnung (Z) – Arbeitsstätte (G) – Wohnung (Z) rücklegte.

Die Abgabenbehörde erster Instanz ist daher gesetzeskonform vorgegangen, indem sie das Pendlerpauschale nicht berücksichtigte.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1996 und 1997 waren daher abzuweisen und das Jahr 1997 betreffend abzuändern. Die Berufungen waren abzuweisen und eine Abänderung vorzunehmen, da nach Ansicht des Referenten des UFS- Salzburg die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht vorliegen. Es können daher auch nicht die von der Abgabenbehörde erster Instanz gewährten Familienheimfahrten für den Zeitraum Juni bis Dezember 1997 gewährt werden, da der Zeitpunkt der Prüfung der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung im Zeitpunkt der Aufnahme der auswärtigen Beschäftigung und unter Berücksichtigung eines sechsmonatigen Zeitraumes und damit im Jänner 1988 bzw. im Jänner 1992 vorzunehmen ist. Umstände, die in späteren Jahren auftreten, die – wenn sie zum Zeitpunkt der Aufnahme der auswärtigen Tätigkeit bestanden hätten – eine Wohnsitzverlegung grundsätzlich unzumutbar gemacht hätten, führen nicht dazu, dass ab Eintreten dieser Änderungen (Verehelichung im Mai 1997) abzugsfähige Aufwendungen vorliegen.

Im Zeitpunkt der Aufnahme seiner ständigen Beschäftigung in G, im Juli 1987 und unter Berücksichtigung eines sechsmonatigen Zeitraumes und damit **im Jänner 1988** sowie im Juli 1991 – unter gedanklicher Ausklammerung, dass die Verlegung des Wohnsitzes bereits im Jänner 1988 zumutbar gewesen ist – und unter Berücksichtigung eines sechsmonatigen Zeitraumes und damit **im Jänner 1992** war es dem Berufungswerber zumutbar seinen Wohnsitz von Z an seinen ständigen Beschäftigungsort G zu verlegen, da der Berufungswerber sowohl **im Jänner 1988** als auch **im Jänner 1992**

- ledig und allein stehend war,
- nur nicht selbständig in G tätig gewesen ist,
- diese Beschäftigung in G auf Dauer ausgelegt war,

und weder **im Jänner 1988** noch **im Jänner 1992**

- verheiratet war,
- noch eine Lebensgemeinschaft bestand

sowie weder **im Jänner 1988** noch **im Jänner 1992**

- auch kein anderer Grund, wie ein Versetzungsrisiko, bestand

den ca. **267 km von seinem ständigen Arbeitsort G** entfernt gelegenen Wohnsitz in Z aufrecht zu erhalten, es sei denn **private Gründe**, wie die Heimatverbundenheit, der zu betreuende Freundeskreis und die Sportmöglichkeiten (Schi fahren und schwimmen) in seiner Heimat den Berufungswerber offenbar dazu bewogen diesen Wohnsitz **über Jahre** hinweg aufrecht zu erhalten.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1996 und 1997 waren daher abzuweisen und das Jahr 1997 betreffend abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 11. Mai 2005