



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 24. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch AR Karl Amring, vom 28. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2007 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

In ihren, dem Finanzamt am 19. Mai 2009 übermittelten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung der Jahre 2007 und 2008 machte die, die ungarische Staatsbürgerschaft besitzende und einen Wohnsitz in K innehabende Bw. für das Jahr 2007 unter dem Titel Pendlerpauschale einen Betrag von 364 € bzw. für die Jahre 2007 und 2008 aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung Beträge im Ausmaß von 1.156,60 € sowie von 7.023 € als Werbungskosten geltend.

Aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 geht hervor, dass sich der aus der doppelten Haushaltsführung rekrutierende Betrag von 1.156,60 € aus zwei Monatsmieten von 668 € sowie dem Höchstausmaß an Fahrtkosten für die Monate November und Dezember 2007 von 488,50 € zusammensetzt.

Mit Vorhalt vom 27. Mai 2009 wurde die Bw. aufgefordert nachstehende Punkte aufzuklären bzw. belegmäßig nachzuweisen:

- a. Nachweis der Höhe der Einkünfte des (Ehe)Partners am Familienwohnsitz;
- b. Vorlage einer Familienstandbescheinigung;
- c. Belegmäßiger Nachweis der entstandenen Fahrtkosten sowie im Falle der Benutzung eines eigenen KFZ die Vorlage einer Kopie des Zulassungsscheines bzw. ein Nachweis über die Höhe der Anschaffungskosten,
- d. Vorlage des E 9 des Lebensgefährten;
- e. Kopie des Mietvertrages für die Wohnung in Österreich bzw. eine Ablichtung des Dienstvertrages.

Im Antwortschreiben der Bw. wurde ein am 23. Oktober 2007 unterfertigter, den Arbeitsbeginn mit 1. November 2007 ausweisender Dienstvertrag sowie eine mit 1. November 2007 schlagend werdende Reservierungsbestätigung für eine Wohneinheit in X vorgelegt.

Ein Auszug aus dem Routenplaner ViaMichelin dokumentiert, dass die Bw. in den Monaten Februar bis Mai 2007 bzw. von Juli bis zum September 2007 eine einfache Fahrstrecke von ihrem vormaligen, in Y domizilierten Dienstgeber zu ihrem in K gelegenen Wohnsitz im Ausmaß von 26 Km zurücklegen habe müssen.

Aus einer weiteren Aufstellung betreffend die in den Monaten November und Dezember 2007 unternommenen Heimfahrten von der in 1220 Wien gelegenen Adresse der Arbeitsstätte nach K mit dem auf den Namen der Bw. zugelassenen PKW geht hervor, dass eine Gesamtdistanz (die einfache Fahrstrecke lautet gemäß Routenplaner auf 121 Km) von 1936 Km zurückgelegt worden seien, respektive unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeld von 0,38 € ein Gesamtaufwand von 735,68 € entstanden sei.

Was nun die Bescheinigung des Familienstandes anlangt, wurde seitens der Bw. eine von Herrn BB unterfertigte Bestätigung des Inhalts wonach seit dem Jahr 2006 eine Partnerschaft zur Bw. besthehe respektive dieser seit 2007 in einem gemeinsamen Haushalt in K, Vstraße 1 lebe, vorgelegt.

Den jeweils mit 12. Juni 2009 datierten Bescheinigungen mit der Nummer E 9 ist zu entnehmen, dass Herr B in Ungarn mit den Einkünften aus Arbeitslohn von 1.572.000 HUF (2007) bzw. von 1.649.000 HUF (2008) der Besteuerung unterlegen ist.

Schlussendlich wurde eine mit 21. Februar 2008 datierte Bestätigung aus dem Zentralmelderegister, des Inhalts, wonach die Bw. an diesem Tag einen Nebenwohnsitz in X begründet hat, vorgelegt.

In weiterer Folge gelangte im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2007 für die Monate Februar bis Mai, Juli bis September sowie November und Dezember aus dem Titel der Fahrten zwischen der/den Arbeitsstätte(n) zum Familienwohnsitz der Bw. im Ausmaß des großen Pendlerpauschale ein Gesamtbetrag von 1.140,25 € zum Ansatz, wobei diese Gestion des Finanzamtes zur Folge hatte, dass der Bw. sowohl die entrichteten Sozialversicherungsbeiträge im Höchstausmaß von 110 €, als auch die auf die laufenden Bezüge entfallende Lohnsteuer in Form der Festsetzung einer (höchst möglichen) Gutschrift von 888,01 € erstattet wurden.

Betreffend die Veranlagung für das Jahr 2008 vertrat die Abgabenbehörde erster Instanz die Ansicht, dass angesichts des Familienstandes der Bw. als ledige Person die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung für sechs Monate ab der amtlichen Meldung im Bundesgebiet (21. Februar 2008) bis zum Juli 2008 im Gesamtbetrag von 3.548,25 € (dieser Betrag resultiert aus dem Ansatz von sechs Monatsmieten von 2.046 € sowie dem Ansatz von sechs Familienheimfahrten im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales von 1.502,25) als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Gegen die mit jeweils 28. Juli 2009 datierten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 wurde mit Schriftsatz vom 24. August 2009 Berufung erhoben und hierbei begründend ausgeführt, dass in Anbetracht der Tatsache, dass die Bw. in einer festen Partnerschaft lebe die aus der doppelten Haushaltsführung herrührenden Aufwendungen gegebenenfalls über einen Zeitraum von sechs Monaten hinaus als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Im Zuge ergänzender Ermittlungen wurde die Bw. mit Vorhalt vom 3. Dezember 2009 aufgefordert, sowohl die gemeinsame Meldung am ungarischen Wohnsitz belegmäßig nachzuweisen, respektive das Vorliegen eines Mehraufwands des beibehaltenen eigenen Haushalts darzutun.

Dem mit 2. Februar 2010 datierten Antwortschreiben der Bw. wurde neben einer aus dem Februar 2010 stammenden Rechnung der ungarischen Telekom die beglaubigte Übersetzung einer Wohnanschriftenbestätigung des Urkundenamtes K beigelegt, aus welcher hervorgeht, dass Herr BB mit 10. Juni 2009 an der Adresse K , VStrasse 1 gemeldet sei.

Die gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 gerichtete Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 1. April 2010 als unbegründet abwiesen.

Während für das Jahr 2007 das Finanzamt auf den Umstand verwies, dass der Bw. mittels des bekämpften Bescheid bereits die höchstmögliche Gutschrift an Einkommensteuer erstattet worden sei, wurde in Bezug auf das Jahr 2008 auf den Umstand des nichtnachgewiesenen Mehraufwandes für den beibehaltenen Haushalt verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 9. April wurde gegen vorangeführte Berufungsvorentscheidungen ein Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht, wobei in der Begründung desselben auf den Umstand, der bereits am 2. Februar 2010 erfolgten Nachrechnung der vom Finanzamt abverlangten Belege hingewiesen wurde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Festgestellter Sachverhalt**

Bei der Beurteilung des gegenständlichen Falles geht der unabhängige Finanzsenat von nachstehend festgestelltem Sachverhalt aus:

Die im gesamten Streitzeitraum in nichtselbständigen Dienstverhältnissen zu in Österreich domizilierten Arbeitgebern stehende und ihren Hauptwohnsitz in K , VStraße 1 innehabende Bw. nahm mit Beginn 1. November 2007 eine in X gelegene Wohnung in Bestand, wobei diese mit dem Tag der amtlichen Meldung, sprich dem 21. Februar 2008 den Nebenwohnsitz bildete.

Im Zuge des Verwaltungsverfahrens hat die die Bw. den Nachweis erbracht, dass ihr Lebensgefährte Herr B in den Jahren 2007 und 2008 mit seinen Einkünften aus Arbeitslohn der Besteuerung in Ungarn unterlegen ist, dessen ungeachtet dieser jedoch gemäß vorgelegter Wohnanschriftsbestätigung erst mit 10. Juni 2009 seinen Wohnsitz an der Adresse in K , VStraße 1 begründet hat.

Bezogen auf den ob Beibehaltung des ungarischen Wohnsitzes nachweisbar anfallenden Mehraufwand hat die Bw. eine aus dem Februar 2010 stammende Telefonrechnung vorgelegt.

#### **2. Rechtliche Würdigung**

Der unter Punkt 1 festgestellte Sachverhalt ist wie nachstehend zu würdigen:

##### **2.1. Gesetzestext und allgemeine Ausführungen**

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

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge

bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung 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. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange 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 einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (vgl. VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018). Solche Ursachen müssen aber aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind (vgl. beispielsweise VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; 20.4.2004, 2003/13/0154; 26.5.2004, 2000/14/0207).

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist in diesem Sinne beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden kann.

Kosten für doppelte Haushaltsführung stellen dann Werbungskosten dar, wenn die doppelte Haushaltsführung berufsbedingt ist (vgl. z.B. Doralt, EStG 9, § 16 Tz 220 und die dort zit. Judikatur). Als Werbungskosten kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss (vgl. VwGH 23.5.2000, 95/14/0096). Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Berufsort ist das Vorliegen eines Mehraufwandes. Von einem Mehraufwand kann aber dann nicht gesprochen werden, wenn die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit für den Steuerpflichtigen mit keinerlei Kosten (z.B. Wohnmöglichkeit bei den Eltern) verbunden ist (vgl. VwGH 16.3.1988, 87/13/0200).

## **2.2. Frühest möglicher Zeitpunkt des Vorliegens einer doppelten Haushaltsführung**

Nach dem Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates kann vom Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung erst im Zeitpunkt der Begründung eines (weiteren) Haushaltes am Ort der Beschäftigung die Rede sein.

Angesichts der Tatsache, dass – nach dem Verwaltungsgeschehen - die Meldung eines Nebenwohnsitzes der Bw. im Bundesgebiet nachweislich erst mit 21. Februar 2008 erfolgt ist, korrespondierend damit und in Übereinstimmung mit den Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz im Einkommensteuerbescheid 2008 ein aus vorgenanntem Titel herrührender Werbungskostenabzug frühestens ab diesem Zeitpunkt denkmöglich ist.

### **2.3. Auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung bzw. vorübergehende doppelte Haushaltsführung**

Im Zusammenhang mit der Anerkennung der Aufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung (Aufwendungen für die Wohnungsmiete am Ort der Beschäftigung, Anzahl der Familienheimfahrten etc.) wird sowohl nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, als auch nach der Verwaltungspraxis danach differenziert, ob die doppelte Haushaltsführung, ob Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung auf Dauer angelegt ist, bzw. ob nach den Gegebenheiten des Einzelfalls wegen Nichterfüllung nämlicher Tatbestandsvoraussetzungen lediglich von einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung gesprochen werden kann.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist in nachstehend dargelegten Sachverhaltskonstellationen unzumutbar:

Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (z.B. bei einem Bauarbeiter, bei saisonal Beschäftigten oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.02.1999, 95/14/0059). Eine ständig wechselnde Arbeitsstätte liegt nicht mehr vor, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde.

Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).

Solange auf Grund fremdenrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich ist (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0127; VwGH 24.09.2007, 2007/15/0044).

Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie

aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht aus. Es ist davon auszugehen, dass bei volljährigen Kindern (ausgenommen z.B. bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr besteht (zur Volljährigkeit siehe Rz 1407).

Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor oder sind sie weggefallen (z.B. (Ehe)Partner beendet seine berufliche Tätigkeit), können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsstandort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden eines Wohnsitzes) im Einzugsbereich des Beschäftigungsstandortes orientiert. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.04.1986, 84/14/0198).

Im Allgemeinen wird aber – so die weiteren Ausführungen in der Rz 346 der LStR 2002 –, für verheiratete, in eheähnlicher Gemeinschaft oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebende Arbeitnehmer ein Zeitraum von **zwei Jahren**, für allein stehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von **sechs Monaten** ausreichend sein. Was nun die Anzahl der anzuerkennenden Familienheimfahrten anlangt, so wird in der Verwaltungspraxis die Auffassung vertreten, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen für einen vorübergehende doppelten Haushaltsführung bei einem verheirateten bzw. in Partnerschaft lebenden Steuerpflichtigen wöchentliche Heimfahrten für den Zeitraum von zwei Jahren anzuerkennen sind, während bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen das monatliche Aufsuchen des Heimatortes für den Zeitraum von sechs Monaten als ausreichend erachtet wird (in diesem Zusammenhang ist auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.9. 1987, 87/14/0066 zu verweisen).

Bezogen auf den vorliegenden Fall bedeuten vorstehende Ausführungen, dass bei der Bw. ob evidenter Maßen Nichterfüllung der an oberer Stelle dargelegten Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung, (lediglich) der Tatbestand der vorübergehenden doppelten Haushaltsführung verwirkt ist.

In weiterer Folge hatte nunmehr für die Abgabenbehörde zweiter Instanz - ausgehend von dem im Streitzeitraum als erwiesen anzusehenden Familienstand der Bw. – das Ausmaß der anzuerkennenden Aufwendungen für die Wohnung am Beschäftigungsstandort, als jenes der anzuerkennenden Familienheimfahrten festzulegen.

Ausgehend von den im Verwaltungsverfahren nachgereichten, dem Inhalt der vom Partner der Bw ausgestellten Bestätigung widersprechenden amtlichen Wohnanschriftsbestätigung, der gemäß Herr B erst seit dem 10. Juni 2009 Adresse in K , VStrasse 1 gemeldet ist, ist nach dem Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates als Indiz dafür zu werten, dass die nach den Angaben ab dem Jahr 2007 bestehende Partnerschaft tatsächlich erst im Jahr 2009 und somit außerhalb des Streitzeitraumes begründet worden ist.

Vorgenannte Schlussfolgerung liegt darin begründet, dass der vom Urkundenamt K ausgestellten Bestätigung ob Nichtvorliegens eines Interessengegensatzes zur Person der Bw. gegenüber der von Herrn B erstellten Familienstandsbestätigung die höhere Beweiskraft beizumessen ist bzw. dass diese die tatsächlichen Verhältnisse in schlüssiger Art und Weise widerspiegelt.

Demzufolge war es nicht zu beanstanden, dass das Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2008 die Bw. in Bezug auf den Familienstand als allein stehend eingestuft und in Folge dessen für den Zeitraum Februar 2008 bis Juli 2008 sowohl sechs Monatsmieten für die Wohnung am Dienstort, als auch Aufwendungen für sechs Familienheimfahrten auf Basis des höchstmöglichen Pendlerpauschales als Werbungskosten anerkannt hat.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 gerichtete Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Betreffend das gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 gerichtete Rechtsmittel ist die Bw. schon um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Erwägungen unter Punkt 2.2. der Berufungsentscheidung sowie die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 1. April 2010 zu verweisen.

In Ansehung obiger Ausführungen war daher wie im Spruch zu befinden.

Wien, am 29. Jänner 2013