



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 4

GZ. RV/0032-L/13

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MMag. F W, Adresse, vertreten durch WT B Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Adresse1, vom 16. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 16. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2006 neben nicht strittigen Aufwendungen den Betrag von 13.600 € als Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung.

Mit **Vorhalt vom 24. Jänner 2012** ersuchte das Finanzamt den Abgabepflichtigen sämtliche Belege und Rechnungen der beantragten Aufwendungen und die erhaltenen Ersätze nachzureichen.

Mit der **Vorhaltsbeantwortung vom 8. Februar 2012** legte der Abgabepflichtige Belege hinsichtlich der Sonderausgaben, Reisekostenaufstellung und diverse Belege hinsichtlich der beantragten doppelten Haushaltsführung vor.

Im **Einkommensteuerbescheid 2006 vom 16. Februar 2012** wurden die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung vom Finanzamt nicht anerkannt. Begründend führte das Finanzamt an, dass bei einer erstmaligen Hausstandsgründung oder Wohnsitzverlegung keine Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung zuständen.

Mit **Schriftsatz vom 16. März 2012** erobt der Abgabepflichtige gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 **Berufung**, die der Steuerberater folgendermaßen begründete:

"Im Rahmen der Veranlagung 2006 wurden unserem Mandanten die Berücksichtigung von Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von EUR 13.600 versagt. Dies wurde damit begründet, dass für die erstmalige Hausstandsgründung/Wohnsitzverlegung keine Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zuständen.

Da der Hauptwohnsitz unseres Mandanten, wie aus dem Schreiben beiliegenden Aufstellung eindeutig hervorgeht, erst mit der Gründung eines Hausstandes mit seiner Lebensgefährtin in T aus der Gemeinde K wegverlegt wurde, kommt es erst mit Juli 2011 zu einer Hausstandsgründung/Wohnsitzverlegung iSd Bescheidbegründung, weshalb wir die Abänderung des vorliegenden Einkommensteuerbescheids für 2006 hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung beantragen und um deren Berücksichtigung entsprechend der nachfolgenden Ausführungen ersuchen.

Darstellung des beurteilungsrelevanten Sachverhaltes:

Mit Bescheid vom 26. Februar 2012 dieses Jahres wurde unser Mandant zur Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2006 veranlagt. Im Rahmen der Veranlagung wurde die Berücksichtigung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung seitens Ihrer Behörde mit der Begründung verweigert, dass es sich dabei um Kosten einer erstmaligen Hausstandsgründung oder Wohnsitzverlegung handele.

Dazu möchten wir wie folgt Stellung nehmen:

Unser Mandant ist seit 2003 bei der Firma R KG in verschiedenen Positionen und an verschiedenen Standorten beschäftigt. Im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum war er in leitender Funktion für die Expansion der R KG in Oberösterreich und für den Bereich Salzburg Nord zuständig, deren Bereichsleitung in TD hat, weshalb unser Mandant für diesen Zeitraum in PB angemeldet war. Aufgrund einer Beförderung zum Geschäftsführer der Zweigniederlassung C bei V, wurde der Wohnsitz in PB aufgegeben und ein Wohnsitz in SD am OS See begründet. Den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen iSd geltenden einschlägigen Bestimmungen hat unser o.a. Mandant aufgrund seiner familiären und sozialen Beziehungen

stets in K beibehalten, wo er auch den überwiegenden Teil seiner arbeitsfreien Zeit verbracht hat. Die Annahme eines Wohnsitzes in PB bzw. SD am OS See war folglich ausschließlich durch seine berufliche Tätigkeit veranlasst, weshalb von unserem Mandanten die Kosten für die doppelte Haushaltungsführung in der Erklärung zur Einkommensteuer 2006 angesetzt wurden.

Laut Ausführungen in den LStR Rz 341 ff. steht dem Steuerpflichtigen die Berücksichtigung der Kosten für die doppelte Haushaltungsführung als Werbungskosten zu, wenn dem Erwerbstätigen die Verlegung des Wohnsitzes in eine übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist nach Maßgabe der Rz 341 auch dann als beruflich veranlasst zu sehen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort so weit entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr dorthin dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann UND die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist.

Hinsichtlich der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr gehen die Lohnsteuerrichtlinien in Rz 342 von einer Fahrstrecke zwischen Wohn- und Arbeitsort von über 120 km aus bis zu welcher eine tägliche Rückkehr zumutbar sein soll. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine solche Grenze rechtlich nicht jedoch nicht haltbar bzw. wird in einer einzigen Entscheidung (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0239) bei etwa 80km und einer durchschnittlichen Fahrzeit von 1 Stunde auf der Autobahn gesehen.

Ergänzend möchten wir darauf hinweisen, dass sowohl die LStR als auch der VwGH in ständiger Rechtsprechung (etwa VwGH 26.11.1996, 95/14/0124, mwN) die Wohnsitzverlegung für unzumutbar halten, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf 4 bis 5 Jahre befristet ist. Gleches gilt, wenn aufgrund ständig wechselnder Arbeitsstätten konkret, ernsthaft und latent drohend die Möglichkeit der Abberufung an einen anderen Tätigkeitsort gegeben ist (LStR Rz 346).

Weiters wird die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung vom VwGH in ständiger Rechtsprechung (etwa VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102) ausdrücklich bejaht, wenn die Ehepartnerin bzw. im Fall der eheähnlichen Gemeinschaft die Partnerin am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als EUR 2.200 pro Jahr erzielt oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (dazu auch Rz 344 LStR, mwN).

Da unser o.a. Mandant sich eine Wohnung im Elternhaus geschaffen hat und diese auch ständig als seinen Hauptwohnsitz beibehalten hat, möchten wir darauf hinweisen, dass sowohl die Entfernung TD - K -GS (105,3km einfache Wegstrecke) als auch als die Entfernung C (SD

am OS See) (186,7km einfache Wegstrecke) als im Sinne der LStR bzw. der ständigen Rechtsprechung eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz in K unzumutbar erscheinen lassen.

Zusätzlich war von vornherein absehbar, dass die Entsendung seitens der R KG von vornherein als befristet angesehen wurde. Aufgrund der mit dem starken nationalen und internationalen Wachstum der R KG verbundenen unternehmerischen Notwendigkeit ist es Unternehmenspraxis bei R Mitarbeiter sehr kurzfristig an anderen Standorten einzusetzen bzw. bei entsprechender Performance an einen anderen Standort zu befördern.

Herr MMMag. F wurde aufgrund seiner beruflichen Leistungen als Expansionsleiter für Oberösterreich und Salzburg Nord mit Jahresmitte 2006 nach RT befördert und hat bereits 2007 die nächste Hierarchiestufe innerhalb des R Konzerns erkommen, die erneut mit einem Ortswechsel verbunden war.

Entsprechendes geht aus den Ihnen vorgelegten Mietabrechnungen hervor. Folglich liegen die Entsendungszeiträume für die unser Mandant seitens der R KG an einen anderen Standort innerhalb Österreichs entsandt wurde jeweils immer weit unterhalb der Grenze von 5 Jahren.

Abschließend sei noch darauf verwiesen, dass die Lebensgefährtin unseres Mandanten als Pharmazeutin am Familienwohnsitz beschäftigt ist (monatliches Nettoeinkommen ca. EUR 2.200) und folglich einen nicht unerheblichen Anteil der Einkünfte am Familieneinkommen bzw. mehr als die in den Lohnsteuerrichtlinien geforderten EUR 2.200 erwirtschaftet hat, was gleichfalls für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung unseres Mandanten spricht.

Die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung setzen sich wie folgt zusammen:

Miete PB (Jänner März)	EUR 1.950,00
Familienheimfahrten PB (102 km einfach)	EUR 342,72
Miete RT (September - Dezember)	EUR 6.000,00
Familienheimfahrten RT (186,7 km einfach)	EUR 940,97
Einrichtungskosten (Kleineiteile und Umzugskosten)	EUR 3.589,18
Einrichtungskosten (Möbel)	EUR 3.030,99
	EUR 15.853,86

## Antrag

Infolge der aufgezeigten Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bzw. des Unterbleibens einer erneuten Hausstandsgründung im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum ersuchen wir um Berücksichtigung der oben dargestellten Werbungskosten iHv EUR 15.853,86 für die

doppelte Haushaltsführung für 2006 und beantragen eine entsprechende Abänderung des Bescheids vom 16. Februar 2012."

Im **Ergänzungsvorhalt vom 31. August 2012** wurde der Berufungswerber (Bw) aufgefordert, die Mietverträge der Wohnungen in PB und in SD vorzulegen und die Größe der Wohnungen nachzuweisen, falls dies nicht aus den Mietverträgen hervorgehe. Weiters möge er die Größe der Wohnung in K nachweisen und die dortige Wohnsituation (Abgrenzung der Wohnung gegenüber, der elterlichen Wohnung, Vorlage des Bauplanes, Rechtstitel für Benutzung der Wohnung). Der Bw wurde auch aufgefordert zu begründen, warum der Wohnsitz in K ab 28. Juli 2006 in einen Nebenwohnsitz umgemeldet und der Haupwohnsitz in SD begründet worden sei.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 31. Oktober 2012** wurden Ablichtungen der Mietverträge, Nachweis über die Größe der Mietwohnungen sowie des Planes des Hauses in K sowie einer Stellenausschreibung der Fa. R vorgelegt. Weiters wurden zwei Fotos von Frau G LW übermittelt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2012** wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und begründete dies folgendermaßen:

"Die Kosten einer doppelten Haushaltsführung bezüglich der Wohnung in PB können nicht anerkannt werden, da die tägliche Rückkehr zum Wohnsitz GS nicht unzumutbar ist (Fahrstrecke It. Google Maps 102 km, It. Berufung 105,3 km) Die Fahrstrecke ist deutlich unter 120 km und es werden It. Google Maps ca. 70% der Strecke auf einer Autobahn absolviert.

Die Strecke nach SD /OS See beträgt It. Google Maps und It. Berufung 186 km.

Aus den vorgelegten Plänen geht hervor, dass es sich bei der von MMMag. F in GS bewohnten Wohnung im 2.OG um eine abgeschlossene Wohnung mit eigenem Eingang handelt (ca. 90 m<sup>2</sup>). Die Behauptung, dass MMMag. F mit Frau Mag. LW in GS in eheähnlicher Gemeinschaft gelebt hat, konnte nicht nachgewiesen werden. Vorgelegt wurden lediglich zwei Fotos (gemeinsame Wäsche des Hundes auf der Terrasse, Mag. LW beim Basteln an einem Schreibtisch). Durch diese zwei einzelnen Fotos konnte das Bestehen einer eheähnlichen Gemeinschaft nicht nachgewiesen werden, zumal Frau Mag. LW an einer anderen Adresse polizeilich gemeldet war (PLZ AO). Weitere Beweismittel, wie etwa Zeugenaussagen, Postanschrift etc., wurden nicht angeboten.

Der Familienwohnsitz wird verlegt, wenn ein allein stehender Steuerpflichtiger am Beschäftigungsort eine größere Wohnung mietet (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0119). Lt.

vorgelegten Mietvertrag vom 01.09.2006 wurde in SD /OS See die EZ mit dem Haus Adr1 samt 2.822 m<sup>2</sup> Grundstück um €1.500,- gemietet. Durch die Miete des Hauses samt großem Garten wurde der Familienwohnsitz verlegt. Die Verlegung des Familienwohnsitzes wurde auch damit dokumentiert, dass der Hauptwohnsitz von GS nach SD /OS See umgemeldet wurde, und auch in weiterer Folge kein Hauptwohnsitz mehr in GS gemeldet wurde.

Da der Familienwohnsitz verlegt wurde, kommt es auf eine mögliche Unzumutbarkeit nicht mehr an (Vorlage des Stelleninserates, nach dem absolute Mobilität innerhalb Österreichs Voraussetzung ist).

Die beantragten Kosten der Doppelten Haushaltsführung (Miete und Einrichtungskosten in Höhe von € 15.853,86) können nicht berücksichtigt werden."

**Im Vorlageantrag vom 3. Dezember 2012** führte der Bw Folgendes aus:

"Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung wurde die Begründung für die Ablehnung der Kosten der doppelten Haushaltsführung wie folgt geändert:

Hinsichtlich des Zeitraums von Jänner bis April 2006 wurde die Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung verweigert, da eine tägliche Rückkehr zum Wohnsitz K GS nicht unzumutbar sei.

Die Kosten der doppelten Haushaltsführung für die Zeit vom 1. Juli bis zum Jahresende 2006 wurden mit der Begründung außer Acht gelassen, dass seitens unseres Mandanten keine Beweismittel für das Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft angeboten wurden bzw. 2 Fotos nicht ausreichend seien.

Weiters sei der Familienwohnsitz aufgrund der Anmietung einer größeren Wohnung in SD am OS See sowieso verlegt worden, weshalb eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht mehr zu prüfen sei.

Dazu möchten wir wie folgt Stellung nehmen:

Unser o.a. Mandant ist sein 2003 bei der Firma R KG in verschiedenen Positionen und an verschiedenen Standorten beschäftigt. Im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum war er in leitender Funktion für die Expansion der R KG in Oberösterreich und für den Bereich Salzburg Nord zuständig, deren Bereichsleitung ihren Sitz in TD hat, weshalb unser Mandant für diesen Zeitraum in PB angemeldet war. Aufgrund einer Beförderung zum Geschäftsführer der Zweigniederlassung C bei V, wurde der Wohnsitz in PB aufgegeben und ein Wohnsitz in SD am OS See begründet. Den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen iSd geltenden einschlägigen Bestimmungen hat unser o.a. Mandant aufgrund seiner familiären und sozialen Beziehungen

stets in K beibehalten, wo er auch den überwiegenden Teil seiner arbeitsfreien Zeit verbracht hat. Die Annahme eines Wohnsitzes in PB bzw. SD am OS See war folglich ausschließlich durch seine berufliche Tätigkeit veranlasst, weshalb von unserem Mandanten die Kosten für die doppelte Haushaltsführung in der Erklärung zur Einkommensteuer 2006 angesetzt wurden.

Laut Ausführungen in den LStR Rz 341 ff. steht dem Steuerpflichtigen die Berücksichtigung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten zu, so lange dem Erwerbstäti gen die Verlegung des Wohnsitzes in eine übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungs ort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist nach Maßgabe der LStR als beruflich veranlasst zu sehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen von dessen Beschäftigungs ort so weit entfernt ist, dass diesem eine tägliche Rückkehr nicht mehr zugemutet werden kann UND die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungs ort nicht zugemutet werden kann.

Hinsichtlich der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr gehen die Lohnsteuerrichtlinien in Rz 342 von einer Fahrstrecke zwischen Wohn- und Arbeitsort von über 120 km aus bis zu welcher eine tägliche Rückkehr zumutbar sein soll. In begründeten Einzelfällen könne jedoch schon bei kürzeren Wegstrecken Unzumutbarkeit angenommen werden (etwa bei unregelmäßiger Arbeitszeit). Die Grenze von 120 km wird nach ständiger Rechtsprechung des VwGH in einer einzigen Entscheidung genannt, auf welche sich die restlichen Judikate beziehen.

Allerdings wird in dieser Entscheidung (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0239) die Grenze für die Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz bei etwa 80 km und einer durchschnittlichen Fahrzeit von 1 Stunde auf der Autobahn gesehen.

Wir möchten in diesem Zusammenhang jedoch darauf hinweisen, dass weder die LStR noch die von der Abgabenbehörde erster Instanz ins Treffen geführten VwGH Urteile einen sachlichen Beurteilungsmaßstab anbieten, wann im begründeten Einzelfall bei Wegstrecken unter 120 km einer unregelmäßige Arbeitszeit für die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Vorzug gegenüber einer guten Verkehrsanbindung zu geben ist.

Aufgrund seines Aufgabenbereiches als Expansionsleiter hatte unser o.a. Mandant bis April 2006 äußerst unregelmäßige Arbeitszeiten, da er in dieser Funktion für die Bundesländer Salzburg (Nord) und Oberösterreich zuständig war. Wegen dieser unregelmäßigen Arbeitszeiten und des immensen Arbeitszeitaufwandes, der mit seiner damaligen Tätigkeit verbunden war, ist Herr Mag. F bei der Berechnung der Kosten der doppelten Haushaltsführung wohl zu Recht davon ausgegangen, dass auch in seinem Fall die

"unregelmäßige Arbeitszeit" iSd RZ 342 LStR eine tägliche Rückkehr nach GS unzumutbar erscheinen lassen.

Folglich ersuchen wir (1.a) um Berücksichtigung der Mietaufwendungen in PB in Höhe von EUR 1.950,00 als Kosten der doppelten Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten in Höhe von EUR 342,72 als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006.

Im Fall einer abschlägigen Entscheidung **beantragen** wir (1.b) die **Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales** in Höhe von EUR 888,00 für den Zeitraum bis April 2006, da dieses bisher nicht berücksichtigt wurde.

Hinsichtlich der Kosten der doppelten Haushaltsführung für den Zeitraum September bis Dezember 2006, welche aus der Beförderung unseres Mandanten zum Geschäftsführer der Filiale C bei V resultieren, wurde die Berücksichtigung als Werbungskosten im Erstbescheid mit der Begründung verweigert, dass es sich um eine erstmalige Hausstandsgründung bzw. ein Wohnsitzverlegung handle. Im Rahmen der Berufungsverfahrensentscheidung wurde die Begründung für die Ablehnung dahingehend geändert, dass eine Wohnsitzverlegung aufgrund der Miete einer größeren Wohnung am Beschäftigungsstandort vorliege bzw. eine eheähnliche Gemeinschaft, welche für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort sprechen würde, nicht gegeben sei.

Nach Maßgabe der Rz 343 der LStR liegt der Familienwohnsitz dort, wo ein in eheähnlicher Gemeinschaft lebender Steuerpflichtiger mit seiner Ehepartnerin einen gemeinsamen Haushalt unterhält.

Hinsichtlich der Behauptung der Abgabenbehörde erster Instanz, dass eine eheähnliche Lebensgemeinschaft nicht vorgelegen habe, möchten wir auf das Fehlen einer Reihung der Kriterien für das Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft in den Lohnsteuerrichtlinien hinweisen bzw. darauf, dass diese für das Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft keinen Rechtsgrund für die Hausgemeinschaft zwischen Steuerpflichtigem und Lebensgefährtin fordern. Auch nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (etwa VwGH 16.12.2003, 2000/15/0101) ist es nicht erforderlich, dass immer zugleich eine Geschlechtsgemeinschaft, Wohnungsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft vorliegen, weil jedes Element weniger ausgeprägt sein oder auch ganz fehlen kann.

Unser o.a. Mandant lebte im streitgegenständlichen Zeitraum ebenso wie bis zum heutigen Tage mit Frau Mag. LW in Geschlechts- und Wohngemeinschaft iSd ständigen Rechtsprechung des VwGH, wodurch das Vorliegen einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft wohl eindeutig zu bejahen ist. Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz (in

Übereinstimmung mit den LStR, Rz 10782) mag die polizeiliche Meldung in einer Wohnung zwar ein Indiz für das Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft am Familienwohnsitz sein, Voraussetzung dafür ist sie jedoch keine, denn der VwGH hat bereits mehrmals ausgesprochen, dass die polizeiliche Meldung keine Voraussetzung für das Vorliegen eines Wohnsitzes iSd Abgabenvorschriften ist (etwa VwGH 26.11.1991, 91/14/0041 oder VwGH 24.1.1996, 95/13/0150).

Folglich möchten wir nochmals ausdrücklich festhalten, dass eine melderechtliche Zusammenlegung der Wohnsitze ausschließlich aufgrund der geplanten Errichtung eines gemeinsamen Hauses in T, welches 2011 bezogen wurde, unterblieben ist.

Aus nicht nachvollziehbaren Gründen wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz zwar die vorgelegten Fotos als nicht ausreichend qualifiziert (eine Begründung dafür wurde keine gegeben), doch wurden weder mehr noch andere Beweismittel verlangt, welche dem Zuständigen als ausreichend bzw. tauglich erschienen wären. Dies ist besonders erstaunlich, da im Zuge eines persönlichen Besprechungstermins zwischen Herrn Dr. TZ am 4.10.2012, unserem Mandanten und uns ausgerechnet die Abgabenbehörde erster Instanz selbst vorgeschlagen hat, die eheähnliche Gemeinschaft anhand persönlicher Fotos, die unseren Mandanten und seine Partnerin z.B. gemeinsam auf der Couch sitzend am Familienwohnsitz zeigen, nachzuweisen.

Hinsichtlich der Würdigung der vorgelegten Fotografien als Beweismittel erlauben wir und darauf hinzuweisen, dass der streitgegenständliche Sachverhalt mittlerweile über sechs Jahre zurückliegt und unser Mandant zwischenzeitlich unterschiedliche Beschäftigungs- und davon abgeleitet auch Wohnorte hatte, was naturgemäß dazu führt, dass an sich belanglose Unterlagen, von denen aber womöglich in diesem Zusammenhang zusätzlicher Beweiswert abgeleitet werden könnte, schlichtweg im Zuge der Wohnsitzwechsel entsorgt werden und folglich nicht mehr vorliegen.

Weiters ersuchen wir zu bedenken, dass das Jahr 2006 noch weit vor dem "Smartphone-Zeitalter" lag, was bedeutet, dass damals weder die praktische Möglichkeit noch das heute zum Teil weit verbreitete zweifelhafte Selbstverständnis bestand, von jeder noch so belanglosen Situation eine fotografische Erinnerung anzufertigen. Die Stichhaltigkeit der Beweiskraft der vorgelegten Fotos untermauert unser Mandant jederzeit gerne im Zuge eines Ortsaugenscheins am gegenständlichen Wohnsitz, dem sich diese nämlich spielend aufgrund fixer Bildelemente zuordnen lassen.

Für alleinstehende Steuerpflichtige sieht Rz 343a der LStR den Familienwohnsitz an dem Ort, an dem der Steuerpflichtige seine engsten persönlichen Beziehungen hat (z.B. Eltern,

Freunde, Lebensgefährtin). Allerdings wird vorausgesetzt, dass der Abgabenpflichtige dort über eine Wohnung verfügt.

Wie in der Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz ausdrücklich festgehalten, hat unser Mandant im Veranlagungsjahr 2006 bereits eine abgeschlossene Wohnung in seinem Elternhaus zu seiner Verfügung und folglich hat er dort auch einen Wohnsitz iSd Abgabenvorschriften inne. Folglich dürfte eine erstmalige Hausstandsgründung, welche im Erstbescheid als Grund für die Ablehnung der Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten genannt wurde, hinsichtlich der Wohnsitzverlegung nach SD am OS See wohl nicht anzunehmen sein.

Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz möchten wir darauf verweisen, dass die LStR in Rz 345 statuieren, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes als unzumutbar anzusehen ist, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf 4 bis 5 Jahre befristet ist (etwa VwGH 26.11.1996, 95/14/0124, mwN). Gleches gilt, wenn aufgrund ständig wechselnder Arbeitsstätten konkret, ernsthaft und latent drohend die Möglichkeit der Abberufung an einen anderen Tätigkeitsort gegeben ist (LStR Rz 346).

Die ernsthafte und latent drohende Möglichkeit der Abberufung an einen anderen Tätigkeitsort bzw. die von vornherein anzunehmende Befristung der Tätigkeit in SD wurde zwar im Rahmen der Berufungsvorentscheidung bejaht, wodurch die Berücksichtigung der beantragten Kosten in Höhe von EUR 7.602,98 aufgrund der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung als Kosten der doppelten Haushaltsführung wohl geboten wäre. Doch wurden auch diese Kosten weder im Rahmen des Erstbescheides noch im Rahmen der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt, weshalb wir höflichst ersuchen (2.a.), dies im Rahmen der Berufungsentscheidung nachzuholen.

Im Fall einer abschlägigen Entscheidung ersuchen wir (2.b) um Berücksichtigung der Mietaufwendungen für eine 55 m<sup>2</sup> Wohnung in SD sowie der Familienheimfahrten, somit in der Höhe von EUR 6.940,97.

Da nach Maßgabe der LStR bei Wegfall der Voraussetzungen für eine dauerhafte doppelte Haushaltsführung die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen sind und eine Frist von 6 Monaten für die Wohnsitzverlegung an den Arbeitsort für alleinstehende Steuerpflichtige als angemessen angesehen wird, beantragen wir, falls bezüglich der Punkte 2.a) und 2.b) unserem Ersuchen nicht entsprochen wird, die Berücksichtigung von EUR 7.602,98 (2.c) als Kosten der vorübergehenden doppelten

Haushaltsführung, falls das Vorliegen einer eheähnlichen Gemeinschaft auch im Zuge einer neuerlichen Beurteilung verneint werden sollte. Sollten zudem nur die Aufwendungen für eine 55 m<sup>2</sup>-Wohnung angemessen erachtet werden, beantragen wir in eventu (2.d) EUR 6.940,97 Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Rahmen der Veranlagung 2006.

Abschließend sei noch darauf verwiesen, dass die Lebensgefährtin unseres Mandanten als Pharmazeutin am Familienwohnsitz beschäftigt war und ist (monatliches Nettoeinkommen ca. EUR 2.200,00) und folglich einen nicht unerheblichen Anteil der Einkünfte am Familieneinkommen bzw. mehr als die in den Lohnsteuerrichtlinien geforderten EUR 2.200,00 pro Jahr aus einer aktiven Erwerbstätigkeit erwirtschaftet hat, was gleichfalls für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung unseres Mandanten spricht.

Infolge der aufgezeigten Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bzw. des Unterbleibens einer erstmaligen Hausstandsgründung im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum ersuchen nochmalig um Berücksichtigung der im Rahmen der Berufung gegen den Erstbescheid dargestellten Werbungskosten iHv EUR 15.853,86 bzw. in der jeweils alternativ dargestellten Höhe für die doppelte Haushaltsführung bzw. in Form des dargestellten Pendlerpauschales für 2006.

**Anlage: Übersicht der beantragten Positionen:**

1.a) - doppelte Haushaltsführung in PB : EUR 1.950,00 verbunden mit - Familienheimfahrten EUR 342,72

in eventu

1.b) großes Pendlerpauschale EUR 888,- sowie

2.a) doppelte Haushaltsführung in BS (eheähnliche Gemeinschaft) EUR 7.602,98

in eventu

2.b) doppelte Haushaltsführung in BS (eheähnliche Gemeinschaft) für eine 55 m<sup>2</sup>-Wohnung sowie für Familienheimfahrten EUR 6.940,97

in eventu

2.c) doppelte Haushaltsführung in BS (alleinstehender Steuerpflichtiger) EUR 7.602,98

in eventu

2.d) doppelte Haushaltsführung in BS (alleinstehender Steuerpflichtiger) für eine 55 m<sup>2</sup>-Wohnung sowie für Familienheimfahrten EUR 6.940,97."

Mit **Vorlagebericht vom 9. Jänner 2013** wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- a) objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- b) subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- c) nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bestimmt, 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.

Weiters dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

**Doppelte Haushaltungsführung (Wohnung in PB ) im Zeitraum Jänner bis März 2006**

**Sachverhalt:**

Der Bw war im Jahr 2006 alleinstehend.

Er war im Jahr 2006 bei der Fa. R beschäftigt. Sein Dienstort war im Zeitraum Jänner bis März 2006 in TD.

Der Bw hatte im Zeitraum Jänner bis März 2006 in PLZ1 PB, PB NR eine Wohnung gemietet. Dieser Wohnsitz war im Zentralen Melderegister bis 4. April 2006 als Nebenwohnsitz gemeldet.

Seinen Hauptwohnsitz hatte der Bw im Jahr 2006 bis 28. Juli 2006 in PLZ2 GS, GS NR1 und er war dort auch mit seinem Hauptwohnsitz gemeldet. Er besaß dort eine eigene Wohnung im Haus der Eltern.

Lt. Google Maps beträgt die Entfernung vom Wohnsitz in GS zum Beschäftigungsamt in TD 105 Kilometer und man benötigt ca. 1 Stunde 9 Minuten für diese Strecke. 79,1 Kilometer davon werden auf der Autobahn A1 zurückgelegt.

### **Beweiswürdigung:**

Die Feststellungen betreffend Dienstgeber, Dienstort und den in diesem Zeitraum verfügbaren Wohnungen in PB und GS ergeben sich aus dem Berufungsvorbringen. Die Zuordnung als Haupt- bzw. Nebenwohnsitz ergibt sich aus dem Zentralen Melderegister, somit letztlich auch auf Grund von Angaben des Bw.

### **Rechtliche Beurteilung:**

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsamt bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. dazu Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 16 Werbungskosten-ABC, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung - Allgemeines", Anm. 25) grundsätzlich dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- 1.) von seinem Beschäftigungsamt so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann und entweder
- 2.) die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes nicht privat veranlasst ist, weil der (Ehe-)Partner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist oder
- 3.) die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt aus verschiedenen privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die tägliche Rückkehr zum Wohnsitz bei einer Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnort von 78 bzw. 83 km und bei einer Fahrzeit von einer Stunde jedenfalls zumutbar (VwGH 15.09.2008, 2008/15/0239). Nach den Lohnsteuerrichtlinien ist Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr jedenfalls dann anzunehmen,

wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist (Jakom/Lenneis EStG, 2013, § 16 Rz 56, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung").

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist bei der gegenständlichen Entfernung von 105 km und einer Fahrzeit von 1 Stunde 9 Minuten und der gegebenen guten Verkehrsanbindung (79,1 km werden auf der Autobahn zurückgelegt) die tägliche Rückkehr zum Wohnsitz als zumutbar anzusehen. Da die Strecke vom Bw mit dem Auto zurückgelegt wird, können auch die lt. Berufung äußerst unregelmäßigen Arbeitszeiten für die Fa. R zu keiner anderen Beurteilung führen.

Unter Beachtung der angeführten entscheidungserheblichen Tatsachengrundlagen teilt der Unabhängige Finanzsenat die Meinung des Finanzamtes, dass beim Bw im Zeitraum Jänner bis März 2006 die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung von Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung" als Werbungskosten nicht vorgelegen waren.

Zum Eventualantrag der Zuerkennung des großen Pendlerpauschales in Höhe von 888 € ist Folgendes anzumerken:

Grundsätzlich sind die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 steht in Abhängigkeit der Entfernung ein zusätzlicher Pauschbetrag zu, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

Aus dem Akteninhalt ergibt sich kein konkreter Nachweis, dass er in den Monaten Jänner bis März 2006 seinen Dienstort überwiegend von seinem Wohnsitz in GS aufgesucht hätte. Im Gegenteil, lt. Berufungsvorbringen hat der Bw die Wohnung in PB angemietet, damit er nicht täglich den längeren Weg nach GS zurücklegen muss. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass er grundsätzlich von PB aus seinen Dienstort TD aufgesucht hat. Die Entfernung von PB nach TD beträgt weniger als 20 km, somit werden die Aufwendungen für diese Fahrten durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Eine längere Strecke wurde für das Aufsuchen des Dienstortes nicht zurückgelegt. Ein zusätzlicher Pauschbetrag steht daher nicht zu.

### **Doppelte Haushaltsführung im Zeitraum September bis Dezember 2006 in SD in Kärnten**

#### **Sachverhalt:**

Von seinem Arbeitgeber wurde der Bw zum Geschäftsführer der Zweigniederlassung C bei V befördert.

Ab 28.Juli 2006 bis 29. Juni 2007 hatte er seinen Hauptwohnsitz PLZ3 SD am OS See, ADr, von dem aus er seinen Arbeitsplatz aufsuchte. Er wohnte dort in einem gemieteten Haus, dass er samt 2.822m<sup>2</sup> großen Grundstück um 1.500 € monatlich gemietet hatte. Er hatte dort auch seinen Hauptwohnsitz gemeldet.

Bei der vom Bw in GS bewohnten Wohnung im 2.0G handelt es sich um eine abgeschlossene Wohnung mit eigenem Eingang (ca. 90 m<sup>2</sup>). Den bisherigen Wohnsitz in GS meldete er für den gleichen Zeitraum als Nebenwohnsitz an.

### **Beweiswürdigung**

Aus den vorgelegten Plänen geht hervor, dass es sich bei der vom Bw in GS bewohnten Wohnung im 2.0G um eine abgeschlossene Wohnung mit eigenem Eingang handelt (ca. 90 m<sup>2</sup>).

In seinem Erkenntnis vom 30. Juni 1994, 92/15/0212, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass eine eheähnliche Gemeinschaft im Sinne des § 33 Abs. 4 EStG 1988 dann vorliegt, wenn zwei Personen in einer Lebensgemeinschaft zusammenleben und das gemeinschaftliche Zusammenleben auf Dauer angelegt ist. Indizien für eine Lebensgemeinschaft sind danach z. B. die polizeiliche Meldung an ein und demselben Wohnort. Bei einer Lebensgemeinschaft handelt es sich um einen eheähnlichen Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs- und Wirtschaftsgemeinschaft. Es kann aber auch wie in einer Ehe, bei der die Ehegatten nach § 91 ABGB ihre eheliche Lebensgemeinschaft mit Rücksichtnahme aufeinander einvernehmlich gestalten sollen, das eine oder andere Merkmal fehlen.

Die Behauptung, dass der Bw mit Frau Mag. LW in GS in eheähnlicher Gemeinschaft gelebt habe, konnte nicht nachgewiesen werden. Vorgelegt wurden lediglich zwei Fotos (gemeinsames Waschen des Hundes auf der Terrasse, Mag. LW beim Basteln an einem Schreibtisch). Durch diese zwei einzelnen Fotos konnte der Unabhängige Finanzsenat nicht vom Bestehen einer eheähnlichen Gemeinschaft im Jahr 2006 überzeugt werden. Im Übrigen war Frau Mag. LW bis 1. Juli 2011 an einer anderen Adresse polizeilich meldet (PLZ AO, bis 1. Juli 2011 als Hauptwohnsitz), was gegen das Vorliegen einer Wohnungsgemeinschaft spricht. Eine Wirtschaftsgemeinschaft wird nicht einmal behauptet. Eine Feststellung, dass eine eheähnliche Gemeinschaft im Jahr 2006 vorgelegen hat, konnte daher nicht getroffen werden.

## **Rechtliche Beurteilung**

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsamt bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. dazu Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 16 Werbungskosten-ABC, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung - Allgemeines", Anm. 25) grundsätzlich dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- 1.) von seinem Beschäftigungsamt so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann und entweder
- 2.) die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes nicht privat veranlasst ist, weil der (Ehe-)Partner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist oder
- 3.) die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt aus verschiedenen privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Bei Überprüfung der Tatfragen, ob im Einzelfall Unzumutbarkeitsgründe für die Verlegung eines (Familien-)Wohnsitzes an den Beschäftigungsamt vorgelegen waren ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047) ausschließlich auf die Verhältnisse des jeweiligen Veranlagungsjahrs abzustellen.

Der Familienwohnsitz wird verlegt, wenn ein allein stehender Steuerpflichtiger am Beschäftigungsamt eine größere Wohnung mietet (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0119). Lt. vorgelegtem Mietvertrag vom 1. September 2006 wurde in SD /OS See die EZ Zahl mit dem Haus Adr1 samt 2.822 m<sup>2</sup> Grundstück um 1.500 € gemietet. Durch die Miete des Hauses samt großem Garten wurde der Familienwohnsitz verlegt. Die Verlegung des Familienwohnsitzes wurde auch damit dokumentiert, dass der Hauptwohnsitz von GS nach SD /OS See umgemeldet wurde, und auch in weiterer Folge kein Hauptwohnsitz mehr in GS gemeldet wurde.

Nach Ansicht des UFS ist folglich die Beibehaltung des Wohnsitzes des ledigen Bw im elterlichen Wohnhaus in GS im Streitjahr 2006 nicht beruflich veranlasst, sondern ausschließlich der privaten Sphäre des Bw zuzuordnen.

Fahrtkosten eines ledigen und alleinstehenden Arbeitnehmers zum Besuch seiner Eltern sind grundsätzlich keine Werbungskosten, sondern der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Bei den gegebenen Umständen des ledigen Bw ist auch kein Grund zu ersehen, warum die Verlegung des Hauptwohnsitzes nach SD nicht zumutbar sein sollte, da die Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsstandort völlig ausreicht, dem Wohnbedürfnis des Bw Rechnung zu tragen.

Für die Aufrechterhaltung des zweiten Wohnsitzes am Heimatort bei den Eltern ist kein beruflich veranlasster Grund zu erkennen. Der Mehraufwand durch die Unterhaltung des zweiten Wohnsitzes und die Aufwendungen für Heimfahrten zu den Eltern stellen daher keine Werbungskosten dar.

Eingewendet wurde vom Bw auch, dass von vornherein absehbar gewesen sei, dass die Entsendung seitens des Arbeitgebers von vornherein als befristet angesehen wurde. Aufgrund der mit dem starken nationalen und internationalen Wachstum der R KG verbundenen unternehmerischen Notwendigkeit sei es Unternehmenspraxis bei R, Mitarbeiter sehr kurzfristig an anderen Standorten einzusetzen bzw. bei entsprechender Performance an einen anderen Standort zu befördern.

Dass einem ledigen und alleinstehenden Arbeitnehmer jedoch die abstrakte Möglichkeit der Versetzung an einen anderen Dienstort droht, führt allerdings noch nicht dazu, die Aufwendungen für einen beruflich bedingten "Zweitwohnsitz" am Dienstort auf unbestimmte Dauer als Werbungskosten anzuerkennen. Aus der Abberufungsmöglichkeit am Beschäftigungsstandort ergibt sich auch deshalb keine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, weil jegliche Anhaltspunkte dafür fehlen, dass der Bw in einem solchen Fall mit einem Einsatz im Einzugsbereich der bisherigen Wohnung in GS hätte rechnen können.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 30. Juni 2013