



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vertreten durch Steuerberaterin, vom 24. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 23. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird Folge und den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2005 teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist verheiratet und hat drei minderjährige Kinder. Er ist seit dem Jahre 1989 bei Arbeitgeberin, als Pilot beschäftigt. Dienstort (Homebase) des Abgabepflichtigen war vom 13. April 1989 bis 29. Februar 2000 Dienstort_A, bevor dieser ab 1. März 2000 nach Dienstort_B verlegt wurde. Ausgangspunkt der Dienstreisen (dh. Ort der Diensterteilung) war ab diesem Zeitpunkt der Flughafen Dienstort_B, wo das von ihm geflogene Flugzeug des Maschinentyps stationiert war. Im April 2002 wurde die Maschine vom Flughafen Dienstort_B

abgezogen und nach Ort_3 verlegt; der Ausgangspunkt seiner Dienstreisen verblieb jedoch in Dienstort_B. Auf eigenem Wunsch trat der Abgabepflichtige ab November 2002 (bei gleichzeitiger Beibehaltung des Dienstortes Dienstort_B) seinen Dienstantritt in Dienstort_A an (Ausgangspunkt der Dienstreisen Dienstort_A). Am 11. Februar 2003 wurde die Maschine des Maschinentyp wiederum nach Dienstort_B verlegt, wo diese bis 30. November 2007 stationiert blieb. Der Dienstantritt des Abgabepflichtigen erfolgte in dieser Zeit wieder in Dienstort_B. Seit 1. Dezember 2007 ist der Flugzeugtyp wiederum in Ort_3 stationiert, wobei für den Abgabepflichtigen als Dienstort Dienstort_B beibehalten wurde.

In den Einkommensteuererklärungen (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 2003, 2004 und 2005 begehrte der Abgabepflichtige die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für eine beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung (Nächtigungskosten in Dienstort_B sowie Familienheimfahrten von Dienstort_B zum Familienwohnsitz in Familienwohnsitz) als Werbungskosten wie folgt:

Jahr	2003	2004	2005
Anzahl der Übernachtungen in Dienstort_B	101,00	108,00	103,00
Nächtigungskosten pro Nacht 17,00 €	1.717,00 €	1.836,00 €	1.751,00 €
Familienheimfahrten			
zurückgelegte Gesamtkilometeranzahl	16.200,00 km	19.440,00 km	18.360,00 km
begehrtes höchstes Pendlerpauschale	2.100,00 €	2.421,00 €	2.421,00 €
Kosten der doppelten Haushaltsführung	3.817,00 €	4.257,00 €	4.172,00 €

Das Finanzamt versagte in den Einkommensteuerbescheiden (Arbeitnehmerveranlagungen) 2003 bis 2005 (sämtliche Bescheide mit Ausfertigungsdatum 23. Juli 2007) obigen Aufwendungen die steuerliche Anerkennung als Werbungskosten, da die Ehegattin des Abgabepflichtigen am Familienwohnsitz keine Erwerbstätigkeit ausübe und die Voraussetzungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung im Veranlagungszeitraum 2003 bis 2005 nicht mehr vorliegen würden.

In den hiergegen fristgerecht erhobenen Berufungen vom 24. August 2007 in Verbindung mit dem Schreiben vom 3. September 2007 führte der Berufungswerber ua. unter Verweis auf den Kollektivvertrag und ein Schreiben der Arbeitgeberin, vom 27. August 2007 aus, die Verlegung des Familienwohnsitzes von Familienwohnsitz nach Dienstort_B sei nicht zumutbar gewesen, da er bei Bedarf jederzeit an einen anderen Dienstort versetzbar gewesen wäre, d.h. die Möglichkeit einer Versetzung konkret, ernsthaft und latent gedroht habe. Der Kollektivvertrag würde einen Dienstnehmer im Falle einer Verringerung der auf einer Station zur Verfügung stehenden Gesamtzahl der Kapitäns- oder Kopilotenpositionen zur Versetzung auf einen anderen vom Unternehmen angebotenen Dienstort verpflichten. Im vorliegenden Fall bestünde zum einen die Möglichkeit auf Versetzung des Berufungswerbers an den

Wunschkienstort Dienstort_A, zum anderen dessen Verpflichtung, eine jederzeitige Versetzung an einen anderen Dienstort zu akzeptieren.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2007 begründete das Finanzamt ua. damit, dass der Abgabepflichtige nach Auskunft der Arbeitgeberin unbefristet in Dienstort_B stationiert sei und eine Versetzung in den nächsten Jahren nicht geplant bzw. gar nicht möglich wäre. Der Berufungswerber beantragte mit Schreiben vom 14. Dezember 2007 fristgerecht die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hierzu im Schreiben vom 6. Februar 2008 ergänzend aus, der Ausgangspunkt seiner Dienstreisen (Einsatzort) sei vom 2. November 2002 bis 11. Februar 2003 der Flughafen Dienstort_A, sodann wieder der Flughafen Dienstort_B gewesen. Er habe mündlich eine Dienstenteilung ab Flughafen Dienstort_A beantragt. Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 2. April 2009 gab die steuerliche Vertreterin in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. April 2009 weiters an, theoretisch sei eine jederzeitige Versetzung an den Wunschkienstort Dienstort_A möglich, die Hoffnung auf Versetzung sei jedoch trotz Flottenvergrößerung nicht erfüllt worden. Der Abgabepflichtige habe keine ausdrücklich schriftliche Zustimmung zur Dienstortregelung nach Pkt. 1 Z 2 iVm Z 3 des Kollektivvertrages getätigt. Die Einschulungen der Töchter Kind_1 und Kind_2 seien 2002 bzw. 2004 erfolgt.

Der Unabhängige Finanzsenat gab mit Entscheidung vom 30. April 2009, GZ.RV, der Berufung mit der Begründung Folge, dem Berufungswerber sei die Verlegung des Familienwohnsitzes von Familienwohnsitz nach Dienstort_B nicht zumutbar gewesen, sei doch im November 2002 der Dienstort binnen 19 Monate von Dienstort_B nach Dienstort_A verlegt worden. Der Abgabepflichtige habe berechnete Hoffnungen auf einen Einsatzort am Wunschkienstort Dienstort_A gehegt und seine älteste Tochter im Herbst 2002 sowie seine zweite Tochter im Herbst 2004 in Familienwohnsitz eingeschult. Das Finanzamt erhob gegen obige Berufungsentscheidung gemäß § 292 BAO Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (am 15. Juni 2009); der Unabhängige Finanzsenat hob mit Bescheid vom 12. Jänner 2010, GZ.RG, gegenständliche Entscheidung gemäß § 300 Abs. 1 BAO auf, da diesem bei Berechnung des Zeitraumes, in welchem Dienstort_B als Dienstort anzusehen sei, sofern ein Rechenfehler unterlaufen wäre, als anstatt von 32 Monaten von lediglich 19 Monaten ausgegangen wurde.

Im Schreiben vom 31. August 2010 führte die Arbeitgeberin, über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. Juni 2010 ergänzend aus, der Berufungswerber werde bei Bedarf auch von Dienstort_A aus eingesetzt, sein Dienstort bleibe aber trotzdem Dienstort_B. Der Einsatz des Flugzeugtyps ex Dienstort_A sei jedoch nur minimal. Die Dienstzeit habe mit dem tatsächlichen Arbeitsantritt laut Dienstplan begonnen. Es seien keine Kosten für einen

außerordentlichen Dienstantritt in Dienstort_A übernommen worden. Die Vereinbarung des wahlweisen Dienstantrittes sei unbefristet.

Über Vorhalt des Referenten führte der Berufungswerber im Vorbringen vom 18. November 2010 unter Verweis auf ua. Schreiben der Arbeitgeberin, vom 27. August 2007 und 1. März 2010 sowie eine Wunschhomebaseliste ergänzend ua. aus, es bestünde jederzeit die Möglichkeit, dass die von ihm geflogenen Maschinen des Maschinentyp und damit auch deren Einsatzort nach der dynamischen Marktsituation an andere Bundesländerflughäfen abgezogen werden könnten. Es habe eine ständige Wahrscheinlichkeit und Möglichkeit für einen aufgrund der laufend notwendigen Anpassungen an die dynamische Marktsituation der Flugbranche bestehenden Bedarf an Abzug von und Neustationierung an einem Bundesländerflughafen gegeben. Im Jahr 2000 habe er gem. XIII Punkt 3 des Kollektivvertrages den Wunschkienstort Dienstort_A schriftlich beantragt (es bestehe sohin nicht nur der „bloße Wunsch“ auf Arbeitsplatzwechsel; er sei als Erster in der Wunschkienstortliste der Arbeitgeberin gereiht); eine Versetzung auf diesen könne bei entsprechender Marktlage gemäß der Firmenpolitik der Dienstgeberin jederzeit erfolgen (diese Hoffnung habe zB. im Jahr 2004 wegen einer Flottenergänzung bestanden). Andererseits sei im Falle einer Verringerung der Gesamtzahl der Kapitäns- oder Kopilotenpositionen auf einer Station eine Versetzung auf einen anderen vom Unternehmen angebotenen Dienstort jederzeit möglich und von ihm nach XIII Punkt 2 des Kollektivvertrages zu akzeptieren. Eine Übersiedlung der im gemeinsamen Haushalt lebenden Gattin und der drei unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder (Kind_1, geb. 1996; Kind_2, geb. 1997; Kind_3, geb. 2000) von Familienwohnsitz nach Dienstort_B sei wegen der jederzeitigen Möglichkeit der Zurückversetzung nach Dienstort_A oder Versetzung an einen anderen Einsatzort nicht in Betracht gezogen worden bzw. unzumutbar; den zwei in dieser Zeit schulpflichtig gewordenen Kindern sei ein Schulwechsel innerhalb des ersten Schuljahres unzumutbar. Es sei offenkundig, dass für die Ehegattin als Mutter mit drei kleinen Kindern eine Erwerbstätigkeit ohne zusätzlichen Aufwendungen für Kinderbetreuung und anderen Konsequenzen kaum möglich sei, sodass ein Abstellen bei Anerkennung der doppelten Haushaltsführung lediglich auf den Fall einer Erwerbstätigkeit der Ehegattin am Familienwohnsitz dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspreche. Nach der Rechtsprechung sei die Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Wesentlich sei daher die Unzumutbarkeit zB. wegen wahrscheinlicher Versetzung, als dass sich nachträglich der Einsatzort in Dienstort_B von 2002 bis 2007 herausstelle. Eine Unterscheidung zwischen Einsatz-, Dienst- und Standort sei auch nicht ausschlaggebend für die Entscheidungsfindung. Der Dienstort Dienstort_B sei eine bloße Formalität; ausschlaggebend sei der Einsatzort, dh. jener Ort, an welchem die Flugzeuge stationiert seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, nach Z. 2 lit. a ebenso wenig 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, 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 (VwGH 22.2.2000, 96/14/0018 u.v.a.). Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort (Berufswohnsitz), können die (Mehr)Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“, wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten der Familienheimfahrten nur berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist bzw. eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Entscheidend ist, dass die Begründung des zweiten Haushaltes (am Arbeitsort) beruflich veranlasst ist. Eine berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt sohin 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 (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111, mit den dort angeführten weiteren Judikaturnachweisen). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171; VwGH 17.2.1999, 95/14/0059). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 20.4.2005, 2003/13/0154; Jakom/Lenneis, EStG, 2010, § 16 Rz 56).

Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039). Unterhält ein Steuerpflichtiger einen vom Beschäftigungsort entfernten (Familien)Wohnsitz, und ist in einem Streitjahr die Verlegung des Familienwohnsitzes - etwa im Hinblick auf die dort wohnhafte, berufstätige

Ehefrau - unzumutbar, sind die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für Familienheimfahrten gegeben. Es kommt nicht darauf an, ob in einem früheren Zeitraum, insbesondere bei Eingehen der Beschäftigung (am neuen Beschäftigungsort), die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben gewesen ist (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047); die Gründe für die Beibehaltung sind daher jährlich von der Abgabenbehörde zu prüfen (Jakom/Lenneis, EStG, 2010, § 16 Rz 56). Die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einem Streitjahr hängt nämlich nicht davon ab, ob in einem Vorjahr die – tatsächlich nicht erfolgte - Verlegung des Wohnsitzes zumutbar gewesen ist. Wenn dem Abgabepflichtigen im Streitjahr die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nicht zumutbar ist, macht es keinen Unterschied, ob die Unzumutbarkeit bereits früher vorgelegen ist oder nicht. Danach zu unterscheiden, ob der Steuerpflichtige an seinem (Familien)Wohnsitz die Lebensgemeinschaft mit einer (Einkommen erzielenden) Lebensgefährtin schon vor oder erst nach der Aufnahme seiner Berufstätigkeit an einem anderen Ort begründet, führt zu einem Verstoß gegen das durch Art 7 Abs. 1 B-VG festgelegte Sachlichkeitsgebot (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Die für die steuerliche Anerkennung von Familienheimfahrten entscheidende Frage, ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht - wie vom Finanzamt - schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden. Vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen. Nach einer gewissen Zeit ist es dem Steuerpflichtigen jedoch in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Dieser Zeitraum hängt insbesondere vom Familienstand ab, wobei die Verwaltungspraxis bei einem verheirateten Steuerpflichtigen zwei Jahre annimmt. Spätestens nach Ablauf dieser Zeitspanne hat der Steuerpflichtige darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird. Es ist Sache desjenigen Steuerpflichtigen, 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, 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 (VwGH 22.4.1999, 97/15/0137, VwSlg 7390 F/1999). Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011; VwGH 22.11.2006, 2006/15/0177; VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083; VwGH 26.05.2004, 2000/14/0207).

2.) Für den Referenten steht auf Grund der vorliegenden Aktenlage (siehe hierzu ua. die Schreiben der Arbeitgeberin, sowie die Jahresflugpläne 2003 bis 2005) unzweifelhaft fest, dass der Berufungswerber im streitgegenständlichen Zeitraum 2003 bis 2005 bis 11. Februar 2003 seinen Dienst jeweils in Dienstort_A, sodann ab 12. Februar 2003 in Dienstort_B angetreten hat. Den vorliegenden Jahresflugplänen ist zu entnehmen, dass Ort des Dienstbeginnes bzw. -endes bei den (als Einheit zu betrachtenden) Arbeitsverrichtungen des Berufungswerbers als Piloten zuvor jeweils Dienstort_A (Arbeitsantritt nach freien Tagen sowie Rückkehr hierher nach (auch mehrtägigem) Zurücklegen von verschiedenen zeitlich aufeinander abgestimmten Flugstrecken für freie Tage) bzw. ab 12. Februar 2003 Dienstort_B war. Bei Unterbrechungen der Arbeitserbringung zwecks Nächtigungen (ua. Dublin, Ort_3) wurden von der Arbeitgeberin dem Berufungswerber Unterkünfte zugewiesen.

Eine Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird (VwGH 7.12.1988, 88/13/0005). Als Arbeitsstätte gilt ein Büro, eine Betriebsstätte, ein Werksgelände, ein Lager oder ähnliches. Nach der Verwaltungspraxis wird als Dienstort der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlich dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers angesehen. Wird ein Arbeitnehmer am Betriebsort des Arbeitgebers dienstlich nicht tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist nicht der Dienstort, sondern die regelmäßige Einsatzstelle als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen. Dienstort kann sohin auch die ständige Einsatzstelle außerhalb fester örtlicher Einrichtungen des Dienstgebers iS der Rechtsprechung oder bei Fahrtätigkeiten ein Fahrzeug sein (Doralt, EStG⁷, § 26 Tz. 44ff; Jakom/Lenneis, EStG, 2010, § 26 Rz 10; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 26 Z 4 EStG 1988 Rz 2).

Der Ort des regelmäßigen tatsächlichen dienstlichen Tätigwerdens des Berufungswerbers, dh. des regelmäßigen Dienstantrittes, war im vorliegenden strittigen Zeitraum bis 11. Februar 2003 Dienstort_A sowie ab 12. Februar 2003 Dienstort_B, sodass bis bzw. ab diesem Zeitpunkt Dienstort_A bzw. Dienstort_B als jeweilige Beschäftigungsorte zu qualifizieren sind. Die Auffassung der Abgabenbehörde, auch in dem Zeitraum (vom November 2002) bis 11. Februar 2003 sei nicht Dienstort_A, sondern ebenso Dienstort_B als Beschäftigungsort des Berufungswerbers anzusehen, kann hingegen nicht gefolgt werden, da der vorliegende Jahresflugplan für den Referenten unzweifelhaft einen Dienstbeginn ab dem jeweiligen Dienstantritt in Dienstort_A und nicht in Dienstort_B ausweist. Eine bloße Betitelung von Dienstort_B als Dienstort des Arbeitnehmers durch die Arbeitgeberin auch im Zeitraum November 2002 bis Februar 2003 (vergleiche Schreiben vom 27. August und 30. Oktober 2007) kann zu keiner abweichenden Ansicht bewegen, ist doch bei der vorliegenden Frage lediglich auf den Ort der tatsächlichen Arbeitsleistung bzw. des Arbeitsantrittes abzustellen, welcher im gegebenen Zeitraum unzweifelhaft Dienstort_A und nicht Dienstort_B war. Der von der Arbeitgeberin für

(offensichtlich) organisatorische Belange vorgesehene Dienstort Dienstort_B ist für diese Beurteilung unmaßgeblich, zumal der Abgabepflichtige nach den vorliegenden Jahresflugplänen lediglich zweimal in Dienstort_B aufhältig war. Die von der Abgabenbehörde vertretene Ansicht, eine Übersiedlung zum Dienstort Dienstort_B sei bereits nach Ablauf von zwei Jahren (gerechnet ab 1. März 2000, sohin ab März 2002) zumutbar gewesen, lässt vollkommen außer Acht, dass im November 2002 der Beschäftigungsort von Dienstort_B wiederum nach Dienstort_A und sohin in den Großraum des Familienwohnsitzes (Familienwohnsitz) verlegt wurde. Nachdem ein Einsatzort Dienstort_A nicht zeitlich befristet bzw. nicht von vornherein nur vorübergehend angedacht war (siehe ua. Schreiben der Arbeitgeberin, vom 31. August 2010 „Vereinbarung des wahlweisen Dienstantrittes ist eine unbefristete.“) und somit nach Verwaltungspraxis der theoretische Zeitrahmen für eine fiktive Zurückverlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort Dienstort_A wiederum begonnen hätte, kann sohin – auch unter Bedachtnahme auf die vom Verwaltungsgerichtshof gebotene Betrachtung der Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres - in dem (schlussendlich nur knapp über dreimonatigem) Wechsel des Beschäftigungsortes von Dienstort_B nach Dienstort_A keine bloße Unterbrechung einer bereits als zumutbar qualifizierten Wohnsitzverlegung nach Dienstort_B erkannt werden, sondern hat vielmehr einen Neubeginn der nach Verwaltungspraxis geforderten schematischen Zwei-Jahres-Betrachtung einer Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bei einem verheirateten Steuerpflichtigen zur Folge.

3.) Obige Ausführungen bewirken sohin für den vorliegenden Fall, dass für den Abgabepflichtigen mit Verlegung des Beschäftigungsortes zum 12. Februar 2003 die Begründung eines Doppelwohnsitzes in Dienstort_B beruflich bedingt wurde, da diesem auf Grund der Entfernung (176 km einfache Fahrtstrecke) eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz in Familienwohnsitz unzumutbar war. Nachdem der Abgabepflichtige verheiratet und seine Familie am Familienwohnsitz ansässig ist, wird diesem nach Verwaltungspraxis ein Zeitraum von zwei Jahren für die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort eingeräumt (im vorliegenden Fall vom 12. Februar 2003 bis 11. Februar 2005), für welchen die hiermit verbundenen Aufwendungen als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig werden.

4.) Der Berufungswerber begehrt jedoch darüber hinaus die steuerliche Gewährung der doppelten Haushaltsführung auch für das verbleibende Jahr 2005, da ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes auf Grund einer jederzeit möglichen Versetzung an einen abweichenden Dienstort bzw. an seinen Wunschdienstort Dienstort_A nicht zumutbar wäre. Zum einen hätte eine Versetzung an seinen Wunschdienstort bei entsprechender Marktlage gemäß der Firmenpolitik der Dienstgeberin jederzeit erfolgen können und zum anderen sei im Falle einer Verringerung der Gesamtzahl der Kapitäns- oder Kopilotenpositionen auf einer Station eine je-

derzeitige Versetzung auf einen anderen vom Unternehmen angebotenen Dienstort möglich und von ihm nach XIII Punkt 2 des Kollektivvertrages zu akzeptieren gewesen.

4. a) Der Referent kann jedoch zum einen eine latent drohende Gefahr für eine jederzeitige einseitige Versetzung des Berufungswerbers durch die Arbeitgeberin vom (unbefristeten) Dienstort Dienstort_B an einen beliebigen Bundesländerflughafen (zB. Wien) – wie in den Vorbringen stets eingewendet – nicht nachvollziehen, bedarf doch laut XIII Punkt 2 des vorgelegten Kollektivvertrages vom 1. April 2004 „Dienstortwechsel anlässlich eines Pilotenüberschusses“ die Versetzung an einen anderen Dienstort der ausdrücklichen vorherigen Zustimmung des Piloten. Eine solche ausdrückliche schriftliche Zustimmung hat jedoch der Berufungswerber laut eigenen Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. April 2009 nicht erteilt. Nach Aktenlage, insbesondere nach dem vorliegenden Auszug aus dem Kollektivvertrag, besteht für den Abgabepflichtigen ohne dessen Zustimmung auch bei etwaiger Verringerung der Gesamtanzahl der Kapitänspositionen vor Ort oder einer Änderung der dynamischen Marktsituation der Flugbranche keine jederzeit anstehende Gefahr für eine Versetzung an einen anderen (Bundesländer)Flughafen.

Doch auch die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung würde keine Unzumutbarkeit zur Folge haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059). Nach dem Berufungsvorbringen ist die Gefahr eines jederzeitigen „verpflichtenden“ Dienstortwechsel in der rein theoretisch (siehe hierzu insbesondere die Vorhaltsbeantwortung des Berufungswerbers vom 27. April 2009) abstrakten Möglichkeit einer geänderten Marktlage oder Geschäftspolitik der Arbeitgeberin begründet; eine in den Berufungsjahren konkret angestandene bzw. geplante Versetzung des Berufungswerbers wird jedoch weder behauptet noch dargelegt, sodass sich hieraus keine Unzumutbarkeit einer Familienwohnsitzverlegung ergibt.

Ergänzend wird bemerkt, dass eine Verlegung der vom Berufungswerber geflogenen Maschinen des Maschinentyp aus marktstrategischen oder geschäftspolitischen Gründen an einen anderen Standort nicht unbedingt eine Mitversetzung des Berufungswerbers an diesen Bundesländerflughafen zur Folge haben muss, blieb doch für den Berufungswerber im Jahr 2007 (wie auch im Jahr 2002) sein Dienstort Dienstort_B trotz Verlegung des Flugzeugtyps an den Flugzeugstandort Ort_3 unverändert.

4. b) Die behauptete Möglichkeit einer (erhofften) Versetzung an den (Wunsch)Dienstort Dienstort_A kann zum anderen ebenso keine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründen, da der bloße Wunsch nach einem Arbeitsplatz- bzw. Arbeitsortwechsel für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht ausreicht (VwGH 30.11.1993, 90/14/0212). Aus den Einsatzorten der Vergangenheit oder einem schriftlichen Gesuch in Verbindung mit einem bloßen Vormerk eines erwünschten Dienstortwechsels nach Dienstort_A auf einer

Wunschhomebaseliste bei der Arbeitgeberin (ohne hiermit verbundener terminlicher Zusage oder ausreichender Aussicht auf zeitlich nahe liegendem - da von der dynamischen Marktsituation der Flugbranche abhängigem - Erfolg) kann die von der Rechtsprechung geforderte Gewissheit auf Versetzung von vornherein nicht abgeleitet werden. Die Arbeitgeberin selbst stellt in ihren Schreiben vom 27. August 2007 und 1. März 2010 die Versetzungsmöglichkeit ausschließlich auf einen etwaigen erforderlichen „Bedarf“ am Wunschdienstort bzw. auf eine etwaige geänderte Marktlage („Umschichtung der stationierten Flugzeuge“) ab. Wenngleich theoretisch eine in den Berufungsjahren eingetretene Änderung der Markterfordernisse auch zu einer Versetzung des Berufungswerbers an den gewünschten Dienstort führen hätte können, ändert sich hierdurch nichts an dem Umstand, dass diese (schlussendlich auch nicht eingetretenen) geänderten Verhältnisse in den Berufungsjahren wie auch die erhoffte (Neu)Stationierung des Flugzeugtyps in Dienstort_A wegen Flottenergänzung (2004) lediglich auf einer abstrakten Möglichkeit und einem Wunschdenken bzw. einer Hoffnung des Berufungswerbers beruhten und weder durch ausreichend konkrete (terminliche) Zusagen der Arbeitgeberin noch – nach der Aktenlage – auf konkretem Wissen des Berufungswerbers von tatsächlich unmittelbar anstehenden Marktänderungen belegt waren.

4. c) Die Familienverhältnisse des Berufungswerbers führen zudem auch zu keiner Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, stehen dieser doch weder ein (steuerlich relevantes) Erwerbseinkommen der Ehegattin noch die Schulpflicht der minderjährigen Kinder Kind_1 (Schuleintritt 2002) und Kind_2 (Schuleintritt 2004) entgegen. Eine Beibehaltung des Familienwohnsitzes wegen Volksschulbesuches der Kinder ist bei entsprechender Ausbildungsmöglichkeit am Beschäftigungsort – wie im vorliegenden Fall unzweifelhaft gegeben wäre – bloß in persönlicher Vorliebe begründet (siehe auch VwGH 26.4.1989, 86/14/0030), zumal eine Wohnsitzverlegung auch vor Ablauf der (verwaltungsüblichen) Frist von zwei Jahren unter Beachtung des Beginnes des Schuljahres bzw. der Ferienzeiten möglich und zumutbar wäre. Entgegen den Berufungsausführungen wäre sohin ein Schulwechsel während dem (ersten) Schuljahr nicht zwingend erforderlich gewesen.

Ergänzend wird zum Berufungsvorbringen bemerkt, dass bei der von dem Berufungswerber beanstandeten Beurteilung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung (auch) deshalb auf die Erwerbseinkünfte des anderen (Ehe)Partners am Familienwohnsitz abzustellen ist, da für das Familieneinkommen wirtschaftlich bedeutende Einkünfte am Familienwohnsitz, welche bei dessen Verlegung verloren gehen würden, einen wesentlichen Grund für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung darstellen können. Eine (ausschließliche) Betreuung der Kinder durch eine nicht erwerbstätige Kindesmutter kann keine Beibehaltung des Familienwohnsitzes

begründen, da diese Aufgabe – zum Unterschied von einer Erwerbstätigkeit – nicht an den Ort des (bisherigen) Familienwohnsitzes, sondern an den Aufenthaltsort der Kinder gebunden ist.

4. d) Zusammengefasst ist sohin auszuführen, dass die nach dem 11. Februar 2005 unterlassene Verlegung des Familienwohnsitzes von Familienwohnsitz nach Dienstort_B ausschließlich in der persönlichen Vorliebe des Berufungswerbers begründet ist. Wenngleich für den Referenten zwar die Überlegungen für eine Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Familienwohnsitz nachvollziehbar und verständlich sind, können diese keine steuerliche Anerkennung der hierdurch verursachten Aufwendungen zur Folge haben.

5.) Bei einem berufsbedingten Doppelwohnsitz sind insbesondere die Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort (zB Miete) sowie die Kosten der Familienheimfahrt abzugsfähig. Aufwendungen für Familienheimfahrten finden jedoch nur insoweit steuerliche Anerkennung, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen, wobei bei einem verheirateten Steuerpflichtigen in der Regel wöchentliche Familienheimfahrten zu berücksichtigen sind (VwGH 11.1.1984, 81/13/0171). Die Fahrtkosten sind allerdings der Höhe nach begrenzt, da sie nur insoweit abzugsfähig sind, als sie das höchste Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG nicht übersteigen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG). Die jährliche Höchstgrenze ist auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Monate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zusteht. Zu berücksichtigen sind aber nur jene Monate, in denen die auswärtige Berufstätigkeit überhaupt erfolgt und daher Kosten anfallen konnten (Doralt, EStG¹³, Kommentar, § 16 Tz 200/12; Doralt, EStG¹¹, Kommentar, § 20 Tz 104/12).

Der Abgabepflichtige hat nach dem vorliegenden Jahresflugplan 2005 in Verbindung mit den händischen Aufzeichnungen im Jänner 2005 siebenmal und im Februar 2005 elfmal in Dienstort_B genächtigt, wovon im Februar drei Nächtigungen, nämlich vom 2. auf den 3. Februar, 3. auf den 4. Februar und 4. auf den 5. Februar 2005 auf den Zeitraum bis 11. Februar 2005 (zwischen dem 5. und 11. Februar 2005 keine Nächtigungen in Dienstort_B) entfielen. Familienheimfahrten von Dienstort_B nach Familienwohnsitz wurden im Jänner 2005 vier und im Februar 2005 fünf getätigt, wovon im Zeitraum 1. bis 11. Februar 2005 wiederum eine (vom 5. bis 8. Februar 2005) vorgenommen wurde. Im Jahr 2005 werden sohin insgesamt zehn Nächtigungen sowie fünf Familienheimfahrten steuerlich wirksam.

Die Werbungskosten des Berufungswerbers berechnen sich demnach wie folgt:

	Feb. - Dez. 2003	Jän - Dez. 2004	Jän. - Feb. 2005
doppelte Haushaltskosten			
Nächtigungsanzahl	101	108	10
zu je 17,00 €	1.717,00 €	1.836,00 €	170,00 €

Familienheimfahrten			
höchstes Pendlerpauschale	2.100,00 €	2.421,00 €	2.421,00 €
hiervon Anzahl Monate	11	12	2
ergibt	1.925,00 €	2.421,00 €	403,50 €
Gesamtwerbungskosten	3.642,00 €	4.257,00 €	573,50 €

Zu obiger Berechnung wird ergänzend bemerkt, dass eine auf Basis Kilometergeld erstellte Berechnung der Familienheimfahrten (einfache Wegstrecke vom Arbeitsplatz Dienstort_B nach Familienwohnsitz 176 km) auf jeden Fall obige gesetzliche (pauschale) Beschränkung der Fahrtkosten (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG) übersteigen würde und vom Berufungswerber auch nicht beantragt wurde. Nachdem der Beschäftigungsort im Jänner 2003 Dienstort_A war und der Familienwohnsitz weder in einer die kleine Pendlerpauschale begründenden Entfernung vom Arbeitsplatz Dienstort_A gelegen ist (ca. 13 Tarifikilometer) noch die große Pendlerpauschale beantragt wurde, ist dem Berufungswerber für Jänner 2003 kein diesbezüglicher Fahrtenkostenersatz zu gewähren.

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005 ergibt sich aus den angeschlossenen Berechnungsblättern, die als Teil des Spruches Bestandteil dieser Entscheidung werden. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 17. Dezember 2010