



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 11. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes G vom 11. Juni 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der Einkommensteuerbescheid 2001 wie in der Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2003 abgeändert.

### Entscheidungsgründe

Bereits am 5. Oktober 1994 hat der zuständige Sacharbeiter des Finanzamtes G ein Aktenvermerk verfasst, in welchem er festhielt, dass der Berufungswerber telefonisch bekannt gegeben habe, dass es sich bei der Wohnung in L um eine Dienstwohnung handle. Er sei verpflichtet worden, diese zu benutzen, um jederzeit erreichbar zu sein. Von dort aus würde seine berufliche Tätigkeit entfaltet. Dies sei der „Ort der Geschäftsleitung“. Jedenfalls sei sein Hauptwohnsitz in L, der seiner Familie in B.

Unmittelbar darauf befinden sich im Steuerakt Kopien der Meldezettel des Berufungswerbers und seiner Kinder, aus denen hervorgeht, dass sich der Berufungswerber am 30. September 1993 in L, dem Dienstort, angemeldet und B als weiteren Wohnsitz angegeben hat.

Umgekehrt haben die Kinder des Berufungswerbers am 27. September 1993 ihren Hauptwohnsitz in L aufgegeben, sich in B angemeldet und L zum Nebenwohnsitz erklärt.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 führte der Berufungswerber „Kosten der doppelten Haushaltsführung“ in Höhe von S 59.560,00 als Werbungskosten an. Diese waren in Wohnungsmiete Dienstort (S 24.683,00) und Kosten für Familienheimfahrten (S 34.560,00)

aufgegliedert. Dazu merkte der Berufungswerber an, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes von B an den Dienstort in L unzumutbar sei.

In Einkommensteuerbescheid und 2001 datiert vom 11. Juni 2003 wurden zwar die Kosten für die Familienheimfahrten nicht jedoch jene für die Wohnungsmiete am Dienstort bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit anerkannt. Dies wurde damit begründet, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Dienstort hinsichtlich der familiären Gegebenheiten als zumutbar erschienen sei, weswegen die Wohnungsmiete nicht als Werbungskosten anerkannt werden könne.

Gegen diesen Bescheid richtet sich der Berufung vom 10. Juli 2003, in welcher das Anerkennen der vom Berufungswerber als Werbungskosten geltend gemachten Zahlungen für die Wohnungsmiete am Dienstort begehrt wird. Dazu erläuterte der Berufungswerber, das für die maßgebliche Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit zu wählen, nicht mit der Erwerbstätigkeit in unmittelbaren Zusammenhang stehen müsse. Die Unzumutbarkeit könne, wie beim Berufungswerber, ihre Ursache auch in der privaten Lebensführung haben. Die Ehegattin des Berufungswerbers betreue am Familienwohnsitz ihre pflegebedürftige Mutter und könne sich diese Verpflichtung nicht entziehen. Anbetracht des Alters des Berufungswerbers und dessen in naher Zeit bevorstehenden Pensionierung müsse ohnehin von einer befristeten auswärtigen Tätigkeit ausgegangen werden. Aufgrund der Beschaffenheit seines Dienstverhältnisses könne der Berufungswerber auch jederzeit an einem anderen Beschäftigungsort eingesetzt werden.

In der Berufungsvorentscheidung datiert vom 12. August 2003 wurde das Begehren des Berufungswerbers nicht bloß abgewiesen, sondern auch noch die bis dahin anerkannten Kosten für die Familienheimfahrten (S 34.560,00) nicht als Werbungskosten behandelt. Diese Vorgangsweise wurde damit begründet, dass der Berufungswerber eine Adresse am Dienstort anlässlich der Personenstandsaufnahme zum 10. Oktober 1979 als Hauptwohnsitz für sich, seine nicht berufstätige Ehegatten und seine beiden Kinder angegeben habe. Auch anlässlich einer Niederschrift (Unterhaltsvergleich) mit der A am 21. April 1986 sei diese Adresse vom Berufungswerber als Wohnort angegeben worden. Auch zu diesem Zeitpunkt sei die Ehegattin des Berufungswerbers nicht berufstätig gewesen. Unstrittig wäre, dass der Berufungswerber die ganze Zeit über an seinem Dienstort beschäftigt gewesen sei. Die Begründung eines weiteren Wohnsitzes in B sei daher privat veranlasst und könne zu keinem Werbungskosten führen. Aus diesem Grund wären auch die Aufwendungen für die Familienheimfahrten nicht anerkannt worden. Anzuführen sei noch, dass trotz der nahenden Pensionierung des Berufungswerbers nicht von einer befristeten auswärtigen Tätigkeit ausgegangen werden könne, da der Berufungswerber seit 25 Jahren am selben Dienstort tätig sei.

Im am 27. August 2003 verfassten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz begehrte der Berufungswerber antragsgemäße Veranlagung und hilfsweise das Berücksichtigen des Pendlerpauschales im Sinne nur des § 16 Abs.1 Z 6 lit. c EStG 1988 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988/400). Der Berufungswerber stehe im Bundesdienst und sei im Bundesministerium C für den Bereich der H in Österreich zuständig. Er betreue dabei unter anderem das Bundesinstitut für H in L am E, wo er über eine Wohnung verfüge. Sein Hauptwohnsitz sowie der Familienwohnsitz befänden sich in B in F. Bis 1992 hätten der Berufungswerber und seine aus B stammende Ehegattin gemeinsam mit ihren drei Kindern am Dienort des Berufungswerbers gewohnt. Damals sei L sowohl Hauptwohnsitz als auch Familienwohnsitz für den Berufungswerber gewesen. 1992 habe sich der Berufungswerber gezwungen gesehen, seinen Hauptwohnsitz nach B zu verlegen, da seine Ehegattin eine Sorgeverpflichtung für ihre damals 88 Jahre alte Patentante übernommen hatte. Ab diesem Zeitpunkt habe sich der Hauptwohnsitz des Berufungswerbers, seiner Ehegattin und seiner Kinder in B befunden. Den Wohnsitz in L habe der Berufungswerber auch in Hinblick darauf, dass sich seine berufliche Tätigkeit zunehmend auf verschiedene Orte in ganz Österreich ausgedehnt habe, sodass er ein Drittel seiner Arbeitstage faktisch in allen Bundesländern tätig gewesen sei, aufgegeben. Es habe sich jedoch gezeigt, dass eine tägliche Fahrt von B nach L beziehungsweise an die anderen Reiseziele in ganz Österreich und retour in Anbetracht der etwas abgelegenen Lage von B auf Dauer nicht zielführend gewesen sei. Es hätten daher die beruflichen Erfordernissen es für den Berufungswerber ab 1993 notwendig gemacht, wieder in L am Sitz des Bundesinstituts für H und bezogen auf die anderen Bundesländer in zentraler Lage, zu wohnen. Beim Wohnsitz in L handle es sich jedoch nur um einen Zweitwohnsitz. Der Hauptwohnsitz des Berufungswerbers und auch sein Familienwohnsitz befinde sich in B. Das Finanzamt G gelte allein deshalb als Wohnsitzfinanzamt, weil davon ausgegangen werde, dass sich der Berufungswerber im Sinne des § 54 Abs. 2 BAO vorwiegend dort aufhalte. Für die rechtliche Beurteilung des maßgeblichen Sachverhaltes seien zwei Ereignisse zu trennen, nämlich das Verlegen des Hauptwohnsitzes und des Familienwohnsitzes von L nach B im Jahr 1992 und die neuerliche Begründung eines Zweitwohnsitzes in L 1993. Die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Begründung beziehe sich bloß auf das erste von beiden Ereignissen, nämlich das Vorliegen des Wohnsitzes nach B. Dies sei zweifellos privat veranlasst gewesen und könne daher nicht zu Werbungskosten führen. Unabhängig davon sei aber die im darauf folgenden Jahr getroffene Entscheidung, auch wieder in L zu wohnen, ausschließlich beruflich veranlasst. Seit diesem Zeitpunkt liege eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor. Diese führe zur Absetzbarkeit der damit in Zusammenhang stehenden Kosten für Wohnungsmiete und Familienheimfahrten, weil das Verlegen des Familienwohnsitzes in die übliche Entfernung

zum Ort der Erwerbstätigkeit im Fall des Berufungswerbers unzumutbar sei. Die Gründe dafür lägen beim Berufungswerber in Übereinstimmung mit den Lohnsteuerrichtlinien sowohl im privaten als auch im beruflichen Bereich. Die Ehegattin des Berufungswerbers sei am Familienwohnsitz in B Sorgeverpflichtungen eingegangen, denen sie sich nicht entziehen könne. Sie habe von 1993 bis 1998 ihre Patentante und ab 1998 ihrer Mutter (damals 75 Jahre alt) gepflegt. Der Berufungswerber sei selbst 1942 geboren und habe im Jahr vor dem Erstellen des Vorlageantrages das 60. Lebensjahr vollendet. Die Möglichkeit einer nahe bevorstehenden Pensionierung sei daher schon seit einiger Zeit virulent. Dies gelte umso mehr, als bereits seit Jahren Bestrebungen bestünden, das Bundesinstitut für H aus dem Bildungsministerium in einen eigenen Rechtsträger auszugliedern. Der Berufungswerber sei generell auf Grund der rechtlichen und faktischen Umstände seines Dienstverhältnisses der konkreten Möglichkeit einer Verwendung an einem anderen Beschäftigungsort ausgesetzt. Dies könne auch in immer stärkeren zeitlichen Intensivierung oder in örtliche Verlagerung der Reisetätigkeiten in andere Bundesländer zum Ausdruck kommen. Jeder dieser Gründe oder zumindest alle diese Gründe gemeinsam würden das Verlegen des Familienwohnsitzes von B nach L unzumutbar machen. Selbst für der Fall, dass das Verlegen des Familienwohnsitzes an den Dienstort als zumutbar angesehen werden würde, wäre in Anbetracht der laufenden tatsächlichen Familienheimfahrten, das Pendlerpauschale zu gewähren.

Mit dem Schreiben vom 4. Januar 2005 wurde das Finanzamt B um Erhebungen ersucht, deren Ergebnisse mit dem Schreiben vom 23. Januar 2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelt wurden. Dies waren einerseits die Meldebestätigungen des Berufungswerbers und seiner Ehegattin aus denen hervorgeht, dass Frau J seit dem 20. April 1993 ihren Wohnsitz am \_B hat und das gleiche für den Berufungswerber seit dem 27. September 1993 gilt. Als zweites war der Beschluss des Grundbuchesgerichts X B angefügt, aus dem hervorgeht, dass auf Grund des Übergabevertrages vom 13. Oktober 1992 für den Berufungswerber und seine Ehegattin je zur Hälfte Eigentum an der EZ Y (-B) und für K (geboren am Z) ein Wohnungsrecht und die Reallast des Ausgedinges eingetragen wurden. Entsprechend des erwähnten Übergabevertrages haben die Ehegatten .B, wie aus Abgabenerklärung vom 4. November 1992 ersichtlich, dafür S 193.000,00 bezahlt. Nach dem Grundbuchauszug handelt es sich um ein 1800m<sup>2</sup> großes Grundstück, auf welchem ein Haus mit einer Grundfläche von 125m<sup>2</sup> steht. Niederschriftlich gab Frau J am 20. Januar 2006 Folgendes zu Protokoll:

Der Berufungswerber und seine Ehegattin hätten im Jahr 1992 von der Tante der Ehegattin des Berufungswerbers, Frau K, das Haus am \_B, gegen die Übernahme der Pflege unentgeltlich erhalten. Dies sei der Grund gewesen warum Ehegattin des Berufungswerbers im Juli 1993 nach B gezogen sei. Die Dienstwohnung in L im Bildungshaus sei vom

Berufungswerber auf Grund seiner dortigen beruflichen Tätigkeit beibehalten und nach circa zwei Jahren verkleinert worden. Bei der Übersiedlung nach B sei sie von ihrem Ehemann, dem Berufungswerber, und ihrem Sohn M begleitet worden. Das Haus in B sei dem Berufungswerber und ihr laut Übergabsvertrag vom 13. Oktober 1992 je zur Hälfte ins Eigentum übertragen worden. Die Dienstwohnung in L sei vom Berufungswerber bis jetzt beibehalten worden. Auf Grund der Pensionierung Dezember 2005 werde diese Wohnung demnächst aufgelöst werden. Aus dem Meldebestätigungen ergebe sich ihr Hauptwohnsitz und der des Berufungswerbers seit 1993 in B. Der Berufungswerber und seine Ehegattin hätten das Haus von ihrer Tante nur unter der Bedingung erhalten, dass Sie bis zu ihrem Lebensende in dem Haus verbleiben könne und auch die nötige Pflege erhalte. Die Tante hätte einer Umsiedlung nach L niemals zugestimmt. Unter der Voraussetzung einer Umsiedlung hätten der Berufungswerber und dessen Ehegattin das Haus nicht erhalten, sondern hätte sich die Tante nach anderen Pflegepersonen und Erben umgesehen. Die Mutter der Ehegattin des Berufungswerbers sei zum Zeitpunkt Umsiedlung nicht pflegebedürftig und wäre auch nicht der Grund Umsiedlung gewesen. Nach dem Tod der Tante im Jahr 1998 wäre ein Übersiedeln nach L möglich gewesen, doch habe sich der Sohn M einem neuerlichen Schulwechsel widersetzt. Er habe das Gymnasium und anschließend auch den Zivildienst in B absolviert. Außerdem habe sich der Gesundheitszustand der Mutter der Ehegattin des Berufungswerbers so rapide verschlechtert, dass auch diese auf die Hilfe der Ehegattin des Berufungswerbers angewiesen gewesen sei. Die Mutter der Ehegatte des Berufungswerbers sei am 15. Juni 2005 verstorbenen. Nach dem Tod der Mutter der Ehegattin des Berufungswerbers sei eine Verlegung des Wohnsitzes nicht mein Frage gekommen, da die Pensionierung des Berufungswerbers mit Ende 2005 angestanden sei.

Als Reaktion auf diese Ermittlungsergebnisse gab der Berufungswerber mit Schreiben vom 14. Februar 2006 bekannt, dass er seinen Hauptwohnsitz seit 27. September 1993 im Linken Isselweg 10, 9900 B, habe und auf Grund der mittlerweile erfolgten Pensionierung die Dienstwohnung in L aufgegeben habe. In der Folge stellte der Berufungswerber das Verfahren aus seiner Sicht neuerlich dar und brachte vor, dass das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 11. Juli 2003 die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung mit der Begründung nicht anerkannt habe, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Dienort zumutbar erscheine. Damit seien offensichtlich die familiären Verhältnisse im Veranlagungsjahr 2001 gemeint gewesen. In der dagegen erhobenen Berufung vom 10. Juli 2003 habe der Berufungswerber die in der privaten Lebensführung und in der Erwerbstätigkeit gelegenen Gründe für die Unzumutbarkeit für die Verlegung des Familienwohnsitzes dargelegt. Die Ehegattin des Berufungswerbers sei im Jahr 2001 schon seit Jahren für die Pflege ihrer Mutter verantwortlich gewesen und habe sich

dieser Sorgepflicht nicht entziehen können. In Anbetracht des Alters des Berufungswerbers sei von einem in naher Zeit bevorstehenden Pensionsantritt auszugehen gewesen. Der Berufungswerberin sei nach der Beschaffenheit seines Dienstverhältnisses der Möglichkeit der jederzeitigen Verwendung an einem anderen Dienstort ausgesetzt gewesen und auch tatsächlich an verschiedenen Dienstorten beschäftigt worden. In der Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2003 sei der ursprüngliche Bescheid abgeändert, zusätzlich auch die Kosten für Familienheimfahrten nicht anerkannt und dies mit der privaten Veranlassung der Begründung eines zweiten Familienwohnsitzes in B erklärt worden. Offensichtlich wären damit die Lebensverhältnisse des Jahres 1993 und nicht mehr die des Jahres 2001 gemeint gewesen. Im Jahr 1993 habe der Berufungswerber den Hauptwohnsitz in B und ein weiterer Folge den Zweitwohnsitz in L begründet. Die Berufungsvorentscheidung gehe offensichtlich davon aus, dass diese Entscheidung private Gründe gehabt hätte. Am 27. August 2003 hätte der Berufungswerber einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Darin habe er auch die Verhältnisse des Jahres 1993 dargestellt und die Gründe angeführt, warum im Jahr 1993 der Zweitwohnsitz in L begründet worden wäre. Diese Entscheidung sei ausschließlich beruflich veranlasst gewesen. Nach erfolgter Übersiedlung nach B habe sich für den Berufungswerber nämlich gezeigt, dass eine tägliche Fahrt von B zu den verschiedenen Reisezielen in Österreich in Anbetracht der abgelegenen Lage von B auf Dauer gesehen nicht zielführend gewesen wäre. Die beruflichen Erfordernisse im Jahr 1993 hätten es erforderlich gemacht, wieder in L und damit bezogen auf die anderen Bundesländer in zentraler Lage zu wohnen. Bei dieser Dienstwohnung habe es sich allerdings nicht mehr wie in den Jahren zuvor um eine vollwertige Unterkunft gehandelt. Es sei kein Hausrat und auch keine Küchenausstattung vorhanden und eine wöchentliche Rückkehr an den Familienwohnsitz in B notwendig gewesen.

Am 21. Januar 2006 habe das Finanzamt eine Einvernahme von Frau J durchgeführt und diese die zeitliche Abfolge sowie die familiären Verhältnisse des Berufungswerbers korrekt dargestellt. Einzuschränken seit deren Aussage lediglich hinsichtlich des drittletzten Absatzes, wonach im Jahr 1998 eine Übersiedlung der Familie an den Dienstort möglich gewesen wäre. Angesichts des sich ab 1997 dramatisch verschlechterten Gesundheitszustandes der Mutter der Ehegattin des Berufungswerbers würden diese Überlegungen, wenn überhaupt, nur sehr kurzfristig verhanden gewesen sein. Dies lasse sich anhand der Krankengeschichte der Mutter belegen (erste Darmoperation 1997/98, zweite Darmoperation 1999, Herzinfarkt 2001, Aterienverschluss 2002, Kopfverletzung und Einweisung 2004). Der Berufungswerber sehe keinen Widerspruch zwischen den Erhebungsergebnissen und seinem Vorbringen. Es werde auf den im Vorlageantrag gemachten Eventualantrag, das Pendlerpauschale zu

berücksichtigen, sofern keine steuerliche anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vorliege, verwiesen.

Das Finanzamt teilte am 24. Februar 2006 mit, dass es zu diesen Aussagen des Berufungswerbers in Hinblick darauf, dass die Erhebungsergebnisse des Finanzamtes R die Sichtweise in der Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2003 bestätigt hätten, wonach insbesondere das Verlegen des Familienwohnsitzes nach B rein privat veranlasst gewesen sei, von einer weiteren Stellungnahme absehe.

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

#### **A) Sachverhaltsfeststellung:**

Im oben geschilderten Verfahren widersprechen sich das Vorbringen des Berufungswerbers, die Meldeauskünfte, die Zeugenaussage der Ehegattin des Berufungswerbers, sowie die Auszüge aus Registern und öffentlichen Büchern zum Teil.

Insoweit der Berufungswerber die Aussage seiner Ehegattin außer Streit stellt und diese nicht den öffentlichen Büchern widerspricht, folgt diese Berufungsentscheidung ihrer Darstellung entsprechend § 167 Abs. 2 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) und wird dies ergänzt um jene Beweismittel, welchen der Berufungswerber nicht widersprochen hat. Daraus ergibt sich folgendes Bild:

Von allen Seiten unbestritten haben der Berufungswerber, seine einkommenslose Ehegattin und seine Kinder bis 1992 in einer Dienstwohnung in L gelebt (Vorbringen in der Berufung und im Vorlageantrag, Personenstandsaufnahme 1979, Unterhaltsvergleich 21. April 1986). Am 13. Oktober 1992 haben der Berufungswerber und seine Ehegattin je zur Hälfte das Eigentum an der EZ Y (-B) gegen S 193.000,00 einschließlich einer Verpflichtung zum Erbringen einer Ausgedingeleistung erhalten. Aus diesem Grund, nämlich um Frau A zu pflegen, ist die Ehegattin des Berufungswerbers im Juli 1993 nach B gezogen (Die Richtigkeit der Aussage der Ehegattin des Berufungswerbers wird auch in der Stellungnahme vom 14. Februar 2006 bestätigt). Der Berufungswerber hat allerdings seine Dienstwohnung in L entgegen seinem Berufungsvorbringen beibehalten (Meldebestätigungen, Aussage der Ehegattin des Berufungswerbers) und bloß am 30. September 1993 den Meldebehörden bekannt gegeben, dass er in B einen Nebenwohnsitz begründet hat. Ebenso hatten die Ehegattin des Berufungswerbers und deren gemeinsame Kinder nach den meldebehördlichen Aufzeichnungen den Hauptwohnsitz in B und in L einen Nebenwohnsitz. Der Berufungswerber hat die Wohnung in L durchgehend bis zu seiner Pensionierung aufrecht erhalten und die Woche über bewohnt, beziehungsweise, nach der Darstellung des Berufungswerbers, sich vorwiegend dort aufgehalten (Berufungsschrift Seite 2 unten). Das Haus in B haben die

Ehegattin des Berufungswerbers und der Berufungswerber unter der Bedingung Frau K bis zu ihrem Ableben zu pflegen, angenommen. Einer Übersiedlung nach L hätte Frau K nicht zugestimmt und sich nach einer anderen Pflegeperson und Erben umgesehen. Nach dem Tod von Frau K ist im Jahr 1998 nach Ansicht der Ehegattin des Berufungswerbers eine Übersiedlung nach L möglich gewesen. Es hat sich jedoch der schulpflichtige Sohn des Berufungswerbers geweigert, die Schule ein weiteres mal zu wechseln und das Gymnasium und auch den Zivildienst in B absolviert. In diesem Zeitraum hat sich schrittweise auch der Gesundheitszustand der Mutter der Ehegattin des Berufungswerbers soweit verschlechtert, dass die Ehegattin des Berufungswerbers ihre Betreuung übernommen hat. Nach dem Ableben der Mutter der Ehegattin des Berufungswerber am 15. Juni 2005 haben der Berufungswerber und seine Ehegattin ein Übersiedeln nach L wegen der nahen (inzwischen durchgeführten) Pensionierung des Berufungswerbers nicht mehr in Betracht gezogen.

B) Kosten der doppelten Haushaltsführung:

Entsprechend § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dieser weit gezogenen Begriff wird, egal ob man die in § 20 EStG 1988 enthaltenen Regeln nun als deklarativ oder konstitutiv sieht durch § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 begrenzt.

Danach dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 auch für Aufwendungen oder Ausgaben der Lebensführung gilt, auch wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit verwendet werden.

Der Berufungswerber macht als Werbungskosten im Jahr 2001 die Aufwendungen für die gemietete Dienstwohnung (S 24.683,00), als auch jene für die Fahrten nach B dem Aufenthaltsort seiner Ehegattin und seines noch die Schule besuchenden Sohnes geltend (S 34.560,00).

Es ist daher die Frage zu klären, inwieweit es sich dabei um Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen und ob es sich allenfalls um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung handelt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, sind die Aufwendungen durch den Doppelwohnsitz dann privat veranlasst und nicht abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz am Beschäftigungsort beibehält, der Familienwohnsitz jedoch an einen anderen Ort verlegt wird (siehe etwa Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar<sup>7</sup>,



Rz 355 zu § 4 und die dort zitierten Fundstellen). Dass die Übersiedlung der Familie des Berufungswerbers nach B im Jahr 1993 privat veranlasst war, stellt auch der Berufungswerber nicht in Frage.

Entgegen seinem ursprünglichen Vorbringen hat der Berufungswerber seinen Wohnsitz in L bis zu seiner Pensionierung im Dezember 2005 durchgehend aufrecht erhalten und ist daher entsprechend der oben zitierten Judikatur die vom Berufungswerber betonte Frage der Zumutbarkeit den Familienwohnsitz nach L zu verlegen überhaupt nicht entscheidungsrelevant.

Aber selbst wenn man der ursprünglichen Darstellung des Berufungswerbers folgen wollte, ist zu berücksichtigen, dass die notwendige berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vorliegt, wenn das Verlegen des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung nicht zuzumuten ist. Eine entsprechende Unzumutbarkeit kann unterschiedliche Ursachen haben (siehe VwGH vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111 mit den dort angeführten weiteren Judikaturhinweisen). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Generell entstehen bei beruflicher Veranlassung doppelter Haushaltsführung Werbungskosten, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder das Beibehalten des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder das Verlegendes Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort wie beim Berufungswerber am schnellsten Weg (Quelle <http://www.map24.at>) 224 km und 3 Stunden 35 Minuten entfernt ist.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebender Partner (auch ohne Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet. Auch hat der Berufungswerber immer B als Familienwohnsitz bezeichnet.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben, zuletzt VwGH 15.11.2005, 2005/15/0039) 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 Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen, wie auch der Berufungswerber vorgebracht hat, sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 17.2.1999, VwGH 19.2.1999, 95/14/0059; VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; uv.a.; zuletzt VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241) liegen. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichen objektiven Gewicht sind (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltig Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt (siehe die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, und bei Doralt, EStG, 7. Auflage, § 4 Tz 351, angeführten Nachweise). Ist dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen vernachlässigbar, dann stellt die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes - aus der Sicht des Steuerpflichtigen - keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Da die Gattin des Berufungswerber nicht berufstätig ist und war, scheidet diese Fallkonstellation aus.

Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinne liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (BFH 2.12. 1981, BStBl 1982 II, 297 und 323; VwGH 28.3.2000, 96/14/0177; siehe oben). Wie schon oben erläutert trifft eben dies auf den Berufungswerber zu.

Eine doppelte Haushaltsführung kann nur dann zu Werbungskosten führen, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar gewesen ist. Bei dieser Beurteilung ist von Relevanz, ob die Wohnungsnahme am neuen Dienstort deshalb zu erfolgen hat, weil wegen großer Entfernung ein tägliches Pendeln nicht möglich ist, oder ob auf Grund anderer besonderer Umstände ein (weiterer) Wohnsitz erforderlich ist (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227; VwGH 22.4.1999, 97/15/0137).

Als Tatsachen, die in diese Kategorie fallen könnten, hat der Berufungswerber die Pflege der Tante der Ehegattin des Berufungswerber, den Schulbesuch seines Sohnes und die Pflege der Mutter der Ehegattin des Berufungswerbers angeführt. Was die entsprechende Schulausbildung des Sohnes angeht, hat der Berufungswerber nicht behauptet, dass diese im Einzugsbereich von L (P) nicht möglich wäre. Allein dies wird aber von der Judikatur als entsprechend schwerwiegender Grund angesehen (vergleiche Doralt aaO. Rz 353 zu § 4, 210 und die dort zitierten Fundstellen). Was die Pflege der Anverwandten der Ehegattin des Berufungswerbers angeht, ist anzumerken, dass sich die Unzumutbarkeit des Wechsels des Familienwohnsitzes nur aus Gründen ergeben kann, die nicht in der Disposition des Beschwerdeführers liegen, auch wenn diese privater Natur sind. Der Berufungswerber und seine Ehegattin haben sich freiwillig entschlossen, das Haus der Tante der Ehegattin des Berufungswerbers und die damit verbunden Verpflichtung zur Pflege der Tante in ihrem Haus zu übernehmen. Gleiches gilt für die Pflege der Mutter. Darüber hinaus hat der Berufungswerber nichts vorgebracht und ergibt sich aus dem Sachverhalt nichts, was eine Übersiedlung gemeinsam mit der pflegebedürftigen Mutter nach L gehindert hätte. Die vom Berufungswerber vorgebrachten Argumente, warum der Familienwohnsitz nicht nach L habe verlegt werden können, betrifft daher ausschließlich subjektiv private Beweggründe. An Ursachen von erheblichem objektiven Gewicht fehlt es aber.

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass der Berufungswerber im Jahr 1993 aus in der privaten Lebensführung gelegenen Gründen den Familienwohnsitz nach B verlegt und eine Wohnung am Dienstort aus beruflichen Gründen bis Ende 2005 behalten hat.

In diesem Zeitraum von zwölf Jahren hat sich kein Grund von ausreichenden objektiven Gewicht ergeben, welcher es verhindert hätte (siehe oben), den Familienwohnsitz an den Dienstort zurückzuverlegen. Aufgrund des Zeitraumes von zwölf Jahren und der bloß abstrakten Möglichkeit, dass der Dienstort des Berufungswerber hätte verlegt werden können, was jedoch nicht geschehen ist, kann auch nicht von einem bloß befristeten Zustand gesprochen werden.

Insgesamt gesehen ist daher festzuhalten, dass die Entscheidung den Familienwohnsitz des Berufungswerbers nach B zu verlegen, beziehungsweise dort zu belassen und die dadurch

entstanden Aufwendungen mangels ausreichenden Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers jenen des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 zuzurechnen sind und die Berufung hinsichtlich der Kosten der gemieteten Dienstwohnung (S 24.683,00) abzuweisen ist. Soweit es die Kosten der Familienheimfahrten angeht, ist der angefochtene Einkommensteuerbescheid wie in der Berufungsvorentscheidung datiert vom 12. August 2003 abzuändern und sind die S 34.560,00 an Ausgaben für Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

C) Pendlerpauschale:

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 regelt das steuerliche Schicksal der Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte (Arbeitsweg) sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Der Verkehrsabsetzbetrag wird automatisch bei der Veranlagung berücksichtigt.

Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometern übersteigt (kleines Pendlerpauschale) oder die Benützung eines Massentransportmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt (großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein.

Im vorliegenden Fall hat sich der Berufungswerber nach seiner eigenen Darstellung vorwiegend am Dienort aufgehalten und auch dort in einer Entfernung von 0 km den Weg zur Arbeit überwiegend in den jeweiligen Lohnzahlungszeiträumen vom Arbeitsort selbst aus angetreten. Damit ist jedoch ein erfolgreiches Geltendmachen eines Anspruches auf Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 ausgeschlossen und war die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 8. März 2006