

GZ. RV/0265-L/03, RV/0298-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 wurden 123.951,80 S als Werbungskosten geltend gemacht.

Diese würden sich wie folgt zusammensetzen:

Doppelte Haushaltsführung: Miete Jänner bis Oktober	43.100,00 S
Doppelte Haushaltsführung: Miete November bis Dezember	9.658,00 S
Doppelte Haushaltsführung: Vergebühring Mietvertrag	1.800,00 S
Familienheimfahrten	69.393,80 S
Summe:	123.951,80 S

Die Kosten für Familienheimfahrten würden sich aus dem Kilometergeld von 4,90 S für 146 km pro einfacher Strecke, insgesamt für 48 Hinfahrten und 49 Heimfahrten, ergeben.

Der Wohnort des Bw. liegt in G., die nichtselbständige Tätigkeit wird in S. ausgeübt, wo sich auch der Zweitwohnsitz befindet.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 11. April 2000 wurden lediglich pauschale Werbungskosten in Höhe von 1.800,00 S anerkannt.

Dies mit folgender Begründung:

Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Würden die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da im Fall des Bw. die Voraussetzungen nicht zutreffen würden, könnten die geltend gemachten

Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Binnen offener Frist wurde Berufung gegen obigen Bescheid eingebbracht.

Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Die Berücksichtigung der Kosten für den Zweitwohnsitz des Bw. als Werbungskosten sei mit der Begründung abgelehnt worden, dass eine private Veranlassung für die dauernde Beibehaltung des Wohnsitzes vorliege.

Unbestritten sei wohl, dass die vom Bw. vorgenommene Zweitwohnsitzbegründung beruflich veranlasst sei, da die Entfernung von seiner damals neuen Arbeitsstätte bis zu seinem Familienwohnsitz in G. mehr als 120 km betrage.

Insgesamt würden wohl auch nach Auffassung der Behörde die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen vorliegen, da die Anerkennung bei der Veranlagung überhaupt kein Problem verursacht hätte bzw. im Berufungswege für das gesamte Jahr 1998 positiv erledigt worden sei.

Die private Veranlassung werde auch hier nicht bestritten. Es sei jedoch festzustellen, dass die Gründe, die ihn bewegen würden, seinen Familienwohnsitz in G. zu belassen und nicht nach S. zu verlegen, so gelegen seien, dass diese Verlegung als unzumutbar im Sinne der Judikatur des VwGH zu bezeichnen sei.

Die Mutter des Bw. sei am 13. Juni 1913 geboren, also 87 Jahre alt, pflegebedürftig und werde von der Gattin des Bw. in deren Haus in G. betreut. Eine Übersiedelung nach S. könne einer 87-jährigen Frau wohl nicht zugemutet werden, ohne dass man lebensbedrohende gesundheitliche Folgen zu gewärtigen hätte.

Ebenso sei (als einzige bleibende Alternative bei einer etwaigen Übersiedelung) die Einweisung in ein Seniorenheim für eine in seine Familie seit vielen Jahren integrierte Person nicht zumutbar bzw. überhaupt nicht zielführend und es würde dies außerdem der Allgemeinheit ein Vielfaches an Kosten verursachen, die durch die steuerliche Berücksichtigung seines Doppelwohnsitzes entstehen würden.

Der VwGH hätte in seinem Erkenntnis vom 9.10.1991, 88/13/0121, die Pflegebedürftigkeit der Schwiegermutter als Hinderungsgrund für die Wohnsitzverlegung steuerlich anerkannt.

Umso mehr würden diese Überlegungen, die übrigens auch von einem Mitarbeiter der Bundesfinanzverwaltung besprochen worden seien (Eduard Müller vom Finanzamt Oberwart in der Steuerzeitung 1993, 166) wohl, wie in seinem Fall, für seine eigene Mutter zutreffen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. September 2000 wurde die Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen.

Dies mit folgender Begründung:

Während die oft zum Zeitpunkt des Dienstantrittes des Arbeitnehmers erforderliche Trennung von der Familie zweifellos aus beruflichen Gründen erfolge und die damit verbundenen Aufwendungen für getrennte Haushaltsführung, Familienheimfahrten und dergleichen unter den Begriff Werbungskosten fallen würden, würden die Kosten in weiterer Folge in den Bereich der Lebensführung gehören, wenn der Familienwohnsitz aus rein persönlichen oder familiären Gründen beibehalten werde (siehe auch die Erkenntnisse des VwGH vom 17.12.1969, 1642/68, vom 26.2.1971, 513/69, und vom 1.10.1971, 1286/70).

Mit Schreiben vom 6. Oktober 2000 wurde vom Bw. der Antrag zur Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Darin wurde begründet:

Es werde festgehalten, dass das gesamte Berufungsvorbringen vollinhaltlich aufrecht erhalten werde, da es in keinem einzigen Punkt durch die Begründung in der Berufungsvorentscheidung entkräftet hätte werden können.

Im Gegenteil, es sei auf die Argumente des Bw. nicht einmal eingegangen worden.

Während er die Berücksichtigungswürdigkeit des gesundheitlichen Zustandes seine Mutter mit dem VwGH-Erkenntnis vom 9.10.1991, 88/13/0121, unterlegt hätte, sei seitens des Finanzamtes dieses Vorbringen schlicht negiert und stattdessen die Judikatur bis 1972 zitiert worden.

Nunmehr hätte der VwGH aber im Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0018, wiederum betont, dass auch dann, wenn die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in der privaten Sphäre liege, die Aufwendungen der Zweitwohnung und die Familienheimfahrten dennoch beruflich veranlasst sein könnten.

Das Finanzamt hätte sich mit der Frage, ob ihm eine Wohnsitzverlegung zumutbar wäre oder nicht, leider mit keinem einzigen Satz auseinander gesetzt. Er würde daher die zweite Instanz bitten, dies nachzuholen.

Am 27. Dezember 2000 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 15. März 2001 wurde über eine persönliche Vorsprache des Bw. bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz folgende Niederschrift angefertigt:

Die Gründe, die eine zukünftige Wohnsitzverlegung nach S. unzumutbar gemacht hätten, würden einerseits im Alter und der Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bw. (88 Jahre) liegen, sowie im Schulbesuch der Tochter des Bw. in der HBLA in Linz.

Bis zur Erreichung des Pensionsalters in circa 20 Jahren werde der Status des Pendlers voraussichtlich nicht beibehalten werden. Es hätten größere Investitionen im Altbau in G. stattgefunden.

Eine Wohnsitzverlegung sei gegenwärtig nicht beabsichtigt, könne aber allenfalls bei Wegfall der vorliegenden Gründe in Erwägung gezogen werden.

Mit Schreiben vom 9. April 2001 wurde durch den Bw. wie folgt ausgeführt:

Es sei im Zuge der Unterredung auf ein VwGH-Erkenntnis hingewiesen worden (vom 18.5.1995, 93/15/0244), welches aus Sicht der Abgabenbehörde bei der Entscheidungsfindung Berücksichtigung finden werde.

Auch im Lichte der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, zum Beispiel das Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0018, werde die erkennende Behörde auch dann nicht umhin können, sich mit dem Vorbringen des Bw. der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung auseinander zu setzen (alte, pflegebedürftige Mutter), wenn sie die Auffassung vertrete, die Wohnsitzverlegung sei bisher aus privaten Gründen nicht erfolgt.

Im zitierten Erkenntnis vertrete der Gerichtshof eindeutig die Auffassung, dass auch dann, wenn die Unzumutbarkeit im privaten Bereich liege, die steuerliche Anerkennung der doppelten Haushaltsführung geboten sein würde.

Die Behörde, die die Auffassung vertreten habe, private Gründe würden nur eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst erscheinen lassen, hätte laut diesem Erkenntnis ihre Entscheidung auf eine wörtlich: "*unzutreffende Rechtsauffassung*" gestützt.

Der Bw. denke, man könne davon ausgehen, dass der VwGH sein obenzitiertes Erkenntnis unter Berücksichtigung der bisherigen (seines Erachtens keineswegs unbedingt

widersprechenden) Judikatur, insbesondere also des zitierten Erkenntnisses des VwGH vom 18.5.1995, 93/15/0244, gefällt habe.

Das sei insofern von Bedeutung, als VwGH 93/15/0244 im Gegensatz zu 96/14/0018 nicht die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zum Thema gehabt habe, sondern lediglich die Zweckmäßigkeit des Wohnungswechsels.

Somit könne die entscheidende Sachverhaltsfrage seines Berufungsvorbringens, nämlich die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wegen der Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bw., nicht an Hand der Argumentationsschiene des VwGH 93/15/0244 beurteilt werden, sondern müsse sich, um einer Überprüfung durch den VwGH standhalten zu können, seines Erachtens unbedingt an 96/14/0018 orientieren.

Mit Berufungsentscheidung vom 23. März 2001 wurde die Berufung gegen obigen Bescheid durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz als unbegründet abgewiesen.

Die Abweisung erfolgt mit folgender Begründung:

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

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen würden.

Liege der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann würden die (Mehr-)Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt sei. Sei die Wahl oder Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnenden Gründe zurückzuführen, seien die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 18.5.1995, 93/15/0244).

Die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung seien nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes privat veranlasst sei (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 102, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung" Z. 2, sowie Erkenntnisse des VwGH vom 3.3.1992, 88/14/0081, vom 30.11.1993, 90/14/00212, und vom 18.5.1995, 93/15/0244).

Der Bw. vermeine, dass im gegenständlichen Fall die von ihm beantragten Aufwendungen, die mit seiner beruflichen Tätigkeit am Arbeitsort S. in Zusammenhang stehen würden, Kosten der doppelten Haushaltsführung darstellen würden. In diesem Zusammenhang sei zu beachten, dass die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten, sowie Aufwendungen für die Miete einer Zweitwohnung am Arbeitsort nur insofern Werbungskosten darstellen könnten, als nicht nur die Entstehung, sondern auch die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung beruflich veranlasst wäre. Je länger die doppelte Haushaltsführung andauere, deren Entstehung beruflich veranlasst gewesen wäre, umso stärker würden private Gründe zu Tage treten, die einen Steuerpflichtigen veranlassen würden, die doppelte Haushaltsführung beizubehalten. Der berufliche Zusammenhang werde bei fortschreitender Dauer der doppelten Haushaltsführung immer mehr gelockert, so dass die privaten Gründe die ursprünglich berufliche Veranlassung letztendlich völlig überlagern würden. Hinsichtlich der Beantwortung der Frage, wie lange die berufliche Veranlassung währe, enthalte das Gesetz allerdings keine Regelung. Auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung spreche die widerlegbare Vermutung dafür, dass die Beibehaltung zumindest in den ersten zwei Jahren beruflich veranlasst sei.

Im vorliegenden Fall sei der Bw., der seinen Hauptwohnsitz in G. habe, bereits seit 16. September 1996 in S. nichtselbständig beschäftigt. Bis dato hätte der Bw., der verheiratet sei und ein schulpflichtiges Kind habe, keine Wohnsitzverlegung an den Ort der Arbeitsstätte vorgenommen und auch nicht ernsthaft in Erwägung gezogen. Er begründe die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach S. damit, dass einerseits seine pflegebedürftige Mutter eine solche Übersiedelung nicht ohne größere psychische Probleme überstehen würde bzw. seine Tochter eine Schulsprengelveränderung auf sich nehmen müsste. Daraus sei abzuleiten, dass die Nichtverlegung des Wohnsitzes nach S. oder Umgebung, somit die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in G. von Umständen getragen werde, die außerhalb der

Erwerbstätigkeit liegen würden. Die Unzumutbarkeit könne ihre Ursache sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht der sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit des Ehegatten. Unter Bedachtnahme auf vorliegenden Sachverhalt könnten keine dieser Gründe erblickt werden, die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung im Sinne obige Ausführungen erkennen ließen. Die Ausführungen des Bw., dass das hohe Alter der Mutter einer Wohnsitzverlegung entgegenstünde, seien rein privater (familiärer) Natur, so dass die dadurch verursachten Mehrkosten nicht als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Außerdem halte der Bw. bereits seit 5 Jahren bis zum Ergehen der Berufungsentscheidung seinen Hauptwohnsitz in G. bei, obwohl seine nichtselbständige Tätigkeit in S. liege und voraussichtlich auch dort bleiben werde. Der besondere Grund des hohen Alters der Mutter sei rein persönlicher Natur und eine Wohnsitzverlegung von einem ungewissen Ereignis abhängig zu machen, vermag keine positive Erledigung des Berufungsverfahrens zu bewirken.

Andere Kriterien, wie die Erwerbstätigkeit der Ehegattin oder eine weitere Erwerbstätigkeit des Bw. würden gegenständlich nicht vorliegen, so dass darauf nicht weiter einzugehen sei. Somit sei davon auszugehen, dass die Unterlassung der Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Dienstortes des Bw. und damit die doppelte Haushaltsführung einschließlich der Familienheimfahrten nicht durch seine nichtselbständige Erwerbstätigkeit, sondern durch Gesichtspunkte der Gestaltung der privaten Lebensführung veranlasst seien.
Die beantragten Aufwendungen seien daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit Schreiben vom 25. Mai 2001 wurde gemäß Art 131 Abs. 1 Z 1 B-VG Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht.

Diese wurde unter anderem wie folgt begründet:
Grundsätzlich werde der Sachverhaltsdarstellung der Abgabenbehörde erster Instanz zugestimmt.
Der Bw. hätte allerdings in seinem Berufungsvorbringen nicht die Ansicht vertreten, die Abgabenbehörde erster Instanz hätte sich nicht mit der Frage der Wohnsitzverlegung als solcher nicht auseinander gesetzt, sondern, und das sei entscheidend, nicht mit deren Unzumutbarkeit, die, und soweit sei der Sachverhalt richtig ermittelt und dargestellt worden, darin gelegen sei, dass der Beschwerdeführer in seiner derzeitigen Lebenssituation im Falle

eines Wohnsitzwechsels nach S. oder in die Nähe davon zwei Familienmitglieder "zurücklassen", das heißt, deren Zugehörigkeit zu seinem Haushalt beenden müsse. Diesen Fehler hätte im weiteren Verfahren auch die 2. Instanz nicht behoben, sondern sich weiter nur auf die (nie bestrittene) private Veranlassung eingelassen, da sie sonst wohl zu einem anderen Ergebnis gekommen sein würde. Der VwGH vertrete in ständiger Rechtsprechung (siehe unter anderem 88/13/0121, 95/14/0124, 96/14/0018) die Überzeugung, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst werde, die außerhalb der Erwerbstätigkeit lägen.

Die damit verbundenen Aufwendungen könnten aber solange als Werbungskosten berücksichtigt werden, als die Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne.

a. Unzumutbarkeit durch Notwendigkeit der "Entfernung" der pflegebedürftigen Mutter aus dem gemeinsamen Haushalt

Die Mutter des Bw. wäre im verfahrensgegenständlichen Kalenderjahr 86 Jahre alt gewesen und sei von der Ehegattin des Bw. gepflegt worden.

Sie lebe seit vielen Jahren im gemeinsamen Haushalt mit der Familie des Bw.

Es entspreche wohl der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine 86-jährige eine Übersiedelung über eine Distanz von etwa 100 Kilometern nicht ohne Gefahr einer massiven seelischen und körperlichen Irritation überstehe.

Der Bw. müsse daher, um eine Wohnung in üblicher Entfernung zu seinem Erwerbsort beziehen zu können, den gemeinsamen Haushalt mit seiner pflegebedürftigen Mutter aufgeben.

Er würde sie also, in welcher Form auch immer, "zurücklassen" müssen.

Der Steuerkläger, der in diesem Fall die Frage der Zumutbarkeit dieser Gestaltung bejahen würde, müsse also mit positivem Ergebnis abwiegen, dass diese Form der Lebensgestaltung im Hinblick auf die Aufkommenssituation des Staates bei der Einkommensteuer (zur Vermeidung von Werbungskosten) gegenüber der gewählten doppelten Haushaltsführung

vorzuziehen sei, also dem Bw. zumutbar wäre. In diesem Sinne könne wohl das Gesetz als auch die Rechtsprechung des VwGH nicht verstanden werden.

b Unzumutbarkeit durch die Notwendigkeit der "Entfernung" der minderjährigen Tochter des Bw. auf Grund des Schulbesuches aus den gemeinsamen Haushalt

Ähnlich würde es sich mit der minderjährigen Tochter verhalten, die seit 1999 in Linz einen Ausbildungszweig der HBLA besucht, den es in dieser Form in S. nicht gebe (dies sei der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Zuge der persönlichen Vorsprache des Bw. bekannt). Zumindest für die Dauer deren Minderjährigkeit spreche daher auch diese Tatsache für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, da auch hier das Ausscheiden aus dem Haushalt, zumindest während der Woche, notwendig sein würde.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hätte in beiden Fällen diese Unzumutbarkeit nicht erkannt, da sie sich fast ausschließlich und ernsthaft unter Verkennung der Rechtslage nur mit der angeblich schädlichen privaten Veranlassung der doppelten Haushaltsführung auseinander gesetzt habe.

In der Gegenschrift der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 16. Juli 2001 wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

Der Beschwerde sei Folgendes entgegen zu halten:

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsstandort) seien steuerlich nur dann zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung bestehe. Von einer beruflichen Veranlassung sei dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsstandort entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst sei. Eine private Veranlassung wäre z.B. dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz deswegen beibehalten werde, weil an diesem Ort ein Eigenheim errichtet worden sei (im weiteren Sinne auch ausgebaut) oder die Infrastruktur für einen allfälligen Schulbesuch der Kinder bevorzugt werde. Außerdem müsse die Gründung des zweiten Hausstandes (S.) einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweisen.

Zweifellos seien auch die Gründe, die dem Bw. eine Wohnsitzverlegung unzumutbar

erscheinen ließen, privater Natur. Zumindest vermeine er, dass der pflegebedürftigen Mutter eine Übersiedelung nicht zumutbar sein würde. Da die Mutter ohnehin im gemeinsamen Haushalt mit dem Bw. betreut werde, sei anzunehmen, dass diese Betreuung auch bei einer Verlegung des gemeinsamen Haushaltes gesichert sein würde. Gründe, die gegen eine Haushaltsverlegung sprechen würden, könnten daher nur in der subjektiven Einstellung der Mutter gelegen sein. Dass private Gründe eines Haushaltsteilnehmers keine steuerlich zu berücksichtigende Unzumutbarkeit bewirken würden, sei zum Beispiel im Erkenntnis des VwGH vom 26.4.1989, 86/14/0030, oder vom 18.5.1995, 93/15/0244, bestätigt worden.

Im Hinblick auf die eingewendete Unzumutbarkeit des Schulwechsels der Tochter des Bw.:

Die Beibehaltung einer Schule für Kinder am bisherigen Wohnsitz und die Beibehaltung des Schulortes sei aus rein privaten Gründen verursacht und es gehörten die durch die getrennte Haushaltsführung verursachten Kosten zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung (Doralt EStG 2, § 4 Tz 346 ff und Quantschnigg – Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 102 Stichwort "doppelte Haushaltsführung" und die dort angegebene Judikatur).

Der Bw. könne auch mit Hinweis auf die VwGH – Erkenntnisse vom 9.10.1991, 88/13/0121, und vom 26.11.1996, 95/14/0124, nichts für seinen Standpunkt gewinnen. Wenn auch der VwGH in diesen Erkenntnissen die Unzumutbarkeit steuerlich berücksichtigt habe, so sei dennoch zu erkennen, dass wesentlich für diese Entscheidungen gewesen sei, dass in diesen Fällen die auswärtige Berufstätigkeit (wegen Rückverlegung der Arbeit an den Wohnort bzw. geplanter Pensionierung) nur mehr für wenige Jahre bestanden hätte, wohingegen im vorliegenden Fall auf Grund des Alters des Bw. und der Art der Tätigkeit mit langjähriger Arbeitsdauer in S. zu rechnen sein werde.

In gleicher Weise gelte dies auch für das zitierte Erkenntnis vom 22.2.2000, 96/14/0018, in dem lediglich strittig gewesen wäre, ob eine sofortige Wohnsitzverlegung zumutbar sei, ein Problem das hier nicht vorliege, da der Bw. bereits seit mehreren Jahren in S. beruflich tätig sei.

Die belangte Behörde halte daran fest, dass die Unterlassung der Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Dienstortes des Bw. und damit die doppelte Haushaltsführung einschließlich Familienheimfahrten ab Herbst 1996 nicht durch die nichtselbständige Erwerbstätigkeit des Bw. veranlasst seien, sondern durch Gesichtspunkte

der privaten Lebensführung.

Die behauptete Verletzung der Rechtswidrigkeit des Inhaltes liege daher nicht vor.

Am 27. Mai 2003 erging das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis 2001/14/0121, in dem der gegenständliche Bescheid wegen Rechtswidrigkeit in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde.

Der VwGH hätte wie folgt erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 seien Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten seien bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen seien.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

1. Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendete Beträge.
- 2.a. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgten.

Der VwGH hätte schon wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst sei, die außerhalb der Erwerbstätigkeit lägen (vgl. die grundsätzlichen Ausführungen im Erkenntnis vom 9.10.1991, 88/13/0121). In dem zitierten Erkenntnis werde weiter ausgeführt:

Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung fänden, liege darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit als veranlasst gelten würden, als dem Erwerbstätigen die Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Das bedeute aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsse. Die Unzumutbarkeit könne

ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten.

In dem dem zitierten Erkenntnis zu Grunde liegenden Beschwerdefall hätte der Steuerpflichtige das Unterbleiben der Verlegung des Familienwohnsitzes mit der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter und mit der beabsichtigten (Wieder-)Aufnahme der freiberuflichen Tätigkeit an diesem Ort begründet. Der Gerichtshof hätte erkannt, dass beide Umstände zumindest für die Streitjahre gewichtige Gründe darstellen würden, die für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes sprechen würden.

Im gegenständlichen Fall hätte der Beschwerdeführer wiederholt auf die Pflegebedürftigkeit hingewiesen und im Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gerügt, das Finanzamt hätte sich in keiner Weise mit der sich daraus für ihn ergebenden Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung auseinander gesetzt. In der Beschwerde bringe der Bw. vor, dass auch die belangte Behörde nicht auf die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung eingegangen sei.

Diese Rüge sei berechtigt. Der Beschwerdeführer hätte ein – nach den angeführten Rechtsprechung des VwGH nicht von vornherein ungeeignetes – Sachvorbringen zum Vorliegen einer Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in Folge der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter erstattet und auf eine ihr im Falle der Übersiedlung drohende Gefahr hingewiesen. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hätte sich mit diesem Vorbringen nicht ausreichend auseinander gesetzt. Der Hinweis, bei den vom Bw. angeführten Gründen für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes würde es sich um ausschließlich solche privater Natur handeln, verfange nach der referierten Rechtsprechung nicht.

Zu den Ausführungen in der Gegenschrift, der Übersiedlung der Mutter würde wohl nur deren "subjektive Einstellung" entgegengestanden sein, sei zu sagen, dass zu einer solchen Annahme im fortgesetzten Verfahren Parteiengehör zu gewähren sein werde, in dessen Rahmen der Bw. Gelegenheit habe, sein gegenteiliges Vorbringen durch entsprechende Beweismittel (etwa ärztliche Atteste) glaubhaft zu machen.

Was den Schulbesuch der Tochter anlange, werde es im fortgesetzten Verfahren am Bw. liegen, bereits im Verwaltungsverfahren aufzuzeigen – ein derartiges Sachvorbringen gehe

aus dem vom Bw. unterfertigten Aktenvermerk nämlich nicht hervor - , dass im Streitjahr eine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit im Einzugsbereich des Dienstortes nicht bestanden hätte.

Laut Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 wurden vom Bw. Werbungskosten im Höhe von 121.618,60 S geltend gemacht.

Diese würden sich wie folgt zusammensetzen:

Doppelte Haushaltsführung: Miete	57.948,00 S
Familienheimfahrten	63.670,60 S
Summe:	121.618,60 S

Es würde sich bei den Familienheimfahrten um 44 Heim- und 45 Hinfahrten zu je 146 km zu je 4,90 S handeln.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 27. April 2001 wurden lediglich pauschale Werbungskosten in Höhe von 1.800,00 S anerkannt. Begründet wurde dies mit Hinweis auf den Vorjahresbescheid.

Binnen offener Frist wurde Berufung gegen obigen Bescheid eingebracht.

Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Der Bescheid würde mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit behaftet sein. Er verletze den Bw. in seinem Recht auf Abzug seiner beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung, sowie Familienheimfahrten in einer Gesamthöhe von 121.618,60 S und zwar als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988.

Unbestritten sei wohl, dass die von ihm vorgenommene Zweitwohnsitzbegründung beruflich veranlasst sei, da die Entfernung von seiner damals neuen Arbeitsstätte bis zu seinem Familienwohnsitz in G. mehr als 120 km betrage. Insgesamt würden wohl auch nach Auffassung der Behörde die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen

vorliegen, da die Anerkennung bei den Veranlagungen bis 1998 positiv erledigt worden seien. Eine private Veranlassung werde jedoch – wie in den Vorperioden – nicht bestritten, wobei es jedoch aus seiner Sicht unzumutbar sei, in seiner derzeitigen Lebenssituation im Falle eines Wohnsitzwechsels nach S. zwei Familienmitglieder „zurückzulassen“, das heißt, deren Zugehörigkeit zu seinem Haushalt zu beenden.

Der VwGH vertrete in ständiger Rechtsprechung (88/13/0121, 95/14/0124, 96/14/0018) die Überzeugung, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst werde, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen würden.

Die damit verbundenen Aufwendungen könnten aber solange als Werbungskosten berücksichtigt werden, als die Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne.

Die weitere Begründung ist ident mit der Argumentation in der oben angeführten VwGH-Beschwerde.

Am 8. Juli 2003 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 28. Juli 2003 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, im Hinblick auf die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 nachstehende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung sei glaubhaft zu machen.

1. Werde von der Mutter des Bw. Pflegegeld bezogen? Wenn ja, seit wann? Wenn ja, in welcher Pflegegeldstufe jeweils ab welchem Zeitpunkt?
2. Auf Grund welcher Beschwerden sei die Mutter des Bw. seit wann pflegebedürftig?

Aus welchen gesundheitlichen Gründen würde der Bw. die Übersiedlung seiner Mutter als nicht zumutbar ansehen?

Die Antworten auf obige Fragen seien durch ärztliche Befunde aus den Berufungsjahren zu untermauern. Der Pflegegeldbezug sei durch die jeweiligen Bescheide glaubhaft zu machen.

3. Laut den Angaben des Bw. besuche seine Tochter seit 1999 eine Schule in Linz, die es in dieser Form in S. nicht gebe. Um welche Schule handle es sich dabei und welche Besonderheiten weise diese auf? Der Bw. würde aufgefordert werden, durch Glaubhaftmachung zu untermauern, dass es im Großraum S. keine gleichwertige Ausbildungsmöglichkeit gebe. Hingewiesen werde darauf, dass die doppelte Haushaltsführung mit 1996 begonnen worden sei, der Beginn des Schulbesuches jedoch drei Jahre später, 1999, liege.

Mit den Schreiben vom 6. und 7. August 2003 wurde wie folgt geantwortet:

Es werde von der Mutter des Bw. Pflegegeld bezogen, und zwar seit Inkrafttreten des OÖ.Pflegegeldgesetzes per 1. Juli 1993:
Bezüglich der Berufungjahre 1999 und 2000 wäre ab 1. Juli 1993 Pflegegeld der Stufe 2 vorgelegen, wobei die nächste Umstufung per 1. Juni 2001 vorgenommen worden sei.

Laut dem eingereichten ärztlichen Gutachten liege bei der Mutter des Bw. seit 1998 die Diagnose des "Mb. Alzheimer" vor.
Sie sei nicht bettlägerig.

Der die Mutter des Bw. behandelnde Hausarzt sei nicht nur im Zuge der Beantwortung des Fragenkataloges, sondern bereits in der ersten Phase der Erkennung hinsichtlich eines etwaigen Ortswechsels seiner Mutter verschiedentlich kontaktiert worden. Seine diesbezüglich auf Grund des Krankheitsbildes immer ablehnende Haltung aus medizinischer und sozialer Sicht wäre natürlich auch für den Bw. eine klare Richtungsweisung gewesen.
Obwohl – soweit er informiert sei – praktisch keine Heilungschancen bei "Mb. Alzheimer" vorlägen, zeige sich in den letzten Jahren, dass – ohne Beachtung eines möglichen Steuervorteiles – die Beibehaltung der Lebenssituation seiner Mutter jedenfalls eindeutig als richtige Strategie anzusehen gewesen wäre und in Anknüpfung an die Aussagen des behandelnden Arztes ("ansonsten wahrscheinlich massives Fortschreiten der Demenz und damit einhergehend erhöhte Pflegebedürftigkeit") das "Zurücklassen" seiner Mutter ein

Vielfaches an Kosten (in Vergleich zu seinem möglichen Steuervorteil) für den Staat verursacht haben würde (was finanzwirtschaftlich komplex betrachtet – man denke nur an die Kostenexplosionen der letzten Jahre im Sozialhilfebereich – eine große Rolle spielen solle, aus der Sicht der Abgabenbehörde vermutlich wiederum bei Beurteilung des Sachverhaltes nicht berücksichtigt werden würde).

Zur Forderung der Behörde nach Untermauerung durch ärztliche Befunde aus den Berufungsjahren werde schließlich angemerkt, dass sich bedauerlicherweise erst im Zuge des Verfahrens – also drei oder vier Jahre später – die zuständige Berufungsbehörde nach Entscheidung des VwGH vom 27. Mai 2003 mit dem Thema "Unzumutbarkeit der Übersiedlung der Mutter in den Jahren 1999 und 2000" ernsthaft auseinander gesetzt habe. Bis dato (dies gelte auch für die damals wirklich ausführliche persönliche Vorsprache vom 15. März 2001 bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz) wäre ja nicht einmal von Interesse gewesen, an welcher Krankheit die Mutter des Bw. überhaupt leide bzw. gelitten habe. Deshalb würden selbstverständlich bereits zu früheren Zeitpunkten entsprechende schriftliche gutachterliche medizinische Stellungnahmen bzw. Befunde eingeholt bzw. vorgelegt werden können.

Die damals noch minderjährige Tochter des Bw. hätte in den Schuljahren 1999/2000 und 2000/2001 die ersten beiden Klassen einer HBLA in Linz besucht, welche nach den ihm damals vorliegenden Informationen weder in S. direkt, noch in den dortigen Nachbargemeinden existiert habe. Es sei im Zusammenhang mit dieser Frage der "Großraum S." erwähnt worden. Wie immer man dieses Gebiet dann eingrenze, so müsse dabei auch eine täglich zu unterschiedlichen Schulzeiten (verschiedene Tage in der Woche bis 18.00 Uhr Unterricht) Sommer wie auch Winter mit öffentlichen Verkehrsmitteln akzeptabel erreichbare Örtlichkeit eine wesentliche Rolle für eine Schülerin (mit nicht allzu leichtem "Schulgepäck") spielen. Diese Voraussetzungen wären aus der Sicht des Bw. damals zwar in Linz, nicht aber in S. vorgelegen.

Da die zweite Klasse im Schuljahr 2000/2001 aus verschiedensten Gründen negativ abgeschlossen worden sei, hätte sich seine Tochter im Sommer 2001 nicht zu einer Wiederholung, sondern zu einem Schulwechsel entschlossen. Ab diesem Zeitpunkt treffe dann diese Argumentation der Unzumutbarkeit eines Schulwechsels nicht mehr zu, da die neue Schule auch in S. existiere.

Anschließend wolle noch hervorgehoben werden, dass natürlich – sowohl kurz-, als auch

mittelfristig – primär die Unzumutbarkeit der Übersiedlung der pflegebedürftigen Mutter in den Vordergrund zu stellen sei. Aber auch dem Bw. als Elternteil erscheine es doch aus verschiedensten eigentlich logischerweise auf der Hand liegenden Gründen unzumutbar, seine minderjährige Tochter einfach „zurückzulassen“, um ihr eine ihren damaligen Neigungen entsprechende Ausbildung nicht verweigern zu müssen. Schon alleine aus der Sicht der Verantwortlichkeit von Erziehungsberechtigten sei dies ganz kategorisch abzulehnen.

Beigelegt wurde ein Schreiben vom 13. Juli 1993, das das Vorliegen der Voraussetzungen für den Erhalt von Pflegegeld der Stufe 2 bestätigt.

Des Weiteren wurde ein Schreiben des die Mutter des Bw. behandelnden Arztes eingereicht.

Dies hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Die Mutter des Bw. würde bei ihm seit 1990 in Behandlung stehen, wobei es im Laufe der Jahre zu immer stärker werdenden Verwirrungszuständen und dementiellen Erscheinungen gekommen sei.

Seit dem Jahre 1998 bestehe die Diagnose des Mb. Alzheimer, dessen Behandlung auch medikamentös durchgeführt werde.

Die Pflege der Mutter des Bw. sei im Familienverband möglich und wie bei Alzheimer-Patienten durchaus wünschenswert. Eine Änderung der Lebenssituation (Wohnsitzwechsel, Änderung der Bezugspersonen) sei aus medizinischen und sozialen Gründen sicherlich aus Äußerste abzulehnen, da sonst mit einer Verschlechterung des Gesundheitszustandes und wahrscheinlich massivem Fortschreiten der Demenz und damit einhergehend erhöhter Pflegebedürftigkeit zu rechnen sei.

Ein Ortswechsel zu Beginn der Erkrankung (1998) würde für den weiteren Verlauf sehr schlecht gewesen sein und es sei damals schon von Veränderungen der Lebenssituation abgeraten worden.

Die Mutter des Bw. lebe seit circa 50 Jahren in der gewohnten Umgebung und hätte nie größere Ortswechsel vollführt. Es sei natürlich aus medizinischer Sicht ein Ortswechsel und ein damit einhergehender Wechsel der Umgebung sowie der Verlust von vorhandenen Bekannten bzw. von Nachbarn und der restlichen Familie sicherlich als schlecht anzusehen.

Mit Schreiben vom 19. August 2003 wurde der Abgabenbehörde erster Instanz im Rahmen des Parteiengehörs der bis dahin vorliegende Verfahrenstand mitgeteilt.

Mit Schreiben der Abgabenbehörde erster Instanz vom 21. August 2003 wurde mitgeteilt,

dass einer Stattgabe zugestimmt werde.

Weiters würde um Überprüfung der Aufwendungen der Höhe nach und Erlassung einer Berufungsentscheidung ersucht werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- 2a. 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.

Unter die obigen Aufwendungen können auch die vom Bw. geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten subsumiert werden.

Wie der VwGH etwa in seinem Erkenntnis vom 9.10.1991, 88/13/0121, ausführt, gelten solche Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Wesentlich ist jedoch nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang besteht. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines Ehegatten haben (siehe auch die Erkenntnisse des VwGH vom 22.2.2000, 96/14/0018, und vom 26.11.1996, 95/14/0124).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist dann beruflich

veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsplatz des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- der Steuerpflichtige oder sein Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen (mehr als 2.200,00 € jährlich) oder
- aus anderen gewichtigen Gründen die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsplatzes nicht zugemutet werden kann.

Eine tägliche Rückkehr des Steuerpflichtigen ist dann als unzumutbar anzusehen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsplatz mehr als 120 km entfernt ist.

Die einfache Fahrtstrecke beträgt für den Bw. 146 km, weshalb diese Voraussetzung als gegeben angesehen werden kann.

Vom Bw. wird im gegenständlichen Fall die Unzumutbarkeit mit der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter begründet.

Auf Grund des Nachweises des Bezuges von Pflegegeld und der vorgelegten ärztlichen Bestätigung ist davon auszugehen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes – und der Familie gehört auch die Mutter des Bw. an – auf Grund der Krankheit und Pflegebedürftigkeit der Mutter nicht zuzumuten ist.

Eine solche Verlegung würde den physischen und psychischen Zustand der Mutter des Bw. massiv gefährden.

Der VwGH selbst hat in seinen Erkenntissen vom 9.10.1991, 88/13/0121, und vom 26.11.1996, 95/14/0124, die Pflegebedürftigkeit eines nahen Angehörigen als triftigen Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes angesehen.

Es kann daher zusammengefasst werden, dass die Unzumutbarkeit aus obigen Gründen gegeben ist und daher die doppelte Haushaltsführung samt den Familienheimfahrten als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst anzusehen ist.

Die geltend gemachten Werbungskosten sind daher dem Grund nach als abzugsfähig

einzustufen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 sind jedoch jene Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsplatz und Familienwohnsitz nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen. Dieser beträgt für den gegenständlichen Fall 28.800,00 S jährlich.

Die geltend gemachten Fahrtkosten sind daher mit diesem Betrag pro Jahr zu beschränken.

Für das Jahr 1999 ergeben sich folgende Werbungskosten:

Doppelte Haushaltsführung: Miete Jänner bis Oktober	43.100,00 S
Doppelte Haushaltsführung: Miete November bis Dezember	9.658,00 S
Doppelte Haushaltsführung: Vergebühring Mietvertrag	1.800,00 S
Familienheimfahrten	28.800,00 S
Summe:	83.358,00 S

Für das Jahr 2000 ergeben sich die Werbungskosten wie folgt:

Doppelte Haushaltsführung: Miete	57.948,00 S
Familienheimfahrten	28.800,00 S
Summe:	86.748,00 S

Folglich ergibt sich für beide Berufungsjahre eine teilweise Stattgabe der Berufung.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 27. August 2003