



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 17. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwalt, vom 10. April 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber begehrte in seiner am 6. März 2007 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Erklärung zur Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 ua. Aufwendungen für Doppelte Haushaltsführung in der Höhe von 15.556,29 € als Werbungskosten. Das Finanzamt erkannte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 (mit Ausfertigungsdatum 10. April 2007) diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten mit der Begründung an, der Berufungswerber gehe einer Beschäftigung am Familienwohnsitz nach, sodass die geltend gemachten Kosten für Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten keine steuerliche Berücksichtigung finden könnten.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 17. April 2007 führte der Berufungswerber ua. begründend aus, er habe aus beruflicher Unsicherheit seinen Job als Devisenhändler bei der Bank1 in Ort1 aufgegeben und die gleiche Stelle im Mai 2005 bei der Bank2 in Ort2 angetreten. Für diese Tätigkeit in Ort2 habe er ab April 2005 eine Wohnung an seinem neuen Arbeitsort angemietet, in der er nun lebe. Die bisherige Familienwohnung

(Eigentumswohnung) in Ort1 habe er bislang beibehalten, weil es sich erst mittelfristig zeigen werde, ob er mit der neuen beruflichen Aufgabe zurechtkomme und die geforderten Leistungen erbringen könne und somit der Wechsel nach Ort2 dann "endgültig" werde. Die geltend gemachten Kosten würden sich aus der laufenden Miete und Garage für zwölf Monate (13.117,89 €), den laufenden Betriebskosten Strom (662,40 €) sowie den acht Familienheimfahrten (1.776,00 €) zusammensetzen.

Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters vom 30. Mai 2007, ZMR-Zahlen, ist unter der Adresse Adresse2, der Berufungswerber mit Nebenwohnsitz (seit 19. April 2005) sowie seine Ehegattin mit Hauptwohnsitz (seit 12. Dezember 2005) gemeldet. Der in Ort1 gelegene Wohnsitz mit der Adresse1, stellt laut Melderegister einen Hauptwohnsitz des Berufungswerbers (seit 15. November 1999) dar. Die Ehegattin ist seit 12. Dezember 2005 unter dieser Anschrift in Ort1 nicht mehr gemeldet (weder Haupt- noch Nebenwohnsitz).

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 1. Juni 2007 begründete das Finanzamt ua. damit, die Ehegattin des Berufungswerbers sei seit 12. Dezember 2005 in Adresse2, mit Hauptwohnsitz gemeldet. Da der Berufungswerber ebenso an der genannten Adresse gemeldet sei, sei daher ab 12. Dezember 2005 Ort2 als gemeinsamer Familienwohnsitz anzusehen. Die Beibehaltung des bisherigen Familienwohnsitzes in Ort1 sei daher grundsätzlich nicht beruflich veranlasst.

Der Berufungswerber beehrte mit Schreiben vom 25. Juni 2007 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hierzu ergänzend aus, die von ihm und seiner Gattin seit Mai 2005 bewohnte Wohnung in Ort2 sei keineswegs als gemeinsamer Familienwohnsitz anzusehen, da diese nicht den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen darstellen würde. Es sei richtig, dass er und seine Ehegattin auf Grund seiner beruflichen Tätigkeit in Ort2 leben würden, die (wesentlich) stärkeren persönlichen und sozialen Bindungen seien allerdings nach wie vor zu Tirol (Familie, Freundeskreis, soziales Umfeld) gegeben. Dementsprechend hätten sie auch sämtliche Urlaube im Jahr 2006 an ihrem Familienwohnsitz in Tirol verbracht (8 Familienheimfahrten geltend gemacht). Es sei insbesondere unter Hinweis auf den Richtwert von zwei Jahren bei verheirateten Steuerpflichtigen laut Lohnsteuerrichtlinien und Rechtsprechung nicht zumutbar, den gemeinsamen Familienwohnsitz innerhalb der vom Finanzamt genannten Frist von acht Monaten (Anfang Mai bis 12. Dezember 2005) nach Ort2 zu verlegen. Er habe den bisherigen Familienwohnsitz (Eigentumswohnung) in Ort1 bislang auch deshalb beibehalten, da es sich erst mittelfristig zeigen werde, ob er mit den neuen beruflichen Aufgaben in der Bank2 zurechtkomme und die geforderten Leistungen erbringen könne und somit der Wechsel nach Ort2 dann endgültig werde. Er sei in einem für ihn neuen Bereich (Ostwährungen) eingesetzt, welche neue Anforderungen an ihn stellen würden. Zudem gäbe es in seiner Bank noch nicht endgültig absehbare Umstrukturierungen. Sollte er die

Anforderungen nicht erfüllen können, ziehe er es in Betracht, wieder nach Tirol zurückzuwechseln. Er habe aus diesen Gründen laufend Kontakt mit der Bank<sup>1</sup> gehalten, um gegebenenfalls auch zurückwechseln zu können. Es sei zutreffend, dass seine Ehegattin ab 12. Dezember 2005 mit Hauptwohnsitz in Ort<sup>2</sup> gemeldet sei. Dies hätte jedoch zum Hintergrund, dass seine Ehegattin zu diesem Zeitpunkt hochschwanger gewesen sei und medizinische Betreuung benötigt hätte. Dabei sei ihnen mitgeteilt worden, dass es Vorteile habe sowie bürokratisch einfacher sei, wenn seine Frau den melderechtlichen Hauptwohnsitz nach Ort<sup>2</sup> verlege (zB Behördengänge, Geburt, Staatsbürgerschaftsanmeldung usw). Es bestehe sohin kein Zusammenhang zwischen dieser Hauptwohnsitzmeldung seiner Ehegattin und ihrem gemeinsamen Familienwohnsitz, da seine Ehegattin aus obigen Gründen auch dann ihren Hauptwohnsitz in Ort<sup>2</sup> angemeldet hätte, wenn sie zB fix nur ein halbes Jahr in Ort<sup>2</sup> geblieben wären. Er hätte seinen Hauptwohnsitz weiterhin in Ort<sup>1</sup>.

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

Im vorliegenden Fall ist die steuerliche Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten einer doppelten Haushaltsführung in Ort<sup>2</sup> und von acht Familienheimfahrten (Kosten der Fahrten von Ort<sup>2</sup> nach Ort<sup>1</sup> zur dortigen Wohnung) strittig.

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Ausgaben für eine berufsbedingte doppelte Haushaltsführung (Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft am Tätigkeitsort) und die Kosten der Heimfahrten zum (Familien-)Wohnort können hierbei unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 16 Abs. 1 EStG als Werbungskosten bei den betreffenden steuerpflichtigen Einkünften abgezogen werden.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Haushalt seiner Familienmitglieder aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen wie nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 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. Behält der Abgabepflichtige sohin seinen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort trotz der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ausschließlich aus persönlichen Gründen bei, so sind die entstandenen Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig, sondern fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 (Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 3 zu § 16 Abs. 1 Z 6 und die dort zitierte Rechtsprechung; VwGH 27.2.2002, 98/13/0122).

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche, auch aus dem Bereich der privaten Lebensführung resultierende Ursachen haben kann. 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 3.8.2004, 2000/13/0083; VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207).

Für die Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Heimfahrtkosten und der Kosten einer doppelten Haushaltsführung muss die Begründung des zweiten Haushaltes am Arbeitsort beruflich veranlasst und die Aufgabe des bisherigen (Familien-)Wohnsitzes unzumutbar sein (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171). Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen befindet sich nach herrschender Lehre an dem Ort, zu dem der Abgabepflichtige "die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat". Als "persönliche und wirtschaftliche Beziehungen" einer Person sind ihre familiären und gesellschaftlichen Beziehungen, ihre berufliche, politische, kulturelle und sonstige Tätigkeit, der Ort ihrer Geschäftstätigkeit, der Ort, von wo aus sie ihr Vermögen verwaltet, und ähnliches zu berücksichtigen. Der gemeinsame Familienwohnsitz hat für die Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen großes Gewicht: Die stärksten persönlichen Beziehungen bestehen nach den Erfahrungen des Lebens im Regelfall zu dem Ort, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person ist somit regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie zu finden (Beiser, ÖStZ 1989, 243ff). Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist sohin anzunehmen, dass ein (in aufrechter ehelicher Gemeinschaft) lebender Ehegatte seinen Mittelpunkt des Lebensinteresses dort innehat, wo er gemeinsam mit seinem Ehegatten aufhältig und wohnhaft ist sowie einen gemeinsamen Haushalt führt.

Unstrittig ist, dass der Berufungswerber gemeinsam mit seiner Ehegattin seit Mai 2005 unter der Adresse Adresse2, wohnhaft ist und dort einen gemeinsamen Hausstand unterhält. Beide

Ehepartner leben sohin regelmäßig und Tag für Tag in ihrem gemeinsamen Haushalt in Ort2. Für den Referenten steht somit außer Zweifel, dass der Mittelpunkt des Lebensinteresses des Berufungswerbers in Folge seiner persönlichen Beziehung zu seiner Ehegattin am gemeinsamen Aufenthaltsort gelegen ist und dieser daher – unter Verweis auf obige rechtliche Ausführungen – offensichtlich deren gemeinsamen Familienwohnsitz bildet. Die vom Berufungswerber behaupteten persönlichen und sozialen Beziehungen zu Tirol ((verbleibende) "Familie im weiteren Sinn", Freundeskreis, soziales Umfeld) sind hingegen nach Ansicht des Referenten nicht geeignet, den Mittelpunkt des Lebensinteresses in Ort1 zu begründen, stellt doch die in Tirol gelegene Wohnung keinen regelmäßigen Aufenthaltsort der (beiden) Ehegatten dar. Die Ehegattin war nämlich mit dem Berufungswerber überwiegend in Ort2 aufhältig. Die Begründung des Mittelpunktes des Lebensinteresses in Ort2 zeigt sich für den Referenten Weiters auch darin, dass der Berufungswerber laut vorliegender Aktenlage im gesamten Jahr 2006 lediglich acht Mal in Tirol aufhältig war und sohin offensichtlich den Großteil seiner Freizeit in Ort2 bzw. außerhalb von Tirol verbracht hat.

Auf Grund obiger Ausführungen ergibt sich, dass der Berufungswerber im Mai 2005 seinen Familienwohnsitz an seinen Beschäftigungsort Ort2 verlegt hat. Ab Mai 2005 war damit in Tirol kein Familienwohnsitz mehr gegeben bzw. wurde der Wohnsitz in Ort1 lediglich aus privaten Gründen ("Eigentumswohnung") aufrecht erhalten. Aufwendungen für einen zweiten Wohnsitz (neben dem Familienwohnsitz) können als Werbungskosten nur dann abzugsfähig sein, wenn der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz seinen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit unterhält. Nachdem im vorliegenden Fall der Ort des Familienwohnsitzes mit dem Ort der Beschäftigung identisch und die Aufrechterhaltung des (zweiten) Wohnsitzes in Ort1 nach Aktenlage ausschließlich aus persönlichen Gründen veranlasst ist, können auf Grund obiger Ausführungen die geltend gemachten Kosten keine steuerliche Berücksichtigung als Werbungskosten finden. Dem Berufungswerber kamen seit Mai 2005 keine Mehrbelastungen aus einer doppelten Haushaltsführung am Beschäftigungsort zu, sondern sind die begehrten Aufwendungen als Kosten für den (Familien-)Haushalt in Ort2 gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG steuerlich nicht abzugsfähig.

Dem Berufungswerber ist grundsätzlich beizupflichten, dass die herrschende Lehre bei einem Wechsel des Beschäftigungsortes Mehrbelastungen aus der doppelten Haushaltsführung am Beschäftigungsort als Werbungskosten qualifiziert, solange die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar ist (vorübergehende doppelte Haushaltsführung). Bei einem verheirateten Abgabepflichtigen wird hierbei als Richtwert ein Zeitraum von zwei Jahren für ausreichend gehalten. Im streitgegenständlichen Fall nahm jedoch der Berufungswerber den ihm von der herrschenden Verwaltungspraxis zugestandenen Zeitraum bis zur Begründung seines Familienwohnsitzes am Beschäftigungsort nicht in Anspruch, sondern verlegte diesen bereits im

Mai 2005 von Ort1 nach Ort2. Dem Berufungswerber kamen sohin im strittigen Jahr 2006 keine Mehrbelastungen aus einer doppelten Haushaltsführung am Beschäftigungsort zu.

Ergänzend wird ausgeführt, dass auch das Vorbringen des Berufungswerbers, es könne sich erst mittelfristig zeigen, ob er sich in seiner neuen beruflichen Tätigkeit bewähre und damit der Wechsel nach Ort2 "endgültig" sei, zumal er auch in Betracht ziehe, wieder nach Tirol zurückzuwechseln, keine absetzbaren Mehraufwendungen begründen können und sohin der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen kann. Begleitet die Familie bzw. ein Ehegatte einen Berufungswerber für die Dauer der auswärtigen Tätigkeit an einen neuen Beschäftigungsort, so könnte nach herrschender Rechtsprechung die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort lediglich dann nicht zumutbar sein, wenn die auswärtige Tätigkeit von vornherein auf einen absehbaren Zeitraum befristet war (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111). Dies ist jedoch im vorliegenden Fall nicht gegeben, da der Abgabepflichtige weder am neuen Beschäftigungsort von vornherein nur befristet tätig war noch er laut Aktenlage jederzeit konkret und ernsthaft mit der Abberufung und Versetzung an einen anderen Arbeitsort bzw. mit einer Dienstfreistellung zu rechnen hatte. Ebenso könnte auch der bloße Wunsch auf Wiederaufnahme der Tätigkeit in Tirol keine Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung begründen (VwGH 30.11.1993, 90/14/0212). Entgegen den Ausführungen ist bei der Beurteilung der Familienwohnsitzbegründung auch nicht auf die polizeiliche Ab- und Anmeldung ("Hauptwohnsitz"-Begründung), sondern auf die faktischen Gegebenheiten im Einzelfall abzustellen. Im vorliegenden Berufungsfall war sohin entscheidungswesentlich, dass die Ehegattin des Berufungswerbers seit Mai 2005 an dessen Beschäftigungsort in der gemeinsamen Wohnung aufhältig ist und mit diesem einen gemeinsamen Haushalt begründet hat, nicht jedoch die Hauptwohnsitzmeldung (und der Grund für eine Hauptwohnsitzmeldung) der Ehegattin in Ort2 mit 12. Dezember 2005.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. Juli 2008