



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Dr. Hartwig Reinold WTG SteuerberatungsGmbH, 1030 Wien, Am Modenapark 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch ADir Eva Hoffmann, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Einkommensteuer für das Jahr 2005:

Der Berufungswerber (Bw.) ist seit 1.08.1991 als Geschäftsführer der Fa. G. GmbH tätig und beantragte in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung – wie im Jahr zuvor – ua die Berücksichtigung eines Betrages von € 5.052,35 infolge doppelter Haushaltsführung.

Festzuhalten ist, dass der UFS bereits in seiner Entscheidung vom 22.Okttober 2010, GZ RV/1324-W/10 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 die Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht anerkannt hat. Im Wesentlichen mit der Begründung, dass der Bw anlässlich des – mehr als 10 Jahre nach Aufnahme der Tätigkeit in Wien erfolgte – Erkennens der seiner Ansicht nach gegebenen Notwendigkeit der Begründung eines weiteren Wohnsitzes

in Wien hinreichend Möglichkeit gehabt hätte, den Familienwohnsitz nach Wien zu verlegen, sodass im Berufungszeitraum weder Aufwendungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung noch für eine dauernde doppelte Haushaltsführung steuerlich zu berücksichtigen sind.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2010 teilte der steuerliche Vertreter des Bw Nachstehendes mit:

„Zwar hat der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 22.10.2010 unseren Standpunkt geteilt, dass die 120 Kilometer-Entfernung nur eine Richtlinie sei und es auf die Umstände des Einzelfalles ankomme. Ausdrücklich hält der UFS fest, dass „das diesbezügliche Vorbringen des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung durchaus glaubwürdig (erscheint) und hat auch das Finanzamt in der Verhandlung erklärt, ein regelmäßiges Pendeln vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte sei bei derartigen Arbeitsabläufen nicht zumutbar“ (s. Seite 15 der Berufungsentscheidung GZ RV/1324-W/10 vom 22.10.2010).

Der UFS hat sich in der Begründung für die Abweisung letztlich darauf gestützt, dass es dem Bw zumutbar gewesen wäre, den Familienwohnsitz nach Wien zu verlegen. Bereits in der mündlichen Berufungsverhandlung in E. haben wird vorgebracht, dass in Deutschland eine Änderung der Rechtsprechung erfolgte. (BFH-Urteil vom 5.3.2009, VI R 23/07). Unter Berücksichtigung dieser aktuellen deutschen BFH-Judikatur sind wir nach wie vor der Auffassung, dass die bisherige österreichische Judikatur zur Zwangsläufigkeit zu überdenken sei, weil sie schlichtweg nicht mehr zeitgemäß ist und den Erfordernissen des täglichen Lebens völlig widerspricht. In der UFS-Entscheidung war der Unabhängige Senat bemüht, die gesetzlichen Unterschiede zwischen der deutschen und der österreichischen Rechtslage herauszuarbeiten. Der UFS verweist darauf, dass in Österreich keine vergleichbare ausdrückliche Regelung der doppelten Haushaltsführung normiert ist: „die doppelte Haushaltsführung wird im Gesetz selbst (anders als im § 20 Abs 1 Z 1 lit e EStG 1988 die Familienheimfahrten) nicht einmal genannt.“

Nach § 9 Abs 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 deutsches EStG.... gehören zu den Werbungskosten "auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird."

Unseres Erachtens ist der letzte Halbsatz keine Erweiterung oder Einschränkung, sondern lässt sich auch mit der österreichischen Rechtsordnung in völligen Einklang bringen. Grundvoraussetzung für eine doppelte Haushaltsführung ist jedenfalls nach österreichischer und deutscher Rechtslage, dass die doppelte Haushaltsführung beruflich veranlasst ist. Die Einschränkung, dass diese doppelte Haushaltsführung solange abzugsfähig ist, als die Verlegung des Wohnsitzes unzumutbar sei, ist eine österreichische Interpretation, welche sich weder aus dem Gesetz selbst noch aus der gesamten Gesetzesdynamik ergibt.

Zugegebenermaßen übt die Ehegattin keine Berufstätigkeit mehr aus, doch ist für den Bw und seine Familie die Verlegung des Familienwohnsitzes aus folgenden beachtlichen Gründen nicht zumutbar:

- Das Haus wurde gemeinsam errichtet und finanziert und hat eine Wohnnutzfläche von über 240 m². Eine Veräußerung dieses Hauses würde nur unter Inkaufnahme schwerer finanzieller Verluste erfolgen, weil sowohl das Haus selbst als auch die Einrichtung mit viel Liebe zum Detail ausgestattet wurde und es keinen Interessenten für die Lage in A. geben wird, der einen nur annähernd adäquaten Preis bezahlen würde.

- Herr und Frau C. besitzen vier Hunde und vier Pferde; Frau C. hat die gesamte Obsorge und Betreuung für die Tiere. Die Pferde sind in einem nahegelegenen Gestüt eingestellt und die tägliche Versorgung erfolgt durch Frau C. persönlich. Eine Verlegung der Pferde nach B. wäre mit deutlich höheren Kosten verbunden und es könnten die Tiere nicht in dem Umfang betreut werden wie in A.. Auch die Haltung von vier Hunden in einer D. Wohnung ist faktisch unmöglich.

- Aus gesundheitlichen Gründen kam eine Verlegung des Wohnsitzes nach B. für die Familie C. nicht in Frage, weil die Tochter an Pseudokrupp leidet und auf ärztliches Anraten Aufenthalte (insbesondere Daueraufenthalte) in Städten eine nachteilige Auswirkung auf den Gesundheitsstatus der Tochter hätten. Ursprünglich hatte die Familie C. Wohnsitz in Wien, 1993 wurde der Wohnsitz nach A. verlegt, weil die Tochter das Klima in Wien nicht vertagen hat. (Anmerkung: 2005 war die Tochter noch haushaltsgehörig!).

- Eine Wohnung in vergleichbarer Größe und vergleichbarer Ausstattung kostet in B. eine Unsumme, welche für den Bw trotz seines vergleichsweise guten Gehaltes nicht leistbar wäre.

Aus der Sicht des Ehepaars C. war daher für 2005 und die Vorjahre eine Verlegung des Wohnsitzes nach Wien unzumutbar und daher ausgeschlossen. Den Ausführungen in der UFS-Berufungsentscheidung, dass "nach einhelliger österreichischer Lehre, Rechtsprechung und VerwaltungspraxisVoraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung unter anderem sei, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes auf Umstände von erheblichem objektiven Gewicht zurückzuführen ist. Da gem. § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 unter anderem die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge generell nicht abzugsfähig sind, bedarf es besonderer Umstände, dass ausnahmsweise (Mehr)Aufwendungen für einen (doppelten) Haushalt steuerlich zu berücksichtigen sind" ist entgegenzuhalten, dass die UFS- und VwGH-Entscheidungen der jüngsten Vergangenheit die bisher "verkrustete" Verwaltungspraxis betreffend doppelte Haushaltsführung laufend korrigieren.

Unseres Erachtens ist die Begründung des BFH zur doppelten Haushaltsführung objektiv und sachgerecht, weil die von der österreichischen Verwaltungspraxis aufgestellten Beurteilungselemente "Zumutbarkeit" bzw "Unzumutbarkeit" keine tauglichen Argumente sein können, weil es sich überwiegend um subjektive Tatbestandselemente handelt.

Nach der aktuellen Ansicht des BFH liegt die Begründung einer doppelten Haushaltsführung dann vor, wenn zu dem bereits vorhandenen Haupthaushalt ein (beruflich veranlasster) Zweithaushalt hinzukommt. Hinsichtlich dessen Begründung ist es ausschlaggebend, dass seine Errichtung am Beschäftigungsamt erfolgt und somit vorhandenen beruflichen Zwecken dient. Dabei ist nicht entscheidend, ob die Errichtung des Zweitwohnsitzes in einer neuen Wohnung oder in der bisherigen Wohnung vorgenommen wird. In beiden Fällen entsteht am Beschäftigungsamt der beruflich veranlasste und somit den Erwerbszwecken dienende Zweithaushalt. Dabei bleibt die privat motivierte Wahl des Ortes des Haupthaussstandes einkommensteuerrechtlich außer Acht.

Laut Argumentation des BFH werden die beruflich veranlassten Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht danach beurteilt, ob sie der betroffene Arbeitnehmer durch Verlegung seines Haussstandes an den Beschäftigungsamt hätte vermeiden können. Vielmehr gilt die Wahl des Wohnsitzes als eine vorgegebene, aber einkommensteuerrechtlich unerhebliche Tatsachengrundlage, und zwar gleichweise, ob sie durch Unterlassen des Hinzugs an den Beschäftigungsamt oder durch Wegzug vom Beschäftigungsamt veranlasst wird.

Die Errichtung des Zweithaushaltes gilt als am Beschäftigungsamt beruflich veranlasst, wenn der Zweithaushalt der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dient. Dies ist dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer seinen Zweitwohnsitz begründet, um von dort aus die regelmäßige Arbeitsstätte aufzusuchen zu können.

Dies trifft im gegenständlichen Fall eindeutig zu. Der Bw benutzt die Wohnung ausschließlich als Nächtigungs-ort, damit er beruflich notwendige Termine und Reisen im In- und Ausland ohne unnötige Verkehrsverzögerungen und sonstige Erschwernisse pünktlich erreichen kann, was von seinem Familienwohnsitz in A. aus nicht oder nur unter Inkaufnahme von erheblichen (und nicht verfügbaren) Zeitreserven möglich ist. Aufgrund dieser Umstände hat sich der Bw im Laufe seiner beruflichen Tätigkeit zur Errichtung eines zweiten- ausschließlich beruflich veranlassten – Wohnsitzes in Wien entschieden.

An diesem Wohnsitz sind weder die Gattin noch die Kinder gemeldet."

Mit Bescheid vom 28. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 wurden die oa Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht anerkannt. Begründend wurde lediglich auf die Berufungsentscheidung für das Kalenderjahr 2004 verwiesen.

Mit Eingabe vom 26. Jänner 2011 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass der Antrag auf Berücksichtigung erhöhter Werbungskosten infolge doppelter Haushaltsführung mit dem lapidaren Hinweis auf die UFS-Entscheidung betreffend 2004 abgewiesen worden sei. Da nach ständiger Rechtsprechung jeder Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen sei und er überdies in seiner ausführlichen Begründung darauf hingewiesen hätte, dass die Entscheidung des UFS – vor dem Hintergrund der Änderung der Rechtsprechung in der BRD – nicht mehr haltbar erscheine, ersuche er um Stattgabe seiner Berufung und Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung.

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter des Bw noch den Antrag, dass im Falle einer Vorlage der Berufung an die Berufungsbehörde II Instanz, eine mündliche Berufungsverhandlung anberaumt werde.

Bereits in der mündlichen Berufungsverhandlung über seinen Antrag betreffend erhöhter Werbungskosten 2004 hätte er auf die geänderte Rechtsprechung des BFH kuriosisch verwiesen. In seinem nunmehrigen Antrag hätte er auch trifftige und objektive sowie subjektiv zu beurteilende wesentliche Gründe vorgebracht, die dem Bw eine Aufgabe des Familienwohnsitzes in A. unmöglich gemacht hätten und nach wie vor unmöglich machen würden. Diese trifftigen Gründe seien ihm leider erst nach der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend das Verfahren 2004 eingefallen, weshalb er für 2004 kein außerordentliches Rechtsmittel in Form einer Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof riskieren hätte wollen, um sich nicht des Risikos auszusetzen, dass die Beschwerde wegen Novationsverbotes nicht verhandelt werden würde.

Mit Bescheid (Mängelbehebungsauftrag) vom 2. Februar 2011 wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw die Behebung der Berufung vom 27. Jänner 2011 gegen den

Einkommensteuerbescheid 2005 vom 24.12.2010 hinsichtlich der Form (§ 85 Abs. 2 BAO) und dem Fehlen eines Inhaltserfordernisses (§ 250ff BAO) anhaftenden Mängel bis zum 1. März 2011 aufgetragen.

"Fehlen eines Inhaltserfordernisses

eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden und

eine ausreichende Begründung (Anführung der trifftigen Gründe- bis jetzt nicht vorgelegtelektronischer Antrag)

welche Änderungen sind gegenüber dem Jahr 2004 eingetreten.

Zur Info: da die Lohnsteuerrichtlinien aufgrund der Rechtsprechungen in der BRD oder des BFH's nicht geändert wurden, sind diese noch anzuwenden.

Fehlen der Unterschrift gemäß § 85 Abs 2 BAO.

Bei Versäumung der Frist gilt das Anbringen als zurückgenommen."

Mit Eingabe vom 28. Februar 2011 teilte der steuerliche Vertreter des Bw Nachstehendes mit:

"Zu Fehlen eines Inhaltserfordernisses:

- eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden

Wir dürfen darauf hinweisen, dass dem Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 – diese erfolgte mittels elektronischer Einreichung – eine ausführliche Erläuterung bezüglich der beantragten Berücksichtigung von Werbungskosten infolge doppelter Haushaltsführung postalisch nachgesendet wurde (siehe Schreiben vom 22.12.2010, welches wir diesem Brief nochmals beilegen)

- eine ausreichende Begründung

Ausdrücklich erheben wir die Ausführungen laut Schreiben vom 22.12.2010 zum Inhalt unseres Berufungsbegehrens.

- eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden

Namens und Auftrags vom Bw ergeht der Antrag den Bescheid vom 28.12.2010 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben und die laut Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 ausgewiesenen Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG berücksichtigen zu wollen.

- Änderung gegenüber dem Jahr 2004

Der diesbezügliche Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien geht ins Leere, weil die Lohnsteuerrichtlinien lediglich Verwaltungsanweisungen an die nachgeordneten Dienststellen darstellen. Wie die aktuelle Praxis beweist, müssen die Richtlinien laufend "gewartet" d.h. abgeändert und ergänzt werden. Im Übrigen ist jedes Veranlagungsjahr neu und gesondert zu beurteilen.

Wie bereits in der Vorkorrespondenz ausgeführt wurde, hat der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung festgehalten, dass die Begründung des Finanzamtes 2004 unrichtig gewesen ist, wonach die Entfernung noch als zumutbar gilt. Der UFS hat das Berufungsbegehren für 2004 dennoch abschlägig beurteilt, weil er der - unseres Erachten unrichtigen – Rechtsansicht ist, dass die Verlegung des gesamten Familienwohnsitzes nach Wien zumutbar gewesen wäre.

Diese Interpretation ist aber aus dem Gesetz nicht ableitbar. Dass es sich hierbei um eine Verwaltungspraxis handelt, kann außer Streit gestellt werden; maßgeblich ist aber nicht eine übernommene und nicht mehr zeitgemäße Verwaltungspraxis, sondern ausschließlich das Gesetz und die Intention des Gesetzgebers. In diesem Sinne hat auch der deutsche Bundesfinanzhof seine frühere Rechtsprechung (ident mit der aktuellen Verwaltungspraxis in Österreich) aufgegeben und die Abhängigkeit eines Werbekostenabzuges von subjektiven Merkmalen verworfen.

Zu Fehlen der Unterschrift

Die Eingabe ist auf dem Deckblatt unterschrieben.

Abschließend stellt der steuerliche Vertreter des Bw nochmals den Antrag, für den Fall der Vorlage unserer Berufung an den UFS eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen."

Mit Bericht vom 23. Februar 2011 wurde die oa Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw nachstehende Ergänzung zur Berufung datiert vom 30. November 2011:

"1. Ursachen für die Wohnsitzverlegung

Das Ehepaar C. hat seine Wurzeln im Burgenland. Am Beginn der Arbeitstätigkeit von Bw. hatte die Familie ihren Familienwohnsitz in Wien. Da die Tochter als Kleinkind unter schwerstem Pseudo-Krupp leidete und oftmals in spitalsärztlicher Behandlung war, haben die Ärzte einen Ortswechsel empfohlen. Bw. war bemüht, vom damals zuständigen Wilhelminenspital eine Krankengeschichte in Kopie zu erhalten. (Siehe Anlage 1, Email vom 31.08.2011 an Dr.S.). Leider ist bis dato noch keine Unterlage eingelangt. Dies war die Ursache für die neue Wohnsitzbegründung in A.. Auf Grund der von Bw. beruflich genutzten Aufstiegschancen und der damit einhergehenden Karriere und Einkommenszuwächse konnte er in A. ein komfortables und großzügig gestaltetes Familienwohnhaus errichten, welches im Laufe der Jahre auch vergrößert werden konnte. Die Kinder gingen im Burgenland in die Schule; die Ehegattin hat den Haushalt geführt. Die in früheren Jahren in die Fortbildung und Erziehung der Kinder investierte Zeit wurde in späterer Folge von Frau C. durch Eigeninteressen ausgefüllt. Die Ehegattin ist eine "Tiernärrin" und besaß im strittigen Jahr 2005 vier Pferde und vier Hunde. Ein Pferd war in einem Reitstall in P. untergestellt; die Kosten hierfür betrugen € 355,00 pro Monat (Carisma, Bankauszug siehe Anlage 2). Die anderen drei Pferde waren in einem Stall beim Nachbarn (50 Meter nebenan) untergebracht. Das Füttern, Tränken, Ausreiten und die gesamte Pflege oblag ausschließlich Frau C.. Das Ausreiten erfolgte teilweise zweimal täglich. Für diese drei Pferde wurden lediglich € 110,00 pro Monat als Beteiligung für Futter, Stroh, Wasser, Heu etc. bezahlt.

Auch die vier Hunde (Terriermischungen) hatten einen artgerechten Auslauf im weitläufigen Garten.

Wenn nunmehr von der Finanzverwaltung behauptet wird, dass eine Familienwohnsitzverlegung nach der (unseres Erachtens völlig veralteten) Rechtsprechung zumutbar gewesen sei, dürfen folgende - zugegebenermaßen subjektive, aber dennoch schlagende - Argumente eingewendet werden:

- Die Veräußerung des großzügig und bestens ausgestatteten Hauses hätte einen finanziellen Schaden in einer gewaltigen Größenordnung bedeutet.

- *Die Verlegung des Familienwohnsitzes samt gesamter Menagerie nach Wien wäre kostenmäßig nicht zu finanzieren gewesen. Hierzu dürfen wir zum Vergleich aktuelle Einstellgebühren für Pferde in Wien beilegen. (Siehe Anlage 3)*
- *Neben dem Kostenfaktor ist auch ein Ortswechsel für 4 Pferde, wovon 3 Pferde bereits ein Alter zwischen 12 und 15 Jahren haben, unzumutbar, zumal die Tiere seit jungen Jahren in der gleichen Umgebung aufgewachsen sind und an die eigene Koppel (siehe nächster Teilstreich) gewöhnt sind.*
- *Bw. verfügt über ein weiteres Grundstück (ca. 200 m vom Familienwohnsitz entfernt), welches als Koppel und Reitplatz verwendet wird. Seitens der Bauernkammer wird jährlich angefragt, ob dieses landwirtschaftlich genutzt wird. Der Bauernkammer wird laufend berichtet, dass diese Liegenschaft als Pferdekoppel für den Eigenbedarf genutzt wird; um diese landwirtschaftlichen Flächen kümmert sich Frau C..*
- *Frau C. hat die Kinder am Familienwohnsitz betreut und "überwacht".*
- *Ein vergleichbarer Familienwohnsitz in Wien wäre selbst bei dem guten Einkommen von Bw. nur zu finanzieren, wenn das Haus im Burgenland veräußert wird. Wie bereits oben ausgeführt, würde dies einen erheblichen finanziellen Verlust bedeuten, weil nicht einmal die Anschaffungskosten inklusive der Erweiterungs- und Adaptierungskosten realistischerweise erzielbar gewesen wären (und auch derzeit nicht möglich sind).*

Diese Einleitung müssen wir für unsere Argumentation voranstellen, um unsere Sichtweise besser zu veranschaulichen.

2. Sachsubstrat aus der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend erhöhter Werbungskosten für 2004 und der Entscheidungsbegründung durch den Senatsvorsitzenden

In der Urteilsverkündung hat HR. Dr. Wanke vor dem gesamten Plenum betont, dass seitens des Senates die vom Finanzamt monierte fehlende Mindestwegstrecke kein Hindernis wäre, weil im Rahmen der Vorkorrespondenz und des mündlichen Vorbringens des Berufungswerbers C. dem Senat glaubhaft erscheint, dass eine tägliche Hin- und Rückfahrt unzumutbar ist. Dies wurde anhand der übermittelten Daten und der persönlichen Ausführungen überzeugend dargestellt und wird auch seitens des Senates außer Streit gestellt. Dennoch sieht sich der Senat veranlasst, das Berufungsbegehren abzuweisen, weil es im Sinne der gängigen Rechtsprechung zumutbar sei, den Familienwohnsitz von A. nach Wien in den näheren Bereich des Arbeitsortes zu verlegen.

Auch für 2005 dürfen wir vorbringen, dass das Arbeitspensum von Bw. zeit- und reisemäßig faktisch mit dem des Jahres 2004 ident war. Lediglich die Reisedestinationen haben sich auf Grund abgeschlossener bzw. neuer Projekte verschoben. Wir dürfen davon ausgehen, dass die umfangreiche Reisetätigkeit und das dichte Terminprogramm von Bw. - wie bereits im Vorjahr so auch im Jahr 2005 - seitens der Finanzverwaltung außer Streit gestellt wird. Sollte die Finanzverwaltung dennoch Zweifel hegen, sind wir gerne bereit, eine genaue Dokumentation vorzulegen. Um umfangreiche Wiederholungen aus unseren Stellungnahmen aus 2004 zu vermeiden, dürfen wir nur knapp zusammenfassen, dass der Arbeitsbeginn eines Bauunternehmens sehr zeitig anfängt und dies nicht nur für die Arbeiter vor Ort, sondern auch für die Führungsriege gilt. Allerdings ist bei den Geschäftsführern kein fixes Dienstzeitende möglich, weil interne Besprechungen, Sitzungen, Diktate, Kontrollen, Telefonate und vor allem interne Besprechungen mit leitenden Konzernmitarbeitern, ARGE-Partnern, Architekten, Statikern etc. in der Regel abends stattfanden.

Auf Grund seiner umfangreichen Reisetätigkeit an den Konzernsitz sowie der von G. Österreich betreuten ausländischen Projekte in Ungarn, Deutschland und Griechenland konnte der Rückflug in der Regel nur mit der Spätmaschine gebucht werden, so dass eine Rückkehr

zum Familienwohnsitz mit öffentlichen Verkehrsmitteln gar nicht mehr möglich war und mit dem eigenen PKW für Bw. - nach einem anstrengenden Tagesverlauf mit in der Regel zwei Flügen - unzumutbar war. Bei Flugreisen hätte eine Abfahrt aus A. um 5 Uhr erfolgen müssen, um gesichert die Frühmaschinen (Start ca. 7 Uhr) erreichen zu können. Eine Rückkehr mit den Abendmaschinen bedeutete eine Landung um ca. 21 Uhr, was eine Ankunft im Burgenland zwischen 22.30 Uhr und 23 Uhr mit sich gebracht hätte. Wenn noch das übliche Procedere für Umkleiden, Einschlafen, Morgentoilette etc. in Abzug gebracht wird, wäre eine echte Ruhenszeit von nicht einmal 5 Stunden möglich gewesen. Dies ist in einem aufreibenden Geschäftsführerjob völlig unmöglich und sollte auch seitens der Finanzverwaltung als unzumutbare Belastung Anerkennung finden. Da am nächsten Tag bereits frühmorgens wieder der übliche Dienst in Wien zu versehen war, wären die für normale Dienstnehmer gültigen Mindestruhezeiten nicht einmal annähernd einhaltbar gewesen. Eine Heimkehr nach Mitternacht und ein Aufstehen um längstens 5.30 Uhr wären sowohl für die eigene Gesundheit als auch für die Sicherheit anderer Verkehrsteilnehmer äußerst abträglich gewesen. Diese Mindesteinhaltung der Ruhezeit war aber nicht nur bei den fast wöchentlich stattfindenden Flugreisen ein Problem, sondern auch für die im Büro zu erledigenden Arbeiten (aus konzerninternen Sicherheitsgründen durften vertrauliche Unterlagen und Akte nicht mit nach Hause genommen werden!!), weil bei Besprechungen mit Mitarbeitern und Partnern von vornherein ein Ende nie absehbar war. In der Regel endeten diese Termine zwischen 22 und 24 Uhr. Selbst unter der Annahme eines flotten und verkehrsmäßig reibungslosen Fahrens zurück an den Familienwohnsitz musste eine Fahrtzeit von mindestens 1 Stunde (ohne Verkehrshindernisse) eingerechnet werden. Wie bereits überzeugend und vom UFS unbestritten zur Kenntnis genommen, lag das Problem nicht im Abendrückreiseverkehr, weil dieser ohnedies deutlich außerhalb der großen Verkehrsströme erfolgte, sondern beim morgendlichen Einpendeln nach Wien. Auf Grund der in unserer Stellungnahme betreffend 2004 ausführlich dokumentierten Verkehrssituation, welche für 2005 gleichermaßen dramatisch war, mussten im Verhältnis zur Wegstrecke enorme Reservezeiten einkalkuliert werden, weil zum damaligen Zeitpunkt die Südautobahn eine einzige Baustelle war und auch Alternativrouten regelmäßig verstopft waren. Zur Erinnerung darf festgehalten werden, dass diese dramatische Verkehrssituation nicht die Ausnahme war, sondern alltäglich! Da die Frühtermine pünktlichst einzuhalten waren (zum Teil Behördentreffen, Vorortbesprechungen bei Baustellen mit Gewerben, eigenen Mitarbeitern, ARGE-Partnern etc.), erfolgte für Bw. der "Weckruf" bereits um 5-5.30 Uhr morgens, um einen Termin um 8 Uhr morgens absolvieren zu können.

In diesem Zusammenhang dürfen wir mitteilen, dass auf Grund dieser permanenten Belastung, die auch in den Folgejahren mit unverminderter Härte und Konsequenz getragen werden musste, Bw. mittlerweile sein Dienstverhältnis einvernehmlich im Jahr 2011 mit seinem bisherigen Arbeitgeber beendet hat und nunmehr bei einem österreichischen Baukonzern in leitender Funktion tätig ist. Seit Beginn des neuen Dienstverhältnisses (01.05.2011) erfolgt eine tägliche Rückkehr zu seinem Familienwohnsitz. Die Arbeitszeiten sind im neuen Dienstverhältnis auf Grund der Verantwortlichkeiten bei weitem nicht so ausufernd wie früher und der Beschäftigungsort liegt auch hinsichtlich der Erreichbarkeit von und nach A. wesentlich günstiger. Ab diesem Zeitpunkt wird Bw. auch keine erhöhten Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung mehr geltend machen.

3. Änderung der Rechtsprechung in der BRD

Bereits in der Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat betreffend der Berücksichtigung erhöhter Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung 2004 haben wir als steuerlicher Vertreter auf die Änderung der Rechtsprechung in der BRD hingewiesen.

Diesbezüglich hat der Vorsitzende darauf verwiesen, dass die doppelte Haushaltsführung in der BRD gesetzlich verankert sei und schon aus diesem Grunde nicht mit der österreichischen Verwaltungspraxis vergleichbar wäre.

Lediglich aus Billigkeitserwägungen hat sich Bw. entschieden, kein Verwaltungsgerichtshofverfahren betreffend der Antragstellung für 2004 durchzuführen. Vielmehr wollte er für 2005 das Verfahren nochmals mit erweitertem Umfang und detaillierten Ausführungen fortsetzen.

Die deutsche Gesetzesbestimmung ist im § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 dEStG i.d.F. des dt. Steueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) vom 15. Dezember 2003 (dBGBl I 2003, 2645) normiert und lautet:

Werbungskosten sind auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird.

Diese Gesetzesstelle ist mit Wirkung vom 15. Dezember 2003 in Kraft getreten. Nach der Rechtsprechung des BFH war ebenfalls erforderlich, dass der Familienwohnsitz - zumindest zeitversetzt - an den Arbeitsort verlegt werden müsse, wenn nicht triftige Gründe (z.B. Beschäftigung der Ehegattin am Familienwohnsitz) vorliegen. Diese - mittlerweile alte deutsche - Rechtsprechung deckt sich völlig mit der bisherigen und seitens der Finanzverwaltung weiterhin praktizierten österreichischen Vorgangsweise. Mit BFH-Urteil vom 05.03.2009, VI R 23/07, wurde diese Verwaltungspraxis beendet. Ausdrücklich hat der BFH Folgendes judiziert:

Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsstandort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Steuerpflichtigen hinzutritt. Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsstandort ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Steuerpflichtige nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können.

Folglich ist die deutsche Rechtslage sehr wohl mit der österreichischen vergleichbar. In dem obig zitierten Urteil des BFH VI R 23/07 vom 05.03.2009 ist das deutsche Höchstgericht erstmals von seiner bisherigen Rechtsprechung abgegangen, obwohl sich die Gesetzeslage nicht geändert hat. Der BFH hat sich für eine zeitgemäße Betrachtung der doppelten Haushaltsführung entschieden. Demnach ist die Wahl des Wohnsitzes als eine vorgegebene, aber einkommensteuerlich völlig unerhebliche Tatsache zu werten. Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung liegt demnach vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsstandort ein zweiter Haushalt zum Hausstand des Steuerpflichtigen erklärt wird. Ausdrücklich führt der BFH zu seiner geänderten Rechtsprechung aus, dass die berufliche Veranlassung bereits dann gegeben ist, wenn der Steuerpflichtige den zweiten Wohnsitz nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können.

4. Umsetzung für Österreich

Die Änderung der deutschen Rechtsprechung sollte auch in Österreich analog praktiziert werden, weil die bisherige österreichische Verwaltungspraxis willkürlich (bereits ein geringes Aktiveinkommen des Ehepartners ist für die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung ausreichend), gleichheitswidrig und unzeitgemäß ist.

Letzteres ist auch deshalb zu kritisieren, weil die erstarrte Verwaltungspraxis die Umstände aus den 50er und 60er Jahren des vorigen Jahrhunderts in die Jetzzeit projiziert. Das Verkehrsaufkommen der 1950er Jahre kann nicht dem gegenwärtigen gleichgesetzt werden. Der Druck auf leitende Führungskräfte bei international tätigen Unternehmen kann nicht mit dem Arbeitsstil der 1950er oder 1960er Jahre verglichen werden. Dies soll keineswegs bedeuten, dass damals weniger gearbeitet wurde, aber die Bedingungen waren gänzlich andere. Während zur damaligen Zeit Dienstreisen eher die Ausnahme waren, sind sie heutzutage bei leitenden Angestellten die Regel. Während damals die Nutzung eines Flugzeuges für eine Dienstreise eine Sensation war, ist dies heutzutage Alltag. Während damals keine fünfspurigen Ausfahrtstraßen aus Wien vorhanden waren, war das Fortkommen

seinerzeit dennoch einfacher und schneller (trotz kleinerer und PS schwacher Fahrzeuge), weil ein Stau auf einer Autobahn die absolute Ausnahme war, während dies im gegenständlichen Zeitraum ein täglich einzukalkulierendes Risiko darstellt. Diesbezüglich dürfen wir ausdrücklich auf unsere umfangreichen Ausführungen zur "Zeitnot" von Bw. bezüglich seiner Terminplanung verweisen. Die Gegebenheiten des Jahres 2004 sind völlig kongruent auch 2005 und die Folgejahre bis zur Beendigung seines Beschäftigungsverhältnisses bei der Firma G. GmbH im Jahr 2011 anzusetzen.

5. Rechtliche Beurteilung

Die veraltete Verwaltungspraxis bedeutet für Bw. einen schwerwiegenden finanziellen Nachteil. Die doppelte Haushaltsführung wird ihm nicht anerkannt, weil laut Ansicht der Finanzverwaltung es der Familie (inklusive Pferden und Hunden?) zumutbar wäre, in Wien Wohnsitz zu nehmen. Das Pendlerpauschale wird ihm seitens des Finanzamtes verweigert, weil er überwiegend in Wien nächtigt. Fazit ist, dass das Finanzamt weder die doppelte Haushaltsführung anerkennt noch das Pendlerpauschale zuerkennt.

Dies ist inkonsistent und systemwidrig! Zum Vergleich: Beim erhöhten Pendlerpauschale wird von Gesetzes wegen nicht gefordert, dass nach längstens drei Jahren der Pendler seinen Wohnsitz zur Arbeitsstätte verlegen muss. Wieso kann ein erhöhtes Pendlerpauschale über Jahre und Jahrzehnte geltend gemacht werden, während die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung nur unter völlig restriktiven und absolut nicht mehr zeitgemäßen Aspekten seitens der Finanzverwaltung beurteilt wird? Diese unsachliche Differenzierung ist unseres Erachtens auch verfassungsrechtlich höchst bedenklich, weil diese Ungleichbehandlung gleichwertiger Begünstigungen dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Sachlichkeitsgebot widerspricht.

Im Sinne obiger Ausführungen ersuchen wir um Stattgabe unserer Berufung."

Mit Schreiben vom 4. Jänner 2012 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw in Ergänzung zu den bisherigen Berufungsvorbringen einen Auszug der Baustellen für welche der Bw im Jahr 2005 verantwortlich gewesen sei und regelmäßig vor Ort sein musste.

| Ort/Land | Name der Baustelle |
|-------------|--------------------|
| Österreich | AA. |
| | BB. |
| | CC. |
| | DD. |
| | EE. |
| | FF. |
| | GG. |
| | HH. |
| | II. |
| Deutschland | JJ. |
| | KK. |
| | LL. |

| | |
|----------------------|-----|
| | MM. |
| | NN. |
| Ungarn | OO. |
| | PP. |
| Rumänien | QQ. |
| Griechenland(Cytern) | RR. |
| Slowakei | SS. |

Im Durchschnitt sei der Bw zu folgenden Zeiten auf den Baustellen unterwegs gewesen:

1 Tag/Woche in Ungarn

1 Tag/Woche in Slowakei

2 Tage/Monat in Deutschland

2 Tage/Monat in Griechenland/Cytern

2 Tage/Monat in Rumänien

1 Tag/Monat in M. bzw W. (Zentrale BB, Zentrale BB Ing. Bau).

In einem weiteren Schreiben vom 11. Jänner 2012 führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus:

"In Ergänzung zu den bisherigen Berufungsvorbringen dürfen wir auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Senat 1, Außenstelle Wien GZ RV/3866-W/08 hinweisen.

Darin kam der UFS zu dem Ergebnis, dass die Übersiedlung des Familienwohnsitzes vom Kosovo nach Österreich wirtschaftlich unmöglich sei, weil eine adäquate Wohnung für die Großfamilie und der Lebensunterhalt für die gesamte Familie in Österreich zu Wiener Preisen nicht zu finanzieren sei; dem Berufungsbegehren nach Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung sowie der Kosten von Familienheimfahrten gab der UFS statt.

Weiters führte der UFS aus, dass die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Berufsort aus wirtschaftlichen Gründen oder auch aus sozialen Gründen gegeben sein könne.

Wir dürfen auf unser bisheriges Vorbringen hinweisen und festhalten, dass die Rechtsausführungen des UFS auch beim gegenständlichen Verfahren sinngemäß anzuwenden sind. Zwar hat Herr Bw. keine Großfamilie im Kosovo, doch hat sowohl der BFH (siehe Vorkorrespondenz) als auch der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass die Unzumutbarkeit ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehepartners haben könne (siehe Ausführungen UFS Seite 8 und die darin zitierten VwGH-Entscheidungen, VwGH vom 17.02.1999, 95/13/0059, VwGH vom 22.02.2000, 96/14/0018).

Laut Rechtsprechung ist es entscheidend, dass die Begründung oder Aufrechterhaltung des zweiten Haushaltes ausschließlich beruflich veranlasst ist. Auch dieses Kriterium ist im gegenständlichen Verfahren eindeutig erfüllt, weil die Wohnung ausschließlich wegen ihrer günstigen Lage zum (damaligen) Betriebsort und des Umstandes erworben wurde, dass diese

sucht möbliert und zu einem angemessenen Preis erworben werden konnte. Diese Wohnung war und ist auch nicht als Familienwohnsitz geeignet, weil sie von der Raumaufteilung zu klein ist und überdies die zahlreichen Tiere (ohne Berücksichtigung der Pferde) nicht artgerecht gehalten werden können. Die Wohnung wurde ausschließlich für berufliche Zwecke benutzt und ist weder lage- noch ausstattungsmäßig repräsentativ oder gar luxuriös; im Gegenteil ist die Wohnung einfach eingerichtet, weil sie nur für die berufsbedingt notwendigen Übernachtungen genutzt wird.

Wie wir bereits in einer früheren Eingabe festgehalten haben, entspricht die "versteinerte" Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung nicht annähernd den sozialen und gesellschaftlichen Entwicklungen. Auch die einseitige Gewichtung des Familienwohnsitzes mit der Bezugnahme auf eine verdienstliche Beschäftigung der Ehegattin bzw die Obsorge für minderjährige Kinder ist nicht zeitgemäß. Selbst in den Lohnsteuerrichtlinien ist auch die Möglichkeit "anderer gewichtiger Gründe" angeführt.

Bei der Familie C. ist es die Naturverbundenheit und die Obsorge und Betreuung der gesamten Tiermenagerie sowie kostenmäßige und gesundheitliche Überlegungen. Gerade für einen gestressten Manager ist es notwendig, dass er wenigstens am Familienwohnsitz am Wochenende entspannen kann. Kostenmäßig kann die gleiche Wohn- und Lebensqualität, wie sie im Burgenland geschaffen wurde, in Wien nicht annähernd hergestellt und schon gar nicht finanziert werden.

Es scheint geradezu absurd, einen Familienwohnsitz anzuerkennen, wenn Frau C. ein eigenes Jahreseinkommen von € 2.200,-- hätte. Weil dieses Einkommen nicht vorliegt, sei nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Wohnsitzverlegung nach Wien (mit der gesamten Menagerie?) zumutbar und man solle eben auf eigene Kosten einen (Gleichwertigen?) Wohnsitz in Wien begründen. Nochmals darf festgehalten werden, dass der Wiener Wohnsitz keine Luxusherberge ist, sondern im wahrsten Sinne des Wortes als Dienstwohnung ausgestattet ist und auch dementsprechend verwendet wurde. Allenfalls könnten sich auch die Referentin und die Vertretung des Finanzamtes durch einen Lokalaugenschein von den örtlichen und räumlichen Gegebenheiten der Wiener Wohnung überzeugen.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die Anschaffung der Wohnung aus der Notwendigkeit entsprang, eine kostengünstige Übernachtungsmöglichkeit in Wien zu sichern, um den beruflichen Obliegenheiten nachkommen zu können. Im bisherigen Verfahren wurde wohl hinreichend ausgeführt und dokumentiert (insbesondere die persönlichen Ausführungen von Bw. anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung betreffend das Berufungsjahr 2004), dass auf Grund des engen Terminkalenders und des enormen Zeitrucks unter der Woche eine tägliche Rückkehr ins Burgenland nicht möglich war (späte Abendtermine, frühe Verhandlungstermine bzw Abflugtermine, welche nicht einmal das Verbringen der Mindestruhezeit im Burgenland zugelassen hätte!)."

Die Eingaben vom 30. November 2011, 4. Jänner 2012 und vom 11. Jänner 2012 wurden dem Finanzamt zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

2. Einkommensteuer für das Jahr 2006:

Wie auch im Jahr davor beantragte der Bw in der elektronisch übermittelten Erklärung für das Jahr 2006 die Berücksichtigung eines Betrages von € 6.539,99 infolge doppelter Haushaltsführung.

Mit Bescheid vom 24. November 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurden die Kosten für die doppelte Haushaltsführung mit dem Hinweis auf die Begründung für das Jahr 2004 nicht anerkannt.

Mit Eingabe vom 22. Dezember 2011 erhab der steuerliche Vertreter des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass sein Antrag auf Berücksichtigung erhöhter Werbungskosten infolge doppelter Haushaltsführung mit dem lapidaren Hinweis "Siehe Begründung 2004" abgewiesen worden sei.

Da nach ständiger Rechtsprechung jeder Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen sei und er überdies in seiner ausführlichen Begründung darauf hingewiesen hätte, dass die Entscheidung des UFS – vor dem Hintergrund der Änderung der Rechtsprechung in der BRD – nicht mehr haltbar erscheine, ersuche er um Stattgabe der Berufung und Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung. Für den Fall, dass die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt werde stelle er vorsorglich den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung. In seinem Antrag 2005 habe er triftige und objektiv sowie subjektiv zu beurteilende wesentliche Gründe vorgebracht, die dem Bw eine Aufgabe des Familienwohnsitzes in A. unmöglich gemacht hätte und nach wie vor unmöglich mache.

Mit Bericht vom 24. Jänner 2012 legte das Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 dem Unabhängigen Finanzamt zur Entscheidung vor.

In der am 8. Februar 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung an der der steuerliche Vertreter des Bw und die Vertreterin des Finanzamtes teilgenommen haben, hält der steuerliche Vertreter des Bw ausdrücklich fest, dass die dichte Reisetätigkeit des Bw – wie sie in den Jahren 2004 und 2005 stattgefunden habe – auch für das Jahr 2006 Gültigkeit habe.

Der steuerliche Vertreter verweist noch einmal auf eine Entscheidung des UFS GZ RV/0440-W/11, in welcher der UFS der überzeugenden Argumentation des BFH in Hinblick auf das BFH-Urteil vom 5. März 2009, Nr. VI 58/06 gefolgt sei. In dieser UFS-Entscheidung sei die BFH-Linie, dass eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung auch dann vorliegen könne, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Haupthausstand "**aus privaten Gründen**" vom Beschäftigungsstandort wegverlegt und er darauf in einer Wohnung am Beschäftigungsstandort einen Zweithaushalt begründet (oder diesen Zweithaushalt beibehält), um von dort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachgehen zu können, gefolgt sei. Dies müsse umso mehr im Größenschluss für das gegenständliche Verfahren gelten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Der Bw ist seit 01.08.1991 bis zur Beendigung seines Beschäftigungsverhältnisses im Jahr 2011 als Geschäftsführer der Fa. B. C. tätig. Laut ZMR ist der Bw seit dem Jahr 1952 in Adr.Bw. mit Hauptwohnsitz gemeldet und auch seine nicht berufstätige Gattin, der Sohn und die Tochter sind seit 1998 dort mit Hauptwohnsitz gemeldet. Dienstort des Bw ist seit 1991 Wien.

Im Jahr 2004 erwarb der Bw eine Eigentumswohnung in Wien und machte in diesem Zusammenhang Kosten der doppelten Haushaltsführung für das Jahr 2005 in Höhe von € 5.052,35 und 2006 in Höhe von € 6.539,99 geltend.

2. Rechtliche Ausführungen:

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 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 leg cit auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden und zwar einer am Familienwohnort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsstandort (Berufswohnsitz). Unterschieden wird zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung.

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 iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 10. GL § 16 Anm. 25 "Doppelte Haushaltsführung - Begriff ,Familienwohnsitz"*).

Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als

Werbungskosten liegt 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 (siehe VwGH 20.12.2000, 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 (siehe VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 m.w.N.).

Von entscheidender Bedeutung ist, dass die Begründung oder Aufrechterhaltung des zweiten Haushaltes ausschließlich beruflich veranlasst ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Dies ist beispielsweise bei einer privat mitveranlassten Vermögensbildung durch Erwerb einer Eigentumswohnung oder bei gehobenen Wohnansprüchen am Beschäftigungsstandort nicht der Fall. Da es sich um Kosten der persönlichen Lebensführung handelt, muss zur Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in einer typisierenden Betrachtungsweise ein strenger Beurteilungsmaßstab angelegt werden.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder der Steuerpflichtige oder sein (Ehe-)Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen (mehr als € 2.200,-- jährlich) oder aus anderen gewichtigen Gründen die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsstandortes nicht zugemutet werden kann (LStR 2002 Rz 341 und 345).

Andere gewichtige Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes sind insbesondere:

ständig wechselnde Arbeitsstätten (zB Bauarbeiter, Arbeitskräfteüberlassung),
befristete Tätigkeiten,
(Mit)Übersiedlung pflegebedürftiger Angehöriger,
wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob im Sinne der vorstehenden Ausführungen gewichtige Gründe vorliegen, weshalb dem Bw die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar war.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; 15.11.2005, 2005/14/0039).

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist nach der Verwaltungspraxis jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 Km entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.

Unbestritten ist, dass der Familienwohnsitz des Bw laut Routenplaner via michelin 65 km mit einer standardisierten Fahrzeit von 48 Minuten von seinem Dienstort entfernt ist und somit innerhalb der 120 km Grenze liegt.

Wie bereits in der Berufungsentscheidung vom 22. Oktober 2010 ausgeführt, liegen im Falle des Bw aufgrund seiner Tätigkeit als Manager mit intensiver Reisetätigkeit (Rückflüge mit der Spätmaschine) und einer Zunahme der beruflichen Anforderungen ab den Jahren 2002 und 2003 besondere Umstände vor, die ein regelmäßiges Pendeln vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte nicht zumutbar machen. Diese Ausführungen haben auch für die Jahre 2005 und 2006 ihre Gültigkeit.

Der UFS kann es in diesem Verfahren jedoch dahingestellt lassen, ob die berufliche Tätigkeit des Bw im Streitzeitraum überwiegend so gestaltet war, dass eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz in der Mehrzahl der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre.

Wenn der steuerliche Vertreter erneut vorbringt, dass auf Grund der umfangreichen Reisetätigkeit des Bw an den Konzernsitz sowie der von G. Österreich betreuten ausländischen Projekten in Ungarn, Deutschland und Griechenland der Rückflug in der Regel nur mit der Spätmaschine gebucht werden konnte, sodass eine Rückkehr zum Familienwohnsitz mit öffentlichen Verkehrsmitteln gar nicht möglich gewesen sei, dann muss dem entgegengehalten werden, dass es für die Jahre 2005 und 2006 an einer über allgemeine Ausführungen hinausgehenden Darlegung der konkreten Umstände bezogen auf die einzelnen Arbeitstage in Relation zur Summe aller Arbeitstage fehlt.

Auch durch die Aufstellung der im Durchschnitt verbrachten Zeiten des Bw im Jahr 2005 auf den einzelnen Baustellen in Ungarn (1 Tag/Woche), Slowakei (1 Tag/Woche), Deutschland (2 Tage/Monat), Griechenland/Cyprn (2 Tage/Monat), Rumänien (2 Tage/Monat) Mannheim

bzw Wiesbaden (1 Tag/Monat) konnte ein konkreter Nachweis für das Jahr 2005 nicht erbracht werden.

Allerdings sind nach Ansicht des UFS die beantragten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung nicht abzugsfähig.

Wie oben ausgeführt liegt der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, darin, dass derartige Aufwendungen solange durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Die Fallkonstellation, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltige Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt und deshalb der Verwaltungsgerichtshof dies als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung bejaht hat, scheidet im gegenständlich Fall aus, da die Gattin des Bw keine steuerlich relevanten Einkünfte am Familienwohnsitz bezieht und in der Vergangenheit auch nicht bezogen hat.

Nun übt der Bw seinen Beruf in Wien bereits seit dem Jahr 1991 aus. Der weitere Wohnsitz in Wien wurde erst im Jahr 2004 begründet.

Den vom steuerlichen Vertreter des Bw in den Schreiben vom 22.12.2010, 30.11.2011 und 11.01.2012 vorgebrachten Gründen warum eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar ist, ist Nachstehendes entgegenzuhalten:

Was den neuerlichen Verweis des steuerlichen Vertreters auf das Urteil BFH 5.3.2009, VI R 23/07 anlangt, so ist vorweg festzuhalten, dass der Gerichtshof hier die Ansicht vertreten hat, dass eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung auch dann vorliegen kann, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsstandort wegverlegt und er darauf in einer Wohnung am Beschäftigungsstand einen Zweithaushalt begründet, um von dort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachgehen zu können. Wie bereits in der UFS Entscheidung vom 22. Oktober 2010 GZ RV/1324-W/10 ausgeführt, liegt im vorliegenden Fall ein derartiger Sachverhalt nicht vor und zudem handelte es sich im Falle des BFH-Urturteiles um einen ledigen Steuerpflichtigen.

Die vom steuerlichen Vertreter des Bw im Zuge der mündlichen Verhandlung getätigten Ausführungen betreffend der Anwendbarkeit der UFS Entscheidung vom 7. Dezember 2011 GZ RV/0440-W/11, in welcher dieser der geänderten BFH Judikatur in den sogenannten "Wegverlegungsfällen" gefolgt sei, geht nach Ansicht der Referentin schon deshalb ins Leere, weil es im gegenständlichen Fall nicht um die Wegverlegung des Familienwohnsitzes (noch

dazu in unübliche Entfernung zum Beschäftigungsplatz) vom Beschäftigungsplatz geht. Im gegenständlichen Fall wurde der Familienwohnsitz in A. weiter aufrechterhalten und ein weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsplatz begründet.

Auch der Hinweis des steuerlichen Vertreters auf eine Entscheidung des UFS vom 30. November 2011, RV/3866-W/08 in welcher dieser zu dem Ergebnis gelangt sei, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes vom Kosovo nach Österreich wirtschaftlich unmöglich sei, weil eine adäquate Wohnung für die Großfamilie (seine 8 Kinder und seine Eltern) und der Lebensunterhalt für die gesamte Familie in Österreich zu Wiener Preisen (der Bw arbeitet als Bauarbeiter) nicht zu finanzieren sei, kann nach Ansicht des UFS der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes von A. nach Wien wohl kaum mit der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus dem Kosovo nach Wien verglichen werden kann.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw, dass das Haus am Familienwohnsitz gemeinsam finanziert und errichtet worden sei, über eine Wohnnutzfläche von 240 m² verfüge und eine Veräußerung des Hauses nur unter Inkaufnahme schwerer finanzieller Verluste erfolgen würde, ist entgegenzuhalten, dass der Umstand eines wirtschaftlichen Nachteils für sich allein kein Grund für die Anerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten ist.

Der Einwand, dass "*die Kinder im Burgenland in die Schule gegangen seien; die Ehegattin den Haushalt geführt habe und die in früheren Jahren in die Fortbildung und Erziehung der Kinder investierte Zeit in späterer Folge durch Eigeninteressen ausgefüllt habe*", macht deutlich, dass die dauernde Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsplatzes privat veranlasst ist.

Auch das weitere Vorbringen, dass "*der Bw und seine Gattin vier Hunde und vier Pferde besitzen würden und davon ein Pferd in einem Reitstall in P. untergestellt gewesen sei (die Kosten dafür hätten € 355,00 pro Monat betragen; die anderen Pferde seien in einem Stall beim Nachbarn (50 Meter nebenan) untergebracht) um die sich die Gattin des Bw kümmern würde und eine Verlegung der Pferde nach B. mit deutlich höheren Kosten verbunden wäre und die Tiere nicht in dem Umfang betreut werden könnten*", macht ebenfalls deutlich, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus Momenten bloß persönlicher Vorliebe resultiert und es sich nicht um Ursachen von erheblichem objektiven Gewicht handelt.

Die vom steuerlichen Vertreter vorgebrachte Krankheit der Tochter des Bw, welche an Pseudokrupp leide und auf ärztliches Anraten Aufenthalte (Daueraufenthalte) in Städten nachteilige Auswirkungen auf den Gesundheitszustand der Tochter hätten, ist

entgegenzuhalten, dass dieses Vorbringen eine reine Behauptung darstellt, welches in keiner Weise nachgewiesen worden ist. Diesbezügliche ärztliche Unterlagen wurden bzw. konnten nicht vorgelegt werden.

Auch das Argument des steuerlichen Vertreters des Bw, dass eine Wohnung in vergleichbarer Größe und Ausstattung in Wien eine Unsumme kosten würde, welche auch für den Bw trotz seines vergleichsweise guten Gehaltes nicht leistbar wäre, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da bei steuerpflichtigen Bezügen (KZ 245) in Höhe von € 168.571,00 im Jahr 2005 und in Höhe von € 231.749,05 im Jahr 2006 nicht davon ausgegangen werden kann, dass eine Mitübersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar wäre.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw vorbringt, dass eine Mitübersiedlung von betreuungsbedürftigen Pferden und Hunden nicht zumutbar sei, dann muss dem entgegengehalten werden, dass als Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes stets die (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen bzw. wenn am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen genannt wird. Betreuungsbedürftigen Pferde und Hunde fallen aber nicht unter den Begriff pflegebedürftige Angehörige bzw. betreuungsbedürftige Kinder. Zudem gibt es auch in Wien Leute, die Pferde und Hunde besitzen.

Auch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass es sich bei den "anderen gewichtigen Gründen" die gegen eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung des Bw sprechen würde *"um die Naturverbundenheit und die Obsorge und Betreuung der gesamten Tiermenagerie sowie kostenmäßige und gesundheitliche Überlegungen handeln würde und es gerade für einen gestressten Manager wichtig sei, dass er sich wenigstens am Familienwohnsitz am Wochenende entspannen könne"*, macht abermals deutlich, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung zum Beschäftigungsplatz privat veranlasst ist.

Dem Hinweis des steuerlichen Vertreters, dass es sich beim Wiener Wohnsitz nicht um eine Luxusherberge handeln würde, ist entgegenzuhalten, dass die Ausstattung der Wohnung kein Kriterium für die Anerkennung oder Nichtanerkennung einer doppelten Haushaltshandlung ist, sondern allein entscheidend ist, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Nach Ansicht des UFS wäre dem Bw. eine Wohnsitzverlegung sowohl aus wirtschaftlichen Gründen (die Ehefrau bezieht keine Einkünfte) als auch aus sozialen Gründen (keine Übersiedlung zB von pflegebedürftigen Angehörigen) zumutbar gewesen.

Die von Seiten des steuerlichen Vertreters vorgebrachten Argumente, warum eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann, stellen jedenfalls private Gründe dar. An Ursachen von erheblichem objektiven Gewicht fehlt es daher.

2. Einkommensteuer für das Jahr 2006:

Der UFS kann nicht erkennen bzw wurden seitens des steuerlichen Vertreters auch keine diesbezüglichen Ausführungen getätigt, dass sich die Verhältnisse des Jahres 2006 im Vergleich zum Jahr 2005 geändert hätten, sodass die oa Ausführungen auch für das Jahr 2006 gültig sind.

Der Bw hätte hinreichend Möglichkeit gehabt den Familienwohnsitz nach Wien zu verlegen, sodass im Berufungszeitraum weder Aufwendungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung noch für eine dauernde doppelte Haushaltsführung steuerlich zu berücksichtigen sind.

Die durch die Begründung eines zweiten Haushaltes des Bw am Dienstort entstandenen Kosten der doppelten Haushaltsführung sind daher mangels ausreichenden Zusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit des Bw jenen des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit.a EStG 1988 zuzurechnen und die geltend gemachten Kosten für die Wohnung in Wien in den Jahren 2005 und 2006 sind daher nicht abzugänglich.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Februar 2012