



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes K vom 15. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 19. Mai 2003, beim Finanzamt eingelangt am 26. Mai 2003, beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2002. Dabei begehrte er u.a. den Abzug von Reisekostendifferenzen und Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten.

Daraufhin ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer "belegmäßigen Aufstellung" der beantragten Reisekosten und der Kosten für die doppelte Haushaltsführung und um Auskunft über den Ort der Dienststelle und des zweiten Haushaltes.

Diese Aufforderung kam der Steuerpflichtige mit Schreiben vom 28. August 2003 nach, worauf das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 15. Oktober 2003 die beantragten Reisekosten geringfügig kürzte, den Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung die Anerkennung jedoch zur Gänze versagte. Begründet wurde die abweichende Erledigung damit, dass einerseits Tagesdiäten bei Dienstreisen unter 25 km nicht zu berücksichtigen wären und andererseits die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur 105 km betrage und die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar sei, weshalb die

Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Kosten einer doppelten Haushaltsführung nicht gegeben wären.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Steuerpflichtige aus, es möge zwar grundsätzlich zumutbar sein, bei einer Strecke von 105 km öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen. Auf Grund seiner dienstlichen Situation wäre dies ihm jedoch konkret nicht möglich. Auch wenn in seiner Dienststelle im Jahr 2002 die "Gleitzeit" eingeführt worden sei, könne er diese nur in Ausnahmefällen nutzen, da er auf Grund seiner Position vom Arbeitgeber aufgetragen erhalten habe, während der Amtsstunden anwesend zu sein. Auch habe er 24-Stunden-Dienste und angeordnete Überstunden zu leisten, was eine tägliche Heimreise zusätzlich unmöglich mache. Bis zur Anmietung seiner Wohnung in XY im MMJJJJ habe ihm sein Dienstgeber eine Schlafstelle (Substandard ohne Wasser) in der Dienststelle zur Verfügung gestellt, welche jedoch einem zumutbaren Lebensstandard nicht entsprochen habe. Eine private Wohnung anzumieten, wäre aus finanziellen Gründen unmöglich gewesen. Erst im MMJJJJ wäre ihm eine kostengünstige und finanziere Wohnung angeboten worden. Weiters wäre es ihm auf Grund seiner dienstlichen Stellung und Ausbildung nicht möglich gewesen, seinen Arbeitsplatz in die Nähe seines Wohnsitzes in SJ zu verlegen, da ein seiner Ausbildung entsprechender Arbeitsplatz dort nicht zur Verfügung stehe. Einer Verlegung seines Wohnsitzes nach XY stehe die Berufstätigkeit seiner Lebensgefährtin in K entgegen. Die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung wären daher anzuerkennen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Ansicht, Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushaltes an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsplatz erwachsen würden, seien als Werbungskosten absetzbar. Die berufliche Veranlassung sei gegeben, wenn

- der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen von seinem Beschäftigungsplatz so weit entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne (jedenfalls ab 120 km) und
- entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsplatzes nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsplatz nicht zugemutet werden könne.

Im vorliegenden Fall betrage die Strecke Wohnung (SJ) – Dienstort (XY) ca. 98 Kilometer. Davon könnten 2/3 auf der Autobahn und 1/3 auf gut ausgebauten Bundesstraßen zurückgelegt werden. Die Fahrzeit betrage mit dem PKW ca. 1 Stunde. Die tägliche Heimkehr sei daher zumutbar.

Daraufhin beantragte der Einschreiter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bezog sich auf die Begründung in der Berufung.

Zur weiteren Abklärung des Sachverhaltes ersuchte der unabhängige Finanzsenat mit Schreiben vom 2. Feber 2005, nachweislich zugestellt am 4. Feber 2005, um Stellungnahme bzw. Beantwortung folgender Fragen:

Die nunmehr entscheidende Abgabenbehörde geht im gegenständlichen Fall an Sachverhalt davon aus, dass Sie bereits seit mehreren Jahren am XX in XY Dienst versehen. Aus den Veranlagungen der Vorjahre (vor 2002) geht hervor, dass Sie dabei überwiegend im Lohnzahlungszeitraum zwischen Ihrem Wohnort und Ihrem Arbeitsort pendeln. Dies ergibt sich zweifelsfrei aus dem Umstand, dass von Ihnen das Pendlerpauschale beantragt wurde. Auch verfügten Sie seit T1.MM.JJJJ über einen Wohnsitz in XY (Adresse1, Abmeldung erst mit Bezug der neuen Wohnung in der Adresse2, mit T2.MM.JJJJ).

Warum war Ihnen vor dem Jahr 2002 eine Verlegung Ihres Wohnortes nach XY oder in die Nähe von XY nicht möglich ?

Nach Ihren Ausführungen in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2002 leben Sie ab 1. Jänner dieses Jahres in einer Lebensgemeinschaft mit FX. Dies obwohl Sie bereits seit T3.MM.JJJJ an der gleichen Adresse gemeldet sind !

Wo befand sich davor Ihr Hauptwohnsitz ?

Weiters ergibt sich aus dem Verwaltungsakt, dass Sie mit Gültigkeit ab T4.MM.JJJJ ein nicht übertragbares Jahresticket für die Fahrtstrecke SJ – XY erworben haben. Aus dieser Tatsache und der Tatsache, dass Sie bereits in den Vorjahren überwiegend im Lohnzahlungszeitraum zwischen Ihrem Wohnort und Ihrem Arbeitsort pendeln sind, ergibt sich nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz zwangsläufig, dass Ihnen die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte möglich und auch zumutbar ist. Sie führen im Gegensatz dazu in der Berufung aus, dass Sie mit öffentlichen Verkehrsmitteln Ihren Arbeitsplatz nicht rechtzeitig erreichen könnten.

Bitte klären Sie diesen Widerspruch auf.

Nach der Literatur und Verwaltungspraxis ist die tägliche Zurücklegung der Strecke Wohnort - Arbeitsort bis zu einer Entfernung von 120 km zumutbar, wenn nicht besondere Umstände gegen eine diesbezügliche Zumutbarkeit sprechen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch; § 16 Tz 102, "Doppelte Haushaltsführung"). Auch der Verwaltungsgerichtshof hat bei einer Fahrtzeit von einer Stunde die Zumutbarkeit der täglichen Fahrt bestätigt (VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

Im vorliegenden Fall beträgt die Fahrtstrecke zwischen Wohnort und Arbeitsort lt.

Routenplaner 104,5 km und beträgt die Fahrtzeit ebenfalls ca. eine Stunde. Dies ergibt sich auch aus den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes. Die tägliche Hin- und Rückfahrt ist daher zumutbar.

Daran kann auch die Absolvierung von angeordneten Überstunden (um welche Anzahl es sich im Kalenderjahr 2002 gehandelt hat und wann diese zu leisten waren wurde von Ihnen nicht bekannt gegeben) und von 24-Stunden-Diensten (an diese anschließend folgt regelmäßig längere Freizeit) nichts ändern. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat im oben angeführten Erkenntnis Arbeiten nach Ende der "normalen Dienstzeit" nicht als entscheidungswesentlich angesehen.

Es wird Ihnen hiermit Gelegenheit geboten, zu diesen Überlegungen Stellung zu nehmen und allenfalls zusätzliche Beweismittel, die Ihren Berufungsstandpunkt erhärten können, vorzulegen.

Darauf hin teilte der Berufungswerber mit, dass er die oben angeführte Unterkunft lediglich für einen Zeitraum von sechs Monaten gemietet und es sich dabei um ein Privatzimmer gehandelt habe. Die Abmeldung sei offenbar von der Unterkunftgeberin versäumt worden.

Zugestanden wurde, dass in den Jahren vor 2002 regelmäßig zwischen Wohnort und Arbeitsort pendelt wurde, da der Dienstgeber lediglich eine Schlafstelle ohne Wasseranschluss und Sanitäranlage zur Verfügung gestellt habe. Eine Verlegung des Wohnsitzes sei nicht möglich gewesen, da sein Vater jahrelang schwer erkrankt gewesen sei und seine Mutter die alleinige Pflege und Erhaltung des Einfamilienhauses in Ort, Straße, wo sich auch sein Hauptwohnsitz befunden habe, nicht bewältigen habe können. Nach dem Tod des Vaters im mm.JJJJ habe er seine Mutter nicht alleine lassen können und wäre auch die ganze Erbangelegenheit und der Verkauf des Hauses/Erlangung einer zumutbaren Wohnung für seine Mutter/Übersiedlung etc. herangestanden. Während dieser Zeit habe er noch in Ort gewohnt. Die Anmeldung in SJ wäre lediglich erfolgt, um diversen Streitigkeiten, die in einem großen Wohnhaus an der Tagesordnung stünden, entgegnen zu können. Erst als mit MM.JJJJ diese Angelegenheiten abgeschlossen gewesen wären, habe er sich um eine Wohnung in Innsbruck bemüht, welche ihm im MMJJJJ zugewiesen worden wäre.

Inzwischen sei jedoch die Lebensgemeinschaft mit FX entstanden, welche es ihm wiederum unmöglich gemacht habe, seinen Wohnsitz nach XY oder Umgebung zu verlegen, zumal diese einen vollbeschäftigt Arbeitsplatz in K innehabe und für zwei Kinder zu sorgen habe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stelle die Berufstätigkeit der Partnerin einen anzuerkennenden Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung dar, wenn nachhaltig Einkünfte von nicht bloß untergeordnetem Ausmaß erzielt werden würden.

Aus der Tatsache des Erwerbes eines Jahrestickets für die Strecke Wohnort – Arbeitsort ergäbe sich nicht zwangsläufig, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte möglich bzw. zumutbar sei. Vielmehr wäre die Jahreskarte nur aus Kostengründen erworben worden, da auch bei nur einer Fahrt zum Wohnort pro Woche insgesamt geringere Kosten anfallen würden als beim Kauf von Einzelfahrscheinen.

Die Fahrzeit zwischen XY und SJ betrage mindestens 1 Stunde und 25 Minuten, da rund 45 Kilometer auf der Bundesstraße zu bewältigen wären (Ortsdurchfahrten, Geschwindigkeitsbeschränkungen) und schon allein die Strecke im Arbeitsort einen Zeitaufwand von 15 bis 20 Minuten erfordere. Teilweise hätte die Gesamtfahrtzeit bis zu 2 ½ Stunden betragen. Mit dem öffentlichen Verkehrsmittel betrage die Fahrtzeit 2 Stunden und 2 Minuten.

An die 24-Stunden-Dienste folge anschließend keine längere Freizeit, da es sich um zusätzlich zu verrichtende Dienste handeln würde und direkt anschließend die normale Arbeitszeit beginne.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltungsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher

Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (vgl. VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

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

- vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden kann.

Im gegenständlichen Fall steht an Sachverhalt fest, dass der Berufungswerber seit dem Jahr JJJ1 in XY beruflich tätig ist. Er bewohnte dort anfänglich (für ca. sechs Monate) ein privat angemietetes Zimmer. Gleichzeitig standen ihm Räumlichkeiten im Haus seiner Eltern in Ort zur Verfügung, welches er als seinen Hauptwohnsitz ansah. Im Jahr JJJ2 meldete sich der Berufungswerber von diesem Wohnsitz ab und in SJ an. Mit 1. Jänner JJJ3 entstand eine Lebensgemeinschaft mit einer Partnerin, welche bereits seit dem Jahr JJJ4 unter der neuen Adresse des Berufungswerbers in SJ gemeldet war. In der Zeit zwischen Mitte JJJ5 und März JJJ3 pendelte der Berufungswerber regelmäßig und überwiegend im Lohnzahlungszeitraum zwischen seinem Arbeitsort und dem (jeweiligen) Wohnsitz, was sich aus seinen Steuererklärungen ergibt, in welchen er stets eine Pendlerpauschale beantragte. Mit April JJJ3 mietete der Berufungswerber eine Wohnung in XY und machte Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten geltend. Die Lebensgefährtin des Berufungswerbers geht einer nichtselbständigen Tätigkeit in K nach und erzielt daraus nicht nur geringfügige Einkünfte.

Wie bereits eingangs ausgeführt, können die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sich der Familienwohnsitz in einer solchen Entfernung zum Arbeitsort befindet, dass eine tägliche Rückkehr zu diesem Familienwohnsitz nicht zumutbar ist. Dazu wird in der Literatur (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, "Doppelte Haushaltsführung"; Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 4 Tz 348) in Anlehnung an die Verwaltungspraxis die Ansicht vertreten, dass bei einer Entfernung von 120 km zwischen Wohnort und Arbeitsort eine tägliche Rückkehr jedenfalls unzumutbar ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19.9.1995, 91/14/0227, bei einer

Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnort von 78 km und einer Fahrzeit von einer Stunde die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr bestätigt.

Im gegenständlichen Fall ist von einer Fahrtstrecke von 104,5 km auszugehen (bei Verwendung der Autobahn bis Ausfahrt Ort2 süd), die nach einer Routenplanerberechnung in 1 Stunde und 6 Minuten zu bewältigen ist. Dabei wird im innerstädtischen Bereich eine Durchschnittsgeschwindigkeit von 30 km/h (für ca. 3 Kilometer), auf der Autobahn eine Durchschnittsgeschwindigkeit von 120 km/h (für ca. 73 Kilometer) und auf der Bundesstraße eine Durchschnittsgeschwindigkeit von 60 km/h (für ca. 30 Kilometer) der Berechnung zu Grunde gelegt. Diese Ansätze entsprechen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates durchaus einer normalen Fahrweise und sind daher bedenkenlos zur rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Falles heranzuziehen.

Als zweite Variante wäre ein Verlassen der Autobahn bei der Ausfahrt Ort3 ost möglich, wobei diese Strecke zwar um 8 km kürzer, wegen der längeren Fahrt auf einer Bundesstraße jedoch um 13 Minuten länger wäre. Wegen der längeren Fahrtzeit ist daher von der erstgenannten Fahrtstrecke auszugehen.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass dem Berufungswerber eine tägliche Heimfahrt nach St. Johann auf mehr als zwei Drittel der Fahrtstrecke auf der Autobahn und hinsichtlich der restlichen Strecke auf gut ausgebauten Bundesstraßen in einer Zeit von etwas mehr als einer Stunde möglich ist, geht der unabhängige Finanzsenat in Anlehnung an die in der Literatur vertretene Meinung davon aus, dass die tägliche Heimfahrt zumutbar ist. Aus dem gesamten Vorbringen des Berufungswerbers ergeben sich nämlich keine Anhaltspunkte, die gegen eine Zumutbarkeit sprechen, zumal einerseits die Notwendigkeit der Ableistung von Arbeiten außerhalb der Normalarbeitszeiten (Überstunden) und die Argumente hinsichtlich schlechter Witterungsverhältnisse und dadurch bedingte längere Fahrtzeiten im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.2.2003, 99/14/0340, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen konnten. Andererseits bewirkt die Absolvierung von 24-Stunden-Diensten (Journaldiensten), an welche regelmäßig die normale Arbeitszeit anschließt, lediglich, dass in diesen Nächten keine Heimfahrt stattfinden kann, weil offenbar die Anwesenheit in der Dienststelle gefordert wird.

Zudem steht im vorliegenden Fall für die nunmehr entscheidende Behörde fest, dass der Berufungswerber über einen Zeitraum von ca. 15 Jahren tatsächlich regelmäßig zwischen seinem Arbeitsort und den jeweiligen Wohnorten gependelt ist. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass der Berufungswerber bis inklusive März JJJ3 die Zuerkennung des Pendlerpauschales für die Strecke zwischen Wohnort und Arbeitsort beantragt und auch gewährt erhalten hat. Voraussetzung für die Zuerkennung des Pendlerpauschales ist aber,

dass die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte überwiegend im Lohnzahlungszeitraum auch tatsächlich absolviert wird. Daran ändert sich auch nichts, dass der Berufungswerber den Ankauf einer Jahreskarte, welche vom unabhängigen Finanzsenat ursprünglich als weiteres Indiz für die Häufigkeit der Heimfahrten gewertet wurde, damit begründet, dass diese auf das gesamte Jahr gesehen weniger Kosten als der Erwerb von wöchentlich zwei Einzeltickets verursachen würde. Wenn der Berufungswerber somit über Jahre durch sein tatsächliches Verhalten (aus welchem die steuerlichen Konsequenzen in Bezug auf die Beantragung des Pendlerpauschales gezogen wurden) deutlich zum Ausdruck gebracht hat, dass ihm eine regelmäßige Heimfahrt möglich ist, bestärkt dies die oben dargestellte Würdigung hinsichtlich der Zumutbarkeit.

Weiters führt der Berufungswerber selbst aus, dass die Fahrt zwischen SJ und XY mit einem öffentlichen Verkehrsmittel (unter Berücksichtigung der Gehzeiten) in knapp über zwei Stunden zurückgelegt werden könne. In Anlehnung an die gängige Praxis zum Pendlerpauschale, wonach bei einer Entfernung von mehr als sechzig Kilometern die Fahrt zwischen Wohnsitz und Arbeitsort sogar mit öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar ist, wenn die gesamte Zeit zur Erreichung des Arbeitsortes maximal 2,5 Stunden beträgt, ist dies ein zusätzliches Argument für die Zumutbarkeit beim vorliegenden Sachverhalt.

Im konkreten Fall spricht – selbst wenn man gegenständlich von einer unzumutbaren Entfernung auszugehen haben sollte - auch ein anderer Grund gegen die Anerkennung von Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung. Wie eingangs angeführt, ging der Berufungswerber seit dem Jahr JJJ1 seiner beruflichen Tätigkeit in XY nach und bewohnte im ersten halben Jahr seiner Tätigkeit auch ein Privatzimmer in XY. Der zu diesem Zeitpunkt ledige und ursprünglich im Haushalt seiner Eltern lebende Berufungswerber hat somit durch den Bezug dieses Zimmers erstmals einen eigenen (bescheidenen) Haushalt gegründet. Die dann erfolgte Wegverlegung des Wohnsitzes (zurück in den Haushalt der Eltern) vom Beschäftigungsstandort spricht aber eindeutig gegen die Anerkennung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten (VwGH 14.9.1993, 92/15/0054; VwGH 15.12.1994, 93/15/0083). Und selbst wenn dieses Zimmer nicht als eigener Haushalt anzusehen ist, wäre es dem Berufungswerber zum damaligen Zeitpunkt durchaus möglich gewesen, einen eigenen Haushalt am Beschäftigungsstandort zu begründen, zumal seine Tätigkeit in XY doch auf einen längeren Zeitraum ausgelegt war. Wenn er aber dennoch seinen Wohnsitz aus privaten Gründen im Haushalt der Eltern beibehalten hat, können in der Folge keine abzugsfähigen Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung entstehen (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227; Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, 3. Auflage, § 4 Tz 352 ff). Daran ändert sich auch nichts, wenn in späteren Jahren Umstände auftreten, die – wenn sie zum Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit bestanden hätten - eine Wohnsitzverlegung unzumutbar

machen würden (Erkrankung des Vaters und Pflegebedürftigkeit, Betreuung der Mutter, Eingehen einer Lebensgemeinschaft). Dies deshalb, weil im Zusammenhang mit der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung im Zeitpunkt der Aufnahme der weit entfernten Tätigkeit die berufliche Veranlassung im Sinne der Rechtsprechung, d.h. die Unzumutbarkeit der Verlegung, zu prüfen ist. Liegt zu diesem Zeitpunkt keine Unzumutbarkeit vor, würden Aufwendungen zum damaligen Zeitpunkt solche der Lebensführung darstellen, welche nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Dass in weiterer Folge bestimmte Umstände hinzutreten, welche dann gegen die Zumutbarkeit der Verlegung sprechen, ändert aber nichts mehr an der ursprünglich privaten Veranlassung.

Abschließend muss im gegenständlichen Fall noch darauf hingewiesen werden, dass die Ausführungen des Berufungswerbers im Zuge des Verwaltungsverfahrens jedenfalls nicht geeignet sind, die durchgängige Unzumutbarkeit der Verlegung seines Wohnsitzes nach XY zu untermauern. Einerseits hat der Berufungswerber weder behauptet noch unter Beweis gestellt, dass die Erkrankung und die daraus resultierende erhöhte Pflegebedürftigkeit seines Vaters, welche nach seinen Angaben die Anwesenheit im Haus der Eltern erforderte, bereits im Jahr JJ1 bestanden hat. Dagegen spricht, dass vom Berufungswerber über einen Zeitraum von sechs Monaten ein Zimmer angemietet wurde. Auch die Tatsache, dass er in den weiteren Jahren – seinen Ausführungen nach – regelmäßig ein vom Arbeitgeber gestelltes Zimmer benutzte, spricht gegen eine durchgängig notwendige Anwesenheit im Haus der Eltern. Es ist daher bedenkenlos davon auszugehen, dass sich der Gesundheitszustand des Vaters erst in späteren Jahren verschlechterte. Es mag durchaus möglich sein, dass der Berufungswerber seinen Eltern bei Bedarf hilfreich zur Seite gestanden ist, was aber auch bei einem Wohnsitz am Beschäftigungsstandort anlässlich von regelmäßigen Besuchen ebenso möglich gewesen wäre. Dadurch wäre nämlich im Wesentlichen kein anderer Effekt erzielt worden, als durch die durch Fahrzeiten, Dienstzeiten, Überstunden- und Journaldienstableistung sowie Dienstreisen zeitlich beschränkten Anwesenheiten. Dazu kommt, dass bereits im Jahr 1999 die Anmeldung in einer anderen Wohnung in einem anderen Ort erfolgte. Die Begründung, er habe trotzdem weiter im Haus seiner Eltern gewohnt und durch die auswärtige Anmeldung lediglich "*diversen Streitigkeiten, die in einem großen Wohnhaus an der Tagesordnung sind, entgegnen*" wollen, kann dabei nicht überzeugen, da eine Vermeidung von Streitigkeiten wohl kaum durch die bloße Anmeldung an einem anderen Ort möglich ist, wenn dennoch der räumliche Kontakt durch tatsächliches Wohnen weiter besteht.

Zusammenfassend ergibt sich aus diesen Gründen kein Anlass, von den oben dargestellten Überlegungen hinsichtlich der Möglichkeit und Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung im zeitlichen Zusammenhang mit dem Beginn des Dienstverhältnisses abzugehen. Wird aber ein

weit entfernter Wohnsitz aus rein privaten Gründen trotz Zumutbarkeit der Verlegung zum Arbeitsort beibehalten, können die Kosten für eine zweite Wohnung am Beschäftigungsstandort und für Familienheimfahrten nur als nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung angesehen werden.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. März 2005