



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 27. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 16. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2004 bis 2005 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist deutscher Staatsbürger und seit 1.1.2004 in Österreich berufstätig. Der Bw. war im Zeitraum 5.1.2004 bis 22.7.2004 in Wohnsitz1 als Nebenwohnsitz gemeldet und mit seiner Familie seit 9.8.2004 bis 30.6.2005 im gemeinsam gemieteten Haus in Wohnsitz2 wohnhaft.

Lt. vorgelegter Scheidungsvereinbarung vom 30.11.2005 lebte der Bw. seit dem 1.2.2005 ebendort mit seiner Gattin getrennt und hat lt. Berufungseinwendung ab 1.7.2005 seinen

Wohnsitz nach Wohnsitz3 verlegt (Mietvertrag vom 1.6.2005). Die Ehe soll lt. vorgelegter Scheidungsvereinbarung vom 30.11.2005 nach Ablauf eines Jahres einvernehmlich geschieden werden.

Der ursprüngliche Familienwohnsitz des Bw. lag im Zeitraum 16.12.1998 bis 3.8.2004 in Deutschland (FamilienwohnsitzDalt), der neue Wohnsitz der Gattin und 3 Kinder ist seit 1.7.2005 in FamilienwohnsitzDneu. Der Bw. ist weiters seit 15.12.2005 in Wohnsitz3 gemeldet.

Der Bw. macht für die strittigen Jahren 2004 und 2005 folgende Aufwendungen geltend:

	2004	2005
Doppelte HH	€ 2.800,00	7-10: € 8.800,00 (monatl. € 400,00) 11-12 € 1.500,00 (monatl. € 738,23)
Familienheimfahrten	15 Fahrten á 1.840 km = € 9.936,00	15 Fahrten á 1.440 km = € 6.739,20
Arbeitszimmer		€ 3.150,00
Umkzugskosten	€ 10.000,00	
Weiters: Büromaterial	€ 150,00	€ 150,00
Tel., Internet	€ 840,00	€ 840,00
Fachlit.	€ 300,00	€ 300,00
Afa	€ 933,33	€ 783,33
Rechtskosten		€ 1.791,40
Fahrtspesen		€ 323,00

Zum Nachweis der Aufwendungen legte der Bw. einen Mietvertrag vom 1.6.2005, Meldebestätigungen der Ehegattin und 3 Kinder vom deutschen Wohnsitz bis 3.8.2004 sowie eine handschriftliche Skizze über das Arbeitszimmer in der Wohnung Wohnsitz2 vor. Das Arbeitszimmer sei ca. 18 m<sup>2</sup> (von 160 m<sup>2</sup>) groß gewesen und daher 11,25 % von den Mietkosten (€ 2.800,00) geltend gemacht worden. Die Tätigkeit des Bw. würde Präsentationen, Vorträge und Ansprachen vorbereiten und Literaturstudien beinhalten. Der Familienstand 2004 sei verheiratet und ab 2005 geschieden.

Die geltend gemachten Aufwendungen wurden im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 mit folgender Begründung nicht anerkannt:

*„Alleinverdiener ist ein Steuerpflichtiger, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauern getrennt lebt (§ 33 Abs. 4 EStG). Im gegenständlichen Fall hat die Ehegattin durch Begründung eines Wohnsitzes im Inland am 9.8.2004 auch die unbeschränkte Steuerpflicht begründet. Da die Ehegattin sohin im Kalenderjahr 2004 nicht mehr als sechs Monate unbeschränkt steuerpflichtig war, fehlt eine Anspruchsvoraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag. Weiters hat die Ehegattin durch Abmeldung am 30.6.2005 die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht aufgegeben. Somit fehlt eine Anspruchsvoraussetzung*

*für den Alleinverdienerabsetzbetrag, da die Ehegattin im Jahr 2005 nicht mehr als sechs Monate unbeschränkt steuerpflichtig war.*

*Auf Grund des Nachzuges der Familie nach Österreich im 8/2004 stellen Aufwendungen für Heimfahrten und doppelte Haushaltsführung bis Juli 2004 grundsätzlich Werbungskosten dar. Die Heimfahrten wurden mit dem monatlichen Höchstbetrag von € 201,75 (größtes Pendlerpauschale) anerkannt. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung konnten jedoch mangels Nachweis nicht angesetzt werden. Ab August 2004 sei zudem eine berufliche Veranlassung dieser Kosten nicht ersichtlich. Die Umzugskosten stellen mangels Nachweis der Belege keine Werbungskosten dar, weil nicht bekannt gegeben worden ist, welcher Umzug finanziert und außerdem kein Nachweis über die Aufgabe des diesbezüglichen Wohnsitzes erbracht wurde. Eine behördliche Abmeldung ist nach Ansicht des Finanzamtes nicht ausreichend, weil allfällige Wohnrechte weiter bestehen können. Folgende geltend gemachte Werbungskosten (lt. nachgereichter Aufstellung) stehen wegen des nicht erbrachten Nachweises als Werbungskosten nicht zu: Büromaterial, Telefon, Internet, Fachliteratur, AfA und Rechts- und Beratungskosten.*

*Die Trennung vom Ehepartner ab Juli 2005 und die Rückkehr der Gattin und der Kinder nach Deutschland stellt keinen Grund für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung dar, weil es sich dabei um eine ausschließlich privat veranlasste Wegverlegung des Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsort handelt. Auf Grund der in der Vorhaltsbeantwortung vom 10.1.2007 angegebenen Tätigkeiten, die im Arbeitszimmer anfallen und der beruflichen Tätigkeit als Dienstnehmer, wobei trotz Hinweis im Ersuchen um Ergänzung vom 1.12.2006, keine Angaben gemacht wurden, dass das Arbeitszimmer der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt und alle anderen geltend gemachten Werbungskosten (lt. nachgereichter Aufstellung) konnten mangels Nachweises nicht anerkannt werden.“*

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass unter Verweis auf die Berufungsentscheidung des UFS v. 5.9.2006, RV/1190-W/06 der Alleinverdienerabsetzbetrag gem. § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG hinsichtlich der Voraussetzung „unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatte“ gemeinschaftswidrig angewendet worden wäre.

Weiters wären die Kosten der doppelten Haushaltsführung entsprechend den LStR anzuerkennen und könnten vom Bw. nachgewiesen werden.

Auch wären die Familienheimfahrten anzuerkennen, da dass Pendlerpauschale nicht Entfernungen von 1.840 km berücksichtigen würde; ebenso die sonstigen Aufwendungen und würden die Belege im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegt werden.

Bezügl. der AfA-Position würde es sich um Einlagen handeln, da die Güter nicht im Berichtsjahr angeschafft worden wären. Die Umzugskosten seien anzuerkennen, da die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes nicht erforderlich wäre.

Das FA ersuchte den Bw. in der Folge um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

Doppelte Haushaltsführung: Für den Zeitraum von Jänner bis Juli 2004 sei der Nachweis der Kosten erforderlich, der bis dato laut Aktenlage nicht erbracht worden wäre. Mit 3.8.2004 sei die Abmeldung Ihrer gesamten Familie vom deutschen Wohnsitz in FamilienwohnsitzDalt am Rhein erfolgt. Ab diesem Zeitpunkt wäre somit abgesehen vom Nachweis der Kosten für den Wohnsitz in Österreich noch ein Nachweis eines zweiten Wohnsitzes, zu dem die Heimfahrten

erfolgt wären, notwendig. Weiters würde um nähere Informationen zur Trennung von Ihrem Ehepartner ab dem 1.7.2005 (laut Schreiben vom 10.1.2007) gebeten.

Heimfahrten: Die Anerkennung als Werbungskosten sei davon abhängig, ob erstens eine tatsächlich doppelte Haushaltsführung vorliegt, und, ob zweitens die doppelte Haushaltsführung grundsätzlich den abzugsfähigen Werbungskosten zugeordnet werden darf.

Umzugskosten: Diese stehen als Werbungskosten entgegen Ihrer in der Berufung zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht nur dann zu, wenn der bisherige Wohnsitz aufgegeben wird (vgl. RZ 392 2. Absatz LStR 2002). Es seien daher nicht nur die beantragten Kosten belegmäßig nachzuweisen, sondern auch die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes zu beweisen, wobei ein zeitlicher Zusammenhang zwischen der Aufgabe des Wohnsitzes und der im Zusammenhang mit der Übersiedelung erbrachten Leistung bestehen müsste.

Sonstige Werbungskosten: Die unter diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen für Büromaterial, Telefon und Internet, Fachliteratur, Absetzung für Abnutzung, Rechts- und Beratungskosten, sowie Fahrtspesen seien belegmäßig nachzuweisen und der Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit darzulegen.

Die Berufung wurde mangels Beantwortung des Vorhalteverfahrens teilweise abgewiesen und in der Folge die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Lt. Aktenlage wurde im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für das Jahr 2006 eine „scheidungserleichternde“ Vereinbarung vom 30.11.2005 vorgelegt.

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

Ad Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten)

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden:

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

2.a) 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.

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

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 Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines Ehegatten.

Solche Umstände müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Diese ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist.

Eine berufliche Veranlassung in diesem Sinn liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (vgl. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083, mit weiteren Nachweisen).

Die Aufwendungen sind privat veranlasst, wenn der Steuerpflichtige am Beschäftigungsort einen Wohnsitz beibehält, den Familienwohnsitz jedoch an einen auswärtigen Ort verlegt (VwGH 15.12.1994, 93/15/0083). Wird der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen wegverlegt, weil die Ehegattin am neuen Wohnort eine Beschäftigung aufnimmt, so ist die Verlegung des Wohnsitzes beim Steuerpflichtigen nicht beruflich veranlasst (VwGH 14.9.1993, 92/15/0054).

Umzugskosten stellen Werbungskosten dar, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist, wenn z.B. eine Anstellung außerhalb des bisherigen Wohnortes angetreten wird. Die berufliche Veranlassung eines Umzuges endet jedoch mit dem Einzug in die erste Wohnung am neuen Arbeitsplatz, auch wenn es sich nur um eine Zwischenwohnung handelt, die genutzt wird, bis

die endgültige (größere) Wohnung zur Verfügung steht. Zu den Umzugskosten gehören jedenfalls die Reisekosten, Frachtkosten und Mietzinsmehraufwendungen (für die bisherige Wohnung bis zum nächsten Kündigungstermin). Aufwendungen für die Auflösung der beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung sind ebenfalls abzugsfähig.

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen. Bei einen verheirateten Steuerpflichtigen sind idR wöchentliche Familienheimfahrten zu berücksichtigen (VwGH 11.1.1984, 81/13/0171). Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen anzuerkennen, die tatsächlich anfallen (wie Bahnkarten, Kfz-Kosten). Die Kosten sind allerdings der Höhe nach begrenzt, d.h. sie sind nur insoweit abzugsfähig, als sie das höchste Pendlerpauschale nicht übersteigen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988).

Die Berücksichtigung eines Mehraufwandes durch doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten kommt nach der oben angeführten Rechtsprechung nur dann in Betracht, wenn die Begründung des zweiten Haushaltes (Familienwohnsitz) am Arbeitsort beruflich veranlasst ist. Diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der Bw. ist seit 1.1.2004 in Österreich tätig und bezog lt. Aktenlage und Meldeamtbestätigung mit 5.1.2004 einen (Neben)Wohnsitz in Wohnsitz1. Der Familienwohnsitz des Bw. wurde in der Folge mit Umzug der Ehegattin samt den 3 Kindern nach Österreich lt. Abmeldung vom deutschen Wohnsitz am 3.8.2004 durchgeführt. Der Familienwohnsitz wurde somit mit 9.8.2004 nach Wohnsitz2 verlegt und stellt insofern einen privaten Umzug dar, da die berufliche Veranlassung eines Umzuges mit dem Einzug in die erste Wohnung am neuen Arbeitsplatz endete.

Die Wohnungskosten für den Zeitraum 1-7/2004 sind mangels Nachweis jedoch nicht anzuerkennen, die geltend gemachten 15 Familienheimfahrten von je 1.840 km (a 0,36 €) nach Deutschland sind anzuerkennen, da es sich um grundsätzlich privat veranlasste Fahrten handelt, der Höhe nach jedoch nur mit dem großen Pendlerpauschale begrenzt möglich. Die Kosten für Familienfahrten sind somit iHv € 201,75 monatlich, insgesamt € 1.412,25 anzuerkennen.

Die Aufwendungen für Mietkosten für den Zeitraum 8/2004 bis 5/2005 betreffend den Familienwohnsitz in Wohnsitz2 sind mangels doppelter Haushaltsführung nicht absetzbar, ebenso die Mietaufwendungen betreffend die weitere Wohnung Wohnsitz3 für den Zeitraum 6-12/2005 auf Grund der Trennung des Bw. von seiner Ehegattin ab 2 bzw. 6/2005 nicht als doppelte Haushaltsführung anzuerkennen. Der (Familien)Wohnsitz der Ehegattin und 3 Kinder wurde lt. Trennungsvereinbarung vom 30.11.2005 wiederum nach Deutschland verlegt. Nach

Ansicht des Senates ist daher lediglich der Zeitraum 1-7/2004 insgesamt als vorübergehende doppelte Haushaltsführung zu beurteilen.

Die geltend gemachten Umzugskosten für das Jahr 2004 sind weiters nicht anzuerkennen, das sie einerseits nicht nachgewiesen und andererseits lt. Berufungseinwendung im Zusammenhang mit der Verlegung des Familienwohnsitzes von Deutschland nach Wohnsitz2 im Zeitraum 8/2004 stehen. Dazu ist auszuführen, dass die berufliche Veranlassung eines Umzuges bereits mit dem Einzug in die erste Wohnung am neuen Arbeitsplatz endet, auch wenn es sich nur um eine Zwischenwohnung handelt, die genutzt wird, bis die endgültige (größere) Wohnung zur Verfügung steht. Da der Bw. bereits seit 1-7/2004 eine Wohnung am neuen Arbeitsplatz inne hatte, ist die Anerkennung der Umzugskosten der Familie des Bw. an den Wohnsitz nach Wohnsitz2 nicht anzuerkennen.

ad Arbeitsmittel, Telefonkosten, Internet, Literatur, Afa und Rechts- und Beratungskosten) Werbungskosten müssen wie Betriebskosten nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Soweit ein Nachweis durch Fremdbeleg nicht zumutbar oder nicht möglich ist, können Zahlungen u.U. durch Eigenbeleg glaubhaft gemacht werden.

Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmittel sind Werbungskosten, wenn die berufliche Veranlassung die Anschaffung (und Beibehaltung) des Wirtschaftsgutes bewirkt. Eine Bestätigung des Arbeitsgebers über die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit zur Tätigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben ist keine Voraussetzung für deren Abzugsfähigkeit. Sie kann allenfalls ein Indiz für die berufliche Veranlassung darstellen. Aufwendungen oder Ausgaben erhalten nicht dadurch Werbungskostencharakter, dass im Interesse oder auf Weisung des Arbeitgebers getätigt werden.

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Bw zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, sind die Anschaffungskosten gleichmäßig auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (§ 7 Abs1 EStG 1988).

Telefonkosten für berufliche Gespräche sind Werbungskosten, wobei jedes Gespräch gesondert zu beurteilen ist. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand von seiner Wohnung - selbst wenn er dort seinem Beruf nachgeht - ausschließlich oder überwiegend berufliche Telefonate führt (VwGH 26.6.1984, 83/14/0216).

Kosten für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind als Werbungskosten absetzbar. Internetkosten unterliegen nicht dem Aufteilungsverbot. Angesichts der zahlreichen für die private Anschaffung eines Internets maßgeblichen Gründe, die in vielen Fällen zum überwiegenden Teil privater Natur sind, ist bei der Prüfung, ob eine

berufliche Veranlassung vorliegt, ein strenger Maßstab anzuwenden.

Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens kann davon ausgegangen werden, dass die private Nutzung des beruflich verwendeten Internets überwiegt.

Im vorliegenden Fall sind die geltend gemachten Aufwendungen mangels Nachweises grundsätzlich nicht anzuerkennen. Die Aufwendungen wurden in keinsten Weise dargelegt noch glaubhaft gemacht, z.B. die berufliche Notwendigkeit des Einsatzes und Nutzung z.B. eines Internets z.B. durch den Arbeitgeber bestätigt. Bei den Rechts- und Beratungskosten dürfte es sich zudem um private Kosten handeln.

ad Arbeitszimmer)

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d sind Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet (z.B. Gutachter, Schriftsteller, Persönlichkeitstrainer, Heimarbeiter).

Der Bw. ist technischer Berater als Angestellter der Biotechnologie- und Pharmaindustrie ist benötigt nach eigenen Angaben das Arbeitszimmer zur Vorbereitung von Vorträgen und zum Literaturstudium. Der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. liegt somit außerhalb des Arbeitszimmers und ist daher als nicht beruflich veranlasst zu beurteilen.

ad Alleinverdienerabsetzbetrag)

Einem Alleinverdiener steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag jährlich zu, wenn sein (Ehe)Partner nicht mehr als € 2.200,- bzw. € 4.400,- erzielt. Alleinverdiener ist, ein verheirateter Steuerpflichtiger mit oder ohne Kind, der mehr als sechs Monate verheiratet ist und von seinem unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt. Bei EU-Bürgern ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Partners nicht erforderlich. Der Alleinverdienerabsetzbetrag für das Jahr 2004 war daher anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. Dezember 2008