



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Heinz Neuböck Wirtschaftsteuhand GmbH, Bauernmarkt 24, 1010 Wien, und Jirovec & Partner Rechtsanwalts-GmbH, 3100 St. Pölten, Kremser Gasse 35, vom 19. Dezember 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 17. November 2000 betreffend Einkommensteuer 1995 nach der am 28. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Streitjahr (1995) ist der Berufungswerber (Bw.) als Geschäftsführer nicht selbständig tätig gewesen und hat aus Unternehmensbeteiligungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

Seinen Antrag – die Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung iHv ATS 108.000,00 als Werbungskosten anzuerkennen, weil eine Wohnsitzverlegung von A nach Wien unzumutbar sei – hat der Bw. im Wesentlichen mit einer nach der Scheidung (3. Jänner 2005) mit der Ex-Gattin eingegangenen eheähnlichen Gemeinschaft, der Pflegebedürftigkeit seines Vaters, einer mit 12 Monaten „*angemessenen*“ Umzugsfrist und seiner Pensionierung im Jahr 2010 begründet.

Der v.a. Antrag ist im erstinstanzlichen Abgabenverfahren abgewiesen worden; die gegen diese Entscheidung gerichtete Berufung hat die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich

und Burgenland (FLDWNB) mit der zu RV erlassenen Berufungsentscheidung vom 9. April 2002 abgewiesen.

Die Berufungsentscheidung vom 9. April 2002 hat der Verwaltungsgerichtshof mit dem Erkenntnis VwGH 19.10.2006, 2006/14/0027, aufgehoben. Rechtsgrundlage für die Aufhebung sind § 16 Abs 1 EStG 1988 und § 20 EStG 1988 gewesen, die im Sinne des Erkenntnisses VwGH 28.3.2000, 96/14/0177 interpretiert worden sind.

Die v.a. Berufungsentscheidung ist im Wesentlichen deshalb aufgehoben worden, weil nicht nachvollziehbar sei, warum eine eheähnliche Gemeinschaft nicht bestehe, wenn das Fernziel der Wiederverheiratung eingeräumt werde.

Auf das weitere Beschwerdevorbringen insb. iZm der Pflegebedürftigkeit des Vaters ist der VwGH nicht eingegangen.

I. Vorhalteverfahren/Unabhängiger Finanzsenat:

Im nach der Aufhebung der Berufungsentscheidung fortgesetzten Berufungsverfahren hat die Ex-Gattin und (angebliche) Lebensgefährtin des Bw. – ES – ausgesagt:

„Am 3. Jänner 1995 wurde meine Ehe geschieden. In weiterer Folge habe ich mit meinem Exgatten bis ca. Ende August 1995 im Haushalt in A, Adresse1 gelebt, da meine Wohnung in A, Adresse2 noch nicht bezugsfertig eingerichtet war. Diese Wohnung wurde von mir bereits 1994 unabhängig von der ehelichen Situation angekauft.

Ich habe am 16.05.1995 meinen Hauptwohnsitz nach A, Adresse2 verlegt, bin aber weiterhin in der Adresse1 wohnen geblieben.

Ein Bestreben die Ehe noch zu retten bzw. wiederherzustellen war meinerseits nicht gegeben. Mein Exgatte ist nur nach A gekommen um nach seinem Vater zu sehen.

Einen weiteren gemeinsamen Haushalt zu führen war seinerseits und auch meinerseits nicht beabsichtigt.

Soweit ich mich erinnern kann, ist mein Exgatte zirka zweimal unter der Woche nach A gekommen um nach seinem kranken Vater zu sehen, welcher sich 1994 oder 1995 einer Herzoperation unterziehen musste. Ich kann mich nicht mehr genau daran erinnern, wann diese Herz-OP stattgefunden hat. An den Wochenenden ist mein Exgatte relativ regelmäßig nach A gekommen um seinen Vater zu unterstützen.

Der Vater des Bw. wohnt im angebauten Nebenhaus. Mein ehemaliger Schwiegervater hat nach seiner Operation keinerlei Betreuung in Anspruch genommen (Hilfswerk usw.). Eine außerordentliche Betreuung wurde aber auch meinerseits nicht geleistet, da es keine Notwendigkeit dafür gab. Eine Betreuung, falls sie notwendig gewesen wäre, hätte

ich wegen meiner Berufstätigkeit gar nicht leisten können, da ich auch schon zum damaligen Zeitpunkt 40 Stunden/Woche gearbeitet habe.

Meine 2 Kinder, S und C haben sich je nach Möglichkeit um ihren Großvater gekümmert. Ein normales Verhältnis zwischen Großeltern und Enkelkindern aber keinerlei Pflegeleistung oder dergleichen.

Der Vater des Bw. hat den Haushalt und alle damit verbundenen Tätigkeiten selbst erledigt.

Mein Exgatte ist auch weiterhin nach A zu seinem Vater gekommen unabhängig von unserer Scheidung bzw. meinem Auszug aus der Wohnung Adresse1."

Eine Ablichtung dieser Aussage ist dem Bw. mit dem Ersuchen um allfällige Stellungnahme zugesandt worden.

Zu dieser Aussage der Ex-Ehegattin wird in der Stellungnahme (27. September 2007) ausgeführt:

Die Ex-Ehegattin habe mit ihrer Aussage das Vorbringen des Bw., dass bis ca. Ende August 1995 die gemeinsame Lebensgemeinschaft bestanden habe, ausdrücklich bestätigt und habe mit dieser Aussage außerdem bestätigt, dass ihr Exgatte seinen Vater besucht habe, der sich damals einer Herzoperation unterziehen habe müssen.

Bw.: „*Allein dadurch sind schon wichtige und für eine steuerliche Anerkennung der gegenständlichen Wohnungskosten ausreichende Gründe vorhanden, wobei – offensichtlich im Gegensatz zur Exgattin – der Steuerpflichtige sehr wohl davon ausgegangen ist, die Lebensgemeinschaft mit seiner Exgattin doch noch zu retten und den gemeinsamen Familienwohnsitz beizubehalten.*“

Zum Beweis dafür und zum Beweis für sein weiteres Vorbringen wird die Einvernahme seines Sohnes und seiner Tochter beantragt. Für den Bw. könne durch diese Einvernahmen dokumentiert und geklärt werden, ob ein gemeinsamer Haushalt nach der Scheidung auch mit der Mutter bestanden habe und dass die Pflege des Vaters durch den Bw. dort erfolgt sei, wobei im zweiten Halbjahr 1995 die Pflege von den Kindern des Bw. sukzessive übernommen worden sei.

Abschließend weist der Bw. darauf hin, dass ihm allenfalls auch eine angemessene Umzugsfrist zugestanden werden müsse und diese im Hinblick auf die dargelegten und dokumentierten Beweisergebnisse (= Zusammenleben mit der Ex-Ehegattin bis Ende August 2005) auch nach Treu- und Glauben wohl nicht vor Ende 2005 enden könne.

Zu mündlichen Berufungsverhandlung sind der Bw., seine Ex-Ehegattin sein Sohn und seine Tochter vorgeladen worden.

In der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung ist der Bw. ersucht worden, Beweismittel zu den Beweisthemen Pflegebedürftigkeit des Vaters im Jahr 1995, Art und Umfang der Pflegemaßnahmen, Wohnungssuch- und Umzugsmaßnahmen im Jahr 1995 vorzulegen.

Die Ex-Ehegattin des Bw. - ES - konnte an der Berufungsverhandlung nicht teilnehmen. Zum in der Vorladung angeführten Gegenstand der Vernehmung - ihrer Zeugenaussage vom 20. März 2007, die vom Bw. dahingehend ausgelegt wird, dass die Zeugin mit ihrer Aussage eine bis Ende August 2005 bestehende gemeinsame Lebenspartnerschaft und Besuche des Bw. bei seinem Vater, der sich damals einer Herzoperation unterziehen habe müssen, bestätigt habe, dem Zeitpunkt der Auflösung des ehelichen Haushaltes und zu einem nach der Scheidung bestehenden gemeinsamen Haushalt mit dem Ex-Gatten - hat die Zeugin mitgeteilt, dass sie die Aussage vom 20. März 2007 vollinhaltlich aufrecht erhält (E-Mail, 22. November 2007).

Der Sohn des Bw. konnte an der Berufungsverhandlung nicht teilnehmen. Die Fragen zum in der Vorladung angeführten Gegenstand der Vernehmung - nach der Scheidung bestehender gemeinsamer Haushalt der Eltern; nach der Scheidung bestehender gemeinsamer Haushalt mit den Eltern, Pflege des Großvaters (1995) – sind dem Zeugen schriftlich gestellt worden (Vorhalt, 6. November 2007).

Mit Telefax vom 27. November 2007 hat der Zeuge geantwortet:

- ... auf die Frage „Wo haben Sie 1995 gewohnt? Wenn Sie 1995 im Einfamilienhaus Adresse1 gewohnt haben, sind die von Ihnen bewohnten/mitbenützten Räume und die auf diese Räume entfallenden Quadratmeter anzugeben“:
"Ich habe 1995 in meinem Haus gewohnt, das ca. 500 m von meinem Elternhaus entfernt liegt".
- ... auf die Frage „Hatten Ihre Eltern nach der Scheidung einen gemeinsamen Haushalt? Wenn nein: Woran ist erkennbar gewesen bzw. warum denken Sie, dass Ihre Eltern nach der Scheidung keinen gemeinsamen Haushalt hatten? Wenn ja: Woran ist erkennbar gewesen bzw. warum denken Sie, dass Ihre Eltern nach der Scheidung einen gemeinsamen Haushalt hatten?“:
"Meine Eltern haben bis ca. Ende August 1995 im gemeinsamen Haushalt gelebt; ich hatte noch die Hoffnung, dass sich meine Eltern auch nach der Scheidung gut vertragen und vielleicht wieder zueinander finden ... "

- ... auf die Frage „Hatten Sie nach der Scheidung Ihrer Eltern „auch mit der Mutter“ einen gemeinsamen Haushalt? Wenn nein: Woran ist erkennbar gewesen bzw. warum denken Sie, dass nach der Scheidung Ihrer Eltern „auch mit der Mutter“ kein gemeinsamer Haushalt bestanden hat? Wenn ja: Woran ist erkennbar gewesen bzw. warum denken Sie, dass nach der Scheidung Ihrer Eltern „auch mit der Mutter“ ein gemeinsamer Haushalt bestanden hat?“:

“Ich hatte ... mit meiner Mutter keinen gemeinsamen Haushalt ... wir waren immer wieder gegenseitig zu Besuch und umgekehrt ...“

- ... auf die Frage „Pflege des Großvaters (1995): Ist Ihr Großvater 1995 pflegebedürftig gewesen? Wenn ja: Wer hat Ihren Großvater gepflegt? Geben Sie Art der Pflege und den damit verbundenen Zeitaufwand bekannt. Sind Sie anwesend gewesen, wenn Ihr Großvater gepflegt worden ist?“ nach Verweis auf eine durch eine 5-fache Bypass-Operation verursachte Pflegebedürftigkeit:

„... sowohl mein Vater als auch ich und meine Schwester haben bei ihm nachgesehen, wie es ihm geht und ob er etwas braucht. Er war geschwächt und konnte nicht alles alleine machen. Wir waren fast jeden Tag abwechselnd bei ihm, haben eingekauft und ihn auch im Haushalt unterstützt (beim Wäschewaschen, Putzen, etc). Meine Schwester hat auch teilweise für ihn gekocht bzw. auch vorgekocht. Am Wochenende ist dann auch immer mein Vater gekommen und hat sich um ihn gekümmert. Ebenso gab es am Wochenende auch oft ein gemeinsames Mittagessen.“

II. Vorbringen in der Berufungsverhandlung:

- ***Aus der Niederschrift/Berufungsverhandlung:***

Der Bw. konnte an der Berufungsverhandlung nicht teilnehmen. In der Berufungsverhandlung ist – das bisherige Vorbringen zT ergänzend, zT wiederholend – im Wesentlichen vorgebracht worden:

- ***I. Vom Vertreter des Bw.:***

Für den Bw. sei nicht erkennbar gewesen, dass eine eheähnliche Gemeinschaft mit der Ex-Ehegatten nicht bestanden hat, er sei davon ausgegangen, dass alle für eine eheliche Gemeinschaft erforderlichen Voraussetzungen vorgelegen haben. Dies gehe auch aus der heutigen Aussage der Tochter hervor.

Der Verweis auf eine bis Ende 2005 dauernde Umzugsfrist in der Stellungnahme (27. September 2007) ist kein neues Berufungsbegehren sondern ein „*Tippfehler*“. Der Umzug nach Wien habe 1996 stattgefunden, da der gemeinsame Haushalt im August 1995 aufgelöst worden sei. Nach der Auflösung des gemeinsamen Haushaltes habe sich der Bw. bemüht, eine seinen

(Wohn)Bedürfnissen entsprechende Wohnung in Wien zu bekommen, da seine damalige Wiener Wohnung sehr klein gewesen sei. Eine Wohnungssuche vor Ende 1995 sei nach der v.a. Sachlage nicht zumutbar gewesen.

Zur Pflegebedürftigkeit des Vater wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen und die Einholung eines medizinischen Gutachtens und/oder die Einvernahme von Kurarzt, beantragt, der den Vater des Bw. während der von 13. Mai 1995 - 10. Juni 1995 dauernden Kur und im Jahr 1995 behandelt habe, über die Krankengeschichte verfüge und deshalb über den gesundheitlichen Zustand des gesamten Jahres (1995) Auskunft geben könne.

Alle bisherigen Beweisanträge werden aufrecht erhalten und auf das Vorbringen in der Berufungsverhandlung ausgedehnt.

▪ ***II. Vom Finanzamt:***

Aus der Aussage der Ex-Ehegattin gehe hervor, dass sie nicht vom Bestehen einer eheähnlichen Gemeinschaft ausgegangen sei, weshalb eine eheliche Gemeinschaft nicht bestanden habe und dass sie und der Bw. nicht beabsichtigt haben, einen gemeinsamen Haushalt zu führen.

Aus dieser Aussage gehe auch hervor, dass der Schwiegervater nicht pflegebedürftig gewesen sei. IdZ wird darauf hingewiesen, dass jetzt von einer ein ganzes Jahr dauernden Pflegebedürftigkeit die Rede ist. Nicht nachvollziehbar sei, dass der behandelnde Kurarzt über die das ganze Jahr dauernde Pflegebedürftigkeit Auskunft geben könne. Auf die ärztliche Verschwiegenheitspflicht wird hingewiesen und darauf, dass der Bw. verpflichtet sei, auf die Krankengeschichte des Vaters sich beziehende Beweismittel vorzulegen.

III. Von der Tochter des Bw.:

Ihre Aussage zusammenfassend hat die Zeugin zum Gegenstand der Vernehmung - nach der Scheidung bestehender gemeinsamer Haushalt der Eltern; nach der Scheidung bestehender gemeinsamer Haushalt mit den Eltern, Pflege des Großvaters (1995) – im Wesentlichen ausgesagt, dass sie von einem gemeinsamen Haushalt der Eltern ausgehe, denn andernfalls hätte der Vater bei seinen Aufenthalten nicht im von der Mutter bewohnten ersten Stock sondern im von ihr bewohnten zweiten Stock gewohnt.

Streit zwischen den Eltern habe es nicht gegeben; sie gehe von einer einvernehmlich erfolgten Scheidung aus. Gemeinsame Gespräche und Einzelgespräche mit den Eltern, die darauf abgezielt haben, die Ehe der Eltern zu retten, haben nicht stattgefunden; die Zeugin habe sich nicht in die persönlichen Angelegenheiten der Eltern eingemischt, obwohl sie sich ein Zusammenleben der Eltern sehr gewünscht habe.

Der Großvater sei nach der Operation sehr geschwächt gewesen; er sei von der Zeugin, ihrem Bruder, der Mutter und dem Vater abwechselnd besucht und betreut worden. Diese Betreuung sei erfolgt, „*soweit unsere beruflichen Verpflichtungen das zugelassen haben*“. Die Zeugin habe zwei bis drei Mal in der Woche nach ihrem Großvater gesehen: „*Es hat immer Derjenige nach dem Großvater gesehen, der gerade da war. Wir haben uns abgesprochen, wer sich um den Großvater kümmert*“.

Die damalige Wiener Wohnung des Bw. sei sehr klein gewesen und könnte möbliert gewesen sein. Die Zeugin geht davon aus, dass ein Umzug nach Wien stattgefunden und der Vater im Sommer 1995 Möbelstücke und Hausrat nach Wien transportiert habe: Genauere Angaben könne sie nicht machen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In diesem, nach einer Verwaltungsgerichtshofentscheidung fortgesetzten, Berufungsverfahren ist strittig, ob Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung Werbungskosten aus nicht selbstständiger Arbeit oder Privatausgaben sind.

Rechtslage; Sach- und Beweislage:

Im nach einer Verwaltungsgerichtshofentscheidung fortgesetzten Berufungsverfahren ist von folgender Rechtslage auszugehen:

Gibt der Verfassungs- oder Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde statt, sind die Verwaltungsbehörden verpflichtet, den der Rechtsanschauung des Gerichtshofes entsprechenden Rechtszustand mit den ihnen zu Gebote stehenden Mitteln herzustellen (§ 87 Abs 2 VfGG, § 63 Abs 1 VwGG).

Ist eine Bescheidaufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und/oder Verletzung von Verfahrensvorschriften (und nicht wegen sachlicher Unzuständigkeit der belangte Behörde) erfolgt, hat die belangte Behörde einen „*Ersatzbescheid*“ zu erlassen. Bei Erlassung dieses Ersatzbescheides ist die Verwaltungsbehörde an die vom Gerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis geäußerte Rechtsansicht gebunden.

Diese Bindung besteht nur insoweit, als sich nach Erlassung der vom Gerichtshof aufgehobenen Berufungsentscheidung die maßgebliche Sach- und/oder Rechtslage nicht ändert hat (Ritz, BAO³, § 116, Tz 15 - 20).

In seinem, die Berufungsentscheidung vom 9. April 2002 aufhebenden, Erkenntnis VwGH 19.10.2006, 2006/14/0027, hat der Verwaltungsgerichtshof folgende Rechtslage angewendet:

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 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsstandort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für "Familienheimfahrten" bzw. "doppelte Haushaltsführung", wie z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsstandort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist (VwGH 28.3.2000, 96/14/0177).

Die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen.

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 Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insb. in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben.

Die auf den Aufhebungsgrund sich beziehenden Ausführungen zusammenfassend lautet die im Erkenntnis VwGH 19.10.2006, 2006/14/0027 geäußerte Rechtsansicht:

Wird das „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ eingeräumt, ist von einer nach der Scheidung bestehenden eheähnlichen Gemeinschaft auszugehen. Diese eheähnliche Gemeinschaft bewirkt, dass die Wohnsitzverlegung nicht zumutbar ist und dass Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988 sind.

Dem v.a. Aufhebungsgrund folgend ist die Berufungsbehörde an die hg. Rechtsansicht gebunden, wenn nach der Scheidung eine eheähnlichen Gemeinschaft mit dem „*Fernziel der Wie-*

derverheiratung bestanden hat und ist nicht daran gebunden, wenn nach der Scheidung keine eheähnlichen Gemeinschaft mit dem „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ bestanden hat.

Ob nach der Scheidung eine eheähnlichen Gemeinschaft mit dem „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ bestanden hat oder nicht, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage.

Ist eine Sachfrage auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantworten, hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs 2 BAO idgF). Nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Versionen die wahrscheinlichste als erwiesen anzunehmen (Ritz, BAO³, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

Nach ständiger OGH-Rechtsprechung sind die Kriterien für die Annahme einer Lebensgemeinschaft die Eheähnlichkeit, das Zusammenspiel der Elemente Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft und eine gewisse Dauer des Zusammenlebens. Davon abgesehen muss jedenfalls ein Verhältnis vorliegen, dass dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht; d.h. es muss ein aus einer seelischen Gemeinschaft resultierendes Zusammengehörigkeitsgefühl vorhanden sein (z. B. OGH 28.6.2007, 3 Ob132/07v; OGH 14.6.2007, 2Ob15/07f; OGH 16.3.2007, 6Ob28/07x und die do zit. Vorjudikate).

Diese OGH-Rechtsprechung folgend ist Beweisthema im ggstl. Berufungsverfahren, ob nach der Scheidung eine den v.a. Kriterien entsprechende eheähnliche Gemeinschaft des Bw. mit seiner Ex-Ehegattin bestanden hat.

Bei ihrer vor der Berufungsverhandlung erfolgten Einvernahme hat die Ex-Ehegattin des Bw. bestritten, dass sie die Ehe mit dem Bw. retten oder wiederherstellen wollte, dass sie nach der Scheidung einen gemeinsamen Haushalt mit dem Bw. führen wollte und dass sie nach der Scheidung mit dem Bw. einen gemeinsamen Haushalt geführt hat. Diese Aussage hat die Ex-Ehegattin des Bw. vollinhaltlich aufrecht erhalten.

Gemäß § 17 Ehegesetz wird eine Ehe dadurch geschlossen, dass zwei verschiedengeschlechtliche Personen (vor einem Standesbeamten) erklären, eine Ehe miteinander eingehen zu wollen: Eine Gemeinschaft ist demzufolge eheähnlich, wenn zwei verschiedengeschlechtliche Personen willens sind, eine eheähnliche Gemeinschaft einzugehen.

Fehlt dieser Wille bei einer dieser Personen, ist kein aus einer seelischen Gemeinschaft resultierendes Zusammengehörigkeitsgefühl vorhanden, weshalb eine eheähnliche Gemeinschaft auch dann auszuschließen ist, wenn diese Personen über eine bloße Freundschaft hinaus ge-

hende zwischenmenschliche Kontakte pflegen, zusammen wohnen und/oder einen gemeinsamen Haushalt führen.

Ist eine eheähnliche Gemeinschaft wegen fehlender Willensübereinstimmung auszuschließen, ist logischerweise auch das – nach dem aufhebenden VwGH-Erkenntnis entscheidungsrelevante - „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ auszuschließen.

IdF hat der Wille, eine eheähnliche Gemeinschaft mit dem Bw. einzugehen, bei der Ex-Ehegattin gefehlt:

Mit „*Ein Bestreben die Ehe noch zu retten bzw. wiederherzustellen war meinerseits nicht gegeben*“ hat die Ex-Ehegattin eine nach der Scheidung bestehende eheähnliche Gemeinschaft und das „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ ausgeschlossen, denn aus ihrer Aussage geht eindeutig hervor, dass sie nach der Scheidung keine eheähnliche Gemeinschaft mit dem Bw. eingehen wollte und keine eheähnliche Gemeinschaft mit dem Bw. eingegangen ist.

Eine eheähnliche Gemeinschaft der Ex-Ehegatten ist auch nicht dadurch zustande gekommen,

- dass der Bw. im Gegensatz zu seiner Ex-Ehegattin angenommen hat, eine eheähnliche Gemeinschaft habe bestanden, weil seine Ex-Ehegattin keine Erklärung über das Nichtbestehen einer eheähnlichen Gemeinschaft abgegeben hat;
- dass die Ex-Ehegattin keine Aussprache mit dem Bw. gesucht hat, um ihn davon zu überzeugen, dass sie keine eheliche Gemeinschaft mit dem Bw. eingehen wolle;
- dass die Ex-Ehegattin nicht mit dem Bw. gestritten hat;
- dass sie nicht sofort nach der Scheidung aus der ehemaligen Ehewohnung ausgezogen ist und mit ihrem Verhalten beim Bw. und auch bei ihren Kindern den Eindruck erweckt hat, sie wolle mit dem Bw. zusammenleben:

Eine Zustimmung durch Stillschweigen liegt nur dann vor, wenn kein vernünftiger Grund übrig bleibt, an einer derartigen Zustimmung zu zweifeln. IdF ist die Ex-Ehegattin deshalb nicht nach der Scheidung aus der ehemaligen Ehewohnung ausgezogen, weil ihre eigene Wohnung damals nicht bezugsfertig gewesen ist. Die Ex-Ehegattin musste deshalb irgendetwas unternehmen, um ihre eigene Wohnung in einen bezugsfertigen Zustand zu versetzen und hat auch irgendetwas unternehmen, um die Wohnung in einen bezugsfertigen Zustand zu versetzen, denn sie konnte im August 1995 aus der ehemaligen Ehewohnung aus- und in ihre eigene Wohnung einziehen. Mit ihren, den Auszug aus der ehemaligen Ehewohnung vorbereitenden, Handlungen hat sie gegenüber dem Bw. (und ihren Kindern) zum Ausdruck gebracht, dass sie nicht gewillt ist, mit dem Bw. eine eheähnliche Gemeinschaft mit (oder ohne) „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ einzugehen. An einer stillschweigenden Zustimmung zu einer

eheähnlichen Gemeinschaft ist nach dieser Sachlage sehr wohl zu zweifeln. Eine stillschweigende Zustimmung zu einer eheähnlichen Gemeinschaft liegt daher nicht vor.

Mit „*Mein Ex-Ehegatte ist nur ... gekommen um seinen Vater zu sehen*“ hat die Ex-Ehegattin außerdem dargelegt, dass auch der Bw. nicht willens gewesen sein kann, eine eheähnliche Gemeinschaft mit der Ex-Ehegattin einzugehen, denn andernfalls wäre er nach A gekommen, um die Ex-Ehegattin zu sehen und nicht nur „*um seinen Vater zu sehen*“.

An der Glaubwürdigkeit der Aussage der Ex-Ehegattin bestehen keine Zweifel: Nach dieser Sach- und Beweislage ist als erwiesen anzusehen, dass nach der Scheidung keine eheähnliche Gemeinschaft der Ex-Ehegatten mit dem „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ bestanden hat.

Ist als erwiesen anzusehen, dass nach der Scheidung keine eheähnliche Gemeinschaft der Ex-Ehegatten mit dem „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ bestanden hat, stimmen die im ersten und zweiten Rechtsgang entscheidungsrelevanten Sachlagen in einem wesentlichen Punkt nicht überein. Der Unabhängige Finanzsenat ist daher nicht verpflichtet, der im aufhebenden VwGH-Erkenntnis geäußerten Rechtsansicht zu folgen.

Im Gegensatz zur Sachlage hat sich die Rechtslage nicht verändert; deshalb ist die im VwGH-Erkenntnis dargelegte Rechtslage auch im zweiten Rechtsgang anzuwenden.

Nach dieser Rechtslage ist eine Wohnsitzverlegung zumutbar gewesen, da nach der Scheidung keine eheähnliche Gemeinschaft der Ex-Ehegatten mit dem „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ bestanden hat.

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wegen eheähnlicher Gemeinschaft der Ex-Ehegatten mit dem „*Fernziel der Wiederverheiratung*“ ist einer von insgesamt vier Gründen gewesen, die nach Ansicht des Bw. eine Wohnsitzverlegung unzumutbar gemacht haben. Nach dem Berufungsvorbringen im ersten Rechtsgang soll eine Wohnsitzverlegung auch wegen Pflegebedürftigkeit des Vaters, einer dem Bw. (angeblich) zustehenden Umzugsfrist und/oder der Pensionierung im Jahr 2010 nicht zumutbar gewesen sein.

Über die v.a. Unzumutbarkeitsgründe hat sich der VwGH in seinem Erkenntnis nicht geäußert, sodass keine Bindung an eine hg. Rechtsansicht besteht. Mit ihrer Aufhebung ist die im ersten Rechtsgang erlassene Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand ausgeschieden; der Unabhängige Finanzsenat hat daher im zweiten Rechtsgang auch darüber zu entscheiden, ob eine Wohnsitzverlegung wegen Pflegebedürftigkeit des Vaters, einer dem Bw. (angeblich) zustehenden Umzugsfrist und/oder der Pensionierung im Jahr 2010 zumutbar oder nicht zumutbar gewesen ist.

I. Pflegebedürftigkeit des Vaters:

Über die Pflegebedürftigkeit des Vaters ist im ersten Rechtsgang ausgesagt worden, dass sich der gesundheitliche Zustand im Jahr 1995 infolge Herzbeschwerden verschlechtert hat.

Die von Tochter und Sohn des Bw. angesprochene 5-fache Bypass-Operation hat offenbar nicht 1995 stattgefunden: Eine ständige, der „primären“ Verantwortung des Bw. unterliegende, durch 5 Bypass-Operationen, 2 Herzinfarkte, Durchblutungsstörungen und ein verkürztes Bein bedingte Pflege des Vaters wird erstmalig im Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1996 vorgebracht.

Der Aussage im ersten Rechtsgang ist wegen der zeitlicheren Nähe zum Geschehen der Vorzug zu geben: Entscheidungsgrundlage im zweiten Rechtsgang ist, dass sich der gesundheitliche Zustand des Vaters des Bw. im Jahr 1995 infolge Herzbeschwerden verschlechtert hat.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung macht nicht die Pflegebedürftigkeit eines Elternteils eine Wohnsitzverlegung unzumutbar, sondern Art und Umfang der Pflegetätigkeiten, die von Demjenigen ausgeführt werden, der den Werbungskosten-Abzug für jene Ausgaben begeht, die durch eine beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung verursacht werden: Entscheidungsrelevant ist daher nicht der Grad der Pflegebedürftigkeit des Vaters des Bw. sondern Art und Umfang der vom Bw. getätigten Pflege.

Dieser Rechtslage folgend ist der in der Berufungsverhandlung gestellte Beweisantrag, Kurarzt einzuvernehmen, abzuweisen, da dieser Beweisantrag zum nicht entscheidungsrelevanten Beweisthema „Grad der Pflegebedürftigkeit des Vaters“ gestellt worden ist.

„Art und Umfang der Pflegetätigkeiten des Bw.“ sind im ersten Rechtsgang Gegenstand eines Beweisverfahrens gewesen. Damals ist der mit dieser Pflege verbundene Zeitaufwand durch Gegenüberstellung mit den vom Bw. bekannt gegebenen Arbeitszeiten zuzüglich Fahrzeit nach A ermittelt worden.

Nach Aussage der Tochter des Bw. – die inhaltlich mit des Aussage seines Sohn übereinstimmt – ist die Betreuung des Vaters des Bw. ausschließlich durch die Familienmitglieder erfolgt „*soweit unsere beruflichen Verpflichtungen das zugelassen haben*“: Der mit der Pflege des Vaters verbundene Zeitaufwand des Bw. ist daher mit der im ersten Rechtsgang angewendeten Methode ermittelbar.

Ausgehend von dem Berufungsvorbringen – es habe eine Rund-um-die-Uhr-Betreuung stattgefunden – ist über die Pflegetätigkeiten des Bw. und die beruflichen Verpflichtungen, die den Bw. 1995 an der Betreuung seines Vaters gehindert haben, damals festgestellt worden:

„Über die vom Bw. für die Pflegetätigkeit aufgewendete Zeit liegt eine Aussage ... vor, wonach der Bw. an ca. 2 Werktagen unter der Woche und an den Wochenenden nach A gefahren ist, um bei der Pflege seines Vaters behilflich zu sein (siehe Nieder-

schrift/Berufungsverhandlung vom 20. März 2002).

Die Anwesenheit des Bw. an ca. 2. Werktagen unter der Woche muss aber aus beruflichen Gründen und wegen der Fahrtzeit ... auf wenige Stunden beschränkt gewesen sein.

Detaillierte Angaben über die beruflich bedingten Abwesenheiten des Bw. ... konnte der Senat der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 1993 entnehmen, weil Dr. RJ das damalige Vorbringen – und damit die über die berufsbedingten Abwesenheiten des Bw. ... getroffenen Sachverhaltsfeststellungen - zum Vorbringen im gegenständlichen Berufungsverfahren erklärt hat (siehe Niederschrift/Berufungsverhandlung vom 20. März 2002).

Damals wurde ausgeführt, dass die tägliche Arbeitszeit des Bw. von ca. 8.00 Uhr bis ca. 18.00 Uhr dauere und dass er ein- bis zweimal wöchentlich abends Geschäftsessen und Besprechungen habe. Dr. FA hat bestätigt, dass der Bw. seine berufliche Tätigkeit durchschnittlich an mindestens drei Tagen pro Woche frühestens zwischen 18.00 und 19.00 Uhr beendet und jedenfalls weit über die Normalarbeitszeit hinaus beruflich engagiert ist (Berufungsentscheidung vom 7. März 1996, Seite 3 ff).

Es gibt keinen Grund, daran zu zweifeln, dass diese Aussagen inhaltlich richtig sind und dass sie auf die Sachlage im Jahr 1995 zutreffen.

Aus diesen Aussagen ergibt sich, ... An den Werktagen konnte er wegen seiner täglichen Arbeitszeiten die Fahrt nach A frühestens um 18.00 Uhr antreten und wäre - nach der von Dr. RJ für die Strecke Wien - A angegebenen Fahrtzeit von ~ 2 Stunden - dort frühestens um ~ 20.00 Uhr eingetroffen. Am darauf folgenden Tag hätte er spätestens um 6.00 Uhr die Fahrt nach Wien antreten müssen, um pünktlich um 8.00 Uhr seinen Dienst in Wien antreten zu können. Demzufolge hätte der Bw. seinen Vater an einem Werktag höchstens 10 Stunden (und unter der Woche höchstens 20 Stunden) lang betreuen oder sich an seiner Pflege beteiligen können, wobei sich diese Betreuung auf Nachtzeiten beschränkt hätte; d.h. auf Zeiten, zu denen Menschen im mitteleuropäischen Kulturkreis gewöhnlich schlafen und aus diesem Grunde idR auch keine Pflegetätigkeiten an ihnen durchgeführt werden.

An den Wochenenden hätte der Bw. seinen Vater Rund-um-die-Uhr betreuen können ... Da der Bw. nicht jeden Tag, sondern nur an den Wochenenden und 2x unter der Woche für wenige Stunden nach A fahren ist, muss der Vater des Bw. während der Zeit der berufsbedingten Abwesenheit seines Sohnes entweder in der Lage gewesen sein, alleine zu leben bzw. sich alleine versorgen, denn die Ex-Ehegattin hat lt. Aussage von Dr. RJ ihren Schwiegervater nicht betreut und die Kinder des Bw. haben die Betreuung ihres

*Großvaters wegen ihrer Ausbildung erst im 2. Halbjahr 1995 sukzessive übernommen
..."*

Von der v.a. Sach- und Beweislage ausgehend, ist für die damals zuständige Rechtsmittelbehörde erwiesen gewesen, dass die Besuche des Bw. bei seinem Vater in erster Linie der Aufrechterhaltung der persönlichen Kontakte des Bw. zu seinem Vater gedient haben.

Im nach der Bescheidaufhebung durchgeföhrten Ermittlungsverfahren hat die Ex-Ehegattin verneint, ihren ehemaligen Schwiegervater betreut zu haben „*da es keine Notwendigkeit dafür gab*“: Der Vater des Bw. ist nach dieser Aussage offenbar nicht pflegebedürftig gewesen.

Die Kinder des Bw. haben sinngemäß ausgesagt, für den krankheitsbedingt geschwächten Großvater eingekauft, vorgekocht und ihn im Haushalt unterstützt zu haben: Nach diesen Aussagen bedurfte der Vater des Bw. Unterstützung im Haushalt; jedoch keiner wie immer gearteten Pflege.

Die Kinder des Bw. haben den geschwächten Zustand ihres Großvaters auf die 5-fache By-pass-Operation zurückgeführt, die nach dem Ergebnis des im ersten Rechtsgang durchgeföhrten Beweisverfahrens nicht 1995 stattgefunden haben kann: Der Unabhängige Finanzsenat hat dennoch keine Zweifel an der Richtigkeit ihrer Aussagen, denn ihre Antworten auf die Frage nach der Pflegebedürftigkeit des Großvaters stimmen mit der Aussage ihrer Mutter überein.

Von der v.a. Sach- und Beweislage ausgehend ist für das Streitjahr als erwiesen anzusehen, dass der Vater des Bw. nicht pflegebedürftig gewesen ist sondern nur bei der Haushaltsführung unterstützt werden musste, dass diese Unterstützung wegen der berufbedingten Abwesenheiten des Bw. v.a. durch die Kinder des Bw. erfolgt ist und der Bw. seinen Vater bei dessen Haushaltsführung nur geringfügig unterstützt hat.

Festzustellen ist, dass die Besuche des Bw. bei seinem Vater in erster Linie der Aufrechterhaltung der persönlichen Kontakte des Bw. zu seinem Vater gedient haben, weshalb eine Wohnsitzverlegung zumutbar gewesen ist.

II. Umzugsfrist:

Vorweg ist festzustellen, dass der Bw. einen, in der Stellungnahme vom 27. September 2007 enthaltenen, die Jahreszahl „2005“ betreffenden, Tippfehler eingeräumt hat, sodass auch im zweiten Rechtsgang strittig ist, ob eine nach der Scheidung (3. Jänner 2005) beginnende 12-monatige Umzugsfrist die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bewirken könne.

Im zweiten Rechtsgang ist das Hauptargument für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung die im August 1995 erfolgte Auflösung eines nach der Scheidung bestehenden, gemeinsamen, Haushaltes des Bw. und seiner Ex-Ehegattin gewesen:

Zum Beweisthema „*gemeinsamer Haushalt nach der Ehescheidung*“ hat die Ex-Ehegattin ausgesagt, sie habe nicht beabsichtigt, einen gemeinsamen Haushalt mit dem Bw. zu führen und habe mit dem Bw. auch keinen gemeinsamen Haushalt geführt. Diese Aussage hat die Ex-Ehegattin des Bw. vollinhaltlich aufrecht erhalten.

Der Unabhängige Finanzsenat hat keine Zweifel an der Glaubwürdigkeit der Zeugin; für das Streitjahr ist daher als erwiesen anzusehen, dass kein gemeinsamer Haushalt bestanden hat, der Mitte 1995 aufgelöst werden musste.

Im ersten Rechtsgang ist jene VwGH-Rechtsprechung Entscheidungsgrundlage gewesen, die eine angemessene Umzugsfrist nicht an bestimmten Zeitspannen sondern an den Möglichkeiten der Beschaffung eines Wohnsitzes im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert.

Im ersten Rechtsgang ist festgestellt worden, dass der Bw. nach der Scheidung keinen Wohnsitz im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes einrichten musste, weil er bereits seit rund 1 ½ Jahre vor der Scheidung einen Wohnsitz im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes hatte und deshalb keine Wohnung zur Befriedigung eines dringenden Wohnbedürfnisses suchen musste.

Diese von der Tochter des Bw. als „*sehr klein und möglicherweise möbliert*“ beschriebene Wohnung ist eine 71,65 m² große, aus Vorraum, Küche, 2 Zimmern, Bad, WC und Abstellraum bestehende Wohnung gewesen, die der Bw. seit 1. Juli 1993 auf unbestimmte Zeit gemietet hat. Der Bw. ist damals nach eigenen Angaben allein stehend gewesen: Eine 71,65 m² große, aus Vorraum, Küche, 2 Zimmern, Bad, WC und Abstellraum bestehende Wohnung ist von ihrer Größe und Raumaufteilung her gesehen geeignet, die Wohnbedürfnisse einer allein stehenden Person zu befriedigen.

Da der Bw. die Wohnung seit 1. Juli 1993 gemietet und auch bewohnt hat, muss diese Wohnung zu Beginn des Jahres 1995 bereits mit den Möbelstücken und dem Hausrat ausgestattet gewesen sein, die erforderlich sind, damit eine Wohnung auch bewohnt werden kann: Die Mietwohnung muss deshalb auch von ihrer Ausstattung her gesehen geeignet gewesen sein, die Wohnbedürfnisse einer allein stehenden Person zu befriedigen. Sollte der Bw. Mitte 1995 tatsächlich aus der ehemaligen Ehewohnung stammende Möbelstücke und Hausrat nach Wien transportiert haben, würden diese Möbelstücke und Hausrat nicht die Grundausstattung für eine am Beschäftigungsamt gelegene Wohnung sein sondern eine bereits vorhandene Grundausstattung ergänzen.

Die Wohnungssuche des Bw. stellt sich deshalb auch im zweiten Rechtsgang nicht als Suche nach einer im Einzugsbereich seines Beschäftigungsortes gelegenen, den Wohnbedürfnissen einer allein stehenden Person entsprechenden Wohnung dar, sondern als Suche nach einer größeren, in einer repräsentativeren Gegend gelegenen Wohnung, da der Bw. im ersten

Rechtsgang vorgebracht hat, er suche eine geeignete Wohnung im Westen von Wien und dort befinden sich jene Wohngegenden, deren Lage repräsentativer ist als jene, in der sich die Mietwohnung befunden hat.

Die v.a. Ausführungen und die Entscheidungsgründe in Pkt 3.) der durch das VwGH-Erkenntnis aufgehobenen Berufungsentscheidung - die durch diesen Verweis zum Bestandteil der ggsl. Berufungsentscheidung wird – zusammenfassend ist für das Streitjahr als erwiesen anzusehen:

1. Ein gemeinsamer Haushalt mit der Ex-Ehegattin, der Mitte 1995 aufgelöst werden musste, hat nicht bestanden; eine Wohnsitzverlegung vor dem Jahr 1996 ist daher zumutbar gewesen.
2. Der Bw. musste 1995 keine seinen Wohnbedürfnissen entsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort suchen, weil er bereits eine seinen Wohnbedürfnissen entsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort hatte. Der ständigen VwGH-Rechtsprechung folgend ist keine „Umzugsfrist“ zu gewähren und eine Wohnsitzverlegung ist zumutbar gewesen.

III. Pensionierung 2010:

Die Pensionierung des Bw. ist im zweiten Rechtsgang nicht thematisiert worden.

Im ersten Rechtsgang hat der Bw. die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung Anfang des Jahres 1995 mit seiner Pensionierung (ca. 2010) und seiner Absicht, danach seinen ständigen Wohnsitz in A zu nehmen, begründet und hat idZ auf das VwGH-Erkenntnis vom 26. November 1996, 95/14/0124, hingewiesen.

Die im ersten Rechtsgang zuständige Rechtsmittelbehörde hat damals erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat dem do. Beschwerdeführer v.a. deshalb Recht gegeben, weil "...davon auszugehen ist, dass einem Arbeitnehmer nach Erreichen des 60. Lebensjahres die Verlegung des Wohnsitzes an den Tätigkeitsort nicht mehr zumutbar ist, wenn von vorn herein feststeht, dass er die Berufstätigkeit – wie dies der allgemeinen Übung entspricht – spätestens mit Erreichen des 65. Lebensjahres einstellen wird."

Dieses VwGH-Erkenntnis ist auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, weil sich der do. Sachverhalt in wesentlichen Punkten von den entscheidungsrelevanten Tatsachen im gegenständlichen Berufungsfall unterscheidet:

- *Der Dienstvertrag des Bw. ist von Anbeginn ein unbefristeter Dienstvertrag gewesen; die Dienstverträge des Beschwerdeführers aus dem zit. VwGH-Erkenntnis sind jeweils für einen Zeitraum von sechs Monaten abgeschlossen worden.*
- *Der Bw. hat im Streitjahr das 60. Lebensjahr noch nicht erreicht; er ist 45 Jahre alt - und damit 15 Jahre jünger als der do. Beschwerdeführer - gewesen.*

- Im (hier angefochtenen) Jahr 1995 stand auch nicht von vorn herein fest, dass der Bw. (wie der Beschwerdeführer im zitierten VwGH-Erkenntnis) zwei Jahre später seine Berufstätigkeit unwiderruflich aufgeben wird.*
- Im do. Beschwerdefall gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass die Wohnsitzverlegung innerhalb der, zwischen dem Streitjahr und der Pensionierung liegenden, Zeitspanne zumutbar gewesen wäre. Aus der Sicht des Bw. muss die Wohnsitzverlegung aber ab dem Jahr 1997 – und damit vor der Pensionierung – zumutbar gewesen sein, denn andernfalls hätte er im Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 1996 nicht erklärt, dass er den Antrag auf Berücksichtigung der Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten letztmalig für das Jahr 1996 gestellt habe.*

Eine Wohnsitzverlegung nach Wien vor der Pensionierung des Bw. ist daher zumutbar gewesen."

Im zweiten Rechtsgang schließt sich der Unabhängigen Finanzsenat dieser rechtlichen Beurteilung vollinhaltlich an und erklärt die do. Entscheidungsgrundlagen zum Bestandteil der ggstl. Berufungsentscheidung.

Entscheidung:

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

Die Wohnsitzverlegung ist zumutbar gewesen; die Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung sind keine Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988.

Das Berufungsbegehren ist abzuweisen.

Wien, am 5. Dezember 2007