



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch die GfB Treuhand Aktiengesellschaft, vom 16. November 2004 und 17. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 5. November 2004 und 10. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 bleibt unverändert. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2003: 70.630,87 €; Einkommensteuer 2003 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: 3.022,20 €

### Entscheidungsgründe

Am 5. November 2004 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003, mit dem die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt wurden. Da die zugesendete Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (Drucksorte L 1) trotz Erinnerung nicht beim Finanzamt eingegangen sei, habe die Arbeitnehmerveranlagung aufgrund der übermittelten Lohnzettel

und Meldungen durchgeführt werden müssen. Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen wurden dabei mangels Nachweises nicht berücksichtigt.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 16. November 2004 fristgerecht Berufung. Bereits am 25. Oktober 2004 habe er beim Finanzamt für das Jahr 2003 anstatt einer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eine Umsatz- und Einkommensteuererklärung eingereicht. Es sei jedoch übersehen worden, dass das U- und E-Signal mittlerweile gelöscht worden seien, weshalb die eingereichten Erklärungen vom Finanzamt nicht hätten zugeordnet werden können. Er beantragte nunmehr eine Veranlagung anhand der eingereichten Einkommensteuererklärung; mit dieser wurden Werbungskosten für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung von insgesamt 6.646,67 € geltend gemacht (Kosten für die Wohnung am Beschäftigungsort in S, L-Straße, im Ausmaß von 4.546,67 € und Kosten für wöchentliche Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz in I, begrenzt mit dem höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Pendlerpauschale von 2.100 €).

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2004 ergänzte der Abgabepflichtige seine Berufung dahingehend, dass der Dienstort S von vornherein "*bis Anfang des Jahres 2004*" befristet gewesen sei (Hinweis auf VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Zudem hätten zu Beginn des Dienstverhältnisses am Familienwohnsitz in I noch zwei, am Ende noch ein unterhaltspflichtiges Kind gewohnt. Aufgrund dieser Situation sei eine Übersiedlung der gesamten Familie für den kurzen Zeitraum aus wirtschaftlichen Gründen nicht möglich bzw. zumutbar gewesen. Mit Schreiben vom 11. März 2005 legte der Abgabepflichtige den mit der V-GmbH am 23. November 1999 abgeschlossenen "*Geschäftsführer-Dienstvertrag*" vor. Eine Befristung des Dienstverhältnisses gehe daraus zwar nicht hervor; mit ihm sei jedoch bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses mündlich vereinbart worden, dass er nur so lange zur Verfügung stehen werde, bis er im Frühjahr 2005 in Pension gehen könne. Der Dienstort S sei daher – nunmehr berichtigt - von vornherein "*bis Anfang des Jahres 2005*" befristet gewesen.

Am 24. März 2005 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung, mit der die Berufung insoweit als unbegründet abgewiesen wurde, als eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung steuerlich nicht anerkannt wurde. (Die in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Sonderausgaben und der Alleinverdienerabsetzbetrag wurden erklärungskgemäß berücksichtigt.) Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so könnten Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen. Der Abgabepflichtige arbeite seit dem Jahr 1999 in S, seit dem Jahr 2001 werde eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung steuerlich geltend gemacht. Angesichts dieser

Tatsache (die Zwei-Jahres-Grenze sei überschritten) und des Umstandes, dass die Ehegattin keine eigenen Einkünfte beziehe, sei der Beibehaltung des Familienwohnsitzes in I eine private Veranlassung zu unterstellen.

Am 27. April 2005 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er aus, dass er in I ein Eigenheim besitze und zusätzlich die Kosten für die Unterkunft aufgrund seiner vorübergehenden Arbeit in S zu tragen habe. Zu Beginn des Dienstverhältnisses sei er bereits 57 Jahre alt gewesen und es sei zu diesem Zeitpunkt notwendig gewesen, die restlichen Jahre bis zur Pensionierung beruflich in S tätig zu sein, weil ein adäquater Job in unmittelbarer Nähe des Familienwohnsitzes nicht vorgelegen sei. Bereits bei Unterfertigung des Dienstvertrages im Jahr 1999 sei festgestanden, dass der Aufenthalt in S nur vorübergehend sei, spätestens im Zeitpunkt der Pensionierung beendet sein werde und er sodann wieder nach I zurückkehren werde. Eine Wohnsitzverlegung (Verkauf des Eigenheimes) erscheine für diesen kurzen Zeitraum nicht zumutbar. Es sei deshalb von vornherein mit Gewissheit anzunehmen gewesen, dass die auswärtige Tätigkeit bis zum Zeitpunkt des Pensionsantrittes mit maximal fünf Jahren – durch die Pensionsreform um ca. 1/2 Jahr verlängert – begrenzt sei. Aus diesem Grund scheine die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes gegeben, weshalb die Kosten für die doppelte Haushaltsführung anzuerkennen seien. Im VwGH-Erkenntnis vom 26.11.1996, 95/14/0124, werde auf die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes bei befristeter auswärtiger Berufsausübung Bezug genommen, wobei auf einen Zeitraum von vier bis fünf Jahren abgestellt werde. In seinem konkreten Fall habe ein befristeter Zeitraum für den Aufenthalt in S bis zu seiner Pensionierung bestanden, wobei der vom VwGH vorgegebene Rahmen von vier bis fünf Jahren nicht überschritten worden sei. (Die Pensionsreform sei zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt gewesen.)

In der am 3. Oktober 2005 elektronisch eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 machte der Abgabepflichtige wiederum Werbungskosten für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung von insgesamt 7.092,32 € geltend (Kosten für die Wohnung am Beschäftigungsort in S, L-Straße, im Ausmaß von 4.671,32 € und Kosten für wöchentliche Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz in I, begrenzt mit dem höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Pendlerpauschale von 2.421 €). Am 10. Oktober 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004, mit dem eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung – dem Vorjahr folgend - steuerlich nicht anerkannt wurde.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 17. Oktober 2005 fristgerecht Berufung, zur Begründung führte er gleich lautend aus wie im Vorlageantrag vom 27. April

2005. Diese Berufung wurde unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist 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 Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, 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 in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0216).

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

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft

lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006). Der Familienwohnsitz des Berufungswerbers hat sich unbestritten in I befunden. Mit Wirkung vom 15. November 1999 wurde er zum Geschäftsführer der V-GmbH mit Sitz in S bestellt. Das Dienstverhältnis wurde auf unbestimmte Dauer errichtet, sein Dienstort war S (vgl. den "*Geschäftsführer-Dienstvertrag*" vom 23. November 1999). Im Zuge dieser Anstellung wurde vom Berufungswerber in S, L-Straße, eine Wohnung angemietet und damit ein weiterer Haushalt begründet, dessen Kosten in den Streitjahren 2003 und 2004 als Werbungskosten geltend gemacht wurden.

Die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort können vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Im Allgemeinen wird aber für verheiratete (in eheähnlicher Gemeinschaft lebende) Arbeitnehmer ein Zeitraum von zwei Jahren ausreichend sein. Davon abgesehen ist die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zB. unzumutbar, wenn **von vornherein mit Gewissheit** anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Dem "*Geschäftsführer-Dienstvertrag*" vom 23. November 1999 lässt sich eine Befristung des Dienstverhältnisses nicht entnehmen; dieses wurde vielmehr auf unbestimmte Dauer errichtet. Nach Ansicht des Berufungswerbers habe die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aber deswegen nicht zugemutet werden können, weil bereits bei Unterfertigung des Dienstvertrages im Jahr 1999 festgestanden sei, dass der Aufenthalt in S nur vorübergehend sei und spätestens im Zeitpunkt seiner Pensionierung beendet sein werde. Aufgrund der bevorstehenden Pensionierung sei von vornherein mit Gewissheit anzunehmen gewesen, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet sei. Die vorübergehend bis zur Pensionierung bestehende doppelte Haushaltsführung sei daher steuerlich anzuerkennen, wobei zur Untermauerung des Vorbringens auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124) verwiesen wurde.

Bereits mit Erkenntnis vom 3. März 1992, 88/14/0081, traf der Verwaltungsgerichtshof Aussagen zur Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort bei einer nur vorübergehenden Berufsausübung (zum Fall eines unverheirateten Steuerpflichtigen, der für die Dauer von fünf Jahren zu Ausbildungszwecken an einem Ort,

von dem aus die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zugemutet werden konnte, nichtselbständig tätig gewesen ist). Diesem Erkenntnis lag der Gedanke zugrunde, dass die Verlegung des Wohnsitzes dann nicht zumutbar ist, wenn von vornherein (somit zum Zeitpunkt des Dienstantrittes) mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf vier bis fünf Jahre befristet ist. Darauf aufbauend führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. November 1996, 95/14/0124, weiter aus, *"dass einem Arbeitnehmer nach Erreichen des 60. Lebensjahres die Verlegung des Wohnsitzes an den Tätigkeitsort nicht zumutbar ist, wenn von vornherein feststeht, dass er die Berufstätigkeit - wie dies der allgemeinen Übung entspricht - spätestens mit Erreichen des 65. Lebensjahres einstellen wird."*

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 1996, 95/14/0124, lässt sich für den Berufungswerber nichts gewinnen. Der Gerichtshof stellte nämlich auf die Erreichung des Regelpensionsalters für die Alterspension von 65 Jahren innerhalb von fünf Jahren nach Dienstantritt ab. Nur dann, wenn ein Arbeitnehmer bei Dienstantritt das 60. Lebensjahr bereits erreicht hat, kann *"mit Gewissheit"* (weil *"dies der allgemeinen Übung entspricht"*) davon ausgegangen werden, dass er innerhalb der nächsten fünf Jahre (spätestens mit Erreichen des Regelpensionsalters von 65 Jahren) die Berufstätigkeit infolge Pensionierung einstellen wird. Für einen Dienstantritt vor Erreichung des 60. Lebensjahres kann dies nicht gesagt werden.

Der Berufungswerber ist am TagX geboren, er war somit zum Zeitpunkt des Dienstantrittes bei der V-GmbH im November 1999 57 Jahre alt. Bei einem Dienstantrittsalter von 57 Jahren kann nicht *"mit Gewissheit"* davon ausgegangen werden, dass die Berufstätigkeit infolge Pensionierung innerhalb der nächsten fünf Jahre eingestellt wird. Das Regelpensionsalter von 65 Jahren erreicht der Berufungswerber erst im Jahr 2007, die Alterspension hätte frühestmöglich am 1. September 2007 angetreten werden können. Bei Inanspruchnahme der Alterspension mit Erreichung des Regelpensionsalters hätte der Berufungswerber acht Jahre in S tätig sein müssen. Bei einem derart langen Zeitraum kann nicht von einer nur vorübergehenden Berufsausübung gesprochen werden, bei der eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar gewesen wäre.

Demgegenüber stellte der Berufungswerber auf den tatsächlichen Zeitpunkt seines Pensionsantrittes ab. Er nahm die (in seinem Fall noch mögliche) vorzeitige Alterspension bei langer Versicherungsdauer in Anspruch, wobei er die Berufstätigkeit infolge Pensionierung tatsächlich mit 31. März 2005 eingestellt hat. Wenn der Berufungswerber vermeint, dass aufgrund seiner bevorstehenden und am 1. April 2005 tatsächlich angetretenen Pensionierung die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung unzumutbar gewesen sei, so ist auszuführen, dass der Hinweis auf den frühestmöglichen Pensionsantrittszeitpunkt

nichts darüber aussagt, wann der Abgabepflichtige tatsächlich in den Ruhestand treten wird. Eine vorzeitige Alterspension kann, muss aber nicht beansprucht werden, wenn der Arbeitnehmer bereits vor Erreichung des Regelpensionsalters eine lange Versicherungsdauer (im Fall des Berufungswerbers 35 Beitragsjahre bzw. 37,5 Versicherungsjahre) erreicht. Wie der Berufungswerber aber selbst ausführte, muss **von vornherein mit Gewissheit** anzunehmen sein, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass der frühestmögliche Pensionsantrittszeitpunkt des Berufungswerbers – wie er gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat anlässlich eines fernmündlichen Gesprächs am 20. Jänner 2006 selbst bestätigte – mangels ausreichend langer Versicherungsdauer nicht vor dem 1. April 2005 liegen konnte. Zwischen dem Dienstantritt bei der V-GmbH und dem Pensionsantritt lagen somit mehr als fünf Jahre. Damit wurde jener Zeitraum von *"vier bis fünf Jahren"* für die auswärtige Tätigkeit überschritten, innerhalb dessen der Verwaltungsgerichtshof die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort bei einer befristeten Tätigkeit noch als unzumutbar angesehen hat (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0081; VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Vom Berufungswerber wurde auch eingewendet, dass zu Beginn des Dienstverhältnisses am Familienwohnsitz in I noch zwei, am Ende noch ein unterhaltspflichtiges Kind gewohnt hätten. Die Unterhaltspflicht habe sich aufgrund des Studiums der beiden Kinder an der Universität I ergeben. Dazu ist festzuhalten, dass die Unterhaltsverpflichtung für Kinder als alleiniges Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht ausreicht. Im Berufungsfall ist zudem davon auszugehen, dass die beiden Kinder zum Zeitpunkt des Dienstantrittes bei der V-GmbH im November 1999 die (damals noch mit Vollendung des 19. Lebensjahres erlangte) Volljährigkeit bereits erlangt hatten bzw. diese (im Fall der jüngeren Tochter) unmittelbar bevorstand (die Tochter JZ wurde am TagY geboren, die Tochter AZ am TagZ). Bei volljährigen Kindern besteht für den haushaltsführenden Elternteil grundsätzlich keine Ortsgebundenheit mehr, es sei denn, es handelte sich um pflegebedürftige Kinder. Wie der Verwaltungsgerichtshof zudem ausgesprochen hat, liegt in den Kosten, die mit der Beistellung einer Wohnung für die in Hochschulausbildung stehenden unterhaltsberechtigten Töchter verbunden sind, kein Aufwand, der mit der beruflichen Sphäre des Berufungswerbers in Verbindung gebracht werden könnte (VwGH 18.5.1995, 93/15/0244). Letztlich wurde vom Berufungswerber auch nicht vorgebracht, dass seine Töchter am Beschäftigungsort S ein vergleichbares Studium nicht hätten absolvieren können.

Eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung lag somit in den Streitjahren 2003 und 2004 nicht vor. Die für die Wohnung am Beschäftigungsort und für die wöchentlichen Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz geltend gemachten Werbungskosten von insgesamt 6.646,67 € (im Jahr 2003) und 7.092,32 € (im Jahr 2004) können steuerlich nicht

anerkannt werden. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 war jedoch insoweit stattzugeben, als die mit der eingereichten Einkommensteuererklärung – gegenüber dem angefochtenen Bescheid – erstmals geltend gemachten Sonderausgaben und der Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt wurden (auf die insoweit stattgebende Berufungsvorentscheidung wird verwiesen).

Die Berechnung der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 ist der Berufungsvorentscheidung vom 24. März 2005 zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 ändert sich nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. Jänner 2006