

Top Thema MiFiG-Gesetz 2007: Die geplanten Änderungen

Unternehmenssteuerrecht
Die Hybridanleihe in der internationalen und
nationalen Rechnungslegung

Die steuerliche Berücksichtigung
der doppelten Haushaltsführung

Legislative WKO
Arbeitslosenversicherung für Selbständige
und Bildungskarenz Neu

Infocenter WKO
Zusatzkollektivvertrag anlässlich
der Fußball-EM 2008

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

§ 4, § 16,
§ 20 Abs 1 Z 2
lit e EStG

Haushaltsführung;
Unzumutbarkeit;
Expatriate;
Familienheimfahrt

Die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung

Die oftmals umstrittene Frage der steuerlichen Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung hat zu einer extensiven Rsp des VwGH und des UFS geführt. Der folgende Beitrag soll einen knappen, praxisorientierten Überblick geben.

GEORG KOFLER

A. Übersicht

Wird die Erwerbstätigkeit in unüblicher Entfernung vom Familienwohnsitz ausgeübt, so betrachtet die Rsp die Beibehaltung des Familienwohnsitzes als kausal für die Kosten einer zweiten Haushaltsführung am Beschäftigungsstandort und ordnet diese damit prinzipiell der privaten Lebensführung zu. Eine steuerliche Berücksichtigung kommt aber ausnahmsweise dann in Betracht, wenn dem Stpf weder die **tägliche Heimfahrt** noch die **Verlegung des Familienwohnsitzes** an den Beschäftigungsstandort **zumutbar** ist.¹⁾ Liegt eine solche steuerlich anzuerkennende **doppelte Haushaltsführung** im Betrachtungszeitraum vor, steht dem Stpf der Abzug der damit verbundenen unvermeidbaren Mehraufwendungen offen.²⁾

Priv.-Doz. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Assistenzprofessor im International Tax Program an der New York University School of Law.

1) Grundlegend VwGH 9. 10. 1991, 88/13/0121, ÖStZB 1992, 244. Dementsprechend kann der Stpf im Falle der Nichtanerkennung des Doppelwohnsitzes auch nicht jene hypothetischen Mehraufwendungen für Fahrtkosten geltend machen, die ohne Nutzung des Zweitwohnsitzes entstanden wären (VwGH 25. 2. 2003, 99/14/0340, ÖStZB 2003, 333).

Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob es sich um einen rein inländischen Sachverhalt oder um einen **Sachverhalt mit Auslandsbezug** handelt.³⁾ Die Abzugsfähigkeit ist daher bei Erfüllung der Voraussetzungen unabhängig davon gegeben, ob es sich bei einem inländischen Beschäftigungsstandort, um einen in- oder ausländischen Familienwohnsitz handelt⁴⁾ oder ob es bei Beibehaltung des inländischen Familienwohnsitzes um einen in- oder ausländischen Beschäftigungs-

2) Zu den berücksichtigungsfähigen Kosten s unten F.
3) Die Rsp hat diese Grundsätze in der jüngeren Vergangenheit insb bei der Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung bei Arbeitnehmern aus Belgien (UFS 21. 6. 2006, RV/0327-S/05), Bosnien (zB VwGH 18. 10. 2005, 2005/14/0046, ÖStZB 2006, 309; VwGH 15. 11. 2005, 2005/14/0039, ÖStZB 2006, 312; VwGH 19. 10. 2006, 2005/14/0127, ÖStZB 2007, 183; VwGH 22. 11. 2006, 2004/15/0138, ÖStZB 2007, 211; ebenso UFS 5. 9. 2005, RV/0428-L/04; UFS 6. 2. 2006, RV/0673-G/05; UFS 8. 3. 2006, RV/0081-L/06; UFS 16. 8. 2006, RV/0388-I/05), Deutschland (VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0154, ÖStZB 2004, 524 = ecolex 2004, 814 m Anm Bachl), Polen (UFS 22. 4. 2003, RV/0380-F/02; UFS 17. 2. 2006, RV/0007-G/06) und Ungarn (UFS 26. 1. 2004, RV/2315-W/02) eindrucksvoll bestätigt.
4) LStR 2002 Rz 345; Pkt 1.4.3 LSt-Protokoll 2004; s auch VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0154, ÖStZB 2004, 524 = ecolex 2004, 814 mit Anm Bachl, zum Familienwohnsitz in Deutschland; VwGH

ort geht, soweit die Arbeitseinkünfte – etwa wegen der Anrechnungsmethode – in Österreich zu besteuern sind.⁵⁾ Im Falle einer nach § 3 Abs 1 Z 10 bzw Z 11 EStG begünstigten Auslandstätigkeit mindern die Kosten der doppelten Haushaltungsführung, einschließlich der durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG beträchtlich limitierten Aufwendungen für Familienheimfahrten, die für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes nach § 3 Abs 3 EStG heranzuziehenden Einkünfte.⁶⁾ Bei einer doppelten Haushaltungsführung im Ausland kann allenfalls auch ein Anspruch auf Differenztaggelder bestehen.⁷⁾

B. Der Begriff des „Familienwohnsitzes“

Der Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein Stpfl mit seinem **Ehegatten** oder mit seinem in **eheähnlicher Gemeinschaft** lebenden Partner – auch ohne Kind iSd § 106 Abs 1 EStG – einen Hausstand unterhält, der den **Mittelpunkt der Lebensinteressen** dieser Personen bildet.⁸⁾ Für die Frage der Berücksichtigung wird somit über § 106 EStG hinaus auch die **kinderlose Lebensgemeinschaft** der Ehe gleichgestellt;⁹⁾ der UFS erkennt überdies **gleichgeschlechtliche Partnerschaften**.¹⁰⁾ Es ist auch nicht Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit, dass der Stpfl die Aufwendungen für beide Wohnungen wirtschaftlich trägt, zumal die interne Lastenverteilung allein Sache der Partner ist.¹¹⁾ Die österreichische Rsp erkennt „Familienheimfahrten“ mitunter selbst nach der **Ehescheidung**, wenn sich der Stpfl zB wegen der Kinder weiterhin am Familienwohnsitz aufhält.¹²⁾ Aber auch bei **alleinstehenden Stpfl** mit eigenem Hausstand können allenfalls Mehrkosten der doppelten Haushaltungsführung anerkannt werden.¹³⁾

Voraussetzung für die Anerkennung der doppelten „Haushaltungsführung“ ist – wie schon die Bezeichnung nahelegt – allerdings, dass die Bleibe am Familienwohnsitz als „**einiger Haushalt**“ anzusehen ist;¹⁴⁾ ein abgeleiteter Wohnsitz wie zB ein Zimmer im Haushalt der Eltern reicht dafür nicht aus.¹⁵⁾ Nach der Verwaltungspraxis soll ein **Zimmer im elterlichen Wohnungsverband** mangels getrennter Haus-

haltsführung auch dann nicht als Familienwohnsitz bzw Haushalt gelten, wenn „Haushaltsgeld“ oder Miete bezahlt wird;¹⁶⁾ Kosten einer doppelten Haushaltungsführung sind diesfalls nur dann abzugsfähig, wenn am Arbeitsort nur eine einfache Unterkunft bezogen wird, die keinen Wohnsitz darstellt, also nicht geeignet ist, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen (zB „Burschenzimmer“) und der Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) im Haus der Eltern beibehalten wird.¹⁷⁾

C. Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt

Für die Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltungsführung fordert der VwGH zunächst eine „**unüblich weite Entfernung des Tätigkeitsorts vom Familienwohnsitz**.¹⁸⁾ Die Verwaltungspraxis konkretisiert dies mit einer Entfernung von **mehr als 120 km**,¹⁹⁾ woran sich prinzipiell auch die Rsp zu orientieren scheint.²⁰⁾ In Einzelfällen kann aber auch bei geringeren Distanzen eine Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt anzunehmen sein; entscheidend ist hier vor allem die Art der Wegstrecke.²¹⁾

Eine solche Unzumutbarkeit wird nach der Rsp aber nicht bereits dadurch begründet, dass die Ermüdung aufgrund des Konzentrationsaufwands beim Autofahren die Leistungs-

15) ZB UFS 19. 2. 2004, RV/0214-K/02, und UFS 9. 3. 2007, RV/0030-G/04, wo überdies eine Nutzungsmöglichkeit aus eigenem Recht wie zB Eigentum oder Miete und überwiegende Kostentragung des Haushalts gefordert wird; s auch UFS 14. 2. 2006, RV/0053-G/03; UFS 23. 1. 2007, RV/0191-I/06; UFS 22. 2. 2007, RV/0337-G/05.

16) LSt-Protokoll 1999, AÖF 197/1999 = ÖStZ 1999, 438; in diese Richtung auch UFS 19. 2. 2004, RV/0214-K/02 zu Kostenunterstützung und familienhafter Mitarbeit; tendenziell anders für eine fremdübliche Vereinbarung aber UFS 23. 1. 2007, RV/0191-I/06.

17) LSt-Protokoll 1999, AÖF 197/1999 = ÖStZ 1999, 440; ablehnend aber UFS 23. 1. 2007, RV/0191-I/06 für den Fall einer 60 m²-Wohnung, die mit drei Arbeitskollegen geteilt wird.

18) VwGH 27. 1. 2000, 96/15/0205, ÖStZB 2001, 112; VwGH 3. 8. 2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216, ÖStZB 2005, 118.

19) EStR 2000 Rz 1528 und LStR 2002 Rz 342; s zuvor bereits LStR 1999 Rz 342 und LSt-Protokoll 1999, AÖF 197/1999 = ÖStZ 1999, 438; zustimmend zB UFS 25. 4. 2003, RV/0465-I/02.

20) Nach der Rsp begründen – insb auf Basis von Routenplanern ermittelte – Entfernungen im Bereich von „rd. 120 km“ (UFS 9. 5. 2003, RV/3657-W/02), 130 km (UFS 26. 2. 2003, RV/1668-W/02), etwa 135 km (VwGH 27. 5. 2003, 2001/14/0121, ÖStZB 2003, 483: Linz – Salzburg), 146 km (UFS 27. 8. 2003, RV/0265-L/03; UFS 21. 12. 2005, RV/0321-I/05), 180 km (VwGH 26. 7. 2007, 2006/15/0047), 190 km (UFS 19. 6. 2006, RV/0689-G/05), 200 km (VwGH 16. 3. 2005, 2000/14/0154, ÖStZB 2005, 609) oder mehr als 300 km (VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0065, ÖStZB 1987, 306: Kärnten – Wien; UFS 21. 2. 2007, RV/2159-W/06: 331 km) die Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt; allerdings hat der VwGH in einem Einzelfall die Annahme der Unzumutbarkeit bei bloß 110 km nicht beanstandet (VwGH 16. 3. 1988, 85/13/0154, ÖStZB 1988, 405). Eine Entfernung von zB 53 km (UFS 24. 3. 2006, RV/0341-I/05), 65 km (UFS 19. 9. 2006, RV/0921-L/05), 78 km (VwGH 19. 9. 1995, 91/14/0227, ÖStZB 1996, 188), 83 km (VwGH 25. 2. 2003, 99/14/0340, ÖStZB 2003, 333), 85 km (UFS 31. 3. 2004, RV/0436-I/02), 99 km (UFS 2. 1. 2006, RV/2255-W/05), 104,5 km (UFS 15. 3. 2005, RV/0078-I/04) oder 110 km (UFS 31. 1. 2007, RV/1967-W/04) war bei guten Verkehrsverbindungen für die Begründung der Unzumutbarkeit hingegen nicht ausreichend; dies gilt auch, wenn der Weg zum und vom Bahnhof (gelegentlich) zu Fuß zurückgelegt werden muss (UFS 31. 3. 2004, RV/0436-I/02 zu einem Fußweg von ca 3 km).

21) VwGH 8. 2. 2007, 2004/15/0102, ÖStZB 2007, 481.

15. 11. 2005, 2005/14/0039, ÖStZB 2006, 312 zum Familienwohnsitz in Bosnien.

5) Siehe zB EAS 1551 = ÖStZ 2000, 100 = SWI 2000, 2, zu einer mit fünf Jahren befristeten Auslandsbeschäftigung in den USA; weiters VwGH 18. 12. 1990, 90/14/0232, ÖStZB 1991, 376 zur zweiten Haushaltungsführung in den USA. Zu Expatriates s auch LStR 2002 Rz 1038 e, und dazu auch VwGH 31. 1. 2001, 99/13/0235, ÖStZB 2002, 112.

6) LSt-Protokoll 1999, AÖF 197/1999.

7) Siehe zB Rz 313 iVm 350 LStR 2002.

8) LStR 2002 Rz 343; VwGH 24. 4. 1996, 96/15/0006, ÖStZB 1997, 46.

9) Ebenso UFS 29. 8. 2005, RV/0959-W/05; UFS 16. 8. 2006, RV/0388-I/05; UFS 19. 2. 2007, RV/0244-F/06; die bloße Behauptung des Vorliegens einer Lebensgemeinschaft genügt jedoch nicht; s VwGH 29. 1. 1998, 96/15/0171, ÖStZB 1999, 30.

10) UFS 14. 6. 2007, RV/0094-K/06.

11) VwGH 29. 11. 2006, 2002/13/0162, ÖStZB 2007, 215 = ecolex 2007/65 m Anm *Stürzlinger*; demgegenüber fordert die deutsche Rsp, dass sich der Stpfl mit Duldung des Partners dauerhaft am Wohnsitz aufhält und sich finanziell in einem Umfang an der Haushaltungsführung beteiligt, dass daraus auf eine gemeinsame Haushaltungsführung geschlossen werden kann (BFH 12. 9. 2000, VI R 165/97, BFHE 193, 282, BStBl 2001 II 29; ebenso UFS 19. 9. 2006, RV/0921-L/05).

12) VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0027, ÖStZB 2007, 114.

13) Siehe sogleich unten F.

14) VwGH 22. 9. 1987, 87/14/0066, ÖStZB 1988, 108; VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0259, ÖStZB 1998, 698.

fähigkeit beeinträchtigen könnte oder das Unterlassen der täglichen Heimfahrt aus volkswirtschaftlichen Überlegungen und aus Gründen des Umweltschutzes sinnvoll sein könnte.²²⁾ Ebensowenig schließen schlechte Witterungsverhältnisse oder sogar fallweise Sperren eines zu überquerenden Passes im Winter die Zumutbarkeit aus.²³⁾ Demgegenüber können „schlechte Straßen“²⁴⁾ oder „schwer befahrbare Berg- oder Pass-Straßen“²⁵⁾ allenfalls eine kürzere Entfernung rechtfertigen. Eine Unzumutbarkeit ist aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn zwar keine „unüblich weite Entfernung“ vorliegt, die Rückfahrt aber zB nach der Nachtschicht erfolgen müsste und die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar wäre,²⁶⁾ nicht jedoch bei gelegentlichen abendlichen Überstunden.²⁷⁾ Auch das Alter des Stpfl spielt grundsätzlich keine Rolle;²⁸⁾ ein schlechter Gesundheitszustand kann allerdings auch bei kürzeren Entfernungen die Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt begründen.²⁹⁾

Das Abstellen auf eine „unüblich weite Entfernung“ kann wohl nur als **Kurzformel für den unzumutbaren zeitlichen Aufwand** verstanden werden;³⁰⁾ zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen muss sich die Auslegung des Kriteriums der Unzumutbarkeit wohl überdies an den Verordnungen zu § 34 Abs 8 zur unzumutbaren Entfernung von Studienorten³¹⁾ orientieren.

D. Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung

Die Ursache für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes³²⁾ muss aus **Umständen mit erheblichem objektivem Gewicht** resultieren.³³⁾

22) VwGH 25. 2. 2003, 99/14/0340, ÖStZB 2003, 333.

23) UFS 24. 3. 2006, RV/0341-I/05 zum nur 53 km entfernten Beschäftigungsstandort.

24) UFS 1. 8. 2005, RV/0474-I/04; UFS 19. 9. 2006, RV/0921-L/05.

25) UFS 31. 1. 2007, RV/1967-W/04.

26) Dazu UFS 19. 5. 2003, RV/3910-W/02; UFS 2004, 345 m Anm *Seywald*, zum nur 75 km entfernten Beschäftigungsstandort.

27) UFS 1. 8. 2006, RV/0474-I/04.

28) VwGH 25. 2. 2003, 99/14/0340, ÖStZB 2003, 333 zu einem Mittelfünfziger; ebenso UFS 1. 8. 2006, RV/0474-I/04.

29) UFS 5. 2. 2004, RV/0945-W/03 zu einer Strecke von 74 km, wenn gleich im konkreten Fall die Wohnsitzverlegung für zumutbar gehalten wurde; UFS 27. 1. 2007, RV/1932-W/05 zu einer Pkw-Strecke von bloß 46 km und ca vierstündiger täglicher Fahrzeit bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel bei jahrelangen Lendenwirbelschmerzen des Stpfl.

30) So wohl auch VwGH 8. 2. 2007, 2004/15/0102, ÖStZB 2007, 481. In diesem Sinne hat der UFS auch bei einer unter 120 km liegen Fahrstrecke bei einer Fahrtzeit von ca 1 Stunde 45 Minuten die Zumutbarkeit verneint; s UFS 6. 4. 2006, RV/0087-W/06.

31) BGBl 1993/608 und BGBl 1993/609.

32) Die Rsp ordnet den umgekehrten Fall einer Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsstandort stets der Privatsphäre zu, s VwGH 15. 12. 1994, 93/15/0083, ÖStZB 1995, 451 zur Verlegung aus gesundheitlichen Gründen der Ehegattin; VwGH 1.12. 2006, 2006/14/0013, ÖStZB 2006, 682; s auch sogleich unter D.1.

33) VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0154, ÖStZB 2004, 524 = ecolex 2004, 814 m Anm *Bachl*. Im Rahmen dieser einzelfallbezogenen Beurteilung ist es zunächst nicht relevant, ob die Wohnungsnahme am neuen Dienstort deswegen erfolgt, weil wegen großer Entfernung ein tägliches Pendeln nicht möglich ist (VwGH 19. 9. 1995, 91/14/0227, ÖStZB 1996, 188), die Wohnungsnahme vom Dienstgeber gewünscht wird (VwGH 22. 4. 1999, 97/15/0137, ÖStZB 1999, 605; s auch Pkt 1.3.4 LSt-Protokoll 2003 zu einer Firmenunterkunft), es sich um eine vom Dienstgeber zugewiesene Wohnung handelt (VwGH 27. 5. 1999, 97/15/0028, ÖStZB 1999, 741; s aber auch VwGH 9. 10. 1991, 88/13/0121, ÖStZB 1992, 244 für eine Situation, in

Diese können ihren Ursprung zwar auch in der privaten Lebensführung haben,³⁴⁾ eine bloß persönliche Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes³⁵⁾ reicht aber ebensowenig aus wie der Freundeskreis oder gesellschaftliche Anknüpfungspunkte;³⁶⁾ auch der Umstand, dass die Wohnmöglichkeit am Dienstort mit der Dienstzeit befristet ist und daher die Beibehaltung des Eigenheimes ein zweckmäßiges Vorgehen sein mag, hebt diese nicht aus dem Bereich der privaten Lebensführung heraus.³⁷⁾

Folgende Umstände sind in der Rsp als wichtig anerkannt; sie sind vom Stpfl **der Behörde zu nennen**, ohne dass diese nach gebotener Gelegenheit zur Geltendmachung nach weiteren Gründen zu suchen hätte:³⁸⁾

1. Erwerbstätigkeit des Partners am Familienwohnsitz

Eine **nachhaltige, ins Gewicht fallende Erwerbstätigkeit des Ehegatten oder des Partners am Familienwohnsitz** oder in üblicher Entfernung davon kann eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung rechtfertigen.³⁹⁾ Von einer Erwerbstätigkeit ist bei Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 auszugehen;⁴⁰⁾ dabei kommt es aber nicht darauf an, ob diese Einkünfte in Österreich auch steuerpflichtig sind.⁴¹⁾ Die Unzumutbarkeit besteht aber auch während des **Karenzurlaubs** der Gattin bzw Partnerin, sofern eine Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit am Familienwohnsitz von vornherein mit Gewissheit anzunehmen oder – im Falle der Auflösung eines Dienstverhältnisses während der Mutterschutzfrist – durch entsprechende Handlungen (zB Bewerbungen) nachvollziehbar ist.⁴²⁾

der die zugewiesene Wohnung für den Familiennachzug untauglich war; ebenso UFS 16. 8. 2006, RV/0388-I/05) oder ob der Stpfl am bisherigen Arbeitsort ein Eigenheim besitzt (VwGH 26. 5. 2004, 2000/14/0207, ÖStZB 2005, 92).

34) ZB VwGH 22. 2. 2000, 96/14/0018, ÖStZB 2000, 356.

35) ZB VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0154, ÖStZB 2004, 524 = ecolex 2004, 814 m Anm *Bachl*; VwGH 26. 5. 2004, 2000/14/0207, ÖStZB 2005, 92; VwGH 3. 8. 2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216, ÖStZB 2005, 118. Ein Indiz für die private Motivation kann sein, wenn der schon bisher am Beschäftigungsstandort tätige Stpfl am bisherigen Familienwohnsitz ein neues Eigenheim errichtet; s UFS 28. 10. 2005, RV/0293-S/05.

36) VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0259, ÖStZB 1998, 698.

37) VwGH 27. 5. 1999, 97/15/0028, ÖStZB 1999, 741 zu einem Beizirkshauptmann.

38) Dazu VwGH 3. 8. 2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216, ÖStZB 2005, 118; VwGH 15. 11. 2005, 2005/14/0039, ÖStZB 2006, 312; VwGH 15. 11. 2005, 2005/14/0039, ÖStZB 2006, 312; s auch UFS 19. 3. 2007, RV/0747-S/06.

39) Siehe zB VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0065, ÖStZB 1987, 306; VwGH 17. 2. 1999, 95/14/0059, ÖStZB 1999, 504; VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0154, ÖStZB 2004, 524 = ecolex 2004, 814 m Anm *Bachl*.

40) Siehe zB LStR 2002 Rz 344; UFS 22. 4. 2003, RV/0380-F/02; UFS 25. 4. 2003, RV/0465-I/02; UFS 6. 2. 2006, RV/0673-G/05; s aber auch UFS 3. 1. 2005, RV/0381-S/03, wo das Karenzgeld herangezogen wurde.

41) UFS 25. 4. 2003, RV/0465-I/02.

42) LSt-Protokoll 2000, AÖF 217/2000; s auch VwGH 24. 4. 1996, 96/15/0006, ÖStZB 1997, 46 zum Karenzurlaub; die bloße, womöglich schon Jahre andauernde Beschäftigungssuche ist aber nicht hinreichend; s zB UFS 20. 1. 2004, RV/1758-L/02.

Hinsichtlich des Ins-Gewicht-Fallens der Erwerbstätigkeit ist nicht eine starre Anwendung der – vom VwGH gleichfalls geduldeten⁴³⁾ – früheren „30.000 S-Grenze“⁴⁴⁾ bzw. nunmehrigen „**€ 2.200-Grenze**“⁴⁵⁾ maßgeblich, sondern das **Gewicht des nachhaltigen Beitrags des Partners am Ort des Familienwohnsitzes zum Familieneinkommen**, wobei hier **ein Zehntel** als Grenzwert gesehen werden kann;⁴⁶⁾ umgekehrt kann aber auch bei einem nachhaltigen Einkommen des Partners von weniger als € 2.200,–, das aber mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Stpfl ausmacht, von einer Unzumutbarkeit ausgegangen werden;⁴⁷⁾ in den Beitrag des Partners zum Familieneinkommen ist auch ein **Naturalbeitrag** aus der Bewirtschaftung einer Landwirtschaft zur Eigenversorgung am Familienwohnsitz einzurechnen.⁴⁸⁾ Für Zwecke der Berechnung (Zehntel oder € 2.200,–) sind wohl auch **steuerfreie Bezüge nach § 26** einzubeziehen.⁴⁹⁾ Bei Erwerbstätigkeit des Partners am Familienwohnsitz im Ausland sind allerdings das dortige **Einkommensniveau und Kaufkraftunterschiede** zu berücksichtigen und kaufkraftkonform umzurechnen;⁵⁰⁾ umgekehrt müsste aber im Falle eines ausländischen Beschäftigungsorts das dortige Lohnniveau für die Feststellung des Familieneinkommens herangezogen und allenfalls „heruntergerechnet“ werden. Jedenfalls irrelevant ist aber, ob das **Zusatzeinkommen des Partners die Kosten für den Doppelwohnsitz** abdeckt.⁵¹⁾

Auch wenn erstmals ein gemeinsamer Familienwohnsitz mit einem (neuen) Partner begründet wird, kann ab diesem Zeitpunkt die Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes eines der erwerbstätigen Partner an seinem bisherigen Beschäftigungsamt zu berücksichtigungsfähigen Mehraufwendungen führen.⁵²⁾ Der umgekehrte Fall einer **Wegverlegung des Familien-**

43) VwGH 24. 4. 1996, 96/15/0006, ÖStZB 1997, 46 und VwGH 17. 2. 1999, 95/14/0059, ÖStZB 1999, 504.

44) LStR 1999 Rz 344.

45) LStR 2002 Rz 344.

46) VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0154, ÖStZB 2004, 524 = ecolex 2004, 814 m Anm *Bachl*, wonach deutlich weniger als ein Zehntel das Einkommens des Partners nicht ausreichend ist; s auch *Hammerl*, RdW 2004, 756.

47) LStR 2002 Rz 344; ebenso auch zu einem Einkommen von ca S 21.000,–, das 21% des Familieneinkommens ausmachte, UFS 19. 5. 2003, RV/3910-W/02, UFS 2004, 345 m Anm *Seywald*.

48) UFS 5. 9. 2005, RV/0428-L/04; UFS 6. 2. 2006, RV/0002-G/03; UFS 6. 2. 2006, RV/0673-G/05; UFS 8. 3. 2006, RV/0081-L/06.

49) In diese Richtung auch UFS 3. 1. 2005, RV/0381-S/03; anders womöglich im Hinblick auf Bezüge nach § 68 EStG aber UFS 19. 5. 2003, RV/3910-W/02, UFS 2004, 345 m Anm *Seywald*.

50) Siehe auch VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0154, ÖStZB 2004, 524 = ecolex 2004, 814 m Anm *Bachl*; VwGH 19. 10. 2006, 2005/14/0127, ÖStZB 2007, 183 betreffend ein Einkommen der Gattin von € 70,– in Bosnien; s auch UFS 5. 9. 2005, RV/0428-L/04 zu Bosnien; UFS 6. 2. 2006, RV/0002-G/03 zu Kroatien; UFS 22. 4. 2003, RV/0380-F/02, und UFS 17. 2. 2006, RV/0007-G/06 zu Polen; dies jedoch verkennend UFS 22. 6. 2006, RV/0246-I/05.

51) VwGH 19. 10. 2006, 2005/14/0127, ÖStZB 2007, 183; anders UFS 3. 1. 2005, RV/0381-S/03, UFS 27. 10. 2005, RV/0333-L/04, und UFS 22. 6. 2006, RV/0246-I/05, wo dies zur Beurteilung des Ins-Gewicht-Fallens herangezogen wurde.

52) LStR 2002 Rz 347; ebenso UFS 30. 12. 2005, RV/1779-W/05; UFS 21. 2. 2007, RV/2159-W/06 zur Verlegung des Familienwohnsitzes nach Scheidung an den Beschäftigungsamt der neuen Lebensgefährtin.

wohnsitzes vom Beschäftigungsamt führt nach Ansicht des VwGH hingegen selbst dann zu keiner Berücksichtigung, wenn der Familienwohnsitz wegen der Aufnahme einer Beschäftigung des Ehegatten an einem anderen Ort vom Beschäftigungsamt wegverlegt wurde;⁵³⁾ dies gelte umso mehr dann, wenn die Wegverlegung zunächst aus privaten Gründen erfolgt ist und sich erst nachträglich als vorteilhaft für die Arbeitsplatzsuche des Ehepartners erwiesen hat.⁵⁴⁾

Dieses Ergebnis der Rsp ist wenig überzeugend, unterscheidet sich doch die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsamt aufgrund von Einkünften des Partners insofern nicht wesentlich vom Grundfall der Tätigkeit des anderen Partners in unzumutbarer Entfernung vom Familienwohnsitz. Die Verwaltungspraxis ist hier großzügiger und nimmt Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung auch dann an, wenn ein (Ehe-)Partner eine Beschäftigung an einem anderen als dem bisherigen Wohnort aufnimmt, der Familienwohnsitz an diesen Ort verlegt wird und der andere (Ehe-)Partner den bisherigen Arbeitsort und die bisherige Wohnung (an diesem Arbeitsort) beibehält.⁵⁵⁾

2. Weitere Einkunftsquelle am Familienwohnsitz

Steuerlich relevante **Einkünfte im Rahmen einer weiteren Einkunftsquelle des (allein stehenden) Stpfl am (Familien-)Wohnsitz** können eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung begründen, selbst wenn deren zukünftige Erzielung **nur ernsthaft geplant** ist.⁵⁶⁾ Nicht ausreichend ist aber zB die bloße Betreuung von Liegenschaftsbesitz⁵⁷⁾ oder die Wahrnehmung von Gesellschafterrechten.⁵⁸⁾ Ein Doppelwohnsitz wegen zwei Betrieben ist nach der älteren Rsp nicht anzuerkennen, wenn die Tätigkeit in einem der Betriebe eine zu vernachlässigende Größe hat.⁵⁹⁾ Im Übrigen ist der Stpfl aber frei, zu entscheiden, wo er seinen Betrieb ansiedelt und wo er Betriebsstätten gründet; die entsprechende Disposition ist auch steuerlich anzuerkennen, es sei denn, die Behörde könnte den Nachweis führen, dass der Entscheidung des Unternehmers über den Standort keine betrieblichen Überlegungen zu Grunde liegen.⁶⁰⁾

53) VwGH 14. 9. 1993, 92/15/0054, ÖStZB 1994, 257; VwGH 15. 12. 1994, 93/15/0083, ÖStZB 1995, 451; VwGH 26. 4. 2006, 2006/14/0013, ÖStZB 2006, 682; UFS 21. 2. 2007, RV/2159-W/06; kritisch dazu *Reinisch*, RdW 2000, 570.

54) VwGH 28. 3. 2000, 96/14/0177, ÖStZB 2000, 461.

55) LSt-Protokoll 1999, AÖF 197/1999 = ÖStZ 1999, 440, s auch *Herzog*, RdW 1993, 28 und *Reinisch*, RdW 2000, 570.

56) Siehe zB VwGH 9. 10. 1991, 88/13/0121, ÖStZB 1992, 244 zur geplanten Wiederaufnahme der Architektentätigkeit am Familienwohnsitz nach Beendigung der Tätigkeit als Stadtbaurat; VwGH 28. 9. 2004, 2001/14/0178, ÖStZB 2005, 85 zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft; VwGH 16. 3. 2005, 2000/14/0154, ÖStZB 2005, 609 zu einer am Familienwohnsitz ausgeübten, wenn gleich noch verlustreichen Tätigkeit.

57) RME, ÖStZ 1995, 102; s auch UFS 6. 3. 2007, RV/1532-W/06.

58) VwGH 21. 7. 1993, 91/13/0240, ÖStZB 1994, 201.

59) VwGH 29. 1. 1965, 1176/63, ÖStZB 1965, 74; tendenziell weiter aber VwGH 28. 9. 2004, 2001/14/0178, ÖStZB 2005, 85.

60) VwGH 23. 3. 2000, 96/15/0120, ÖStZB 2001, 175; VwGH 26. 7. 2006, 2001/14/0157, ÖStZB 2007, 180.

3. Zeitliche Befristung der Tätigkeit am Beschäftigungsamt

Die **zeitliche Befristung** der Tätigkeit oder die **Möglichkeit jederzeitiger Verwendung an einem anderen Beschäftigungsamt** (zB Monteur, Bauarbeiter, Leiharbeiter) kann eine (vorübergehende) doppelte Haushaltsführung rechtfertigen.⁶¹⁾ Vor allem in der Baubranche, bei der sich die Tätigkeit über Baustellen auf das gesamte Bundesgebiet erstreckt und die Unterbringung in Firmenquartieren erfolgt, kann eine Wohnsitzverlegung unzumutbar sein.⁶²⁾

Die Rsp fokussiert hier den jeweiligen **Einzelfall**: So wurde zB eine vierjährige Beibehaltung des Familienwohnsitzes während einer vorübergehenden auswärtigen Tätigkeit ebenso akzeptiert⁶³⁾ wie die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bei älteren Arbeitnehmern.⁶⁴⁾ Auch solange ein Gastarbeiter trotz Bemühens keine unbefristete Niederlassungsbewilligung im Inland hat und deshalb gewärtigen muss, nach Befristungsablauf die Grundlage seiner Beschäftigung im Inland zu verlieren, ist eine Wohnsitzverlegung ins Inland unzumutbar.⁶⁵⁾ Andererseits indiziert die (zunächst) auf fünf Jahre befristete Bestellung eines Vorstandsmitglieds (§ 75 Abs 1 AktG) mit „nicht gewisser“ Verlängerung keine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung,⁶⁶⁾ und eine Wohnsitzverlegung kann selbst bei Vorliegen von Jahresverträgen zumutbar sein.⁶⁷⁾ Die abstrakte Möglichkeit, vom derzeitigen Arbeitsort abberufen zu werden,⁶⁸⁾ ist ebenso wie das Fehlen eines „besonderen Versetzungsschutzes“⁶⁹⁾ oder die Möglichkeit einer Nichtverlängerung⁷⁰⁾ keine ausreichende

Begründung für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes.⁷¹⁾ Ebensowenig ist der bloße Wunsch nach einem Arbeitsortwechsel ausreichend.⁷²⁾ Eine zwölfjährige Befristung ist jedenfalls unbeachtlich.⁷³⁾ Schließlich begründet auch die bloße auswärtige Berufsausbildung ohne konkrete Schritte zur nachfolgenden Aufnahme der Tätigkeit am Familienwohnsitz keine Unzumutbarkeit.⁷⁴⁾

Auch eine **befristete Entsendung ins Inland** kann die Aufgabe des ausländischen Familienwohnsitzes unzumutbar machen,⁷⁵⁾ woran auch der Umstand nichts ändert, dass die Familie den Stpf auf die Dauer seiner Entsendung an den Beschäftigungsamt begleitet.⁷⁶⁾ Bei **Expatriates** gestatten die LStR 2002 den Abzug von bis zu € 2.200,– für die Mehraufwendungen für die Familienwohnung am inländischen Beschäftigungsamt.⁷⁷⁾ Diese Grundsätze zur Begleitung durch die Familie und die diesbezüglichen Mehraufwendungen gelten auch für den spiegelbildlichen Fall einer **befristeten Entsendung in das Ausland**, wobei hinsichtlich der Familienwohnung wohl auch die Regelung der LStR 2002 für Expatriates als Richtschnur herangezogen werden kann.⁷⁸⁾

4. Familiäre Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes

Die **Pflegebedürftigkeit eines Familienmitglieds** am Familienwohnsitz kann auch eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung rechtfertigen,⁷⁹⁾ nicht aber das hohe Alter der am Familienwohnsitz lebenden Eltern, wenn keine tatsächliche Pflegebedürftigkeit

-
- 61) ZB VwGH 31. 3. 1987, 86/14/0165, ÖStZB 1987, 475 zu einem Monteur; VwGH 3. 3. 1992, 88/14/0081, ÖStZB 1992, 755 zu einem ledigen Wirtschaftstreuhänder-Berufsanwärter; VwGH 28. 5. 1997, 96/13/0129, ÖStZB 1998, 296 zu einem Casinoangestellten; VwGH 22. 4. 1999, 97/15/0137, ÖStZB 1999, 605 zu einem Bezirkshauptmann; VwGH 20. 12. 2000, 97/13/0111, ÖStZB 2002, 230 zu einem britischen Expatriate; weiters VwGH 7. 8. 2001, 2000/14/0122, ÖStZB 2002, 327; VwGH 3. 8. 2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216, ÖStZB 2005, 118; UFS 22. 3. 2007, RV/0093-K/06 zur befristeten Dienstzuteilung eines Polizisten; zu Expatriates s auch LStR 2002 Rz 1038 e sowie vorgehend AÖF 1998/36, und dazu kritisch *Herzog*, RdW 1998, 106.
- 62) UFS 15. 3. 2006, RV/2345-W/05 zu einem bosnischen Gastarbeiter; während der typischen Saisonarbeitslosigkeit können bei steuerfreiem Arbeitslosengeldbezug nach § 3 Abs 1 Z 5 lit a jedoch wegen § 20 Abs 2 keine Werbungskosten geltend gemacht werden (s VwGH 19. 10. 2006, 2005/14/0127, ÖStZB 2007, 183).
- 63) VwGH 3. 3. 1992, 88/14/0081, ÖStZB 1992, 755 betreffend eine vorübergehende Tätigkeit und der danach geplanten Ausübung der Tätigkeit am Familienwohnsitz.
- 64) VwGH 26. 11. 1996, 95/14/0124, ÖStZB 1997, 593 zu einem 60-jährigen Arbeitnehmer, bei dem von vornherein das Einstellen der Berufstätigkeit spätestens mit 65 feststand; ebenso VwGH 22. 10. 1997, 97/13/0062, 0063, ÖStZB 1998, 528; s aber auch die Abgrenzung in UFS 6. 9. 2005, RV/0048-W/03 hinsichtlich der Aneinanderkettung von Gründen der vorübergehenden doppelten Haushaltsführung. IdS wurde auch bei einem belgischen Arbeitnehmer, der mit 56 Jahren in Österreich eine Erwerbstätigkeit aufnahm, eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung angenommen (UFS 21. 6. 2006, RV/0327-S/05).
- 65) UFS 30. 11. 2004, RV/0510-K/02; UFS 15. 3. 2006, RV/2345-W/05.
- 66) VwGH 26. 5. 2004, 2000/14/0207, ÖStZB 2005, 92.
- 67) VwGH 30. 1. 1991, 90/13/0030, ÖStZB 1991, 481.
- 68) VwGH 30. 11. 1993, 90/14/0212, ÖStZB 1994, 401; VwGH 27. 1. 2000, 96/15/0205, ÖStZB 2001, 112; UFS 24. 10. 2006, RV/0401-G/03 zu einem Vertragsbediensteten im Hinblick auf einen möglichen Regierungswechsel.
- 69) VwGH 22. 4. 1999, 97/15/0137, ÖStZB 1999, 605 betreffend einen Bezirkshauptmann.
- 70) VwGH 26. 5. 2004, 2000/14/0207, ÖStZB 2005, 92 zu einem zuerst auf fünf Jahre bestellten Vorstandsmitglied.
- 71) Siehe auch VwGH 17. 2. 1999, 95/14/0059, ÖStZB 1999, 504; VwGH 3. 3. 1992, 88/14/0081, ÖStZB 1992, 755 zur Versetzung auf unbestimmte Zeit.
- 72) VwGH 30. 11. 1993, 90/14/0212, ÖStZB 1994, 401; VwGH 27. 1. 2000, 96/15/0205, ÖStZB 2001, 112; UFS 29. 9. 2006, RV/0655-L/05.
- 73) VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0154, ÖStZB 2004, 524 = ecolex 2004, 814 m Anm *Bachl*.
- 74) VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0259, ÖStZB 1998, 698, und UFS 9. 5. 2003, RV/3657-W/02, in Abgrenzung zu VwGH 3. 3. 1992, 88/14/0081, ÖStZB 1992, 755.
- 75) VwGH 20. 12. 2000, 97/13/0111, ÖStZB 2002, 230 zur zweijährigen Entsendung; ebenso UFS 17. 11. 2006, RV/1931-W/06 zur dreijährigen Entsendung und nachfolgender zweijähriger Verlängerung; zur Fünf-Jahres-Frist bei Expatriates s LStR 2002 Rz 1038 a ff.
- 76) Siehe abermals VwGH 20. 12. 2000, 97/13/0111, ÖStZB 2002, 230. Die Mehraufwendungen für die Familienmitglieder (zB Reisekosten) fallen diesfalls aber mangels Zusammenhang mit der Berufstätigkeit unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 EStG (LStR 2002 Rz 343; VwGH 20. 12. 2000, 97/13/0111, ÖStZB 2002, 230; VwGH 7. 8. 2001, 2000/14/0122, ÖStZB 2002, 327); in einer solchen Situation sind Heimflüge des Stpf auch nur unter der Bedingung eines nachvollziehbaren Bedarfs anzuerkennen (zB VwGH 7. 8. 2001, 2000/14/0122, ÖStZB 2002, 327, sowie unten F.1.).
- 77) LStR 2002 Rz 1038 e.
- 78) Siehe UFS 30. 1. 2007, RV/0204-G/06 betreffend eine einjährige Entsendung in die USA.
- 79) Dazu VwGH 9. 10. 1991, 88/13/0121, ÖStZB 1992, 244, VwGH 27. 5. 2003, 2001/14/0121, ÖStZB 2003, 483; UFS 27. 8. 2003, RV/0265-L/03 und UFS 16. 8. 2006, RV/0388-I/05, jeweils betreffend die Pflege der Mutter bzw der Eltern des Stpf; VwGH 16. 3. 2005, 2000/14/0154, ÖStZB 2005, 609; s auch LStR 2002 Rz 345; anders aber für den Fall, dass das pflegebedürftige Familienmitglied soeben vom Beschäftigungsamt zum Familienwohnsitz gezogen ist, UFS 5. 2. 2004, RV/0945-W/03.

tigkeit gegeben ist.⁸⁰⁾ Die **wirtschaftliche Unzumutbarkeit der (Mit-)Übersiedlung der gesamten Familie** kann auch dann zur steuerlichen Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung führen, wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz **unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder** wohnen;⁸¹⁾ bei volljährigen, wenn auch finanziell unterstützungsbedürftigen Kindern ist hingegen von keiner Ortsgebundenheit des haushaltsgeschäftigen Elternteiles auszugehen.⁸²⁾ Allenfalls kann die Verlegung des Familienwohnsitzes auch dann unzumutbar sein, wenn die Berufstätigkeit dadurch ermöglicht wird, dass andere Familienangehörige (zB Großeltern) die Obsorge der unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder übernehmen; die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ergibt sich hier daraus, dass die Mitübersiedelung der obsorgenden Familienangehörigen wirtschaftlich unzumutbar, die Beendigung der Kindesobhut durch diese sozial unzumutbar wäre.⁸³⁾ Der bloße **Umstand eines wirtschaftlichen Nachteils**, etwa hinsichtlich der Verlegung des Familienwohnsitzes von Gastarbeitern aus Ländern mit niedrigeren Lebenshaltungskosten, reicht hingegen – nach im Fluss befindlicher Auffassung – nicht zur Begründung einer Unzumutbarkeit aus.⁸⁴⁾ Sofern am Dienstort keine vergleichbare Bildungseinrichtung besteht, kann allenfalls auch der **Schulbesuch der Kinder am Familienwohnsitz** die Unzumutbarkeit begründen;⁸⁵⁾ nicht in Betracht kommt eine solche Argumentation allerdings, wenn zB das Kind ohnehin in einem vom Familienwohnsitz entfernt gelegenen Internat untergebracht ist.⁸⁶⁾ Bei Gastarbeitern kann allenfalls auch die **schulische Integrierbarkeit der Kinder** eine Rolle spielen.⁸⁷⁾

5. Fremdenrechtliche Hemmnisse des Familiennachzugs

Die Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung kann auch auf **fremdenrechtlichen Hemmnissen**

80) UFS 29. 8. 2005, RV/0959-W/05.

81) LStR 2002 Rz 345; zur wirtschaftlichen Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen in ein Ballungszentrum s Pkt 1.3.3 LSt-Protokoll 2003; für eine Ausdehnung auf Personen aus Drittstaaten *Zorn*, RdW 2005, 785 und in diese Richtung wohl auch VwGH 22. 11. 2006, 2004/15/0138, ÖStZB 2007, 211.

82) UFS 14. 7. 2006, RV/0890-W/06; UFS 26. 1. 2007, RV/0937-L/04; LStR 2002 Rz 345; s auch Pkt 1.4.3 LSt-Protokoll 2004.

83) UFS 25. 7. 2003, RV/0638-W/02; UFS 25. 4. 2006, RV/0192-W/06.

84) LStR 2002 Rz 345; Pkt 1.4.4 LSt-Protokoll 2004; UFS 10. 1. 2007, RV/0069-S/06; s aber auch VwGH 18. 10. 2005, 2005/14/0046, ÖStZB 2006, 309 für den Fall mehrerer Unterhaltspflichten, sowie *Zorn*, RdW 2005, 785; weiter wohl auch VwGH 22. 11. 2006, 2004/15/0138, ÖStZB 2007, 211.

85) In diese Richtung VwGH 26. 11. 1996, 95/14/0124, ÖStZB 1997, 593; s auch VwGH 22. 4. 1999, 97/15/0137, ÖStZB 1999, 605.

86) VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0154, ÖStZB 2004, 524 = ecolex 2004, 814 m Anm *Bachl*.

87) In diese Richtung, wenngleich im konkreten Fall verneinend UFS 14. 7. 2006, RV/0890-W/06; ablehnend UFS 14. 11. 2003, RV/1873-L/02, wenn ein bereits seit vielen Jahren in Österreich tätiger Gastarbeiter die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nur mit der Schulpflicht seines Sohnes begründet, obwohl die Möglichkeit des Schulbesuches auch in Österreich gegeben ist.

des Familiennachzugs basieren.⁸⁸⁾ Für die private Motivation der doppelten Haushaltsführung spricht aber, wenn ein bereits jahrelang in Österreich tätiger Stpfl keinen Antrag auf Zuzugsbewilligung seiner nicht erwerbstätigen Gattin und seiner Kinder gestellt hat.⁸⁹⁾ Ebenso kann sich ein Stpfl nicht auf restriktive fremdenrechtliche Bestimmungen berufen, wenn diese erst viele Jahre nach der Wohnsitzbegründung im Inland in Kraft getreten sind und zuvor die Verlegung des Familienwohnsitzes möglich gewesen wäre.⁹⁰⁾

E. Zeitliche Aspekte der doppelten Haushaltsführung

Eine betriebliche oder berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung dauert an, **solange die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung besteht;**⁹¹⁾ dies kann auch dauerhaft sein.⁹²⁾ Die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung endet aber mit dem Wegfall ihrer Begründetheit, also zB mit dem Ende der Befristung, der Genesung eines pflegebedürftigen Familienmitglieds, der Eigenberechtigung der Kinder, der Erteilung der unbefristeten Niederlassungsbewilligung etc.⁹³⁾ Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist dabei **aus der Sicht des jeweiligen Streitjahrs** und nicht bloß im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit zu beurteilen;⁹⁴⁾ Ereignisse (zB Eingehen einer Lebensgemeinschaft mit einem am Wohnsitz Erwerbstätigen) können daher die Abzugsfähigkeit ab Eintreten dieser Umstände begründen, selbst wenn zuvor die Wohnsitzverlegung zumutbar gewesen wäre.⁹⁵⁾ Bereits bisher ist die Verwaltungspraxis für den Fall des Aufnehmens einer ins Gewicht fallenden Erwerbstätigkeit

88) Siehe VwGH 15. 11. 2005, 2005/14/0039, 2006, 312 im Hinblick auf den möglichen Nachzug der Gattin aus Bosnien nach Erteilung der unbefristeten Niederlassungsbewilligung; ebenso VwGH 19. 10. 2006, 2005/14/0127, ÖStZB 2007, 183; UFS 26. 1. 2007, RV/0937-L/04.

89) Siehe zB UFS 30. 11. 2004, RV/0510-K/02; UFS 27. 10. 2005, RV/0333-L/04; UFS 22. 6. 2006, RV/0246-I/05; UFS 10. 1. 2007, RV/0069-S/06.

90) UFS 10. 8. 2004, RV/2115-W/03.

91) VwGH 27. 5. 2003, 2001/14/0121, ÖStZB 2003, 483. Eine langjährige Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz lässt aber (widerleglich) vermuten, dass der Wohnsitz aus privaten (familiären) Gründen beibehalten wurde (s zB VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0065, ÖStZB 1987, 306; VwGH 31. 3. 1987, 86/14/0165, ÖStZB 1987, 475); der Umzug des Stpfl innerhalb der Ortsgemeinde seines Familienwohnsitzes ändert aber grundsätzlich nichts an der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung der doppelten Haushaltsführung (VwGH 28. 5. 1887, 96/13/0129, ÖStZB 1998, 296); ebensowenig die Verlegung des ausländischen Familienwohnsitzes im Ausland (UFS 17. 11. 2006, RV/1931-W/06).

92) Siehe nur VwGH 8. 2. 2007, 2004/15/0102, ÖStZB 2007, 481.

93) Siehe auch UFS 19. 12. 2005, RV/0629-L/04; UFS 15. 3. 2006, RV/2345-W/05; UFS 16. 8. 2006, RV/0388-I/05; UFS 26. 1. 2007, RV/0937-L/04.

94) Siehe VwGH 21. 6. 2007, 2005/15/0079, und dazu oV, RdW 2007, 489; ebenso nachfolgend VwGH 26. 7. 2007, 2006/15/0047; anders zuvor noch UFS 11. 5. 2005, RV/0474-S/02.

95) VwGH 26. 7. 2007, 2006/15/0047. Damit dürfte wohl auch die geltende Rsp des UFS überholt sein, dass das Eintreten der Pflegebedürftigkeit eines Familienmitglieds (s D.4) erst nach Begründung des Doppelwohnsitzes nicht dazu führt, dass ab diesem Zeitpunkt der Doppelwohnsitz steuerlich anzuerkennen wäre (so UFS 15. 3. 2005, RV/0078-I/08).

des Gatten bzw. Partners am Familienwohnsitz nach Begründung des Zweitwohnsitzes ab diesem Zeitpunkt von der Abzugsfähigkeit ausgegangen.⁹⁶⁾

Liegen die genannten Voraussetzungen für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung hingegen nicht vor, so können die Kosten der doppelten Haushaltsführung dennoch **vorübergehend steuerliche Berücksichtigung** finden, wobei sich die angemessene Frist nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes im Einzugsbereich des Beschäftigungsorts orientiert und nach den Verhältnissen des Einzelfalls zu bemessen ist.⁹⁷⁾ Als Faustregel wird bei **verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Stpfl** bei mangelnder Unzumutbarkeit (zB mangels Einkünften des Partners) ein **Zeitraum von zwei Jahren** angenommen.⁹⁸⁾ Auch bei **alleinstehenden Stpfl** mit eigenem Hausstand können schon wegen der Dauer der Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsamt „*für eine gewisse Übergangszeit*“ Mehraufwendungen anerkannt werden,⁹⁹⁾ sofern nicht überhaupt sogleich am Beschäftigungsamt ein neuer Wohnsitz begründet wird.¹⁰⁰⁾ Als Faustregel kann hier von einem **Zeitraum von sechs Monaten** für die Verwirklichung der Umzugsbereitschaft ausgegangen werden;¹⁰¹⁾ allerdings ist auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen und ein längerer Zeitraum kann zB dann akzeptiert werden, wenn sich die Wohnungssuche als besonders schwierig gestaltet.¹⁰²⁾ Auch bei Arbeitnehmern in Berufszweigen mit typischerweise hoher Fluktuation (zB Baugewerbe) kann ein längerer Zeitraum gerechtfertigt sein.¹⁰³⁾

F. Berücksichtigungsfähige Kosten

Steuerliche Beachtung können **Fahrtkosten** und die tatsächlichen Aufwendungen für die **Unterbringung** (nicht zB pauschale Nächtigungsgelder) finden,¹⁰⁴⁾ nicht jedoch der **dauernde Verpflegungs(mehr)aufwand**.¹⁰⁵⁾ Sofern keine exakten Nachweise vorliegen, sind die Ausgaben zu schätzen.¹⁰⁶⁾

96) LSt-Protokoll 1999, AÖF 197/1999 = ÖStZ 1999, 440; LSt-Protokoll 2000, AÖF 217/2000.

97) ZB VwGH 22. 4. 1986, 84/14/0198, ÖStZ 1987, 65 betreffend schwierige Wohnungssuche; VwGH 8. 10. 1998, 97/15/0114, ÖStZ 1999, 114 zu Schwierigkeiten im Zusammenhang mit dem Grundstückskauf; VwGH 22. 2. 2000, 96/14/0018, ÖStZ 2000, 357 zur Übersiedelung während des Schuljahrs; s auch LStR 2002 Rz 346.

98) LStR 2002 Rz 346; weiters zB UFS 30. 11. 2004, RV/0510-K/02; UFS 26. 1. 2006, RV/0434-G/04; UFS 14. 2. 2006, RV/0053-G/03; ebenso *Reichel/Zorn in Hofstätter/Reichel* § 20 Tz 6.2.

99) ZB VwGH 3. 3. 1992, 88/14/0081, ÖStZ 1992, 755; VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0259, ÖStZ 1998, 698; UFS 19. 2. 2007, RV/0244-F/06.

100) VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0259, ÖStZ 1998, 698; VwGH 9. 9. 2004, 2002/15/0119, ÖStZ 2005, 183.

101) LStR 2002 Rz 346; ebenso UFS 19. 2. 2004, RV/0214-K/02; UFS 26. 1. 2006, RV/0434-G/04; UFS 19. 2. 2007, RV/0244-F/06; UFS 6. 3. 2007, RV/1532-W/06.

102) UFS 19. 2. 2007, RV/0244-F/06.

103) LStR 2002 Rz 346.

104) Vgl nur VwGH 31. 1. 2001, 99/13/0235, ÖStZ 2002, 112. Die deutsche Rsp hält bei Unterbleiben einer Familienheimfahrt stattdessen die Kosten für ein 15-minütiges Telefonat pro Woche für abzugsfähig; s BFH 8. 11. 1996, VI R 48/96, BFH/NV 1997, 472.

1. Familienheimfahrten

Seit dem StruktAnpG 1996¹⁰⁷⁾ sind nach § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG die „Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs 1 Z 6 lit c angeführten Betrag übersteigen“, nicht abzugsfähig. Die Absetzbarkeit von Kosten der steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung **dem Grunde nach** bleibt durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e unberührt; es wurde lediglich die Abzugsfähigkeit des Fahrtaufwands **der Höhe nach** mit dem **höchsten Pendlerpauschale** nach § 16 Abs 1 Z 6 lit c begrenzt. Diese pauschale Limitierung ist zwar erheblichen Bedenken ausgesetzt, diese dürften aber letztlich doch nicht bis in die Verfassungssphäre reichen.¹⁰⁸⁾

Dem Grunde nach ist für das Vorliegen einer „Familienheimfahrt“ iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit e an die in **Rsp und Verwaltungspraxis herausgebildeten Grundsätze** anzuknüpfen.¹⁰⁹⁾ Mit „Familienheimfahrten“ erfasst das Gesetz daher zunächst den typischen Fall der Heimfahrt an jenen Ort, an dem ein **verheirateter oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebender Stpfl** einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.¹¹⁰⁾ Allerdings können nach der Rsp auch bei **ledigen Stpfl** die Fahrten zwischen dem Ort der auswärtigen Tätigkeit und dem Wohnsitz betrieblich bzw beruflich veranlasst sein;¹¹¹⁾ „Familienheimfahrten“ ieS liegen diesfalls zwar nicht vor, doch kommt § 20 Abs 1 Z 2 lit e auch hier zur Anwendung.¹¹²⁾

105) Zur Berücksichtigung in der ersten Woche des Aufenthaltes s zB VwGH 29. 5. 1996, 93/13/0013, ÖStZ 1997, 87; wN bei *Doralt*, EStG¹¹ § 4 Tz 357.

106) VwGH 8. 2. 2007, 2004/15/0102, ÖStZ 2007, 481.

107) BGBl 1996/201.

108) Die Begrenzung trifft jedenfalls denjenigen härter, der wegen einer weiteren Strecke höhere Kosten auf sich nehmen muss, auch wenn er die Aufwendungen nicht verhindern kann. Ob diese Kritik in die Verfassungssphäre reicht, muss aber letztlich bezweifelt werden (ebenso oV, ARD 5030/17/99); denn zur analogen Problematik bei Fernpendlern, die wesentlich mehr als 60 km zurücklegen müssen, aber dennoch mit dem höchsten Pendlerpauschale nach § 16 Abs 1 Z 6 lit c begrenzt sind (kritisch dazu zB *Beiser*, ÖStZ 1990, 110), hat der VfGH, unter Verweis auf seine ständige Rsp zur Zulässigkeit von Pauschalierungen, eine Befassung mit dieser Fragestellung abgelehnt (s die Beschlüsse v 28. 9. 1998, B 1511/98 und v 9. 10. 2002, B 1615/01); der VwGH hat die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 16 Abs 1 Z 6 lit c ebenfalls nicht geteilt (zB VwGH 5. 6. 2003, 2002/15/0194, ÖStZ 2003, 549; kritisch dazu *Pützl*, SWK 2003, S 615). Allerdings wirkt sich die Regelung tendenziell auch zu Lasten jener Stpfl aus, die ihren Familienwohnsitz im Ausland haben, zumal diesen regelmäßig höhere Fahrtkosten (zB Flugkosten) entstehen, als sie bei Stpfl mit Familienwohnsitz im Inland anfallen; die einheitliche Anwendung der Höchstgrenze des § 20 Abs 1 Z 2 lit e auf nicht vergleichbare Situationen lässt die Regelung daher im Hinblick auf die Arbeitnehmer- bzw Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrags im Einzelfall als bedenklich erscheinen (anders aber UFS 21. 6. 2006, RV/0327-S/05).

109) ErläutRV 72 BlgNR 20. GP = ÖStZ 1996, 183.

110) Siehe oben B.

111) ZB VwGH 27. 8. 1998, 95/13/0119, ÖStZ 1998, 876.

112) Ebenso wohl LStR 2000 Rz 354 f; die in der Rsp geäußerte gegenteilige Ansicht (UFS 20. 4. 2005, RV/1132-L/02) widerspricht nicht

Unabhängig davon, ob für den beruflich oder betrieblich bedingten Doppelwohnsitz tatsächlich Kosten anfallen, können dem Grunde nach bei beruflich oder betrieblich bedingter – vorübergehender oder dauerhafter – doppelter Haushaltssführung idR **wöchentliche Heimfahrten zum Ehepartner oder Partner** am Familienwohnsitz steuerlich geltend gemacht werden;¹¹³⁾ allenfalls können auch Besuchsreisen des Partners berücksichtigt werden.¹¹⁴⁾ Den Aufwendungen für Heimfahrten ist für eine Übergangszeit auch bei einem **alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort** Rechnung zu tragen, weil diesem zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa **monatlich**, in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen;¹¹⁵⁾ diese Rsp geht aber ersichtlich davon aus, dass die Wohnung des Stpfl in der Zwischenzeit leer steht, weshalb Heimfahrten zur Kontrolle der Wohnung dann nicht abzugsfähig sind, wenn der Stpfl den Haushalt am Heimatort ohnehin mit Familienangehörigen teilt.¹¹⁶⁾ Umbauarbeiten am Haus und weitere notwendige Arbeiten im Zusammenhang mit dem Haushalt können zur steuerlichen Anerkennung weiterer Fahrten führen.¹¹⁷⁾ **Fahrtkosten zum Besuch der Eltern** stellen keine Werbungskosten dar, sondern sind gänzlich der privaten Lebensführung zuzurechnen.¹¹⁸⁾ Sind wöchentliche bzw monatliche Heimfahrten mit Rücksicht auf die Entfernung des Wohnsitzes (zB im Ausland) völlig unüblich, ist nur eine geringere Anzahl an Heimfahrten berücksichtigungsfähig.¹¹⁹⁾ **Monatliche Heimfahrten zum Partner am ausländischen Familienwohnsitz** werden aber jedenfalls anzuerkennen sein.¹²⁰⁾

Als Fahrtkosten für Familienheimfahrten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das **tatsächlich benutzte Verkehrsmittel** anfallen (Bahnkarte, Kfz-Kosten, Flugkosten);¹²¹⁾ auch Nichtselbständige sind

nur der Intention des Gesetzgebers, sondern würde auch zu einer unsachlichen Besserstellung alleinstehender Stpfl führen.

113) VwGH 11. 1. 1984, 81/13/0171, ÖStZB 1984, 341; VwGH 29. 1. 1998, 96/15/0171, ÖStZB 1999, 30; UFS 21. 2. 2007, RV/2159-W/06 zu einer Strecke von 331 km; s auch LStR 2002 Rz 355.

114) BFH 28. 1. 1983, VI R 136/79, BFHE 137, 496, BStBl 1983 II 313, betreffend einen dienstlich unabkömmlichen Seemann; strenger FG des Saarlandes 28. 2. 1992, 1 K 397/91, EFG 1992, 595.

115) ZB VwGH 22. 9. 1987, 87/14/0066, ÖStZB 1988, 108; VwGH 3. 3. 1992, 88/14/0081, ÖStZB 1992, 755; VwGH 29. 5. 1996, 93/13/0013, ÖStZB 1997, 87; VwGH 28. 9. 2004, 2001/14/0178, ÖStZB 2005, 85; VwGH 26. 7. 2007, 2006/15/0065; ebenso LStR 2002 Rz 355; UFS 19. 2. 2004, RV/0214-K/02; in VwGH 13. 9. 1994, 94/14/0066, ÖStZB 1995, 309 wurden 14 Heimfahrten in elf Monaten anerkannt.

116) UFS 26. 4. 2004, RV/0475-K/02; UFS 20. 4. 2005, RV/1132-L/02; UFS 25. 10. 2006, RV/0357-K/05.

117) VwGH 7. 9. 1993, 93/14/0081; VwGH 13. 9. 1994, 94/14/0066.

118) VwGH 3. 3. 1992, 88/14/0081, ÖStZB 1992, 755; VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0259, ÖStZB 1998, 698; VwGH 29. 1. 1998, 96/15/0171, ÖStZB 1999, 30; ebenso zB UFS 19. 2. 2004, RV/0214-K/02.

119) Vgl auch VwGH 11. 1. 1984, 81/13/0171, ÖStZB 1984, 341 zur Üblichkeit der wöchentlichen Fahrten zwischen Wien und Salzburg; ebenso LStR 2002 Rz 353; s weiters VwGH 20. 12. 2000, 97/13/0111, ÖStZB 2002, 230, und VwGH 7. 8. 2001, 2000/14/0122, ÖStZB 2002, 327, wonach im Fall der Begleitung durch die Familie an den Beschäftigungsort, Heimflüge in das Ausland nur unter der Bedingung eines nachvollziehbaren Bedarfes anzuerkennen sind.

120) Siehe UFS 5. 9. 2005, RV/0428-L/04; UFS 19. 12. 2005, RV/0626-L/04; UFS 18. 1. 2006, RV/1043-L/04 und UFS 16. 8. 2006, RV/0388-I/05, jeweils betreffend Bosnien; in UFS 25. 4. 2003, RV/0465-I/02, wurden bei einer Fahrstrecke von 940 km 14 Heimfahrten anerkannt, in UFS 30. 11. 2004, RV/0510-K/02, bei einer Fahrstrecke von 1.030 km bis zu 24.

121) UFS 17. 11. 2006, RV/1931-W/06; s auch UFS 16. 8. 2006, RV/0388-I/05 zu Kilometergeldern; weiters auch FG Köln 4. 2. 1991, 5 K 603/89 zum Privatflugzeug.

nicht verhalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen.¹²²⁾ Der Höhe nach wird aber die Geltendmachung von Aufwendungen durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e mit dem höchsten Pendlerpauschale nach § 16 Abs 1 Z 6 lit c begrenzt. Dieses beträgt derzeit **€ 2.931,-** jährlich, bzw **€ 244,25,-** pro angefangenem Monat.¹²³⁾

Die jährliche Höchstgrenze ist auf **Monatsbeträge** umzurechnen.¹²⁴⁾ Diese Umrechnung der jährlichen Höchstgrenze in Monatsbeträge bedeutet freilich nicht, dass die Monatsbeträge im Hinblick auf Familienheimfahrten auch tatsächlich monatlich erreicht werden müssten, um die jährliche Höchstgrenze voll ausschöpfen zu können. Vielmehr kommt es nach dem klaren Gesetzeswortlaut insgesamt auf den Jahresbetrag an;¹²⁵⁾ dieser ist zwar bei nur während Teilen des Jahres bestehender doppelter Haushaltssführung zu aliquotieren, es steht aber für jeden angefangenen Monat ein volles Zwölftel des Jahreshöchstbetrags zu; damit ist § 20 Abs 1 Z 2 lit e großzügiger als § 16 Abs 1 Z 6 EStG, wo das Monatszwölftel nur bei Überwiegen gewährt wird.¹²⁶⁾ In den Fällen des ganzjährigen Vorliegens der Voraussetzungen der doppelten Haushaltssführung kann also jedenfalls die Höchstgrenze ausgeschöpft werden.¹²⁷⁾

Erhält der Stpfl **steuerfreie Fahrtkostenersätze** (zB nach § 3 Abs 1 Z 24), so kürzen diese Ersätze – offenbar entgegen der Verwaltungspraxis¹²⁸⁾ – wegen § 20 Abs 2 EStG die **tatsächlichen Familienheimfahrtkosten** und nicht den Höchstbetrag nach § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG; der nicht durch steuerfreie Ersätze abgedeckte Betrag der Fahrtkosten kann sodann bis zum Höchstbetrag nach § 20 Abs 1 Z 2 lit e geltend gemacht werden.¹²⁹⁾

2. Aufwendungen für die Unterbringung

Zu den abzugsfähigen Kosten der Unterbringung rechnen insb die **Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung am Beschäftigungsort**, also zB Miete¹³⁰⁾ oder AfA,¹³¹⁾ Betriebskosten, Vermittlungsprovisionen und Vertragsgebühren¹³²⁾ sowie die Kosten

122) LStR 2002 Rz 356.

123) § 16 Abs 1 Z 6 lit c iVm § 124 b Z 138 idF BudgetbegleitG 2007, BGBl I 2007/24.

124) Vgl ErläutRV 72 BlgNR 20. GP = ÖStZ 1996, 183; LStR 2002 Rz 356). Die jährliche Höchstgrenze mindert sich nicht durch Zeiten von Urlauben oder Krankenständen (LSt-Protokoll 1997, AÖF 1997/185; LStR 2002 Rz 356). Zu berücksichtigen sind aber nur jene Monate, in denen die auswärtige Berufstätigkeit überhaupt erfolgt ist und daher Kosten anfallen könnten (UFS 4. 10. 2005, RV/0774-L05; UFS 7. 2. 2006, RV/0673-G/02 zum Karenzurlaub).

125) UFS 4. 10. 2005, RV/0774-L05; UFS 16. 8. 2006, RV/0388-I/05; s auch UFS 7. 2. 2005, RV/0458-I/03, FJ 2005, 161 m Anm *Knörzer* = UFS 2005, 104 m Anm *Kuprian*.

126) LStR 2000 Rz 250; ebenso zB UFS 15. 4. 2004, RV/0474-K/02.

127) UFS 4. 10. 2005, RV/0774-L05.

128) LStR 2002 Rz 356.

129) Siehe idS zu § 26 Z 4 auch UFS 22. 3. 2007, RV/0093-K/06; vgl weiters UFS 7. 2. 2005, RV/0458-I/03, FJ 2005, 161 m Anm *Knörzer* = UFS 2005, 104 m Anm *Kuprian*; anders jedoch UFS 29. 1. 2007, RV/2164-W/06.

130) VwGH 20. 12. 2000, 97/13/0111, ÖStZB 2002, 230; LStR 2002 Rz 349.

131) UFS 30. 12. 2005, RV/1779-W/05; bezweifelt werden kann aber, ob die in LStR 2002 Rz 349 genannten und offenbar dem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG entnommenen 1,5% jährliche AfA tatsächlich für die Frage der doppelten Haushaltssführung ausschlaggebend sind; ablehnend zB für ein Arbeitszimmer VwGH 21. 6. 2007, 2004/15/0060.

132) VwGH 20. 12. 2000, 97/13/0111, ÖStZB 2002, 230.

der erforderlichen Einrichtungsgegenstände¹³³⁾ und Renovierungsmaßnahmen;¹³⁴⁾ nicht abzugsfähig sollen hingegen die Ausgaben für eine Haushaltsversicherung sein.¹³⁵⁾ Dem Abzugsverbot unterliegen jedoch die **nicht erforderlichen Einrichtungsgegenstände**, wobei die Grenzziehung freilich schwierig ist; Fernsehgeräte, Stereoanlagen und Dekorations- bzw. Kunstdinge werden von der Rsp allerdings für das Führen eines geordneten Haushalts nicht als notwendig erachtet.¹³⁶⁾

Der Umstand, dass der Stpf die als Werbungskosten geltend gemachten Auslagen nicht selbst getragen hat, steht einer Anerkennung als Werbungskosten dann nicht entgegen, wenn die vom Arbeitgeber ersetzen oder unmittelbar getragenen Aufwendungen (als Sachbezüge) der Lohnversteuerung unterzogen worden sind.¹³⁷⁾ Kosten der doppelten Haushaltführung sind aber nach § 20 Abs 2 EStG insoweit nicht abzugsfähig, als sie durch steuerfreie Zuteilungsgebühren etc abgedeckt sind.

Selbst im Fall eines beruflich bedingten Zweitwohnsitzes sind nach der Rsp aber – im Lichte des § 20 Abs 1 Z 3¹³⁸⁾ – nur „**unvermeidbare Mehraufwendungen**“ (Kosten für eine zweckentsprechende Zweitwohnung, gewöhnlicher Haushaltsbedarf) abzugsfähig;¹³⁹⁾ die Verwaltungspraxis konkretisiert dies

- 133) Siehe zB VwGH 18. 12. 1990, 90/14/0232, ÖStZB 1991, 376 zu Elektrogeräten; VwGH 21. 9. 2005, 2001/13/0241, ÖStZB 2006, 240 zu Thermometer, Bügeleisen, Vorhangstangen, Jalousien und Sitzgarnitur.
134) Siehe VwGH 21. 9. 2005, 2001/13/0241, ÖStZB 2006, 240 zum Tapezieren und Streichen von Türstöcken.
135) UFS 25. 4. 2006, RV/0192-W/06.
136) Siehe zB FG des Saarlandes 28. 2. 1992, 1 K 397/91, EFG 1992, 595 mwN zu Fernsehgerät und Rundfunkgebühr; FG Baden-Württemberg 5. 12. 1997, 6 K 414/97 zu Stereoanlage und Bild.
137) VwGH 20. 12. 2000, 97/13/0111, ÖStZB 2002, 230; VwGH 21. 9. 2005, 2001/13/0241, ÖStZB 2006, 240; UFS 19. 6. 2006, RV/0689-G/05.
138) So VwGH 21. 9. 2005, 2001/13/0241, ÖStZB 2006, 191; VwGH 29. 11. 2006, 2002/13/0162, ÖStZB 2007, 215 = ecolex 2007/65 m Anm *Stürzlinger*.
139) VwGH 23. 5. 2000, 95/14/0096, ÖStZB 2000, 569 zu einem Wohnungswchsel am Beschäftigungsort.

dahingehend, dass die **durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft** nicht überschritten werden dürfen.¹⁴⁰⁾

Überdies bleibt zu beachten, dass die Rsp einer **Doppelbelastung** vorbeugen möchte: Hat der Stpf daher die Möglichkeit, an seinem Heimatort kostenlos zu wohnen (zB bei Mutter oder Bruder), führen die Aufwendungen für die Begründung und Aufrechterhaltung eines weiteren Wohnsitzes zu keinen steuerlich anerkennenswerten Mehraufwendungen;¹⁴¹⁾ dies gilt auch für den umgekehrten Fall, dass die Familie am Familienwohnsitz kostenlos (zB bei den Schwiegereltern) wohnen kann.¹⁴²⁾ Liegen bei einem auswärtigen Praktikum zwar die Voraussetzungen für die (mit der Dauer befristeten) Anerkennung einer doppelten Haushaltführung vor, werden die Kosten allerdings von den Eltern des Stpf getragen (und zB als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 Abs 8 geltend gemacht), so greift mangels Mehraufwands des Stpf das Abzugsverbot.¹⁴³⁾

Schließlich anerkennt die deutsche Rsp auch Aufwendungen für die **Auflösung der beruflich bedingten doppelten Haushaltführung**.¹⁴⁴⁾

- 140) Entsprechend den örtlichen Gegebenheiten nach der Verwaltungspraxis maximal € 2.200,- monatlich; s dazu LStR 2002 Rz 349; ebenso UFS 30. 12. 2005, RV/1779-W/05 und UFS 25. 4. 2006, RV/0192-W/06; der BFH deckelt die berücksichtigungsfähigen Kosten einer Eigentumswohnung mit den fiktiven Mietkosten; s BFH 27. 7. 1995, VI R 32/95, BFHE 178, 348, BStBl 1995 II 841; ablehnend UFS 25. 4. 2006, RV/0192-W/06. Bei Expatriates anerkennen die LStR 2002 Mehraufwendungen für die Wohnung (einschließlich die für mitgereiste Familienmitglieder) von bis zu € 2.200,- monatlich (LStR 2002 Rz 1038 e; kritisch *Herzog*, RdW 1998, 106).
141) LStR 2002 Rz 341; VwGH 16. 3. 1988, 87/13/0200, ÖStZB 1988, 403; VwGH 30. 1. 1991, 90/13/0030, ÖStZB 1991, 481; VwGH 9. 9. 2004, 2002/15/0119, ÖStZB 2005, 183; deutlich zB UFS 30. 7. 2003, RV/0004-I/03; UFS 9. 1. 2004, RV/0252-G/03.
142) RME, ÖStZ 1991, 40.
143) UFS 19. 2. 2007, RV/0244-F/06.
144) BFH 29. 4. 1992, VI R 146/89, BFHE 167, 446, BStBl 1994 II 667 und dazu *Herzog*, RdW 1993, 28; anders aber für die Auflösung einer übergangsweise genutzten Wohnung BFH 21. 9. 2000, IV R 78/99, BFHE 193, 315, BStBl 2001 II 70.

SCHLUSSSTRICH

Eine steuerliche Berücksichtigung der Mehraufwendungen einer doppelten Haushaltführung ist dann möglich, wenn dem Stpf weder die tägliche Heimfahrt noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zumutbar ist. Dieser Bei-

trag zeigt die Interpretation dieser Unzumutbarkeits-schwellen durch VwGH und UFS auf, behandelt deren zeitliche Aspekte und legt schließlich dar, ob bzw. in welcher Höhe Aufwendungen abzugsfähig sind.