



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Titl. BB CC, PLZ11 Stadt, Gasse HNr11, vom 7. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 11. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 sowie vom 6. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 10. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Jahr 2006:

Herr Titl. BB CC, Berufungswerber, reichte die Einkommensteuererklärung 2006 beim Finanzamt ein.

Als Werbungskosten machte er Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Betrag von € 4.209,00 geltend.

Das Finanzamt erließ am 16.07.2007 einen Einkommensteuerbescheid 2006, indem es die geltend gemachten Werbungskosten ohne nähere Begründung nicht berücksichtigte.

Nach einem Anruf des Berufungswerbers bezüglich der nicht berücksichtigten Werbungskosten beim Finanzamt erließ das Finanzamt am 8.8.2007 einen gemäß § 293 BAO (Bundesabgabenordnung) berichtigten Einkommensteuerbescheid zum Bescheid vom 16.07.2007, in dem die geltend gemachten Werbungskosten im Betrag von € 4.209,00 berücksichtigt wurden.

Mit Bescheid vom 5.12.2007 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 8.8.2007 gemäß § 299 BAO auf. Mit 5.12.2007 wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid erlassen, in dem der geltend gemachte und bis dahin berücksichtigte Unterhaltsabsetzbetrag für 2 Kinder nicht mehr anerkannt wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass einem Steuerpflichtigen ein Unterhaltsabsetzbetrag nur für Kinder zustehe, die nicht zu seinem Haushalt gehören würden und für die weder ihm noch seinem (Ehe) Partner Familienbeihilfe gewährt würden. Mangels Vorliegens dieser Voraussetzungen hätte ein Unterhaltsabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden können.

Durch seine steuerliche Vertretung stellte der Berufungswerber mit Schreiben vom 13.3.2008 den Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 5.12.2007 gemäß § 299 BAO. Begründung hiefür sei, dass mit Bescheid vom 5.12.2007 dem Berufungswerber mit der Begründung, dass die entsprechenden Voraussetzungen nicht gegeben seien, der beantragte Unterhaltsabsetzbetrag für zwei Kinder nicht anerkannt worden sei.

Aus der beiliegenden Bestätigung von seiner mittlerweile geschiedenen Frau EE CC sei zu entnehmen, dass Herr CC bereits im Monatxy 2005 ausgezogen sei und somit kein gemeinsamer Haushalt mehr gegeben gewesen wäre. Die Unterhaltsleistung von monatlich 500 € sei mittels Dauerauftrag an Frau CC überwiesen worden. Als Nachweis werde eine Bestätigung der Bank beigelegt.

Eine Dauerauftragsbestätigung der Bank, eine Bestätigung über den getrennten Haushalt sowie ein Meldezettel wurden beigelegt.

Das Finanzamt hob den Einkommensteuerbescheid vom 5.12.2007 mit Bescheid vom 11.4.2008 gemäß § 299 BAO auf. Mit einem neuen Einkommensteuersachbescheid vom 11.4.2008 anerkannte das Finanzamt den Unterhaltsabsetzbetrag für 2 Kinder, hingegen anerkannte es die Werbungskosten betreffend doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht. In der Begründung wurde ausgeführt, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur Werbungskosten seien, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten

Haushaltsführung vorliegen würden. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Würden die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da im Fall des Berufungswerbers die Voraussetzungen nicht zutreffen würden, hätten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Da Herr Titel. CC seit Monatxy 2005 von seiner Partnerin getrennt lebe, stehe der Unterhaltsabsetzbetrag für das Kalenderjahr 2006 zu.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 11.4.2008 erhob Herr Titel. CC Berufung und begründete diese wie folgt:

Der bekämpfte Bescheid bringe bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 lediglich den „allgemeinen“ Verkehrsabsetzbetrag in der Höhe von € 291,00 zum Ansatz. Mit der im Vorjahr für das Jahr 2006 abgegebenen Einkommensteuererklärung habe er jedoch den ihm jedenfalls erwachsenen Betrag in der Höhe von € 4.209,00 geltend gemacht. Dieser Betrag stelle die Summe aus den Kosten der doppelten Haushaltsführung (Zimmermiete) und den Kosten der Familienheimfahrten, gedeckelt durch das höchste monatliche Pendlerpauschale, dar.

Er sei seit August 2005 Bundesland Landesbediensteter und sei im Kalenderjahr 2006 das ganze Jahr bei der Bezirkshauptmannschaft Stadt22 beschäftigt gewesen. Die mit diesem Dienstort verbundene Tätigkeit habe sich, selbstverständlich unter anderem, auch auf Repräsentationsaufgaben (z.B. Vertretung des Bezirkshauptmannes) zu den Abendstunden und an Wochenenden belaufen, wodurch die Anmietung eines Zimmers vor Ort aus dienstlichen Gründen, sowie auf Grund der weiten Entfernung zu seiner eigentlichen Wohnung (Wohnort – Stadt22 – Wohnort ca. 220 km), unerlässlich gewesen sei.

Die wöchentlichen Familienheimfahrten seien zum Einen deshalb erforderlich gewesen, da er nur so die Möglichkeit gehabt hätte seine von ihm seit 2005 getrennt lebenden beiden Kinder zu sehen bzw. zu ihm in seine Wohnung in Wohnort (Mutter wohne im Bezirk Bezirk33) zu holen und so seinen Teil der elterlichen Pflichten zu erfüllen.

Zum anderen sei die Aufgabe seiner Wohnung in Wohnort deshalb auch nicht tunlich gewesen, da Juristen im Bundesland Landesdienst regelmäßig (Zeitraum unter fünf Jahren),

im Sinn von planmäßigen Rochaden, an andere Dienststellen (z.B. Bezirkshauptmannschaften) versetzt werden würden.

Er sei daher überzeugt, dass diese spezielle berufliche Situation als Jurist im Bundesland Landesdienst, ergänzt um seine persönliche „private Komponente“, einen berücksichtigungswürdigen Ausnahmefall wie im „Steuerbuch 007“, S. 46 letzter Absatz bzw. S. 47 erster Absatz angeführt, darstelle, der eine mehr als sechsmonatige Gewährung der doppelten Haushaltsführung rechtfertige.

Er stelle daher den Antrag auf Aufhebung des bekämpften Bescheides, sowie Neuerlassung eines Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2006 unter Berücksichtigung der ihm erwachsenen Kosten der doppelten Haushaltsführung in Verbindung mit den Kosten der Familienheimfahrten in der Höhe von insgesamt € 4.209,00.

In eventu möge (lediglich) das große Pendlerpauschale in der Höhe von € 2.664,00 zuerkannt werden (Wohnort – Stadt22 – Wohnort ca. 220 km); siehe auch beiliegenden Fahrplan der öffentlichen Verkehrsmittel, welcher aufzeige, dass eine mehrstündige Reisedauer in die jeweilige Richtung angefallen wäre, die einen (von ihm geforderten) täglichen Arbeitsbeginn um 8:00 unmöglich gemacht hätte.

Das Finanzamt ersuchte Herrn Titel. CC in Ergänzung zur Berufung um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort sei zB unzumutbar:

Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben sei. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reiche dazu aber nicht aus, es müsse sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln.

Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen sei, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet sei.

Der Berufungswerber werde dahingehend ersucht, obige Voraussetzungen entsprechend nachzuweisen und den Dienstvertrag vorzulegen.

Weiters werde mitgeteilt, dass das große Pendlerpauschale nur dann zustehe, wenn überwiegend im Lohnzahlungszeitraum der Arbeitsweg benutzt werde. Dies sei im Fall des Berufungswerbers (wöchentliche Heimfahrt) nicht gegeben. Zur steuerlichen Beurteilung der

in Rede stehenden geltend gemachten Ausgaben werde er um ergänzende Beantwortung, Darstellung bzw. Unterlagen zu folgenden Fragen ersucht.

- 1) Laut Schreiben vom 13.3.2008 habe er ab Monatxy 2005 von seiner Ehegattin getrennt gelebt. Wo habe sich bis zur Begründung des Wohnsitzes in PLZ11 Wohnort, Gasse HNr11 in der Zwischenzeit der Wohnsitz befunden.
- 2) Wann sei der Wohnsitz in PLZ11 Wohnort, Gasse HNr11 eingerichtet worden. Welches Recht liege der Nutzungsmöglichkeit der Wohnung zu Grunde. Die darüber errichteten Verträge mögen vorgelegt werden.
- 3) Seien amtlich weitere Personen zur Nutzung der Wohnung Gasse berechtigt bzw. wohnhaft gewesen. Wenn ja, bitte um Bekanntgabe der Namen der Personen.
- 4) In Zusammenhang mit der Tätigkeit des Berufungswerbers beim Land Bundesland würde der Berufungswerber Angaben für eine Unterkunft an seinem Tätigkeitsort als Werbungskosten geltend machen. Der Berufungswerber werde ersucht, ergänzend die genutzte Unterkunft (Größe, Ausstattung etc.) näher zu besprechen, die Kosten dafür belegmäßig nachzureichen und die Häufigkeit der Unterkunftsanspruchnahme anzugeben.
- 5) Der Berufungswerber würde im Schreiben vom 7.5.2008 ausführen, dass seine Tätigkeit auch Repräsentationsaufgaben umfasse und damit längere Arbeitszeiten verbunden wären. Herr Titel.CC werde ersucht, diese Umstände durch geeignete Beweismittel (Reisekostenabrechnungen, Arbeitsaufzeichnungen, u.dgl.) nachzuweisen. Außerdem werde er aufgefordert, die erhaltenen Reisekostenersätze durch die gelegten Abrechnungen zur Überprüfung der im Zusammenhang mit dem geltend gemachten Pendlerpauschale geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen.
- 6) Bezüglich der geltend gemachten Familienheimfahrten würde der Berufungswerber ersucht, deren genaues Datum und Dauer bekanntzugeben.
- 7) Hinsichtlich der vorgebrachten Versetzungsmöglichkeit im Bundesland –Landesdienst würde er ersucht darzulegen, welche Karrierestationen damit zu verbinden seien und welche Umstände eine Verlegung des Wohnsitzes zum jeweiligen Dienstort für einen alleinstehenden Dienstnehmer ausschließen. Insbesondere möge dargelegt werden, weshalb 2006, also nach einjähriger Trennung von seiner Ehegattin und einjähriger Tätigkeit beim Land Bundesland ein Wohnsitz in Wohnort begründet worden sei.

Herr Titel. CC beantwortete das Ergänzungsersuchen wie folgt:

Es sei korrekt, dass er seit Monatxy 2005 von Frau EE CC bzw. den gemeinsamen Kindern getrennt lebe.

Wohnung habe er zu diesem Zeitpunkt im Objekt Gasse HNr11, PLZ11 Wohnort bezogen. Dies deshalb, da diese Wohnung von Frau CC angekauft worden sei (Eigentum) und ihm bis vor kurzem kostenlos zur Verfügung gestellt worden sei (Beweis: öffentliches Grundbuch).

In rechtlicher Sicht handle es sich dabei um ein „precarium“, welches vereinbarungsgemäß jederzeit widerrufsfähig gewesen sei, weshalb darüber kein schriftlicher „Mietvertrag“ errichtet worden sei.

Der Grund für diese Vorgehensweise sei der, dass er aus Stadt55 stamme und im Zeitpunkt der Trennung beabsichtigt habe dorthin zurückzukehren (nicht zuletzt aus finanziellen Gründen). Wegen des von Frau CC und ihm jedoch verfolgten Zieles der „gemeinsamen“ Erziehung ihrer Kinder hätten sie einvernehmlich diesen Standort für seine Wohnung ausgesucht, um insbesondere den regelmäßigen Kontakt zu den Kindern aufrecht zu erhalten.

Seit kurzem habe er aufgrund der Tatsache, dass er nunmehr über einen unbefristeten Dienstvertrag mit dem Land Bundesland verfüge (siehe Beilage), diese oben angeführte Wohnung, in der er seit Monatxy 2005 ununterbrochen hauptwohnsitzlich lebe, in sein Eigentum übernommen. (Beweis: öffentliches Grundbuch).

Der Begriff der amtlichen Berechtigung der Nutzung seiner Wohnung durch andere Personen als ihn als Eigentümer sei ihm nicht bekannt. Fest stehe jedenfalls, dass seine Kinder aufgrund der Tatsache, dass Frau CC und er bei der Scheidung die gemeinsame Obsorge vereinbart und auch zugesprochen bekommen hätten, gesetzlich berechtigt seien Wohnung bei ihm zu nehmen. Dies geschehe derzeit, wie auch im verfahrensgegenständlichen Jahr 2006, im Regelfall an den Wochenenden von Freitag Nachmittag/ Abend bis Sonntag ca. 17:00 Uhr.

Das sei, von privater Seite gesehen, wie auch schon oben erwähnt, der Grund für die Wahl der Wohnung in Wohnort, da sie sich nur 20 Autominuten von Frau CC entfernt befinde. Dadurch könne gewährleistet werden, dass wirklich der regelmäßige Kontakt zu seinen Kindern aufrecht bleibe und er seiner Obsorgeberechtigung gerecht werden könne.

Die von ihm in Anspruch genommene Unterkunft befinde sich direkt in PLZ44 Stadt22 und sei nur wenige hundert Meter von der dortigen Bezirkshauptmannschaft, seiner Dienststelle entfernt gelegen. Dabei handle es sich um ein privat vermietetes, voll eingerichtetes (Bett, Kasten, Tisch, Fernsehapparat) Zimmer mit den ungefähren Ausmaßen von zwei mal vier Metern. Die Kosten hiefür hätten sich zu Beginn auf € 150,00 pro Monat gegen Ende auf

€ 160,00 je Monat belaufen. Die in seinen Einkommensteuererklärungen angeführten Beträge würden sich selbstverständlich durch entsprechende Zahlungsbestätigungen belegen (siehe Beilage).

Das Land Bundesland verfüge (mittlerweile) über ein vollständig elektronisch geführtes Zeit- und Personalverwaltungssystem (genannt PA-NET) zu welchem jeder Mitarbeiter grundsätzlich Zugang habe und seine Änderungen in Zeiterfassung, Dienstreiseaufträge, Reisegebührenabrechnungen u. ä. selbständig vornehme.

Da er derzeit als quasi vom Land Bundesland an den Bund „verliehener“ wissenschaftlicher Mitarbeiter am Höchstgericht tätig sei, habe er keinen Zugang (mehr) zu diesem System. Als Nachweis jedoch für die auch von ihm regelmäßig versehenen Außendienste lege er seine Lohnabrechnungen des verfahrensgegenständlichen Zeitraumes vor, da diese (auch) einen guten Rückschluss auf die nicht unerhebliche Zahl der von ihm im Außendienst versehenen Tätigkeiten ermögliche.

Folgender, in Punkt 5) des Ersuchens um Ergänzung angeführter Satz sei ihm leider nicht verständlich: „Außerdem werde er aufgefordert, die erhaltenen Reisekostenersätze durch die gelegten Abrechnungen zu Überprüfung der im Zusammenhang mit dem geltend gemachten Pendlerpauschale geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen.“

Es sei so, dass er jedenfalls mindestens einmal pro Woche von Wohnort nach Stadt²² angereist sei bzw. auch wieder abgereist sei (in Summe 220 km), im Falle von Wochenendeinsätzen mitunter auch zweimal. Der von ihm in der Einkommensteuererklärung angeführte Betrag der Werbungskosten setzte sich also aus den Kosten der doppelten Haushaltsführung (Zimmermiete – siehe Beilage) und den Kosten der Familienheimfahrten (einmal wöchentlich 220 km x amtliches Kilometergeld, gedeckelt durch das höchste monatliche Pendlerpauschale) zusammen. Er habe bereits in der Berufung vom 7.5.2008 darauf hingewiesen, dass aus verbindungstechnischen Gründen eine Inanspruchnahme öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar gewesen sei. Ergänzend teile er hiezu mit, dass für Dienstreisen erforderlichenfalls ein Dienstkraftwagen zur Verfügung gestanden sei. Der Einsatz von Dienstkraftwagen werde von der Bürodirektion einer Bezirkshauptmannschaft eingeteilt und könne vom jeweiligen Mitarbeiter nicht beeinflusst werden, da sich dieser im Kollisionsfall mehrerer gleichzeitiger Dienstreisen primär an der längsten Dienstreisestrecke orientiere bzw. Dienstreisen des Bezirkshauptmannes selbstverständlich der Vorzug geschenkt werde.

Die Familienheimfahrten seien von ihm typischerweise, sofern dies der Dienstbetrieb zugelassen habe, an den jeweiligen Freitagen nachmittags durchgeführt worden, wobei er bei

der Heimreise seine Kinder von der Mutter abholt und diese zu sich in seine Wohnung mitgenommen habe. An den jeweiligen Sonntagen habe er seine Kinder wieder zur Mutter zurückgebracht und sei dann am darauffolgenden Montag an die Dienststelle bzw. zur „Zweitwohnung“ (eigentlich Zimmer) gereist.

Die Karrierestationen eines typischen Juristen im Land Bundesland, welcher die BH-Laufbahn verfolge, beginne mit dessen fünfmonatiger Einschulung an irgendeiner Bezirkshauptmannschaft von insgesamt XXXX in Bundesland. Eine Einflussnahme auf den Dienstort sei nicht möglich. Dem beiliegenden Dienstvertrag könne entnommen werden, dass man sich als Jurist zu umfassender Mobilität verpflichte, welche auch in der Praxis tatsächlich und regelmäßig eingefordert werde. Siehe sein Beispiel, da er bereits nach weniger als drei Jahren von der BH Stadt22 nach StadtTT an den Höchstgericht dienstzugeteilt worden sei.

Als weiteres Beweismittel verweise er auf das Landesvertragsbedienstetengesetz, GesetzA allgemeine Dienstpflichten. Daraus folge, dass Bundesland Landesvertragsbedienstete bereits „ex lege“ zur Mobilität verpflichtet seien, welche auch regelmäßig eingefordert werde.

Als Beweis dafür mache er einen Kollegen, der mit ihm an der BH Stadt22 Dienst versehen habe und im Jahr 2007 an insgesamt drei verschiedenen Bezirkshauptmannschaften Dienst versehen habe, also in einem Kalenderjahr zweimal (selbstverständlich ohne Verschulden) versetzt worden sei, namhaft.

Name des Kollegen

Weiters komme es bereits im Zuge der erwähnten fünfmonatigen Ausbildung zu zweimaligen (wenn auch kurzfristigen – je zwei Wochen) Dienstzuteilungen außerhalb der eigentlichen „Ausbildungsbezirkshauptmannschaft“, nämlich einmal in einer Fachabteilung im Amt der Bundesland Landesregierung und einmal an den Unabhängigen Verwaltungssenat des Landes Bundesland. Bereits dadurch zeige sich, dass bereits in den ersten fünf Monaten maximale Flexibilität gefragt sei. Der weitere Verlauf gestalte sich so, dass erst nach einigen durchlaufenen Bezirkshauptmannschaften, üblicherweise sollte damit ein Tätigwerden in allen Fachgebieten einer BH verbunden sein, ein sogenanntes „hearing“ stattfinde und erst nach dessen positiver Absolvierung die erstmalige Ernennung zum Bezirkshauptmann-Stellvertreter möglich sei (wiederum keine Auswahlmöglichkeit der Bezirkshauptmannschaft). Sodann sei nach einiger Dienstzeit die Absolvierung einer Bezirkshauptmann-Stellvertretung an einer weiteren Bezirkshauptmannschaft (also wieder Versetzung) erforderlich und erst dann, nach Durchlaufen einer im Ergebnis nicht unerheblichen Anzahl an Bezirkshauptmannschaften sei, wiederum nach einem „hearing“, die Ernennung zum Bezirkshauptmann möglich. Erwähnt sei

am Rande, dass auch Bezirkshauptleute dann in weiterer Folge typischerweise nicht bis zur Versetzung in den Ruhestand an ein und derselben Bezirkshauptmannschaft bleiben.

Wenn man also so wie er diesen beruflichen Weg verfolge, müsse man ohne eine andere Möglichkeit zu haben, im Laufe seines Berufslebens plakativ gesprochen halb Land bereisen. Er glaube auch aus menschlicher Sicht könne man verstehen, dass bei diesem Karriereweg zumindest ein örtlicher Angelpunkt, nämlich ein frei gewählter Hauptwohnsitz gegeben sein sollte, wenn man schon im Ergebnis durch halb Bundesland geschickt werde. Er glaube auch sagen zu können, dass das kein vernünftiger Mensch aushalte und es damit unzumutbar sei nach Eintritt in den Bundesland Landesdienst, den er im übrigen sehr schätze, bis zur Pensionierung andauernd, in vollkommen unregelmäßigen Abständen (wenige Monate bis einige Jahre) seinen Hauptwohnsitz zu verlegen.

Ergänzend zu der von ihm bereits überreichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 lege er die Bestätigung der BH Stadt22 vor, welche seine in diesem Jahr verrichtete Tätigkeit als „Journaldienstjurist“ belege. Diese juristische Rufbereitschaft bedeute, dass der jeweils diensthabende Jurist ein bis zwei Wochen pro Monat jeweils in der Zeit von Montag 08:00 Uhr bis Montag der darauffolgenden Woche 08:00 als Vertreter der Sicherheitsbehörde rund um die Uhr erreichbar und erforderlichenfalls binnen einer Stunde am jeweiligen Einsatzort zugegen sein müsse, was verständlicherweise erst durch die Verwendung einer Wohnung im Bezirk möglich sein werde.

Beigelegt waren folgende Belege in Ablichtung:

Auszug aus dem Dienstvertrag:

1. Dienstgeber: Bundesland Land
2. Dienstnehmer: Berufungswerber
4. Beginn des Dienstverhältnisses. yyy 2005
5. Bezeichnung des ersten Dienstortes, für den der Dienstnehmer aufgenommen wird:
Wohnort

Der Dienstnehmer nimmt ausdrücklich zur Kenntnis, dass er bei Vorliegen dienstlicher Gründe zu jeder Dienststelle des Bundeslandes Land versetzt werden kann.

6. Das Dienstverhältnis wird auf bestimmte Zeit, und zwar auf die Dauer von 3 Jahren, das ist bis EndedesMonates 2008, eingegangen.

7. Beschäftigungsart: Rechtskundiger Verwaltungsdienst

8. Beschäftigungsausmaß: vollbeschäftigt

14. Auf dieses Dienstverhältnis finden die Bestimmungen des GesetzAB, in der jeweils geltenden Fassung Anwendung.

Wohnort, am 00. 00000 2005

Mit Frühjahr 2008 wurde der Dienstvertrag dahingehend geändert, dass das Dienstverhältnis nunmehr auf unbestimmte Zeit eingegangen wurde.

In weiteren Beilagen wurde seitens der Bezirkshauptmannschaft bestätigt, dass der Berufungswerber als Sachbearbeiter eingesetzt worden sei sowie juristische Rufbereitschaft versehen habe.

Die Gehaltsabrechnungen für die einzelnen Monate 2006 und 2007 wurden vorgelegt.

Die Zahlungsbelege der einzelnen Monate 2006 und 2007 für das angemietete Zimmer wurden vorgelegt.

Mit Schreiben vom 23.3.2009 ersuchte das Finanzamt um Äußerung zum festgestellten Sachverhalt mit folgendem Inhalt:

Mit Schreiben vom 7. Mai 2008 habe der Berufungswerber gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 11.4.2008 Berufung erhoben und die Berücksichtigung von Ausgaben in der Höhe von € 4.209,00 aufgrund doppelter Haushaltsführung und der Kosten für Familienheimfahrten beantragt. Mit Schreiben vom 16.6.2008 sei der Berufungswerber ersucht worden sein Anbringen zu ergänzen und weitere Unterlagen bzw. Beweismittel vorzulegen. Dem Ersuchen sei der Berufungswerber mit Schreiben vom 20.8.2008, eingelangt beim Finanzamt am 25.8.2008 durch eine umfassende Sachverhaltsdarstellung sowie Vorlage von Unterlagen nachgekommen. Seitens des Finanzamtes sei nach Prüfung der dargelegten Angaben und der angeschlossenen Unterlagen weitere Ermittlungen angestellt worden. Das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens werde dem Berufungswerber hiermit zur Kenntnis gebracht und werde er eingeladen bis zur festgesetzten Frist dazu Stellung zu nehmen.

Die Frist zur Beantwortung sei bis zum 30. April 2009.

Es wurde noch angemerkt, dass bei Versäumnis dieser Frist seine Berufung als zurückgenommen gelte.

Sachverhalt:

Im Monatxy 2005 habe er sich von seiner Ehegattin getrennt und benutze seither die in PLZ11 Wohnort, Gasse HNr11 einst im Eigentum seiner Ehegattin stehende Wohnung. Die Nutzung

sei bis vor kurzem als „precarium“ unentgeltlich gewesen. Ein Mietvertrag sei daher nicht abgeschlossen worden. Der Wohnsitz sei deshalb in Wohnort eingerichtet worden, da zwischen seiner Exgattin und ihm – die Ehe sei am 2007 geschieden worden – eine „gemeinsame“ Erziehung ihrer Kinder angestrebt worden sei und um einen regelmäßigen Kontakt zu den beiden Kindern aufrecht zu erhalten. Die von dem Berufungswerber zwischenzeitig erworbene Wohnung sei bzw. werde auch von den Kindern – angesichts der verfolgten Ziele und seiner beruflichen Tätigkeit, vorrangig an den Wochenenden - mitbenutzt.

Mit Vertrag vom 2005 sei zwischen ihm und dem Bundesland Land das mit 0000.2005 beginnende zunächst auf 3 Jahre befristete Dienstverhältnis begründet worden. Als erster Dienstort sei Wohnort festgelegt worden. Ab Anfang.2006 sei er – in Zusammenhang mit seiner Beschäftigungsart im rechtskundigen Verwaltungsdienst im Bereich der Bezirkshauptmannschaft Stadt22 eingesetzt worden. Mit Nachtrag vom 2008 sei sein Dienstvertrag mit dem Amt der regionalen Landesregierung insofern abgeändert worden, als das Dienstverhältnis auf unbestimmte Zeit eingegangen worden sei. Mit der Verwendung an der Dienststelle Bezirkshauptmannschaft Stadt22 seien dem Berufungswerber monatlich steuerfrei belassene Zuteilungsgebühren ausbezahlt worden. Darüber hinaus seien aus den beruflichen Reisebewegungen laufend Reisegebühren abgerechnet und ausbezahlt worden. Eine tages- und zeitmäßige Aufgliederung der Reisebewegung (Reisebeginn und – ende) liege nicht vor, wie auch die Wegstrecken (Anfangsort – Zielort – Ankunftsort) der Reisebewegungen nicht bekannt gemacht worden seien. Die genauen Angaben könnten derzeit nicht getroffen werden, da aufgrund der gegenwärtigen Verwendung als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Höchstgericht kein Zugang zum elektronischen Abrechnungssystem des Landes Bundesland zur Verfügung stehe.

Mit der Verwendung im Bereich der Bezirkshauptmannschaft Stadt22 habe der Berufungswerber am Einsatzort Stadt22 eine Unterkunft um eine monatliche Miete in der Höhe von zunächst € 150,00 und in weiterer Folge € 160,00 aufgenommen. Dazu sei seinerseits im Schreiben vom 20.8.2008 angegeben, dass das von der Quartiergeberin Vermieterin zur Verfügung gestellte Zimmer ein Ausmaß von zwei mal vier Metern gehabt hätte und wäre mit Bett, Kasten, Tisch und Fernsehapparat voll eingerichtet gewesen.

Diesbezüglich seitens des Finanzamtes gesetzte Ermittlungshandlungen hätten erbracht, dass die Quartiergeberin an der angegebenen Adresse GasseCC HNr66 in PLZ44 OrtsteilC zwei Ferienwohnungen, wovon eine das Ausmaß von 50m² und die andere von 110m² umfasse, zur Anmietung angeboten habe und nach wie vor anbiete. Die Wohnungen würden jeweils über Küche, Bad, WC und eingerichtetes Wohn/Schlafzimmer verfügen.

Rechtliche Beurteilung:

Die Unterkunft sei daher über eine bloße Schlafstelle hinausgegangen und sei daher als geeignet anzusehen, das Wohnbedürfnis eines Alleinstehenden befriedigen zu können. Steuerrechtlich sei daher mit der Unterkunft ein Wohnsitz zu verbinden.

Der steuerrechtlichen Würdigung der geltend gemachten Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten sei die zuvor dargelegte Sachlage zugrunde zu legen. Die im Rahmen der eingebrachten Schriftsätze angeführten Mobilitätsanforderungen von Juristen im Landesdienst seien als nicht unmittelbar entscheidungsrelevant anzusehen. Angemerkt werde, dass diese grundsätzlich auch nicht in Zweifel gezogen, dennoch aber nicht zwingend steuerlich ausgabenseitig zu berücksichtigende Tatbestände verwirklichen. Zu diesem Zweck sei der jeweilige Einzelfall zu untersuchen und entsprechend der geltenden Rechtslage wie der ständigen Rechtsprechung einer Beurteilung zuzuführen. Die vorliegenden Angaben wie die eingeholten Ermittlungsergebnisse würden für die vorzunehmende rechtliche Beurteilung eine taugliche Grundlage darstellen, weshalb dem Antrag auf Zeugeneinvernahme des namhaft gemachten Zeugen nicht weiter entsprochen werden brauche, zumal die dazu getroffenen Angaben nicht in Zweifel gezogen werden würden.

Zusammenfassung:

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass weder die ergänzend vorgebrachten Angaben sowie die dazu vorgelegten Unterlagen noch die behördenseits gesetzten Ermittlungsmaßnahmen die rechtliche Grundlage für die Berücksichtigung der geltend gemachten Ausgaben erbracht hätten. Der bescheidmäßigen Abgabensatzung liege daher keine Rechtswidrigkeit zugrunde. Dem Berufungsbegehren könne daher kein Erfolg beschieden sein.

Dieses Ersuchen beantwortete der Berufungswerber nicht.

Am 10.6.2009 erließ das Finanzamt einen Bescheid, indem es aussprach, dass die Berufung vom 7.5.2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 11.4.2008 als zurückgenommen gelte. Begründend wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber dem Auftrag die Mängel seiner Eingabe zu beheben nicht fristgerecht entsprochen habe. Daher sei gemäß § 85 Abs 2 BAO mit Bescheid auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gelte.

Gegen diesen Bescheid legte Herr Titel. CC am 6.7.2009 Berufung ein, beantragte gleichzeitig die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat und führte begründend aus, dass er im Vorjahr mit Schreiben vom 7.8.2008 Berufung gegen den (damaligen) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 erhoben habe. In weiterer Folge habe er, auf behördliches Ersuchen, mit

Schreiben vom 20.8.2008 eine umfangreiche Darlegung des Sachverhaltes unter gleichzeitiger Urkundenvorlage zur Verfügung gestellt.

Im heurigen Jahr habe das Finanzamt ihm ein Schreiben geschickt, in dem es den bis zu diesem Zeitpunkt ermittelten Sachverhalt darlegt habe und die Rechtsansicht kundgetan habe, dass seine Berufung negativ zu beurteilen sein werde, sofern seine Stellungnahme zu eben diesem Schreiben nicht anderes erfordere. Gleichzeitig habe in diesem Schreiben gestanden, dass seine Berufung einen Mangel aufweise und als zurückgenommen gelte, sofern er nicht bis zu einem bestimmten Tag eine Stellungnahme abgebe. Worin der Mangel bestehen solle, sei ihm nicht gesagt worden. Was er also „verbessern“ hätte sollen könnte er nicht wissen, hätte er doch bereits in der Berufung und in dem Ergänzungsschreiben sehr ausführlich seine nicht unbedingt einfache berufliche Situation erklärt und Unterlagen vorgelegt. Aus seiner Sicht habe er somit alles getan, um eine inhaltliche rechtliche Beurteilung zu ermöglichen, weshalb es sich bei diesem Schreiben aus seiner Erfahrung nur um die Einräumung des Rechts auf Parteiengehör handeln könne. Seines Wissens nach sei das aber ein Recht und könne doch der Nichtinanspruchnahme dieses Rechts nicht einseitig der Bedeutungsinhalt unterstellt werden, er hätte die Berufung zurückgezogen. Zudem stütze sich der angefochtene „Bescheid 2006“, der ihm sage, dass seine Berufung als zurückgenommen gelte auf § 85 Abs 2 BAO, der wiederum von Eingabemängeln spreche. Hiezu oben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.3.2010 wurde der Berufung stattgegeben. Der Bescheid vom 10.6.2009, mit dem die Zurücknahme der Berufung vom 7.5.2008 betreffend E 2006 festgestellt worden sei, wurde aufgehoben. Eine Begründung entfiel, da der Berufung stattgegeben worden sei.

Jahr 2007:

Herr Titel. CC reichte die Einkommensteuererklärung für 2007 ein und machte unter anderem Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 10.6.2009 wurden die geltend gemachten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht anerkannt und auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

In einer zusätzlich ausgefertigten Bescheidbegründung vom 18.6.2009 zum Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10.6.2009 wurde ausgeführt, dass die Erledigung vom Begehren des Berufungswerbers aus folgenden Gründen abweiche:

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien im Rahmen der durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 angesetzten

Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Würden die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, so könnten Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können. Dieser Zeitraum sei bereits 2005 ausgeschöpft worden.

Kosten, die sich aus der Wahl des Wohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort ergeben würden, insbesondere der Mehraufwand für Verpflegung und Reisen zwischen Wohnung und Beschäftigungsort, könnten im allgemeinen nicht als absetzbar angesehen werden, weil eine solche Wahl des Wohnsitzes in der Regel durch persönliche Gründe bedingt sei und daher zur Sphäre der privaten Lebensführung gehören würden.

Bezüglich der Nichtanerkennung der Familienheimfahrten sowie der doppelten Haushaltsführung werde auf die Ausführungen des Ersuchens um Äußerung zum festgestellten Sachverhalt vom 23.3.2009 verwiesen.

Die angeführten Ausführungen seien Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel könne nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen werde auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

Am 6.7.2009 legte Herr Titel. CC Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10. Juni 2009 ein und beantragte gleichzeitig die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat. Begründend führte er aus, dass er Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 10.6.2009 erhebe, dessen Begründung lediglich auf den Vorjahresbescheid verweise. Diesbezüglich verweise er – um unnötige Textvervielfachungen zu vermeiden – inhaltlich auf das Vorbringen in der Berufung vom 7. Mai bzw. das Schreiben vom 20. August 2008, da er 2007 ebenso wie 2006 an der Bezirkshauptmannschaft Stadt22 tätig gewesen sei und diese Darlegungen in der Berufung „eins zu eins“, auch für 2007 anwendbar seien.

Er erlaube sich abschließend informativ zu sagen, dass sich die von ihm in der Berufung aufgestellte Behauptung, wonach im Bundesland Landesdienst mit regelmäßigen (jedoch subjektiv nicht vorhersehbaren) Dienststellenwechseln zu rechnen sei im Laufe dieses Verfahrens bereits zweimal bewahrheitet habe. Er sei vom Eintritt beim Land Bundesland (00000 2005) bis 2. Quartal 2008 in Stadt22 tätig gewesen, dann Versetzung in die Abteilung Bau- und Raumordnungsrecht in Wohnort (bis dato). Es sei somit für den Einsteiger im öffentlichen Landesdienst in Land wirklich nicht absehbar, wann er wohin kommen werde,

weshalb man auch nicht ständig seinen Hauptwohnsitz verlegen könne, dies insbesondere, wenn man Kinder habe.

Er beantrage somit die Behebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 sowie die Neuerlassung unter Berücksichtigung der von ihm angegebenen Absetzbeträge.

Nach Vorlage der Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat wurde der Berufungswerber um Beantwortung folgender Fragen gebeten:

Gemäß dem Zentralen Melderegister habe er seinen Hauptwohnsitz am YYYY2006 in Wohnort Gasse HNr11 angemeldet. Hatte er seinen Wohnsitz seit der Trennung von seiner Exgattin im Monatxy 2005 ebenfalls an dieser Adresse?

Mit yyy 2005 sei er in den regionalen Landesdienst eingetreten. Gemäß seines Dienstvertrages war sein erster Dienstort Wohnort. In welchem Zeitraum sei er an welchen Dienststellen (Adresse der Dienststelle bzw. Abteilungen) ab yyy 2005 bis 31.12.2012 tätig gewesen?

Von seinem Dienstgeber habe er für die Jahre 2006 bis 2007 steuerfreie Zuteilungsgebühren erhalten.

Für welche Tage seien diese ausbezahlt worden? Auch für dienstfreie Wochenenden bzw. dienstfreie Tage wie Feiertage (zB. Fronleichnam oder 1. Mai oder 26. Oktober) oder nur für Tage des Journaldienstes?

Eine Aufschlüsselung der laut Lohnzetteln steuerfrei ausbezahlten Zuteilungsgebühren in dienstfreie Tage und Arbeitstage sowie eine Aufschlüsselung der Zuteilungsgebühren in Fahrtkosten und Tagesgebühren gemäß Reisegebühren bzw. die Rechnungslegung an den Dienstgeber für die Jahre 2006 und 2007 sei vorzulegen.

Er habe von seinem Dienstgeber verschiedene Reisekosten - steuerfreie und nicht steuerfreie – ersetzt bekommen.

An welchen Tagen hätten diese Dienstreisen stattgefunden?

Eine Aufschlüsselung nach Zielort dieser Dienstreisen, nach Tagesgebühren, Nächtigungsgebühren (fand tatsächlich eine Nächtigung statt oder wurde nur pauschal eine Nächtigung verrechnet ohne tatsächliche Nächtigung), Fahrtkosten sei vorzulegen.

Die Scheidungsvereinbarung bzw. die Vereinbarung über die gemeinsame Obsorge der ehelichen Kinder sei vorzulegen.

Wie oft hätten seine Kinder die Zeit bei ihm in seiner Wohnung verbracht? Regelmäßig nur am Wochenende oder auch während der Woche in den Ferien oder auch während der Schulzeit etc.?

Eine Aufstellung der Familienheimfahrten – an welchen Wochenenden, eventuell auch während der Woche – somit die Anzahl der Fahrten sowie die Aufstellung der Fahrtkosten sei vorzulegen.

Welche Art von Unterkunft habe er in Stadt22 bewohnt? Eine Wohnung für sich allein oder einen Raum/ Zimmer mit Gemeinschaftsräumen – gemeinsame Küche etc?

Dies beantwortete der Berufungswerber wie folgt:

Er habe seit seiner Trennung an der angegebenen Adresse gewohnt.

Die Eintragung des Dienstortes Stadt im Dienstvertrag habe formalen Charakter. Er sei – von zwei allgemeinen Einführungstagen in den Landesdienst, welche in Stadt stattgefunden hätten, abgesehen, von 00000 2005 bis AnfangFrühling 2008 an der BH Stadt22 als Jurist in verschiedenen Abteilungen (Anlagenabteilung, Strafabteilung, usw.) tätig gewesen.

Beigelegt waren die Reisegebührenabrechnungen in Ablichtung sowie der Scheidungsvergleich in Ablichtung, in der die gemeinsame Obsorge für die Kinder vereinbart wurde.

Das Finanzamt sah von einer weiteren Äußerung zu den vorgelegten Unterlagen ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Der Berufungswerber war im Berufszeitraum im Bundesland Landesdienst beschäftigt.

Mit Sommer2005 trat er in den Landesdienst ein. Sein Dienstvertrag wurde am Sommer.2005 auf 3 Jahre befristet ausgestellt. Gemäß dieses Dienstvertrages war der erste Dienstort Wohnort. Der Berufungswerber wurde in den gegenständlichen Berufungsjahren 2006 und 2007 zweimal an andere Dienststellen dienstzugeteilt.

Seit Monatxy 2005 lebt der Berufungswerber von seiner Exgattin getrennt.

Die Hauptwohnsitzmeldung in Wohnort, Gasse HNr11 erfolgte laut ZMR am Frühling.2006, wohnhaft war der Berufungswerber dort seit Monatxy 2005.

Laut Scheidungsvergleich hat der Berufungswerber das gemeinsame Obsorgerecht mit seiner Exgattin für die beiden gemeinsamen minderjährigen Kinder. Die regelmäßige Betreuung der Kinder durch den Berufungswerber ist unbestritten.

Der Berufungswerber erhielt von seinem Dienstgeber pauschale Aufwendungen für die Dienstzuteilung ersetzt.

Strittig sind im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) die Anerkennung der Werbungskosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung. Der Unterhaltsabsetzbetrag wurde vom Finanzamt im Berufungsvorverfahren anerkannt und steht auch vor dem UFS außer Streit.

Rechtliche Bestimmungen:

Die – für die einzelnen Berufungsjahre 2006 und 2007 in der jeweils geltenden Fassung - Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 lauten:

§ 16 EStG:

Abs 1: Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.....

Werbungskosten sind auch.

Z 6: Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

lit c: Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:.....

8. Abschnitt: Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20 EStG:

Abs 1: Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Lit d: 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.

Rechtliche Würdigung:

Für den konkreten Fall bedeutet dies folgendes:

Bezüglich Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung wird in der Judikatur folgende Auslegung vertreten:

1) Persönliche Umstände, die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bedingen können:

1a) Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VwGH vom 24.06.2010, 2007/15/0297 zu einem Beschwerdeführer, der seine Kinder aus seiner geschiedenen Ehe in Salzburg in einer Wohnung an den Wochenenden betreut und an seinem Dienort in Graz während der Woche ebenfalls eine Wohnung bewohnt, ausgeführt:

„Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 idF BGBl Nr. 201/1996 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

"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".

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Heimfahrten zu diesem Wohnsitz dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des (Ehe)Partners bzw. Partners einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. September 2007, 2006/14/0038, betreffend einen verwitweten Steuerpflichtigen mit minderjährigen Kindern und das hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2006, 2006/14/0027).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen auch für alleinstehende Steuerpflichtige Fahrten zwischen ihrem Hauptwohntort und einem weiteren Wohnsitz am (in unüblich weiter Entfernung gelegenen) Berufsort als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst anerkannt.

Das hg. Erkenntnis vom 7. September 1993, 93/14/0081, betraf einen alleinstehenden Beschwerdeführer, für den die tägliche Rückkehr von dem Ort, der für ca ein Jahr sein Arbeitsort war, zu seinem Wohnsitz (im eigenen Haus) insbesondere im Hinblick auf die Entfernung unzumutbar war, weshalb er am Arbeitsort einen zweiten Haushaltes führte. Der Gerichtshof führte in diesem Erkenntnis aus:

"Kosten für Familienheimfahrten vom jeweiligen Arbeitsort zum Familienwohnsitz bilden auch bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung in seinem Heimatort Werbungskosten, damit dieser innerhalb angemessener Zeiträume dort nach dem Rechten sehen könne (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch, Tz 97 zu § 16).

In einem weiteren Erkenntnis vom 27. August 1998, 95/13/0119, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

"Wie der Gerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, können auch Fahrten vom Ort der auswärtigen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zum ständigen Wohnsitz betrieblich bzw. beruflich veranlasst sein, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes an den Ort seiner betrieblichen (beruflichen) Tätigkeit nicht zumutbar ist. Dies gilt nicht nur für sogenannte Familienheimfahrten, sondern auch für Fahrten, die bei einem ledigen Steuerpflichtigen dadurch veranlasst sind, dass er an seinem ständigen Wohnsitz nach dem Rechten schaut (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 13. September 1994, 94/14/0066). Die belangte Behörde hat daher zu Recht Kosten des Beschwerdeführers für Fahrten zu seinem ständigen Wohnsitz während der Zeit seiner beruflich bedingten Abwesenheit als Werbungskosten qualifiziert."

Im Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0178, wird ausgeführt:

Den Aufwendungen für Heimfahrten wird für eine Übergangszeit auch bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort Rechnung zu tragen sein, weil diesem zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich, in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen. Fahrtkosten zum Besuch der Eltern stellen hingegen keine Werbungskosten dar, sondern sind der privaten Lebensführung zuzurechnen (vgl. mit weiteren Nachweisen die hg. Erkenntnisse vom 18. Dezember 1997, 96/15/0259, und vom 29. Mai 1996, 93/13/0013).

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann ihre Ursache auch in weiteren Erwerbstätigkeiten des (alleinstehenden) Steuerpflichtigen haben (vgl. für viele das eingangs angeführte Erkenntnis 96/15/0171)."

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde steht sohin der Umstand, dass sich in der Wohnung des Beschwerdeführers in Salzburg kein "Mehrpersonenhaushalt" befindet, als solches der Absetzbarkeit der Kosten für Fahrten zwischen dem Hauptwohnsitz in Salzburg und der Wohnung am Arbeitsort in Graz nicht entgegen.

Es kommt vielmehr auf die - im Einzelfall zu beurteilende - Frage der Zumutbarkeit der Verlegung des Hauptwohnsitzes in den Bereich des Berufsortes an. Dabei kann sich die Unzumutbarkeit insbesondere auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (vgl. das hg Erkenntnis vom 20. September 2007, 2006/14/0038).

Dass die Erziehung und Betreuung der minderjährigen Kinder und die Bewahrung des familiären Umfeldes für diese Kinder gewichtige Gründe darstellen können, die für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes sprechen, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seiner Judikatur zum Ausdruck gebracht (vgl. nochmals das hg Erkenntnis vom 20. September 2007, 2006/14/0038).

Im Sachverhaltsbereich steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer seine elf und dreizehn Jahre alten Kinder an seinem in Salzburg beibehaltenen Hauptwohnsitz tatsächlich und kontinuierlich betreut hat und damit seinen Obliegenheiten als Vater zur Gewährleistung eines familiären Umfeldes für die Kinder und Aufrechterhaltung eines intensiven persönlichen Kontaktes laufend nachgekommen ist. Damit sind aber gewichtige, in der privaten Lebensführung verankerte Gründe vorgelegen, die für das Streitjahr eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung des Beschwerdeführers begründet haben. Dies hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid verkannt.

Die belangte Behörde hat sohin den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Auch wenn der Verwaltungsgerichtshof Fahrten eines alleinstehenden Steuerpflichtigen zwischen seinem Hauptwohnsitz und der Wohnung am Berufssort als beruflich veranlasst anerkannt hat, findet sich für diese Fahrten in der Rechtsprechung nicht einheitlich die Bezeichnung "Familienheimfahrten". Es bestehen aber dennoch keine Zweifel, dass auch für die steuerliche Berücksichtigung dieser Fahrten die Betragsbeschränkung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG idF BGBl. Nr 201/1996 zur Anwendung kommt (siehe Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 194/11)."

1b) In seinem Erkenntnis 2006/14/0038 vom 20. September 2007 wird vom Verwaltungsgerichtshof zu einem verwitweten Steuerpflichtigen mit 4 Kindern bezüglich Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung ausgeführt:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. 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 Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 2004, 2001/14/0178, und vom 21. Juni 2007, 2005/15/0079, mwN). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. November 2006, 2005/15/0011). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2006/15/0047).

Da die - im Einzelfall zu beurteilende - Unzumutbarkeit insbesondere auch in der privaten Lebensführung gelegen sein kann, lässt sich für den Standpunkt der belangten Behörde durch den Hinweis im angefochtenen Bescheid, der Beschwerdeführer habe die privaten Beweggründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Y, nämlich die Unterstützung seiner Familie bei der Erziehung seiner vier Kinder nach dem Tod seiner Ehefrau, selbst offen gelegt, nichts gewinnen. Dass die Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger gewichtige Gründe darstellen können, die für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes sprechen, hat der Verwaltungsgerichtshof auch bereits in seiner Judikatur zum Ausdruck gebracht (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 9. Oktober 1991, 88/13/0121, und vom 27. Mai 2003, 2001/14/0121).

Das Vorbringen des Beschwerdeführers zur Beibehaltung seines Hauptwohnsitzes in Y infolge seiner schwierigen familiären Situation wird in der Beschwerde dahingehend zusammengefasst, dass er nach dem (plötzlichen) Tod seiner Ehefrau im Jahr 1995 zur Erziehung seiner vier (in den Jahren 1995, 1990, 1988 und 1986 geborenen) Kinder auf die Unterstützung seiner Familie (Eltern bzw. Schwägerin) angewiesen gewesen sei. Zur Bewahrung dieses familiären Umfeldes sei ihm (als Witwer mit vier minderjährigen Kindern) die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner nichtselbständigen Tätigkeit nicht zumutbar gewesen (familiäre Geborgenheit sei durch bezahlte Haushaltshilfen nicht zu ersetzen).

Wenn die belangte Behörde zur Ablehnung der Anerkennung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung auf "eine jahrelange Übergangszeit" verweist, ist darauf hinzuweisen, dass die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen ist. Die Betreuung und Erziehung der in den Streitjahren rd. 5 bis 15 Jahre alten Kinder unter Mithilfe der familiären Bezugspersonen am Ort des Hauptwohnsitzes wird auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Damit lagen aber gewichtige, in der privaten Lebensführung gelegene Gründe vor, die eine Unzumutbarkeit der

Wohnsitzverlegung in den Streitjahren begründeten. Eine von der belangten Behörde auch angesprochene Möglichkeit zur Obsorge in Form einer (bloßen) Haushaltshilfe am Beschäftigungsort des Beschwerdeführers ändert daran nichts. Hat damit die belangte Behörde bereits insoweit die Rechtslage verkannt, war auf das weitere Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach auch "vier gewichtige Anknüpfungen zu Betrieben in Y" die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung bewirkt hätten, nicht mehr einzugehen."

Bedeutung für den konkreten Fall:

Im berufungsgegenständlichen Fall hat der Berufungswerber seinen Hauptwohnsitz nach der Trennung von seiner Ehefrau in Wohnort, Gasse HNr11 im Monatxy 2005 begründet. Seinen Dienst im Bundesland Landesdienst trat er im Folgemonat an. Laut Dienstvertrag war dieser auf drei Jahre befristet und sein Dienort Wohnort.

Die minderjährigen Kinder waren im Berufszeitraum 8-9 und 4-5 Jahre alt. Für diese Kinder hat der Berufungswerber das gemeinsame Obsorgerecht mit seiner Exgattin und es steht außer Streit, dass der Berufungswerber an seinem Hauptwohnsitz in Wohnort seinen Verpflichtungen der Betreuung tatsächlich und kontinuierlich nachgekommen ist. Er ist damit seinen Obliegenheiten aus der gemeinsamen Obsorge als Vater zur Gewährleistung eines familiären Umfeldes für die Kinder und Aufrechterhaltung eines intensiven persönlichen Kontaktes laufend nachgekommen.

Sohin war Herr Titel. CC aus privaten Gründen eine Verlegung des Wohnsitzes nach Stadt22 - wie oben in den zitierten VwGH-Erkenntnissen ausgeführt - nicht zumutbar, da gewichtige in der privaten Lebensführung verankerte Gründe im Berufszeitraum vorlagen, die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründeten.

2) Befristete Dienstverhältnisse, die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bewirken können:

2a) Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 03.03.1992, 88/14/0081 zu einer befristeten Tätigkeit ausgeführt:

„ Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1972 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden. Weiters dürfen gemäß Abs. 2 der Gesetzesstelle bei der Ermittlung der

Einkünfte Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Wenn dem Arbeitnehmer unvermeidbare Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muß, ein Umzug nicht möglich ist und ihm eine tägliche Rückkehr zur Familienwohnung nicht zugemutet werden kann, werden die dadurch bedingten Mehraufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sein, soweit der Arbeitgeber keinen Ersatz dafür leistet. Bei ledigen Arbeitnehmern mit eigenem Hausstand können "für eine gewisse Übergangszeit" Fahrtkosten, Mehrverpflegungskosten und Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am neuen Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden. Dies jedenfalls bei bloß vorübergehender auswärtiger Beschäftigung, nicht aber bei mangelnder Umzugsbereitschaft (Hofstätter-Reichel Kommentar zu § 16 Abs. 1 EStG 1972 allgemein, Tz. 7, Haushaltsführung, Kosten doppelter-, Seite 23 und 24, sowie die darin zitierte Judikatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Aufwendungen, die sich dadurch ergeben, daß ein Steuerpflichtiger seinen Familienwohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung von seinem Arbeitsplatz beibehält, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn sich die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz zu verlegen, nicht aus Umständen ergibt, die lediglich in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen liegen (hg. Erkenntnis vom 26. April 1989, 86/14/0030, und die darin zitierte Judikatur). Die Frage, ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Familienwohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden (hg. Erkenntnis vom 22. April 1986, 84/14/0198). Die langjährige Beibehaltung eines Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz begründet jedenfalls die Vermutung, daß der Wohnsitz aus privaten Gründen beibehalten werde. Fahrtkosten eines alleinstehenden Arbeitnehmers zum Besuch seiner Eltern sind grundsätzlich keine Werbungskosten, sondern der privaten Lebensführung zuzurechnen. Aufwendungen für Heimfahrten wird man allerdings auch bei alleinstehenden Arbeitnehmern mit einer Wohnung im Heimatort Rechnung tragen müssen, weil diesen zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich, in ihrer Wohnung nach dem Rechten zu sehen (hg. Erkenntnis vom 22. September 1987, 87/14/0066).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist zunächst zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer die Verlegung seines Wohnsitzes nach X zumutbar gewesen ist.

Für die Zulassung zur Fachprüfung für Steuerberater ist, abgesehen von Anrechnungszeiten, eine mindestens vierjährige Tätigkeit als Berufsanwärter in einer Wirtschaftstreuhänderkanzlei erforderlich (§ 10 Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung). Der Beschwerdeführer hat zur Erfüllung der vierjährigen Praxis eine Stelle als Revisionsassistent in X angenommen. Die

Auskunft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, es seien Ausbildungsplätze für Wirtschaftstreuhänder vorhanden gewesen, enthält keine Aussage darüber, ob auch in der Nähe seines Wohnsitzes ein solcher Ausbildungsplatz frei und für den Beschwerdeführer geeignet gewesen wäre.

In X hat der Beschwerdeführer einen Mietvertrag über ein Untermietzimmer abgeschlossen (nach Angaben des Beschwerdeführers eine Zimmer mit ca. 16 m²). Die vereinbarte Dauer dieses Mietvertrages ist den Verwaltungsakten nicht zu entnehmen. Wenn der Beschwerdeführer meint, er habe im Hinblick auf die halbjährlich stattfindenden Prüfungen keine längeren Mietverträge abschließen könne, übersieht er, daß er jedenfalls vier Jahre eine Unterkunft in X benötigt hat und daher ohne weiteres einen längerfristigen Vertrag abschließen hätte können. Auch hat die belangte Behörde keineswegs die Problematik eines Wechsels des Arbeitsplatzes während der Prüfungsphase unbeachtet gelassen, sondern nur gemeint, daß schon von Beginn der Berufsausübung in X an versucht hätte werden müssen, eine auf Dauer geeignete Wohnung zu finden. Dies hat der Beschwerdeführer jedoch offenbar im Hinblick auf sein Berufsziel, nach bestandener Prüfung an seinem Familienwohnsitz in N eine selbständige Tätigkeit auszuüben, unterlassen.

Gegen eine sofortige, dem Beschwerdeführer zumutbare Wohnsitzverlegung spricht indes die wenn auch für zunächst vier Jahre geplante, aber doch nur vorübergehende Berufsausübung außerhalb seines bisherigen Wohnsitzes und die beabsichtigte ständige Berufsausübung nach Beendigung seiner Ausbildungszeit am Ort seines Familienwohnsitzes.

Bei einer nur vorübergehenden, im Zusammenhang mit einem Berufsabschluß stehenden Tätigkeit erscheint, anders als bei einer auf unbestimmte Dauer erfolgten Versetzung, die Beibehaltung des Familienwohnsitzes dann auch in einer Dauer von vier Jahren vertretbar, wenn der Beschwerdeführer beabsichtigt, den Beruf anschließend am Familienwohnsitz auszuüben und entsprechende Vorbereitungen für die Zeit nach dem Berufsabschluß bereits getroffen werden. Der Beschwerdeführer war Anteilseigentümer einer Liegenschaft, die nach seinen Angaben nach entsprechendem Aus- und Umbau in sein Alleineigentum übertragen werden sollte.

Daß dieser Zeitraum aus Gründen, die der Beschwerdeführer meint, nicht vertreten zu müssen, sich unvorhergesehen um ein weiteres Jahr verlängert hat, ändert im Grunde nichts daran, daß sich der Beschwerdeführer im Hinblick auf den bloß vorübergehenden Charakter zunächst nur eine bescheidene Unterkunft angemietet hat und nicht, allenfalls unter Auflassung seines bisherigen Wohnsitzes, übersiedelte. Auch die Abgabenbehörde hat im übrigen vier Jahre Werbungskosten anerkannt und es erst kurz vor Ablauf der nach

erfolgreicher Prüfung beendeten Tätigkeit in X als zumutbar angesehen, daß der Beschwerdeführer nun endgültig übersiedle.

Die belangte Behörde ist somit nicht im Recht, wenn sie die vorgebrachten Gründe des Beschwerdeführers in Richtung auf seine nur vorübergehende Tätigkeit in X als nicht ausreichend angesehen hat, um die Unzumutbarkeit einer Verlegung seines Hauptwohnsitzes nach X darzutun. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig."

2b) Ebenfalls zur Befristung einer Tätigkeit außerhalb des Wohnortes führt der VwGH im Erkenntnis vom 24.11.2011, 2008/15/0296 aus:

„ der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2010, 2007/13/0095).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. 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 Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. September 2007, 2006/14/0038).

Die Wohnsitzverlegung ist auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen unzumutbar, wenn der Verbleib am Tätigkeitsort nur von (nach den Umständen gemessen) kurzer Dauer sein wird, weil das Beschäftigungsverhältnis zeitlich befristet und nach den Umständen des Einzelfalles von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (vgl. zu einem auf vier

bzw. fünf Jahren angelegten Ausbildungsverhältnis das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. September 1993, 93/14/0081).

Der Beschwerdeführer hat auf die Befristung seiner auswärtigen Tätigkeit hingewiesen und schon im Verwaltungsverfahren eine Reihe von Umständen ins Treffen geführt, die dafür sprachen, dass er nach Ende des mit zwei Jahren veranschlagten Projektes tatsächlich wieder an seinen ständigen Wohnort zurückkehren werde (neben dem Studium an der BOKU vor allem die Art der Beschäftigung, die auf die Abfassung einer Dissertation ausgerichtet war). In der Beschwerde ergänzt er dieses Vorbringen mit Ausführungen zu seiner erheblichen Körperbehinderung, die zum einen eine Bezugsperson erforderlich mache, welche er seinerzeit in Person seiner Schwester gehabt habe, und zum anderen mit Hinweisen auf die in Wien vorhandenen besseren Chancen zur Berufseingliederung im Bereich der öffentlichen Verwaltung. Tatsächlich sei der Beschwerdeführer nach zweimonatiger Verlängerung des Arbeitsvertrages mit der TU Graz seit Mai 2008 nunmehr in Wien bei einem näher bezeichneten Amt tätig.

Die belangte Behörde hat der Befristung des Arbeitsverhältnisses im Beschwerdefall keine Bedeutung beigemessen, weil der Beschwerdeführer die bisherige "Familienwohnung" Ende 2006 tatsächlich aufgegeben habe. Sie hat es aber unterlassen, sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers auseinanderzusetzen, wonach sich die Verhältnisse durch den Auszug der Schwester aus der gemeinsamen Wohnung wesentlich geändert hätten. Dass diese Umstände dem privaten Bereich des Beschwerdeführers zuzurechnen sind, trifft wohl zu, ändert nach dem Gesagten aber nichts daran, dass auch derartige Umstände bei Prüfung der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu berücksichtigen sind. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt erkannt hat, kann sich die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes in den Bereich des Berufsortes nämlich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 2007, 2006/14/0038). Insofern hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.

Soweit sich der angefochtene Bescheid darauf stützt, es liege nahe, dass die Wohnsitzverlegung des Beschwerdeführers ohnedies bereits Anfang Jänner 2006 erfolgt sei, erweist sich diese Feststellung, die sich nur auf die Größe der Wohnung am Beschäftigungsort von rund 57 m² stützt und der vom Beschwerdeführer damit begegnet wird, dass eine billigere Wohngelegenheit am Beschäftigungsort nach der Lage der Dinge gar nicht zu bekommen gewesen wäre, nicht als Ergebnis schlüssiger Beweiswürdigung.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Diese Ausführungen treffen im konkreten Fall zu. Herr Titel. CC bekam von seinem Dienstgeber einen auf drei (3!) Jahre befristeten Dienstvertrag, der erst im 2.Quartal 2008 in einen unbefristeten Dienstvertrag umgewandelt wurde. Damit hatte der Berufungswerber wie in den oben zitierten Erkenntnissen des VwGH lediglich eine befristete Dienststelle inne, die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründeten.

Im Erkenntnis VwGH 2008/15/0296 vom 24.11.2011 werden auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen aufgrund der Befristung seines Dienstverhältnisses Kosten der doppelten Haushaltsführung für einen längeren Zeitraum anerkannt.

In den Berufungsjahren 2006 und 2007 stehen daher folgende Werbungskosten zu:

Doppelte Haushaltsführung - Miete:

Der Berufungswerber kann die nachgewiesenen Kosten (Miete) für die Wohnung am Ort der Dienstzuteilung als Werbungskosten geltend machen und werden diese im nachgewiesenen Umfang anerkannt.

Familienheimfahrten:

Aus der Judikatur ist abzuleiten, dass Herrn Titel. CC zumindest zwei Heimfahrten pro Monat für die Wochenenden, an denen er seine Kinder laut Obsorgevereinbarung betreute, zustehen. Dies wird nach den vorgelegten Unterlagen (Obsorgevereinbarung – Anzahl der Tage der Dienstzuteilung) geschätzt, da nicht exakt bekanntgegeben wurde, an welchen Wochenenden oder Ferien bzw. in welchem Umfang die Fahrten bzw außerplanmäßige Heimfahrten zur Betreuung stattfanden. Die Anzahl der steuerlich zu berücksichtigenden Heimfahrten beträgt somit 26 in jedem Jahr.

Der Berufungswerber erhielt von seinem Dienstgeber im Rahmen der Dienstzuteilungen diverse Reisegebühren und Zuteilungsgebühren ausbezahlt.

Die Zuteilungsgebühren wurden steuerfrei ausbezahlt. Diese gliedern sich nach den vorgelegten Abrechnungen in steuerfrei ausbezahlte Tagesgebühren sowie steuerfrei ausbezahlte Fahrtkosten.

Das GESETZAB enthält folgende Regelungen bezüglich einer Dienstzuteilung:

§ 117 Zuteilungsgebühr:

(1) Bedienstete erhalten nach der Dienstzuteilung in einen anderen Dienstort auf die Dauer der Dienstzuteilung eine Zuteilungsgebühr.

(2) Die Zuteilungsgebühr besteht aus

1. den Kosten für die Benützung von Massenbeförderungsmitteln in der niedrigsten Wagenklasse für die Strecke von dem der Wohnung nächstgelegenen Bahnhof zum Dienstort und zurück, mangels solcher aus der Hälfte des Kilometergeldes, höchstens aber 37,5 % der Nächtigungsgebühr und
 2. für die ersten zwei Monate nach dem Dienstantritt der Bediensteten im neuen Dienstort 100 % der Tagesgebühr und ab dem dritten Monat 75 % der Tagesgebühr.
- (3) Liegt die neue Dienststelle weniger als 20 Kilometer von der Wohnung der Bediensteten entfernt, gebührt keine Zuteilungsgebühr.

§ 118 Allgemeine Bestimmungen für die Zuteilungsgebühr:

- (1) Die Zuteilungsgebühr gebührt für jene Tage, an denen die Bediensteten Dienst leisten.
- (2) Bei einer Dienstreise vom Zuteilungsort aus haben die Bediensteten Anspruch auf die damit verbundene Reisezulage. Die Tagesgebühr gebührt nur insoweit, als sie das Ausmaß der in der Zuteilungsgebühr enthaltenen Tagesgebühr (§ 117 Abs. 2 Z. 2) übersteigt.
- (3) Der Anspruch auf die Kosten nach § 117 Abs. 2 Z. 1 entfällt, wenn den Bediensteten von Amts wegen unentgeltlich eine Unterkunft zur Verfügung gestellt wird.

Herr Titel. CC erhielt laut den von ihm vorgelegten Unterlagen - quartelsweise Informationen des Dienstgebers zu Zuteilungsgebühren – Dienstzuteilungsgebühren gesplittet in Tagesgebühren und Fahrtkosten ausbezahlt.

Die Zuteilungsgebühren betreffen immer die Zuteilung nach Stadt22.

Die Auszahlung erfolgte immer im nachhinein.

Da bei den nichtselbständigen Einkünften nach dem Zufluss- Abflussprinzip die Gegenüberstellung der Einnahmen mit den Werbungskosten im gleichen Jahr erfolgt, sind die in den Jahren 2006 und 2007 ausbezahlten Beträge den geltend gemachten Kosten gegenüberzustellen.

Die Gegenüberstellung der steuerfrei ausbezahlten Zuteilungsgebühren mit den geltend gemachten Werbungskosten hat in der Weise zu erfolgen, dass Fahrtkosten, die im Rahmen der Zuteilung für die Fahrt vom Wohnort zum Ort der Dienstzuteilung ausbezahlt wurden mit den anzuerkennenden Fahrtkosten für Familienheimfahrten zu verrechnen sind. Die vom Dienstgeber ausbezahlten Fahrtkosten stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit den Fahrten zwischen Wohnort und Ort der Dienstzuteilung, sodass ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Es sind daher vom Dienstgeber steuerfrei ausbezahlte Fahrtkosten,

die für Fahrten zwischen Wohnort und Ort der Dienstzuteilung betreffen mit den geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten gegenzurechnen. Die ausbezahlten Tagesgebühren sind hingegen nicht zu verrechnen vgl. UFS RV/0546-I/06 vom 04.09.2007, sowie UFS RV/0785-I/08 vom 20.05.2011.

	Anerkannte Fahrtkosten	Fahrtkostenvergütungen	Differenz
2006	220 km x 0,376 € x 26 Wochenenden = 2,150,72	1.391,90 €	758,82 €
2007	220 km x 0,376 € x 26 Wochenenden = 2,150,72	1.494,00 €	656,72 €

Die maximal gemäß § 20 Abs 1 lit e iVm § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG für die Jahre 2006 und 2007 zustehenden Beträge für Familienheimfahrten sind:

2006: 2.664,00

2007: 2.664,00 : 2 = 1.332,00

2007: 2.931,00 : 2 = 1.465,50

2007: Summe: 2.797,50

Diese Summen werden nicht überschritten, womit € 758,82 sowie € 656,72 als Fahrtkosten anzusetzen sind.

	Miete laut vorgelegten Belegen
2006	1.545,00 €
2007	1.726,00 €

Die genaue Berechnung der Geamtbeträge der anzuerkennenden Fahrtkosten und Mietkosten ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen. In Summe stehen dem Berufungswerber folgende Werbungskosten zu:

	2006	2007
Fahrtkosten	758,82 €	656,72 €
Miete	<u>1.545,00 €</u>	<u>1.726,00 €</u>
Gesamt	2.303,82 €	2.382,72 €

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 29. Oktober 2013