



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch die Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KG, vom 13. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz - Stadt vom 21. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

In der am 13. März 2008 beim Finanzamt (elektronisch) eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 begehrte die Berufungswerberin (Bw.) unter anderem die steuerliche Berücksichtigung von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten in der Höhe von € 8.521,19 als Werbungskosten.

In dem nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid (2007) vom 21. Juli 2008 berücksichtigte das Finanzamt die begehrten Aufwendungen nicht. In der Begründung wurde ausgeführt, die sich aus der Wahl des Wohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort ergebenden Kosten könnten nicht als Werbungskosten gemäß § 16 Einkommensteuergesetz (EStG) abgesetzt werden, wenn die Wahl des Wohnsitzes aus persönlichen Gründen erfolge und daher zur privaten Lebensführung gehöre. Kosten für Familienheimfahrten und für die doppelte Haushaltsführung seien nur bei Vorliegen einer beruflichen Veranlassung als Werbungskosten anzuerkennen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 13. August 2008. Die Bw., vertreten durch die Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KG, brachte vor, eine berufliche Veranlassung für den Doppelwohnsitz sei insofern gegeben, als eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung der Steuerpflichtigen vorliege. Die Bw. habe im Jahr 2004 an der Fachhochschule in Wien mit dem Diplomstudiengang Kommunikationswissenschaft begonnen. Da in Graz keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit bestanden habe, sei in Wien ein zweiter Wohnsitz begründet worden. Die Bw. besitze in Graz eine Eigentumswohnung, es sei daher von vornherein mit Gewissheit eine befristete auswärtige Tätigkeit und eine Rückkehr an den bisherigen Hauptwohnsitz beabsichtigt gewesen. Die Bw. habe im Juni 2008 diverse Bewerbungsgespräche für eine Anstellung in der Steiermark geführt. Als Nachweis hierfür werde eine Bescheinigung der AA vom 12. August 2008 vorgelegt. Darin werde ein Vorstellungsgespräch der Bw. im Frühjahr 2008 bestätigt und auch zum Ausdruck gebracht, dass die vakante Stelle nicht wie geplant im Herbst 2008 besetzt werde.

In der Berufung wurde weiters vorgebracht, die Pflegebedürftigkeit der Mutter der Bw. spreche auch für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Graz. Diese benötige wegen ihrer Schwerhörigkeit und einer altersbedingten Osteoporose eine intensive Betreuung durch die Tochter. Als einzig verbleibende Angehörige kümmere sich die Bw. um ihre Mutter. Sie erledige mit ihr wichtige Behördengänge, die die Mutter aufgrund ihrer Schwerhörigkeit nicht alleine bewältigen könne. Die Knochenkrankheit verbiete es der Mutter schwer zu heben; die Bw. müsse daher sämtliche Einkäufe, sonstige Erledigungen und andere Aufgaben in der Wohnung der Pflegebedürftigen übernehmen. Aufgrund des fortgeschrittenen Alters der Mutter und aufgrund ihres Gesundheitszustandes könne dieser nicht zugemutet werden, den Wohnort nach Wien zu verlegen. Die absehbare Rückkehr an den bisherigen Wohnsitz, die einzige Ausbildungsmöglichkeit in Wien und die Pflegebedürftigkeit der Mutter würden gewichtige Gründe für die Beibehaltung des Doppelwohnsitzes darstellen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 19. März 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Bw. sei – mit einer kurzen Unterbrechung - seit Mai 2001 in Wien berufstätig. Sie lebe in Graz in keiner Partnerschaft, ihre Mutter sei nicht pflegebedürftig. Es liege somit kein Grund für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Graz vor. Werde der Wohnsitz aus rein privaten Gründen außerhalb der üblichen Entfernung vom Dienstort beibehalten, sei eine Anerkennung der damit im Zusammenhang stehenden Kosten als Werbungskosten nicht möglich.

Mit Eingabe vom 20. April 2009 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Neben den in der Berufungsschrift gemachten Vorbringen wendet die Bw. ein, die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes sei aus der

Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen; ohne Belang sei, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen sei. Im konkreten Fall sei die Verlegung auf jeden Fall unzumutbar gewesen, da die Bw. kurz vor dem Abschluss ihres Studiums gestanden sei. Darüber hinaus sei die Pflegebedürftigkeit ihrer Mutter ein wichtiger Grund für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Graz gewesen. Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei unzumutbar gewesen, da die Tätigkeit in Wien einem Berufsabschluss gedient habe.

Mit Schreiben vom 26. Februar 2010 teilte die Bw. in Beantwortung eines Vorhalts mit, ihre Mutter habe sich in den letzten Jahren aufgrund ihrer Schwerhörigkeit ein Hörgerät angeschafft. Darüber hinaus müsse diese zur Behandlung von Osteoporose ein Medikament einnehmen. Pflegegeld werde für die Mutter keines bezogen. Die Bw. habe nie in 10aa Wien, BB gewohnt.

Mit Schreiben vom 12. März 2010 wurde der Befundbericht des Dr. CC, Arzt für Allgemeinmedizin, vom 1. März 2010 vorgelegt. Darin wird bestätigt, dass die Mutter der Bw. an Osteoporose leide und eine Therapie im Dezember 2004 eingeleitet worden sei.

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

Aufgrund des Verwaltungsverfahrens und der darin durchgeführten Ermittlungen steht folgender Sachverhalt fest:

Die Bw. ist nach Auskunft des Zentralen Melderegisters seit 25. Jänner 2000 in Adresse mit Hauptwohnsitz gemeldet. Bei dieser Wohnung handelt es sich um eine so genannte Eigentumswohnung. Darüber war sie laut Auskunft des Zentralen Melderegisters in der Zeit vom 4. Februar 2002 bis 25. Jänner 2007 in 10aa Wien, BB mit Nebenwohnsitz gemeldet. Aufgrund des Mietvertrages vom 3. Oktober 2001 steht fest, dass das Mietverhältnis am 15. Oktober 2001 begonnen hat und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden ist. Das diesbezügliche Mietobjekt wurde am 16. Mai 2003 an die Hausverwaltung zurückgegeben.

In der Zeit vom 25. Jänner 2007 bis zum 2. Oktober 2007 war die Bw. in 10bb Wien, DD mit Nebenwohnsitz gemeldet. Diese Wohnung wurde vom nunmehrigen Gatten der Bw. mit Mietvertrag vom 25. September 2003 angemietet. Das mit 1. Oktober 2003 begonnene Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. In diesen (unbefristeten) Mietvertrag ist die Bw. mit Februar 2007 eingetreten. Das Mietobjekt verfügte über zwei Zimmer, eine Küche, einen Baderaum, einen Vorraum, ein Klosett und ein Kellerabteil (Nutzfläche 55 m<sup>2</sup>).

Seit 2. Oktober 2007 ist die Bw. in 10aa Wien, EE, mit Nebenwohnsitz gemeldet. Aus dem diesbezüglichen Mietvertrag geht hervor, dass die Bw. an dieser Adresse über ein Mietobjekt

mit einer Nutzfläche von ca. 65,88 m<sup>2</sup> verfügt. Das diesbezügliche Mietverhältnis begann am 1. Oktober 2007 und wurde auf eine Dauer von fünf Jahren abgeschlossen.

Aufgrund der übermittelten Lohnzettel und der vorliegenden Arbeitsverträge steht fest, dass die Bw. seit 22. März 2004 durchgehend und ausschließlich in Wien nichtselbstständig erwerbstätig ist. In der Zeit vom 22. März 2004 bis zum 30. November 2006 war die Bw. bei der FF. beschäftigt. Dieser Beschäftigung lag ein unbefristetes Dienstverhältnis zugrunde. Dienort war Wien. Mit dem am 30. Oktober 2006 zwischen der GG und der Bw. abgeschlossenen Dienstvertrag wurde ein befristetes Dienstverhältnis von (vorerst) drei Monaten vereinbart, bei Fortsetzung über die Dauer der Befristung hinaus, ein solches auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Bei diesem Unternehmen war die Bw. in der Zeit vom 1. Dezember 2006 bis 31. Oktober 2007 beschäftigt. Dienort war ebenfalls Wien. Seit 6. Oktober 2008 ist die Bw. bei der HH beschäftigt. Dieser Beschäftigung liegt laut Arbeitsvertrag vom 4. September 2008 ebenfalls ein unbefristetes Arbeitsverhältnis zugrunde (Arbeitsort Wien).

In der Zeit von 2004 bis 2008 hat die Bw. den berufsbegleitenden FH-Diplomstudiengang Kommunikationswirtschaft (der Wirtschaftskammer Wien) absolviert. Am 25. Juli 2009 hat die Bw. Herrn II geheiratet. Laut Auskunft aus dem Zentralen Melderegister ist der Ehemann der Bw. in 3aaa mit Hauptwohnsitz und in 11aa Wien mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 20 Abs. 1 Ziffer 1 EStG bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 2 EStG Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Kosten der Haushaltsführung stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Mehraufwendungen dann als Werbungskosten absetzbar, wenn sie dem Arbeitnehmer durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort erwachsen.

Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus

Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann auch eine auf Dauer angelegte Haushaltsführung gerechtfertigt sein. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Haushalt können für eine gewisse Übergangszeit Fahrtkosten und Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt werden. Die Verwaltungspraxis geht bei unverheirateten Arbeitnehmern von einem Zeitraum von sechs Monaten aus. Wenn es allerdings bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist, können Fahrtkosten und Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nicht zu Werbungskosten führen (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Familienwohnsitz ist nach der Rechtsprechung jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen ist es der Hauptwohnsitz. Mietet ein alleinstehender Arbeitnehmer für die Dauer einer auswärtigen Berufsausübung nicht nur ein möbliertes Zimmer, sondern gleich eine Wohnung, kommt es allerdings bereits zu einer Verlegung des Wohnsitzes an den neuen Tätigkeitsort, auch wenn er die beibehaltene Wohnung im Heimatort noch als seinen Hauptwohnsitz betrachtet (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119).

Die Bw. hat im Jahr 2001 in Wien die Wohnung in der BB gemietet. Im verfahrensgegenständlichen Jahr wurde eine Wohnung mit einer Nutzfläche von 55 m<sup>2</sup> und in weiterer Folge eine Wohnung (zwei Zimmer, Einbauküche, Bad, WC und Abstellraum) mit einer Nutzfläche von 65,88 m<sup>2</sup> angemietet. Die Bw. war weder im Jahr 2004 (Aufnahme der beruflichen Tätigkeit in Wien), noch im verfahrensgegenständlichen Jahr verheiratet, noch hat diese in Graz mit einem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhalten. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, dass die in Wien gemieteten Wohnungen den Wohnbedürfnissen der Bw. weniger entsprochen hätten als die im Eigentum der Bw. stehende Wohnung in Graz. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es somit zu einer Verlegung des (Familien) Wohnsitzes nach Wien gekommen. Bei Verlegung des Wohnsitzes führen die geltend gemachten Kosten nicht zu Werbungskosten (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Selbst wenn es durch die Wohnsitzbegründung und Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit in Wien zu keiner Verlegung des (Familien) Wohnsitzes gekommen sein sollte und dieser aufgrund der persönlichen Beziehungen (z.B. Mutter, Freunde) der Bw. weiterhin in Graz gelegen sein sollte, konnte nichts für die Bw. gewonnen werden.

Im verfahrensgegenständlichen Fall war entscheidend, ob es der Bw. unzumutbar gewesen wäre, die Wohnung in Graz aufzugeben. Bei der vorübergehenden doppelten Haushaltsführung kann die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien) Wohnsitzes zumutbar ist, nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198).

Der Rechtsprechung des VwGH zufolge ist eine doppelte Haushaltsführung beispielsweise als beruflich veranlasst anzusehen, wenn ein Dienstverhältnis nur zur Erlangung der für die Berufsbefugnis erforderlichen Praxiszeiten eingegangen wurde und Vorbereitungen für die anschließende Berufsausübung am Wohnort bereits nachvollziehbar sind (VwGH 3.3.1992, 88/14/0081).

Die Bw. hat am 22. März 2004 – und somit vor Beginn ihres Studiums im Wintersemester 2004/05 – ihre berufliche Tätigkeit in Wien aufgenommen. Dieses Dienstverhältnis wurde unbefristet eingegangen; die Bw. hatte keinen Anspruch auf eine bestimmte Verwendung im Betrieb. Ebenso lag der Beschäftigung bei der GG ein unbefristetes Arbeitsverhältnis zugrunde. Objektiv betrachtet handelt es sich dabei um unbefristete Arbeitsverhältnisse. Der Umstand, dass seitens der Bw. der Wunsch bestanden haben mag, wieder in Graz zu arbeiten, kann unbefristet eingegangene Arbeitsverhältnisse nicht in befristete umwandeln. Die im Jahr 2007 auf unbestimmte Zeit bzw. auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossenen Mietverträge sprechen eindeutig dagegen, dass die auswärtige Tätigkeit von vornherein mit dem Abschluss des Studiums (Sommersemester 2008) beschränkt war. Stütze findet die Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch in dem Umstand, dass die Bw. kurz nach Abschluss ihres Studiums in Wien ein unbefristetes Arbeitsverhältnis eingegangen ist. Seitens der Bw. wurden keine Vorbereitungen für eine Berufsausübung in Graz getroffen und die Wohnverhältnisse in Wien geben keine Anhaltspunkte für die Absicht, nur für die Zeit des Studiums in Wien zu wohnen. Ganz im Gegenteil, die Beschäftigungs- und Wohnverhältnisse sprechen für die Zeit nach Beendigung des Studiums vielmehr für eine Beibehaltung des Wohnsitzes in Wien.

Die im abgeschlossenen Studium, dass erst ein halbes Jahr nach der Aufnahme der Beschäftigung in Wien begonnen worden ist, erlangten Fähigkeiten und Kenntnisse mögen sich bei den Tätigkeiten bei der FF und bei der GG durchaus als günstig erwiesen haben. Ebenso mögen die dort gewonnenen praktischen Erfahrungen eine erwünschte Ergänzung ihrer theoretischen Kenntnisse gewesen sein. Es steht jedoch fest, dass die bei den genannten Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten weder ein Teil der Ausbildung noch der Fortbildung der Bw. zur Erlangung einer Berufsbefugnis waren. Der Umstand, dass das von der Bw. abgeschlossene Studium als berufsbegleitendes und als Vollzeitstudium angeboten worden ist,

und die Studienpläne zeigen, dass die Aufnahme der Beschäftigung keine Voraussetzung für den Beginn und den Abschluss des Studiums war. Der verfahrensgegenständliche Fall war daher nicht mit dem Fall vergleichbar, der dem Erkenntnis des VwGH vom 3.3.1992, 88/14/0081 zugrunde lag.

Nicht anders als bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Personen können auch „besondere Pflegenotwendigkeiten“ von Eltern eine Wohnsitzverlegung für Alleinstehende unzumutbar machen. Die Bw. hat die Unzumutbarkeit der Verlegung des (Familien) Wohnsitzes auch mit dem Gesundheitszustand ihrer Mutter begründet. Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des (Familien) Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Die Vorbringen der Bw., aufgrund der Erkrankung ihrer Mutter sei eine Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar gewesen, wurden durch keine ärztlichen Atteste belegt. Lediglich aus dem am 1. März 2010 ausgestellten Befundbericht lässt sich eine Osteoporoseerkrankung der Mutter ableiten. Den Angaben der Bw. zufolge wird von der Mutter das Medikament „JJ“ eingenommen. Dieses Medikament soll der Produktbeschreibung zufolge den Verlust der Knochensubstanz verhindern, die Knochendichte erhalten bzw. erhöhen und bei verminderter Knochendichte das Risiko von Knochenbrüchen verhindern. Die Tatsache, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung beinahe ein Drittel aller Frauen nach dem Klimakterium an dieser Knochenkrankheit leidet, und keine Hinweise für einen schweren Krankheitsverlauf vorliegen, spricht ebenso gegen eine besondere Pflegenotwendigkeit wie der Umstand, dass die Mutter im verfahrensgegenständlichen Jahr (und auch nicht in den Jahren 2006 oder 2008) kein Pflegegeld bezogen hat. Mit der Notwendigkeit der Verwendung eines Hörgeräts vermochte ebenso wenig eine besondere Pflegenotwendigkeit begründet werden wie mit der bloßen Behauptung, die Bw. müsse sämtliche Einkäufe, sonstige Erledigungen und andere Aufgaben in der Wohnung der Mutter übernehmen. Mit den Vorbringen der Bw. konnte auch keine Gefahr für eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes der Mutter im Falle einer Wohnsitzverlegung nach Wien dargelegt werden. Gegen eine besondere Pflegenotwendigkeit spricht auch der Umstand, dass die Bw. – wie sie selbst vorbringt – die einzige Angehörige der Mutter ist. Es steht daher fest, dass die Mutter während der beschäftigungs- und studienbedingten Abwesenheit ihrer Tochter sich selbst versorgen musste. Bei der etwaig erforderlichen Unterstützung der Mutter (67 Jahre alt) durch die Bw. handelt es sich daher nicht um eine Pflegebedürftigkeit im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Das Erledigen von Einkäufen oder Behördengängen führt nicht zu einer Unzumutbarkeit der Verlegung des (Familien) Wohnsitzes an den Beschäftigungsort.

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen wäre eine Verlegung des (Familien) Wohnsitzes an den Ort ihrer Beschäftigung zumutbar gewesen. Die durch die Beibehaltung des Wohnsitzes in Graz verursachten (Mehr) Kosten fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG. Die geltend gemachten Aufwendungen waren daher nicht als Werbungskosten absetzbar. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob die Bw. mit ihrem nunmehrigen Ehegatten vor der Eheschließung, insbesondere vor der offiziellen Wohnsitzbegründung in 10bb Wien, DD (im Hinblick auf den Umstand, seit 2004 in Wien gearbeitet und studiert, jedoch nach Angaben der Bw. nie in der BB gewohnt zu haben) in einer eheähnlichen Gemeinschaft einen Haushalt unterhalten hat.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. April 2010