



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/0629-W/12,
miterledigt RV/0630-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Wn., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 und 2010 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Veranlagung für die Einkommensteuer 2009 beantragte der Bw. Werbungskosten aus dem Titel "Doppelte Haushaltsführung", da er seinen Hauptwohnsitz in S. habe, wo auch seine berufstätige Ehegattin lebe, der Dienort sich hingegen in W. befinde. Anerkannt wurden im Zuge der Veranlagung Aufwendungen für Miete, Autofahrten S. -W. bzw. retour und Bahnfahrten S. -W. und retour sowie die Aufwendungen für eine ÖBB-Card. Nicht anerkannt wurden unter dem Titel "Sonstige Wohnkosten" geltend gemachte Aufwendungen (darunter Aufwendungen für eine Hausapotheke sowie die Erstausrüstung an Reinigungsmitteln und Toilettartikeln) sowie die Aufwendungen für Druckerpatronen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 18.3.2011 fristgerecht berufen und folgendes vorgebracht: Abzugsfähig seien Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort auch im Umfang erforderlicher Einrichtungsgegenstände. Die

Erstausrüstung der Hausapotheke sowie mit Toilettartikeln betreffe die Einrichtung der Wohnung mit Gegenständen des täglichen Gebrauchs, die als Kosten der doppelten Haushaltsführung abzugsfähig seien. Seine Tätigkeit als Bereichsleiter bringe es mit sich, dass er Unterlagen auch zu Hause bearbeite und ausdrücke.

Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden war und die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung zur Gänze nicht anerkannt worden waren, stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 12.2.2012 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz. Der Bw. verwies darauf, dass sich der Familienwohnsitz im Jahr 2009 in S. in der seiner Gattin als Eigentümerin gehörenden Wohnung befunden habe. Im März 2009 habe er die derzeit ausgeübte unselbständige Tätigkeit in W. angetreten, die Verlegung des Familienwohnsitzes nach W. sei nicht zumutbar gewesen. Im Gegensatz zur Auffassung des Finanzamtes sei das Dienstverhältnis nicht auf Dauer angelegt, sondern zunächst als Karenzvertretung befristet und zwar bis Mitte 2010 gewesen. Tatsächlich habe er erst Ende März 2010, Anfang April 2010 davon ausgehen können, dass die Befristung wegfallen werde. Als Nachweis für dieses Vorbringen wurde der Arbeitsvertrag vorgelegt, in dem unter § 2 "Dauer" ausdrücklich festgehalten worden sei, dass das Dienstverhältnis zunächst befristet bis 31.5.2009 abgeschlossen werde. Daran anschließend werde das Dienstverhältnis bis zur Beendigung der Mutterschaftskarenz einer Kollegin, die voraussichtlich Mitte 2010 enden werde, befristet. Der Arbeitsvertrag wurde am 30.1.2009 abgeschlossen. Die Einkünfte der Gattin seien nicht von untergeordneter Bedeutung gewesen, da sie mehr als € 2.200,00 im Jahr bezogen habe, und zwar aus ihrer Tätigkeit im Zuge des Gerichtsjahres nach Abschluss des Jusstudiums und weiteren Einkünften aus der Tätigkeit für eine Unternehmensberatung. Insgesamt sei das zu versteuernde Einkommen bei € 8.534,30 und damit weit über der Grenze von € 2.200,00 gelegen. Da sich sowohl seine als auch die Familienangehörigen der Gattin in S. aufhielten und es sich bei der Wohnung um eine Eigentumswohnung handle, bestehe auch kein Zweifel daran, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in S. befinde. Der Gattin war aufgrund ihrer Ausbildung während des Gerichtsjahres die Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar. Infolge des durch eine allfällige Übersiedlung nach W. notwendigen Verkaufs der Eigentumswohnung sowie der erforderlichen Jobsuche der Ehegattin wäre auch die in der Rechtsprechung anerkannte Zwei-Jahres-Frist maßgeblich, innerhalb der die Verlegung des Wohnsitzes nach W. nicht zumutbar gewesen wäre.

Auch im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wurden u.a. die geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht anerkannt. Weiters wurden die Fortbildungskosten i. H. von € 5.736.- sowie Aufwendungen für diverse Geschäftsessen als nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung nicht anerkannt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 12.2.2012, in der der Bw. bezüglich doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten folgendes vorbrachte:

Im März 2009 habe er die auch derzeit ausgeübte unselbständige berufliche Tätigkeit in W. angetreten. Sowohl im Jahr 2009 als auch im Jahr 2010 (zumindest bis Juli) sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen und damit der Familienwohnsitz in der seiner Gattin gehörenden Eigentumswohnung in S. gelegen. Im Juli 2010 hätten sowohl er als auch die Gattin ihren Hauptwohnsitz in W. begründet, daher sei ab Juli 2010 der gemeinsame Familienwohnsitz in W., bis zu diesem Zeitpunkt allerdings in S. gelegen. Der Bw. verweist darauf, dass die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen sei (VwGH 20.6.2007, 2005/15/0079). Für das Jahr 2010 liege zumindest bis Juli die Voraussetzung für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung vor. Mit Ende März, Anfang April 2010 sei ihm bekannt gewesen, dass aus dem befristeten und damit unsicheren ein unbefristetes, auf Dauer angelegtes Dienstverhältnis werde. Die Judikatur gehe für Ehepaare von einem Zeitraum von zwei Jahren aus, innerhalb dessen die Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar sei. In seinem Fall müsste diese Frist von zwei Jahren, frühestens ab dem Zeitpunkt der Kenntnis bezüglich eines unbefristeten Dienstverhältnisses zu laufen beginnen. Der Bw. verweist weiters auf die Lohnsteuerrichtlinien, Rz. 345, wobei eine wirtschaftlich begründete Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes dann vorliege, wenn aus dem Verkaufserlös der Wohnung am Familienwohnsitz die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort nicht möglich wäre. Weder er noch seine Ehegattin müssten in Kauf nehmen, dass die Aufgabe des bisherigen Familienwohnsitzes im Veranlagungsjahr 2010 mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen für das Familieneinkommen verbunden wäre. Das ein solcher aus einem vorschnellen Verkauf entstehen könne, liege auf der Hand, ebenso dass für die Suche nach geeigneten Käufern oder Mietern ein Zeitraum von drei Monaten nicht unangemessen lang sei. Weiters sei anzumerken, dass die Ehegattin im Jahr 2010 steuerpflichtige Bezüge aus unselbständiger Arbeit in Höhe von € 5.391,55 bezogen habe. Die Grenze von € 2.200,00 aus aktiver Erwerbstätigkeit der Gattin und die Frage der wirtschaftlichen Bedeutung in Relation zu seinem Einkommen im Veranlagungsjahr 2010, seien zwei unterschiedliche Kriterien, die nicht kumulativ anzuwenden seien (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Unter dem Titel "Familienheimfahrten" werden Kosten in Höhe von € 6.872,30 für Fahrten zwischen dem 24.1.2010 und dem 12.12.2010 inklusive der Kosten für die "ÖBB-Card" in Höhe von € 499,50 geltend gemacht.

Bezüglich Umzugs- und Einrichtungskosten sowie doppelte Haushaltsführung wurde dem Finanzamt vom Bw. vor der Veranlagung folgende Tabelle vorgelegt:

Umzugs-Einrichtungskosten doppelte			
IKEA Möbel 22.2.2010	1.272,87	1	€ 1.272,87
Baumax 17.2.2010	5,67	1	€ 5,67
OBI 1.2.2010	46,11	1	€ 46,11
Umzugsfirma	1.080	1	€ 1.080,00
Lampen 6.3.2010 Kika	68	1	€ 68,00
M. Miete	360,04	2	€ 720,08
M. Rechnung	108	1	€ 108,00
TLG	117	1	€ 117,00
Elektrozubehör Media Markt 23.3.2010	43,45	1	€ 43,45
OBI Wandfarbe 12.3.	46,31	1	€ 46,31
Hornbach 18.3. Garten	41,3	1	€ 41,30
OBI Werkzeuge 2.3.	12,96	1	€ 12,96
Lampen 13.3. Lutz	96,93	1	€ 96,93
Baumax 7.4. Gartenzubehör	83,93	1	€ 83,93
Baumax 7.4. Elektrokleinteile	63,31	1	€ 63,31
Haushaltsversicherung W.	134,56	1	€ 134,56
IKEA, Kleinmöbel, 3.5.	52,68	1	€ 52,68
Baumax, Farben, 15.5.	14,85	1	€ 14,85
Media Markt, 21.5.2010, Elektrokleinteile	119,99	1	€ 119,99
Kare, 22.5., Kleinmöbel	12,9	1	€ 12,90
IKEA Kleinmöbel 10.9.2010	14,05	1	€ 14,05
IKEA, Kleinmöbel, 21.6.2010	44,41	1	€ 44,41
Bauhaus, Garten, 22.5.2010	108,18	1	€ 108,18
Bauhaus, Garten, 15.5.2010	54,85	1	€ 54,85
Bauhaus, Material, 22.5.2010	3,88	1	€ 3,88
Interio, Kleinmöbel, 21.6.2010	47	1	€ 47,00
Lampe, Leuchten Fr., Juli 2010	665	1	€ 665,00
TGA, 15.3.2010	166,14	1	€ 166,14
Küche, 11.3.2010	137,15	1	€ 13.715,00
Ofenhaus, Juni 2010	2.623	1	€ 2.623,00
			€ 21.582,41
Wohnung P.gasse, W.			
Kaufkosten	28.7000	0,5	€ 143.500,00
Grunderwerbsteuer	10.045	0,5	€ 5.022,50
Eintragungsgebühr	2.870	0,5	€ 1.435,00
Notar	950	0,5	€ 475,00
AFA 1,5% der Anschaffungs-kosten	2.256,49	1	€ 2.256,49
Summe doppelte Haushaltsführung			€ 23.838,90

In Zusammenhang mit den Anschaffungskosten für die Wohnung in W. wurde die Rechnung der Firma Sü. vom 1.2.2010 (Leistungszeitraum 29.1.2010) vorgelegt, mit der dem Bw. und seiner Gattin die Anschaffungskosten für die Eigentumswohnung in Rechnung gestellt wurden.

Weiters machte der Bw. im Zusammenhang mit Verlegung des Hauptwohnsitzes nach W. , Umzugsfahrten mit dem eigenen PKW von S. nach W. und retour in Höhe von € 1.588,86 geltend und zwar laut folgender Tabelle:

Umzugsfahrt mit dem eigenen PKW Auto-	Preis	Km (einfache Strecke)	Summe

fahrten (S. – W. oder retour)			
9.7.2010	0,42	291	€ 122,22
24.7.2010	0,42	291	€ 122,22
31.7.2010	0,42	291	€ 122,22
17.8.2010	0,42	291	€ 122,22
27.8.2010	0,42	291	€ 122,22
4.9.2010	0,42	291	€ 122,22
14.9.2010	0,42	291	€ 122,22
16.10.2010	0,42	291	€ 122,22
6.11.2010	0,42	291	€ 122,22
12.11.2010	0,42	291	€ 122,22
27.11.2010	0,42	291	€ 122,22
18.12.2010	0,42	291	€ 122,22
24.12.2010	0,42	291	€ 122,22
			€ 1.588,86

Mit Vorhalt vom 4.9.2012 des Unabhängigen Finanzsenates wurde dem Bw. dessen Rechtsauffassung mitgeteilt, nämlich dass Befristungen eines Dienstverhältnisses die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Ort der Beschäftigung rechtfertigen können. Der Bw. wurde weiters darauf hingewiesen, dass die Kosten für Familienheimfahrten in den Jahren 2009 und 2010 mit € 3.372,00 begrenzt waren. Hinsichtlich des geltend gemachten Aufwandes für Druckerpatronen wurde dem Bw. mitgeteilt, dass der von ihm beantragte Privatanteil von 50% und somit die berufliche Veranlassung mit 50% des Aufwandes in Höhe von € 71,59 anzuerkennen sein werde. Hinsichtlich des Jahres 2010 wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass die Seminaraufwendungen für die Gattin nicht als Werbungskosten abzugsfähig sein werden. Gleiches gelte für die geltend gemachten Kosten für Geschäftsessen. Sollte die Abzugsfähigkeit für Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten auch im Jahr 2010 vorliegen, wären jedoch nur die Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung und des persönlichen Haushaltsbedarfs abzugsfähig, nicht jedoch die Aufwendungen im Zusammenhang mit Anschaffung der Eigentumswohnung in W. . Eine Nachholung von Übersiedlungsgut von Juli bis Dezember 2012 mit insgesamt 13 Fahrten erscheine dem UFS unwahrscheinlich häufig und lang bemessen. Weiters wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass auch im Jahr 2010 die Aufwendungen für Familienheimfahrten mit dem höchsten Pendlerpauschale in Höhe von € 3.372,00 begrenzt seien und überdies zu aliquotieren seien, wenn die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung nicht das ganze Jahr über vorlägen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 17.9.2012 legte der Bw. eine Bestätigung des Arbeitgebers über das arbeitsrechtliche Ende des Arbeitsverhältnisses jener Kollegin vor, als deren Karenzvertretung er eingestellt worden war. Demnach sei sein Arbeitsverhältnis mit Wirkung 8.5.2010 in ein unbefristetes Arbeitsverhältnis übergegangen. Wörtlich heißt es: "Da Ihr

Arbeitsverhältnis ursprünglich auf die Dauer der Elternkarenz von Frau H. befristet war und Frau H. mit Ende Karenz ausgetreten ist, ist Ihr Arbeitsvertrag unbefristet verlängert worden."

Als Ende des Dienstverhältnisses sei der 8.5.2010 angegeben, sodass frühestens ab diesem Zeitpunkt sein Arbeitsverhältnis als unbefristet zu betrachten sei. Hinsichtlich der Höhe der mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzten Familienheimfahrten wurden keine Einwendungen erhoben. Hinsichtlich der geltend gemachten Wohnungskosten räumte der Bw. zwar ein, dass er für den Zeitraum bis zum Umzug in die Eigentumswohnung natürlich nur die bezahlte Miete geltend machen könne. Für den Zeitraum danach bis zur Errichtung des gemeinsamen Wohnsitzes in W. durch Zuzug der Gattin im Juli 2012 seien jedoch die tatsächlich angefallenen Kosten bis zur Höhe einer marktüblichen Bruttomiete für eine 55m²-Wohnung zu berücksichtigen. In W. seien dafür in etwa € 500,00 bis 600,00 pro Monat zu veranschlagen. Beim Einzug in die Eigentumswohnung habe er natürlich rudimentär für eine Einrichtung sorgen müssen, z.B. eben die angeführte Küche, weil seine Gattin ja noch in S. gewohnt habe und er kaum alle dortigen Möbel bereits im März nach W. habe transferieren können. Tatsächlich habe er im ersten Monat keine Küchengeräte und keinen Kühlschrank und teilweise noch keine Lampen gehabt. Zweckentsprechend sei sicherlich im Sinne von bewohnbar und einem normalen Standard entsprechend auszulegen. Dieser Wohnstandard sei durch die Anschaffungen hergestellt worden. Grundsätzlich sei ja die erstmalige Anschaffung einer zweckentsprechenden Einrichtung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung absetzbar. Diese erstmalige Anschaffung sei beim Umzug in die Eigentumswohnung vorgelegen. Er beantrage daher die Anerkennung dieser Aufwendungen, zumindest bis zur Errichtung des Hauptwohnsitzes. Der Bw. führte weiters aus, dass die Wohnung in S. ab 1.7.2010 vermietet worden sei und legte eine Kopie des Mietvertrages bei. Mit den Mieterinnen sei vereinbart worden, dass einige der Einrichtungsgegenstände im Kellerabteil bzw. im Gemeinschaftskeller der Wohnanlage verblieben. Diese seien nach und nach mit dem PKW nach W. transportiert worden, was leider insgesamt bis Dezember 2010 gedauert habe.

Die Vorhaltsbeantwortung wurde der Amtspartei zur Kenntnis gebracht, die wie folgt dazu Stellung nahm:

Im Wirtschaftsleben sei es üblich vorerst ein befristetes Dienstverhältnis zu vereinbaren, das im Regelfall später in ein unbefristetes Dienstverhältnis umgewandelt werde. Dadurch, dass kein neuer Arbeitsvertrag abgeschlossen worden war, sei beiden Seiten von Anfang an klar gewesen, dass der pro forma befristete Dienstvertrag automatisch auf unbefristet verlängert werde. Die Voraussetzungen für die Anerkennung der gesamten beantragten Kosten sei deshalb nicht gegeben gewesen.

Diese Rechtsauffassung der Abgabenbehörde erster Instanz wurde dem Bw. nicht neuerlich zur Kenntnis gebracht, da sie von der schon bisher im Berufungsverfahren vertretenen und dem Bw. bekannten Rechtsauffassung, nämlich die Ausgaben für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten zur Gänze nicht als Werbungskosten anzuerkennen, nicht abweicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Kosten für Arbeitsmaterial

Nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind grundsätzlich auch Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten.

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen aber grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind. Ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich beruflich verwendet wird ein Wirtschaftsgut nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 11 zu § 20 EStG 1988 dann, wenn es zu mindestens 90% beruflich verwendet wird. Entsprechend einer Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Februar 1983, 82/14/0135, dürfte auch eine 80%ige berufliche Nutzung ausreichen (vgl. dazu auch Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 163 "Haushaltsgeräte" zu § 20 EStG 1988).

Aufwendungen in Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind auch dann abzugsfähig, wenn keine ausschließlich oder nahezu ausschließlich berufliche Verwendung erfolgt. Bei gemischt genutzter beruflicher und privater Nutzung sind diese in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (z.B. Ausgaben für Computer, Computerzubehör, Internet und Telefon).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Auf-

wendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 28.10.1998, 93/14/0195). Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Aufgrund der Tätigkeit des Bw. als Bereichsleiter erscheint es glaubhaft, dass er fallweise auch außerhalb der Büroräumlichkeiten arbeitet und damit im Zusammenhang Dokumente auch zu Hause ausgedruckt werden. Erfahrungsgemäß werden Drucker auch für private Zwecke genutzt. Insbesondere, wenn sie sich im Privatbereich befinden. Der Bw. gab in der Berufung den Privatanteil der Nutzung des Druckers mit 50% an und beantragte die Berücksichtigung von zumindest 50% des Aufwandes, somit in Höhe von € 71,59, die im Hinblick auf die berufliche Veranlassung der Nutzung des Druckers im Jahr 2009 anzuerkennen sind.

2. Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten sind grundsätzlich gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung.

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

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist dabei aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. (vergleiche VwGH vom 21.6.2007, 2005/15/0079). Dem Bw. ist daher insoweit Recht zu geben, als für die Jahre 2009 und 2010 jeweils gesondert zu prüfen ist, ob und in welchem Umfang die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung und die Abzugsfähigkeit von Familienheimfahrten vorliegen.

Familienwohnsitz ist dabei jener Ort, an dem ein Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet. Nach dieser von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Definition ist im gegenständlichen Fall als Familienwohnsitz jene Wohnung in S. zu betrachten, in der der Bw. mit seiner Gattin einen gemeinsamen Hausstand unterhält. Unzweifelhaft ist dem Bw. die tägliche Heimfahrt vom Beschäftigungsort in W. zum

Familienwohnsitz in S. auf Grund der Entfernung nicht zumutbar. Die Ursache für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes muss in weiterer Folge jedoch aus Umständen mit erheblichem objektivem Gewicht resultieren. Zu solchen Umständen zählt etwa eine nachhaltige ins Gewicht fallende Erwerbstätigkeit des Ehegatten am Familienwohnsitz (vgl. VwGH vom 20.4.2004, 2003/13/0154). In diesem Erkenntnis sprach der VwGH auch aus, dass nicht eine starre Einkommensgrenze, etwa die in den Lohnsteuer-richtlinien veröffentlichte Grenze von € 2.200,00 maßgeblich ist, sondern das Gewicht des nachhaltigen Beitrags des Partners am Ort des Familienwohnsitz zum Familieneinkommen, wobei hier ein Zehntel als Grenzwert gesehen werden kann. Auch die zeitliche Befristung einer Tätigkeit (vgl. VwGH vom 31.3.1987, 86/14/0165 bezüglich eines Monteurs) kann eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort begründen. Hinsichtlich des Jahres 2009 bedeuten diese Grundsätze daher folgendes:

Lt. vorgelegtem Arbeitsvertrag war die Tätigkeit des Bw. zunächst bis 31.5.2009, sodann bis zum Ablauf der Karenz ("Mitte 2010") der Kollegin befristet. Es wurde weiters vereinbart, dass danach ein unbefristetes Dienstverhältnis vereinbart werden **könne**. Diese Bestimmungen des Arbeitsvertrages rechtfertigen jedenfalls die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung im Jahr 2009 ohne dass noch weiter geprüft werden müsste, ob die Ehegattin am Familienwohnsitz Einkünfte von nicht untergeordneter Bedeutung bezog.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes kommt es im konkreten Fall nicht darauf an, was im Wirtschaftsleben allgemein üblich ist, sondern sind die Umstände des Einzelfalles maßgeblich. Warum die Vereinbarung, das Arbeitsverhältnis bis zum Ende der Karenz der Kollegin zu befristen nur pro forma" gewesen sein soll, ist nicht verständlich, zumal mit dem Bw. vereinbart worden war, dass sein Arbeitsverhältnis in ein unbefristetes abgeändert werden **könne**. Würde die Sachverhaltsannahme des Finanzamtes stimmen, müsste dem Arbeitgeber und dem Bw. im Zeitpunkt des Abschlusses des befristeten Dienstverhältnisses bekannt gewesen sein, dass die Kollegin mit Ende der Karenz aus dem Betrieb ausscheiden werde. Dazu wurden vom Finanzamt keine Feststellungen getroffen.

Abzugsfähig ist nach ständiger Rechtsprechung nur der unvermeidbare Mehraufwand, der dem Steuerpflichtigen dadurch entsteht, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (vgl. etwa VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0241). Daher sind etwa die Kosten für eine zweckentsprechende Zweitwohnung und den gewöhnlichen Haushaltsbedarf abzugsfähig.

Nicht abzugsfähig sind jedoch Aufwendungen für Dekorationsartikel, da diese nach objektiven Kriterien nicht zum gewöhnlichen Haushaltsbedarf gehören (UFS vom 4.11.2011, RV/0196-F/08). Die vom Bw. ausdrücklich als "Dekoration" bezeichneten Ausgaben i.H. von € 47,10 sind daher nicht abzugsfähig.

Wenn der Bw. selbst in der Berufung vom 18.3.2011 unter Hinweis auf diverse Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates darauf verweist, dass der gewöhnliche Haushaltsbedarf als Werbungskosten abzugsfähig sei, so ist ihm darin im Hinblick auch auf die Geltendmachung von Kosten für eine Kaffeemaschine grundsätzlich zuzustimmen. Die Kaffeemaschine, in der vorgelegten Rechnung bezeichnet als "DeLonghi, Modell ESAM 5500" ist mit einem Preis von € 600.- jedoch objektiv gesehen nicht mehr dem "gewöhnlichen Haushaltsbedarf" zuzurechnen. Als solcher ist im Sinne der zitierten Rechtsprechung nur der Aufwand für eine gängige Filterkaffeemaschine oder allenfalls auch eine der heute weit verbreiteten Kapsel- oder Tabs-Kaffeemaschinen zu berücksichtigen. Wie allgemein bekannt und auch von der Referentin durch Internetrecherchen festgestellt (etwa www.mediamarkt.at, www.eduscho.at) kann für die Anschaffung solcher Maschinen jedoch mit € 200.- das Auslangen gefunden werden. Auf persönliche Vorlieben hinsichtlich Design, Zubereitung, Geschmack usw. ist bei Prüfung der Frage welcher Aufwand steuerlich zu berücksichtigen ist, nicht abzustellen.

Für die doppelte Haushaltsführung sind daher abzugsfähig: die monatliche Miete, die Kosten für die Vergebührung des Mietvertrages, die sonstigen Wohnkosten inklusive der Kosten für eine Hausapotheke sowie die Erstausrüstung an Reinigungsmitteln und Toilettartikeln in Höhe von € 1.150,25, nicht jedoch die Aufwendungen für Dekoration i. H. von € 47,10 (Kofler in taxlex 2008). Die Kosten für die Anschaffung einer Kaffeemaschine werden mit € 200.- berücksichtigt.

Die anzuerkennenden Kosten für doppelte Haushaltsführung belaufen sich daher für das Jahr 2009 auf insges. € 4.430,06.

Familienheimfahrten sind gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.a EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt. Dieses betrug im Jahr 2009 € 3.372,00. Das Arbeitsverhältnis begann mit 2.3.2009, auch die Mietzahlungen an die Firma M. setzten mit 1.3.2009 ein. Da der abzugsfähige Jahresbetrag zu aliquotieren ist (Jakom, EStG 1988, 5. Aufl 1012 § 16, S. 715), stehen daher die Aufwendungen für Familienheimfahrten ab März und somit i.H. von € 2.810.- zu.

Insgesamt sind an Werbungskosten für das Jahr 2009 daher € 7.311,65 anzuerkennen.

Hinsichtlich des Veranlagungszeitraumes **2010** ist folgendes auszuführen:

Das Dienstverhältnis jener Kollegin des Bw., als deren Karenzvertretung er eingestellt worden war, endete mit 8.5.2010. Dennoch ist davon auszugehen, dass dem Bw. schon vor diesem Zeitpunkt bekannt war, dass sein befristetes Dienstverhältnis in ein unbefristetes umgewandelt werden würde. In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird vom Bw. der Zeitraum Ende März bis Anfang April 2010 genannt, ab dem ihm bekannt gewesen

sei, dass aus dem befristeten und damit unsicheren ein unbefristetes, auf Dauer angelegtes Dienstverhältnis werden würde. In diesem Zusammenhang ist jedoch von Bedeutung, dass die Eigentumswohnung in W., in der im Juli 2010 der Familienwohnsitz begründet wurde, bereits im Februar 2010 gekauft wurde, also noch bevor der Bw. nach seinen Angaben wusste, dass das befristete in ein unbefristetes Dienstverhältnis umgewandelt werden würde. Er hätte daher die Wohnung, wenn man den Angaben des Bw. hinsichtlich des Zeitpunktes der Kenntnis davon, dass das Dienstverhältnis in ein unbefristetes umgewandelt werden würde, folgt, die Wohnung unabhängig davon gekauft, ob das Dienstverhältnis befristet geblieben wäre oder in ein unbefristetes umgewandelt worden wäre. Viel eher wahrscheinlich ist jedoch, dass der Bw. schon zu einem früheren Zeitpunkt, nämlich unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Kauf einer Eigentumswohnung einer gewissen Vorlaufzeit bedarf (Suche, Finanzierung...) somit zumindest ab dem Jahr 2010 damit rechnen konnte, dass W. weiterhin sein Beschäftigungsort bleiben würde.

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort kann daher zumindest ab Jänner 2010 nicht mehr mit einer weiterhin bestehenden Befristung begründet werden.

Der Bw. bringt aber weiters vor, dass die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort auch darin gesehen werden könne, dass die Gattin des Bw. am Ort des Familienwohnsitzes eine nachhaltige ins Gewicht fallende Erwerbstätigkeit ausübe. Es ist hier im Gegensatz zur Auffassung des Bw. und wie bereits ausgeführt, nicht von einer starren € 2.200,00-Grenze auszugehen, sondern ist auf das Gewicht der Einkünfte der Gattin im Verhältnis zu den Einkünften des Bw. abzustellen, wobei hier ein Zehntel als Grenzwert gesehen werden kann (vgl. Kofler in Tax Lex 2008 unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH). Da die Einkommensgrenze von € 2.200,00 keine starre Grenze ist, kann aus der Tatsache, dass die Ehegattin € 5.391,55 im Jahr 2010 erzielt hat nicht gefolgert werden, dass deshalb eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bestünde. Die steuerpflichtigen Bezüge des Bw. beliefen sich im Jahr 2010 auf € 59.049,90, sodass nicht von ins Gewicht fallenden Einkünften der Gattin (im Sinne der Rechtsprechung) im Verhältnis zu jenen des Bw. auszugehen ist.

Der Bw. bringt vor, dass dennoch vorübergehend die Kosten der doppelten Haushaltsführung abzugsfähig seien, wobei sich die angemessenen Frist nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes am Beschäftigungsort orientiere, nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu bemessen sei (VwGH vom 22.4.1986, Zl. 84/14/0198) und bis zu zwei Jahren dauern könne. Auch ein drohender Vermögensnachteil aus der raschen Veräußerung der bisher als Familienwohnsitz dienenden Wohnung könne vorübergehende Werbungskosten rechtfertigen.

Dazu ist jedoch auszuführen, dass der Bw. bereits über eine Unterkunft am Beschäftigungsort verfügte und der Kauf der Wohnung als privat veranlasst zu sehen ist. Aus dem Akteninhalt geht nicht hervor, dass die bisherige Unterkunft nicht bis zur Verlegung des Familienwohnsitzes im Juli 2010 weiter genützt hätte werden können. Es sind daher sämtliche mit dem Kauf der Wohnung in Zusammenhang stehende Aufwendungen, also etwa auch daraus resultierende Vermögensnachteile privat veranlasst und nicht als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. auch das Erkenntnis des VwGH vom 23.5.2000, Zl. 95/14/0096 hinsichtlich eines schädlichen Wohnungswechsels).

Hinsichtlich der geltend gemachten Umzugskosten für privat durchgeführten Fahrten zwischen Juli und Dezember 2010 von S. nach W. zur sukzessiven Nachholung von Übersiedlungsgut ist folgendes auszuführen:

Ausgehend von der allgemeinen Definition des Werbungskostenbegriffes in § 16 Abs. 1 EStG 1988 ergibt sich die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten aus der beruflichen Veranlassung. Umzugskosten sind daher nur dann Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Beruflich veranlasst ist der Umzug insbesondere dann, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber an einen anderen Dienstort versetzt wird, der Arbeitnehmer zum Bezug einer Dienstwohnung verpflichtet ist oder wenn der Arbeitnehmer eine Anstellung außerhalb seines bisherigen Wohnsitzes annimmt (Doralt, EStG 4, § 16 Tz 220). Im gegenständlichen Fall liegt keine der genannten Voraussetzungen vor. Insbesondere ist nochmals darauf zu verweisen, dass der Bw. bereits über eine Unterkunft am Beschäftigungsort verfügte und der Umzug in die Eigentumswohnung als privat veranlasst zu beurteilen ist.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 13. November 2012