



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 21. Juli 2005, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. Juni 2005, betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat in seiner Einkommensteuererklärung für 2003 insgesamt Ausgaben und Aufwendungen in Höhe von 9.642,52 Euro als Werbungskosten zum Abzug beantragt.

Diesem Antrag hat das Finanzamt mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid nur teilweise Folge gegeben.

Gegen diesen Bescheid hat der Berufungswerber durch seinen bevollmächtigten Vertreter rechtzeitig Berufung erhoben. Im Schriftsatz vom 21. Juli 2005 wird ausgeführt:

*„1) Kosten der doppelten Haushaltsführung*

*Im Zuge der Einkommensteuererklärung 2003 wurden von unserem Mandanten EUR 4.399,07 an Werbungskosten im Rahmen seiner Haushaltsführung in Wien geltend gemacht. Im*

*Einkommensteuerbescheid 2003 wird die Nichtanerkennung dieser Werbungskosten wie folgt begründet:*

*"Da Ihr überwiegender Aufenthalt in Wien ist, zählt der Wohnungsaufwand in Wien zu den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung. (Aus den vorgelegten Unterlagen ist nicht erkennbar, dass Ihnen in Graz überhaupt eine eigene Wohnung zur Verfügung steht Hausbesitzer ist der Vater - keine Werbungskosten lt. Kontoauszügen)."*

*Zu diesen geltend gemachten und im Einkommensteuerbescheid 2003 nicht anerkannten Kosten der doppelten Haushaltsführung ist wie folgt festzuhalten:*

*Der überwiegende Aufenthalt unseres Mandanten ist, wie in der Bescheidbegründung angeführt, tatsächlich in Wien. Dieser Umstand begründet aber in keiner Weise, dass Kosten doppelter Haushaltsführung nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung darstellen sollen. Vielmehr ist es typischerweise so, dass der überwiegende Aufenthalt eines Steuerpflichtigen, der aufgrund der Entfernung des Beschäftigungsortes zum (ursprünglichen) Wohnsitz nicht täglich an den letztgenannten Ort zurückkehren kann, der Beschäftigungsort ist.*

*Entgegen der oben zitierten Bescheidbegründung steht unserem Mandanten in Graz eine Wohnung in der Form einer Dienstwohnung zur Verfügung. Diese Wohnung bildet auch den Hauptwohnsitz unseres Mandanten. Wir legen dazu in der Anlage I den zwischen unserem Mandanten und Herrn ... abgeschlossenen Dienstvertrag vor. Weiters legen wir zusätzlich zu den bereits übermittelten Kontoauszügen in der Anlage 2 weitere Kontoauszüge vor, aus denen die in Zusammenhang mit der Dienstwohnung anfallenden weiteren Kosten (Strom, Telefon, Rundfunkgebühren) unseres Mandanten hervorgehen.*

*Allgemein können entsprechend den Lohnsteuerrichtlinien 2002 ("LStR") Kosten der doppelten Haushaltsführung Werbungskosten darstellen, sofern es dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist, seinen Wohnsitz in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit zu verlegen. Sowohl die LStR (Rz 341) als auch der VwGH (stellvertretend für viele: Erkenntnis vom 29.01.1998, 96/15/0171) sprechen aus, dass die Unzumutbarkeit ihre Ursache sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben kann. Da unser Mandant, wie den an das Finanzamt übermittelten Lohnzetteln zu entnehmen ist, sowohl in Wien als auch in Graz erwerbstätig ist und an beiden Orten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, ist es ihm nicht zumutbar, einen dieser Wohnsitze aufzugeben.*

*Die Voraussetzungen unter denen die soeben zitierten LStR eine doppelte Haushaltsführung anerkennen, sind im gegenständlichen Falle erfüllt. Unser Mandant hat im Nahebereich seiner beiden Beschäftigungsorte (Wien und Graz) jeweils einen Wohnsitz. Während der (Haupt-)*

*Wohnsitz in Graz den Mittelpunkt der Lebensinteressen unseres Mandanten darstellt, von dem aus auch der nichtselbständigen Arbeit in Graz nachgekommen wird, ist der weitere Wohnsitz in Wien erforderlich, um die in Wien gelegene Arbeitsstätte zu erreichen. Für unseren Mandanten ist es aufgrund der Entfernung Wien-Graz unzumutbar, vom Beschäftigungsort täglich an den (Haupt-)Wohnsitz zurückzukehren. Ebenso ist es unserem Mandanten nicht zuzumuten, seiner Erwerbstätigkeit in Graz nachzukommen und jeweils von dort aus täglich nach Wien zurückzukehren.*

*Der Umstand, dass die unserem Mandanten erwachsenden Kosten der doppelten Haushaltsführung im gegenständlichen Falle als Werbungskosten absetzbar sind, ergibt sich alleine aus dem Umstand, dass es aufgrund einer weiteren Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, seinen Wohnsitz zu verlegen.*

*Die außerdem in den LStR enthaltenen Ausführungen (z.B. Rz 343 - 347) betreffen ausschließlich jene Fälle, in welchen ein (Familien-)Wohnsitz außerhalb des Beschäftigungsortes beibehalten werden soll und sind somit im konkret vorliegenden Fall nicht anwendbar. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ergibt sich im Falle unseres Mandanten bereits alleine aus dem Vorliegen einer weiteren Erwerbstätigkeit.*

*Die LStR liefern in der Rz 348 eine eindeutige Grundlage dafür, dass im Falle anderer (weiterer) Beschäftigungsorte die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen können und besagen weiters, dass auch Kosten mehrfacher Haushaltsführung Werbungskosten darstellen können, sofern mehrere (nicht bloß zwei) Beschäftigungsorte gegeben sind.*

*"Ist der Steuerpflichtige regelmäßig an zwei oder mehreren Arbeitsstellen tätig und liegen nicht die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor, so ist der Familienwohnsitz innerhalb eines angemessenen Zeitraums in den Nahebereich einer dieser Beschäftigungsorte zu verlegen. Hinsichtlich des (der) anderen Beschäftigungsorte(s) können sodann die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen. " (LStR Rz 348)*

*Neben den Kosten der doppelten Haushaltsführung für die Wohnung in ... Wien, ... (EUR 2.955,48) sind unserem Mandanten weitere Kosten für doppelte Haushaltsführung betreffend des Zimmers in ... Wien, ... (EUR 1.443,59) erwachsen.*

*Die letztgenannte Wohnmöglichkeit wurde von unserem Mandanten organisiert, um an Tagen von besonders großer zeitlicher Belastung dennoch eine zumindest annähernd ausreichende Schlafenszeit zu erreichen. Wie den diesem Schreiben in der Anlage 3 beigefügten Zeitkarten und Zeiterfassungskarten für Nebentätigkeiten zu entnehmen ist, hat unser Mandant tageweise bis um 24.00 Uhr Dienst verrichtet und seinen Dienst am darauf folgenden Tage*

wieder um 07.00 Uhr angetreten. Auf den beiliegenden Zeitkarten und Zeiterfassungskarten für Nebentätigkeiten sind darüber hinaus die an der Dienststelle des Bundesministeriums für Landesverteidigung ("BMLV") verrichteten Tätigkeiten während der Ableistung der Waffenübungen ("Wü") sowie die Arbeitszeit für nicht einzuarbeitende Nebentätigkeiten nicht enthalten und wären daher zusätzlich zu den Aufzeichnungen auf Zeitkarten und Zeiterfassungskarten für Nebentätigkeiten zu berücksichtigen. Ebenso war es unserem Mandanten nur durch die Verfügbarkeit dieser dienstortnahen Schlafstelle möglich, nach dem Dienstunfall vom 20.01.2003 (offener Knochenbruch) bereits zwei Tage nach dem Unfall wieder Dienst an der Dienststelle im BMLV zu verrichten.

Hinsichtlich der im Zuge der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Kosten für die (zusätzliche) Haushaltsführung in Wien liegen aufgrund obiger Begründung daher Werbungskosten gem. § 16 EStG vor.

## *2) Kosten für beruflich veranlasste Fahrten*

Im Zuge der Einkommensteuererklärung 2003 wurden von unserem Mandanten EUR 4.399,48 an Kosten für beruflich veranlasste Fahrten als Werbungskosten geltend gemacht. Im Einkommensteuerbescheid 2003 wird die Nichtanerkennung dieser Werbungskosten wie folgt begründet:

*"Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Wien - Graz - Wien) sind mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten."*

Entgegen der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2003 hat unser Mandant jedoch keine Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltend gemacht, sondern Kosten für beruflich veranlasste Fahrten zwischen den Arbeitsstätten in Graz und Wien angesetzt. Hätte unser Mandant die Fahrten von Wien nach Graz und retour nicht unternommen, wäre ihm die Erfüllung seiner Dienstverhältnisse in Wien bzw. Graz nicht möglich gewesen und die entsprechenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht erzielt worden. Die entstandenen Kosten sind daher durch die Einkunftserzielung veranlasst, sie erweisen sich als für die berufliche Tätigkeit notwendig.

Unbestritten stellen Fahrtkosten zwischen zwei (oder mehreren) Beschäftigungsorten Werbungskosten dar (vgl. LStR 294 sowie dortiger Verweis auf das Erkenntnis des VwGH 09.11.1994, 92/13/0281). In letztgenanntem Erkenntnis bestätigte der VwGH, dass Fahrten eines Abgabepflichtigen von einer zur anderen seiner Dienststellen einen Aufwand darstellen, der ihm zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erwächst. Hätte unser Mandant an seinem Beschäftigungsort (Wien) keine

*Wohnmöglichkeit unterhalten und tatsächlich die ihm nicht zumutbare (tägliche) Rückkehr an seinen (weiteren) Beschäftigungsort auf sich genommen, so wären unstreitbar Werbungskosten in der Form von Fahrtkosten für die Strecke Wien - Graz vorgelegen. Allein dieser Umstand rechtfertigt daher den Ansatz von entsprechenden Werbungskosten. Der Umstand, dass unser Mandant zwei Wohnsitze unterhält, die ihm die unzumutbare (tägliche) Rückkehr erspart, kann nicht dazu führen, dass die Fahrtkosten sodann keine Werbungskosten mehr darstellen.*

*Wie Sie den übermittelten Fahrtaufzeichnungen unseres Mandanten entnehmen können, wurden Fahrten nach Graz, die der Erwerbstätigkeit zuzuordnen sind, als "Fahrt zur Arbeit" gekennzeichnet und zum Teil sogar mit Anmerkungen über die dort konkret durchgeführten Tätigkeiten (z.B. Befundablage) versehen. Fahrtkosten, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind ("Familienheimfahrten", Fahrten zum Besuch der Eltern, Fahrten, um in Graz bestehende gesellschaftliche Kontakte zu pflegen), bei der Berechnung der Höhe der Werbungskosten bereits ausgeschieden.*

*Hervorgehoben sei in diesem Zusammenhang auch das Erkenntnis des VwGH (28. September 2004, 2001/14/0178), dem folgender, vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde lag:*

*Die Beschwerdeführerin bezog in den streitgegenständlichen Jahren sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Da die Beschwerdeführerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Schweiz bezog und die weiteren Einkünfte in Österreich erwirtschaftet wurden, machte die Beschwerdeführerin Fahrtkosten (Kosten für Fahrten von der Schweiz nach Österreich) als Werbungskosten geltend. Sowohl am Beschäftigungsort als auch am (ursprünglichen) Wohnsitzort unterhielt die Beschwerdeführerin einen Wohnsitz.*

*Auch wenn die Finanzverwaltung die beschriebenen Kosten nicht als Werbungskosten anerkannte (ua. aufgrund der von der Beschwerdeführerin unzutreffenderweise verwendeten Bezeichnung "Familienheimfahrten") und der VwGH den strittigen Bescheid im Zuge der an ihn herangetragenen Beschwerde wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhob, ist hervorzuheben, dass der VwGH im Zuge seines Erkenntnisses folgendes festgehalten hat:*

*"Dass die Beschwerdeführerin diese Fahrten unzutreffend als "Familienheimfahrten" bezeichnet hat...enthob die belangte Behörde nicht, sich mit der Frage auseinander zu setzen, ob die geltend gemachten Fahrtkosten als Werbungskosten in Betracht kamen."*

*Daraus ist abzuleiten, dass Fahrtkosten zwischen zwei Beschäftigungsorten, auch wenn an beiden Beschäftigungsorten ein Wohnsitz unterhalten wird, Werbungskosten darstellen können.*

### 3) Bewirtungsspesen

*Im Zuge der Einkommensteuererklärung 2003 wurden von unserem Mandanten einerseits Werbungskosten für Bewirtungsspesen in Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit als Bundesbediensteter des BMLV sowie in Zusammenhang mit (potentieller) selbständiger Tätigkeit für die Firma A. und die Firma B. geltend gemacht. Im Einkommensteuerbescheid 2003 wird die teilweise Nichtanerkennung dieser Werbungskosten wie folgt begründet:*

*"Aufwendungen für Bewirtung dienen überwiegend der Repräsentation und zählen damit zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Nur wenn ein Nachweis vorgelegt wird, dass die Einladung ausschließlich der Werbung diene, können 50% der Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt werden. Da dies aus den von Ihnen vorgelegten Belegen nicht ersichtlich ist, werden 50% der Bewirtungen den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugerechnet. Der Rest wird als Werbungskosten anerkannt (wovon aber nur 50% abzugsfähig sind). "*

*Zu diesen geltend gemachten und im Einkommensteuerbescheid 2003 nur teilweise anerkannten Kosten für Bewirtungsspesen ist wie folgt festzuhalten:*

*Zutreffenderweise stellen gern. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG Repräsentationsausgaben nichtabzugsfähige Ausgaben dar. Unter solche Ausgaben fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Sofern der Steuerpflichtige nachweist, dass die Bewirtung der Werbung dient und die berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.*

*Ebenfalls nicht bestritten wird der Umstand, dass die Abgabenbehörde die abzugsfähigen Bewirtungsspesen nur zur Hälfte anerkannt hat und dass unser Mandant fälschlicherweise die betroffenen Ausgaben nicht um die Hälfte gekürzt hat. Bestritten wird allerdings die Schätzung des Finanzamtes, wonach 50% der gesamten von unserem Mandanten geltend gemachten Bewirtungsspesen Kosten der privaten Lebensführung darstellen, womit insgesamt nur 25% der entstandenen Bewirtungsspesen als Werbungskosten anerkannt wurden.*

*Wie den der Finanzbehörde im Zuge der Einkommensteuererklärung vorgelegten Belegen zu entnehmen ist, stehen die Bewirtungsspesen unseres Mandanten vor allem in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Arbeitnehmer des Bundes (Bundesministeriums für Landesverteidigung, "BMLV"). Im Zuge der Arbeit (verwendete Abkürzungen der eingereichten Belege bezeichnen jeweils mit den ersten beiden Buchstaben xy) entstehen ausschließlich beruflich bedingte Bewirtungskosten, die ausschließlich der Werbung einerseits für unseren Mandanten selbst, andererseits für den*

Arbeitgeber unseres Mandanten dienen. Die von der nunmehr ständigen Judikatur des VwGH geforderte Produkt- und Leistungsinformation ist im gegenständlichen Falle darin zu erblicken, dass unser Mandant seinen derzeitigen Posten innerhalb des BMLV vorwiegend aufgrund vieler (internationaler) Kontakte erlangen konnte bzw. sichern kann. Ein wesentlicher Inhalt bzw. eine wesentliche Aufgabe unseres Mandanten besteht im Rahmen seines Dienstverhältnisses in der Kontaktpflege, dem Auf- und Ausbau von Beziehungen innerhalb wie auch außerhalb des eigenen Ministeriums sowie im Rahmen von Auslandskontakten. Besonders hervorzuheben sind die durch die Kontakte unseres Mandanten erreichten Erfolge für das BMLV in Bezug auf die Fachgespräche in A. sowie mit dem B..). Wir verweisen dazu auf das Schreiben des Herrn Brigadier ... in der Anlage 4. Durch die von unserem Mandanten seit 1996 aufgebauten guten Kontakte konnten auch weitere Vorteile für das BMLV erreicht werden, wie bspw. eine wesentliche Verbesserung der Konditionen für die "... " für ... Personal bei der .... Alleine durch diese Initiative werden seit 1998 jährlich ca. EUR 40.000,00 an Kosten für das BMLV eingespart.

Die unserem Mandant erwachsenen Bewirtungskosten fallen daher im Rahmen von "Arbeitsessen" im Vorfeld von konkret angestrebten Geschäftsabschlüssen an. Entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz 4823) sind solche Aufwendungen zur Hälfte abzugsfähig. Die Geschäftsabschlüsse beziehen sich auf die für den Arbeitgeber (BMLV) hergestellten Kontakte im Zuge der in der Anlage 4 erwähnten ... -Gespräche, die Fachgespräche in ... und die im Interesse des Gesamtressorts bei Besuchen von NN. hergestellten bzw. aufrechterhaltenen Beziehungen.

Die weiteren (geringfügigen) Bewirtungsaufwendungen, die von unserem Mandanten im Zuge der Einkommensteuererklärung 2003 als Werbungskosten angesetzt wurden, beziehen sich auf (potentielle) selbständige Tätigkeiten für die Firma A. und die Firma B. Die Bewirtungsaufwendungen "A." sind unserem Mandanten im Zuge von Anbahnungsgesprächen für die Firma "A" entstanden, wobei im Jahre 2004 entsprechende Honorare bezogen wurden. Die Bewirtungskosten "B." bezogen sich auf Vorgespräche mit Dr. ..., der an Seminaren, wie sie unser Mandant ua an der ...schule und am ... Wien abhielt, Interesse zeigte. Es wurde im Zuge dieser Gespräche versucht, konkrete Seminare zu vereinbaren. Es handelte sich daher ebenfalls um "Arbeitsessen" im Vorfeld eines konkret angestrebten Geschäftsabschlusses. Die dafür anfallenden Aufwendungen sind, wie den bereits oben zitierten Einkommensteuerrichtlinien 2000 zu entnehmen ist, zu 50% abzugsfähig.

Wir stellen daher den Antrag,

- die in der Einkommensteuererklärung 2003 geltend gemachten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung iHv insgesamt EUR 4.399,07 anzuerkennen,

- die in der Einkommensteuererklärung 2003 geltend gemachten Werbungskosten für beruflich veranlasste Fahrten einschließlich der Strecke Wien - Graz - Wien iHv EUR 4.399,48 anzuerkennen und
- die in der Einkommensteuererklärung 2003 geltend gemachten Kosten für Repräsentationsaufwendungen (Bewirtungsspesen) zu 50% anzuerkennen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2008 hat das Finanzamt der Berufung teilweise Folge gegeben. Zur Begründung führte es aus:

„Die Aufwendungen für die Wohnung in Wien sind den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen, weil es sich bei diesem Wohnsitz um den Mittelpunkt Ihrer Lebensinteressen handelt (überwiegender Aufenthalt). Anerkannt werden hingegen die Aufwendungen für die Wohnung in Graz, die von Ihnen bezahlt wurden, (Strom und Heizung insgesamt 408 €). Da im Bruttobezug anscheinend kein Sachbezug enthalten ist, können für die Wohnung selbst keine Werbungskosten berücksichtigt werden (geringfügige Beschäftigung ab 3/2003; auch vorher entsprechen die Sonderzahlungen genau einem Sechstel der laufenden Bruttobezüge, ein Sachbezug wird für die Berechnung der Sonderzahlungen aber abgezogen). Da als Nachweis über die angefallenen Kosten keine Rechnungen, sondern nur Kontoauszüge vorgelegt wurden, ist nicht feststellbar, für welches Telefon die Kosten abgebucht wurden. Allerdings ist anzunehmen, dass es sich um das Festnetztelefon in Wien handelt, weil die Kosten von Telekom Wien in Rechnung gestellt wurden. Die Rundfunkgebühr ist auch bei mehreren Wohnsitzen nur einmal zu bezahlen und zählt somit zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung.

Aufwendungen für einen zweiten Wohnsitz am Beschäftigungsort sind keinesfalls als Werbungskosten absetzbar, auch wenn fallweise Arbeitszeiten bis spät in die Nacht anfallen. Bei dem gut ausgebauten öffentlichen Verkehrsnetz in Wien ist auch bei einem späten Arbeitsende die Rückkehr zur Wohnung zumutbar.

Fahrten zum zweiten Dienstort in Graz sind Fahrten zwischen Wohnung und Dienstort. Da die meisten Fahrten an den beim ersten Dienstverhältnis arbeitsfreien Wochenenden zurückgelegt wurden, handelt es sich nicht um Fahrten zwischen zwei Dienstorten. Die Aufwendungen für diese Fahrten sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zählen Repräsentationsaufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben. Zu den Repräsentationsaufwendungen zählen auch Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Nur wenn ein Nachweis vorgelegt wird, dass die Bewirtung der Werbung dient, können 50 % der Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden. Der Nachweis über den eindeutigen Werbezweck ist



*für jede einzelne Ausgabe zu erbringen. Ein bloß mit einem Familiennamen einer Person oder einer Funktionsbezeichnung gekennzeichnete Bewirtungsbeleg ist kein ausreichender Nachweis für die Anerkennung von Bewirtungsspesen als Werbungskosten. Die von Ihnen vorgelegten Belege weisen keinen Hinweis über den jeweiligen Zweck der Bewirtung, sondern lediglich Namen auf. Eine über den Erstbescheid hinausgehende Anerkennung dieser Aufwendungen ist somit nicht möglich.“*

Mit Schriftsatz vom 19. Jänner 2009 stellte der Berufungswerber fristgerecht den nicht weiter begründeten Vorlageantrag.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Demgegenüber dürfen bei den einzelnen Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abgezogen werden:

Z 1: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 2 lit. a) 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.

lit. e) 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.

Z 3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Abs. 2: Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

*Ad „1) Kosten der doppelten Haushaltsführung“*

In der Berufungsschrift ist zu Recht auf die (auch in den grundsätzlich unbeachtlichen Lohnsteuerrichtlinien, LStR, zusammengefasste) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs

hingewiesen, wonach die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit ist, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach dieser ständigen Rechtsprechung 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 (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111, vom 27. Mai 2003, 2001/14/0121, vom 20. April 2004, 2003/13/0154, und vom 18. Oktober 2005, 2005/14/0046). Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung 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 Ehegatten. Solche Umstände können auch eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung rechtfertigen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 6, Tz 3, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung). Diese Rechtsprechung wurde vom Bundesministerium für Finanzen etwa auch in der vom Berufungswerber zitierte Rz 348 der LStR umgesetzt.

Es steht, da das Finanzamt Wohnungskosten als Werbungskosten anerkannt hat, nunmehr unbestritten fest, dass es dem Berufungswerber auf Grund seiner Berufstätigkeit sowohl in Wien als auch in Graz nicht zuzumuten war, einen der beiden an diesen beiden Orten unterhaltenen Wohnsitze aufzugeben.

Es bleibt nun noch zu klären, welche der beiden Wohnungen die „Hauptwohnung“ des Berufungswerbers darstellt, deren Kosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abgezogen werden dürfen. Der gewählten Bezeichnung als „Hauptwohnsitz“ oder „Nebenwohnsitz“ kann dabei nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats keine entscheidungswesentliche Bedeutung zugemessen werden.

Der Berufungswerber ist seit Jahren als Beamter beim Bundesministerium für Landesverteidigung, im Streitjahr nach den vorgelegten Unterlagen in der „Abtlg.“ in Wien tätig, sein Amtstitel ist Amtsdirektor.

Daneben ist er bei seinem Vater, seit März 2003 geringfügig, beschäftigt. Die Einkünfte aus der (Haupt-) Tätigkeit beim Bundesministerium für Landesverteidigung sind rund zehn Mal so

hoch wie die aus der Beschäftigung bei seinem Vater.

Berücksichtigt man dazu die Aussagen des Berufungswerbers zu seinen „Aktivitäten“ für das Österreichische Bundesheer im Gesamten kann nicht der geringste Zweifel bestehen, dass sich der berufliche Mittelpunkt der Tätigkeit des Berufungswerbers in Wien befindet.

Damit ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass der Aufwand für seine Wohnung am Dienstort in Wien gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden darf, weil es sich dabei um „die für den Haushalt des Steuerpflichtigen ... aufgewendeten Beträge“ handelt

Sämtliche für die Wohnung des Berufungswerbers in Wien aufgewendeten Beträge sind daher vom Finanzamt zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannt worden.

Zur Benützung einer weiteren Wohnmöglichkeit in Wien, eines Zimmers als Schlafstelle, nur sieben Gehminuten von der Arbeitsstätte entfernt, die der Berufungswerber als erforderlich erachtete, um „an Tagen von besonders großer zeitlicher Belastung dennoch eine für die Aufrechterhaltung der Arbeitsfähigkeit ausreichende Schlafenszeit zu erreichen“ (Schreiben des Berufungswerbers an das Finanzamt), muss auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung hingewiesen werden, dass die Rückkehr von der Arbeitsstätte in Wien zur Wohnung in Wien „auch bei einem späten Arbeitsende“ zumutbar ist. Diesen Ausführungen des Finanzamtes, denen insoweit auch Vorhaltscharakter zukommt, hat der Berufungswerber nichts entgegnet. Es ist daher von der Richtigkeit dieser Sachverhaltsannahme auszugehen. Die Kosten dieses Zimmers sind der Bequemlichkeit, und damit der Privatsphäre des Berufungswerbers zuzurechnen. Diese dürfen aber gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 als Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Auch die weiteren Argumente des Berufungswerbers können der Berufung in diesem Punkt daher nicht zum Erfolg verhelfen, da nach seiner Beinverletzung ganz offenkundig Arbeitsfähigkeit und damit auch eine ausreichende Mobilität gegeben war, die ihm Fortbewegungen zwischen der Dienststelle in Wien und der Wohnung in Wien erlaubte.

Der Berufung war daher lediglich im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Folge zu geben. Das Mehrbegehren erweist sich als unbegründet und war abzuweisen.

#### *Ad „2) Kosten für beruflich veranlasste Fahrten“*

Wie bereits im vorher gehenden Punkt ausgeführt wurde, hat das Finanzamt hat die vom Berufungswerber nachgewiesenen Kosten für seine Wohnung in Graz zu Recht als solche „doppelter Haushaltsführung“ anerkannt und daher als Werbungskosten abgezogen.

Zu diesen als Werbungskosten abzuziehenden Ausgaben und Aufwendungen gehören nun aber nach herrschender Auffassung nicht nur Wohnungskosten, sondern auch Kosten für die zwischen den beiden Wohnungen erforderlichen Fahrten.

Das Finanzamt hat daher die strittigen Kosten für die Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen in Wien und in Graz zu Unrecht nicht als Werbungskosten anerkannt, weshalb der Berufung in diesem Punkt dem Grund nach Folge zu geben ist. Zu berücksichtigen ist allerdings die gesetzliche Einschränkung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988, wonach Fahrtkosten zwischen zwei Wohnsitzen, deren Aufgabe dem Abgabepflichtigen nicht zuzumuten ist (wie insbesondere auch „Familienheimfahrten“), nicht abzugsfähig sind, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen. Der Unabhängige Finanzsenat muss dabei von der Überlegung ausgehen, dass diese gesetzliche Einschränkung auf alle Abgabepflichtigen gleichermaßen anzuwenden ist, unabhängig davon, ob sie in einer Partnerschaft leben oder, wie der Berufungswerber, allein stehend sind.

Die vom Berufungswerber geltend gemachten Fahrtkosten überschreiten in den Monaten März, April, September, Oktober, November und Dezember 2007 den höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag von im Jahr 2007 monatlich 175,00 Euro, sodass für jeden dieser Monate nur dieser Betrag als Werbungskosten anerkannt werden kann; Die insgesamt für diese Monate anzuerkennenden Werbungskosten betragen daher 1.050,00 Euro.. Für die restlichen Monate hat der Berufungswerber Werbungskosten für insgesamt 2.574 Kilometer, geschätzt mit dem so genannten „amtlichen Kilometergeld“ von 0,356 Euro, geltend gemacht.

Diese Kosten von 916,34 Euro sind gemeinsam mit den vorher genannten Kosten von 1.050,00 Euro (somit insgesamt 1.966,34 Euro) als Werbungskosten anzuerkennen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt insoweit Folge zu geben.

### *Ad „3) Bewirtungsspesen“*

Wie bereits erwähnt wurde, dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden: Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Diese in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (vgl. z.B. VwGH 22.3.2006, 2002/13/0023, und 3. 5.2000, 98/13/0198).

Der Berufungswerber hat zum Werbezweck und zur beruflichen Veranlassung lediglich die oben wörtlich wieder gegebenen allgemeinen Ausführungen getätigt und dazu ein, ebenfalls allgemein gehaltenes und nicht aussagekräftiges Schreiben eines Vorgesetzten vorgelegt. Er ist es schuldig geblieben, zu den einzelnen Ausgaben entsprechende Erläuterungen zu liefern.

Das Finanzamt hat den Berufungswerber in der Berufungsvorentscheidung, der insoweit auch Vorhaltscharakter zukommt, zum wiederholten Mal darauf hingewiesen, dass *„der Nachweis über den eindeutigen Werbezweck ... für jede einzelne Ausgabe zu erbringen“* sei, und *„ein bloß mit einem Familiennamen einer Person oder einer Funktionsbezeichnung gekennzeichneter Bewirtungsbeleg kein ausreichender Nachweis für die Anerkennung von Bewirtungsspesen als Werbungskosten“* sei sowie dass die vom Berufungswerber *„vorgelegten Belege ... keinen Hinweis über den jeweiligen Zweck der Bewirtung, sondern lediglich Namen“* aufwiesen.

Auf diese Ausführungen hat der Berufungswerber nicht weiter reagiert, sodass nach der Aktenlage nur der Versuch einer Glaubhaftmachung der Voraussetzungen vorliegt. Dadurch, dass das Finanzamt die Hälfte der geltend gemachten Ausgaben als abzugsfähige Repräsentationsausgaben anerkannt hat, wurde der Berufungswerber in seinen Rechten nicht verletzt. Der Unabhängige Finanzsenat verzichtet aus Billigkeitsgründen auf eine Abänderung des angefochtenen Bescheides zum Nachteil des Berufungswerbers, die Berufung war jedoch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zusammenfassend war der Berufung daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

### **Hinweis:**

Gemäß § 55 Abs. 1 BAO ist für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (unbeschränkt Steuerpflichtige), das Wohnsitzfinanzamt (Abs. 2) örtlich zuständig, soweit nicht nach Abs. 3, 4, 5 oder 6 ein anderes Finanzamt zuständig ist.

Wohnsitzfinanzamt ist nach seinem Abs. 2 jenes Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige vorwiegend aufhält.

Nach der Aktenlage hält sich der Berufungswerber vorwiegend im Bereich seines in Wien gelegenen Wohnsitzes auf und nicht in Graz.

Die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung von Abgaben endet, abgesehen von den Fällen des § 71, gemäß § 73 BAO mit dem Zeitpunkt, in dem ein anderes Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt. Vom Übergang der Zuständigkeit ist der Abgabepflichtige in Kenntnis zu setzen; eine solche Verständigung ist in Lohnsteuerangelegenheiten gegenüber dem Arbeitnehmer nur erforderlich, wenn ein über sein Anbringen durchzuführendes oder gegen ihn gerichtetes Lohnsteuerverfahren beim Übergang der Zuständigkeit noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist. Solange eine vorgesehene Verständigung nicht ergangen ist, können Anbringen auch noch bei der bisher zuständig gewesenen Abgabenbehörde eingebracht werden.

Graz, am 20. Oktober 2009