



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Mag. Claudia Mauthner, Bernd Feldkircher, Wirtschaftskammer, und Mag. Isabella Gerstgrasser, Arbeiterkammer, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der Bw., Dn, P.-Weg 1/15, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Dietmar Schorn, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 nach der am 4. Dezember 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Das Einkommen im Jahr 2004 beträgt:</b>	<b>55.474,21 €</b>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	6.942,68 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	49.485,12 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-953,59 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	55.474,21 €
Sonderausgaben	
Da der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900,00 € übersteigt, können Topf-Sonderausgaben nicht (mehr) berücksichtigt werden.	0,00 €
Einkommen	55.474,21 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	19.487,41 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	459,67 €
Einkommensteuer	19.602,08 €

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-16.653,43 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>2.948,65 €</b>

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist als Steuerberaterin tätig und bezog daraus im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger sowie aus nichtselbständiger Arbeit. Die Bw. ist Hälfeeigentümerin des elterlichen Wohnhauses in G.. Ihre Steuerberatungstätigkeit hat sie in W. ausgeübt, wo sie auch ihren Wohnsitz hatte. Nach vorübergehendem Bezug von Arbeitslosengeld hat sie mit 15. Oktober 2002 auf unbefristete Zeit eine nichtselbständige Steuerberatungstätigkeit in D aufgenommen. Dort hat sie vorerst in einem Mietzimmer, ab Dezember 2002 in ihrer mit Kaufvertrag vom 6. Dezember 2002 erworbenen Eigentumswohnung gewohnt. Den Hauptwohnsitz in W. hat sie laut Melderegisterauszug per 8.11.2002 abgemeldet; übergeben wurde die Wohnung laut Übergabeprotokoll am 27. März 2003.

Nachdem die Einkommensteuer für das Jahr 2003 zunächst mit Bescheid vom 4. Mai 2005 erklärungsgemäß festgesetzt wurde, wurde die Bw. mit Vorhalt des Finanzamtes Feldkirch vom 5. Jänner 2006 ersucht, die unter dem Titel einer doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 11.350,19 € anhand einer Aufstellung näher aufzugliedern und belegmäßig nachzuweisen.

Im Antwortschreiben vom 13. Februar 2006 wurde die nachfolgend wiedergegebene Werbungkostenaufstellung übermittelt und bezüglich der größeren Beträge bzw. bei wiederkehrenden Zahlungen wurden zudem als Kostennachweis Belegkopien beigelegt (unter anderem ein Zahlungsbeleg vom 20. Juni 2003 betreffend die Endabrechnung der W Wohnung). Als Grund für den Werbungskostenansatz einer nach der Endabrechnung ausgestellten Rechnung wurde angeführt, die diesbezügliche Bestellung sei bereits Monate vor dem Endabrechnungszeitpunkt erfolgt und deshalb in Zusammenhang mit anderen Zahlungen zu sehen.

- Werbungskostenübersicht – doppelte Haushaltsführung (Ortswechsel auf Grund beruflicher Änderung)

Kosten für Reisen wegen Wohnungsauflösung (Fahrtkosten und Taggelder)	1.144,20 €
Kosten für Wohnung am Berufsort (D ) bis Juni 2003 (im Juni 2003 erfolgte die Endabrechnung der W Wohnung)	10.205,99 €
	11.350,19 €

### 1. Detailaufstellung Reisekosten iHv insgesamt 1.144,20 €:

Nach den Ausführungen der Bw. handelt es sich hierbei um Werbungskosten im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit. Die angefallenen Reisekosten für die Kanzlei seien zur Gänze vom Arbeitgeber ersetzt worden. Die nachstehend angeführten Reisen betrafen Besprechungen bzw. Transporte zwecks Auflösung der W Wohnung und zählten somit zu den durch die doppelte Haushaltsführung veranlassten Ausgaben.

Datum	Reiseziel	Reisezweck	Fahrtkosten	Diäten (26,40 €)	Kommentar	Anzahl KM	Stunden
16.01.2003 bis 19.01.2003	W.	Wohnung aufräumen, Besprechung mit mögl. Nachfolgerin	509,08 €	15,40 € 79,20 €	Fahrt und Diäten	1430,00	7 36
25.04.2003 bis 27.04.2003	W.	Wohnung endgültig auflösen, Besprechung Hausverwalter	487,72 €	52,80 €	PKW und Taggeld	1370,00	24
			996,80 €	147,40 €	1.144,20 €		

### 2. Details zu den Ausgaben für die Dn. Wohnung iHv insgesamt 10.205,99 €:

Datum	Zahlungsgrund	Bruttobetrag	Kostenersätze
02.01.2003	Gebühren für Kredit P.-Weg	3.739,24 €	
07.01.2003	LV zu Kredit P.-Weg	520,96 €	
20.01.2003	Ablebensversicherung für Kredit P.-Weg	142,49 €	
20.01.2003	Grundverkehrsbescheinigung	25,70 €	
20.01.2003	Transport Möbel von W. nach D	444,51 €	
21.01.2003	Betriebskosten P.-Weg 01/2003	154,51 €	
03.02.2003	Betriebskosten Garage P.-Weg 2003 gesamt	40,08 €	
03.02.2003	Betriebskosten P.-Weg 02/2003	154,51 €	
05.02.2003	Ausstattung Wohnung	271,00 €	

10.02.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €	
03.03.2003	Betriebskosten P.-Weg 03/2003	154,51 €	
06.03.2003	Versicherung	31,19 €	
10.03.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €	
13.03.2003	Transport Möbel innerhalb von W.	240,00 €	
20.03.2003	Abrechnung Energie Wohnung W.		128,97 €
03.04.2003	Betriebskosten P.-Weg 04/2003	154,51 €	
07.04.2003	Restzahlung W.-Strom	244,97 €	
09.04.2003	Ausstattung Wohnung	142,19 €	
09.04.2003	Honorarnote Notar	2.093,92 €	
10.04.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €	
05.05.2003	Betriebskosten P.-Weg 05/2003	154,51 €	
07.05.2003	GIS-Rundfunkgebühren P.-Weg	9,46 €	
11.05.2003	Energiekosten Wohnung P.-Weg	54,91 €	
11.05.2003	Müllgebühren Wohnung P.-Weg	28,40 €	
12.05.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €	
03.06.2003	Betriebskosten P.-Weg 06/2003	154,51 €	
10.06.2003	Energiekosten Wohnung P.-Weg	26,00 €	
10.06.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €	
11.06.2003	Betriebskosten P.-Weg , Endabrechnung 2003	7,87 €	
20.06.2003	Endabrechnung Wohnung W.		166,71 €
09.07.2003	Ausstattung Wohnung	209,32 €	
		10.501,67 €	295,68 €

In der Folge wurden mit Bescheiden vom 7. April 2006 der Einkommensteuerbescheid vom 4. Mai 2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben und – da nunmehr lediglich Werbungskosten in

Höhe von 2.932,59 € berücksichtigt wurden - die Einkommensteuer für das Jahr 2003 mit 1.959,15 € statt wie bisher mit -1.754,19 € festgesetzt. In der zusätzlich ergangenen Begründung wurde unter Berufung auf § 26 BAO ausgeführt, mit der Verlegung des Hauptwohnsitzes nach D, der Aufräumung der W Wohnung und des Transportes der Möbel von W. nach D seien die Voraussetzungen für die Geltendmachung von Werbungskosten aus dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ weggefallen, da nur mehr ein Wohnsitz in D vorhanden sei (Abmeldung in W. am 8.11.2002, „Aufräumen der Wohnung“ vom 16.1.2003 bis zum 19.1.2003, Möbeltransport am 20.1.2003). Daher würden die Betriebskosten inklusive Nebenkosten für die Wohnung „P.-Weg“ ab 1.2.2003 gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 als für den Haushalt der Bw. aufgewendete Beträge eingestuft und seien demzufolge nicht abzugsfähig. Zudem kämen laut dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.5.2000, 95/14/0096, im Rahmen der doppelten Haushaltsführung vor allem eine AfA iHv 1,5% der Anschaffungskosten und allfällige Betriebskosten als Werbungskosten in Betracht. Überdies sei gegenständlich davon auszugehen, dass die berufliche Veranlassung Motiven aus dem Privatbereich untergeordnet sei (vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0102), weswegen insbesondere die Gebühren für den Kredit „P.-Weg“ sowie die damit in Zusammenhang stehende Lebens- und die Ablebensversicherung nicht anzuerkennen seien.

Nach einer genehmigten Fristverlängerung wurde zeitgerecht gegen die Nichtanerkennung von Werbungskosten iHv 8.417,60 € Berufung erhoben, die sinngemäß wie folgt begründet wurde:

Für die Bw. sei nicht nachvollziehbar, weshalb lediglich Werbungskosten iHv 2.932,59 € berücksichtigt worden seien. Bei Nichtanerkennung sämtlicher Betriebs- und anderer Nebenkosten beginnend mit 1. Februar 2003 (ergäbe in Summe 939,27 €) sowie aller mit der Fremdfinanzierung in Zusammenhang stehenden Kosten, wie Kreditvertragsgebühr und Lebens- sowie Ablebensversicherung (ergäbe in Summe 5.705,09 €) ergäben sich korrigierte Werbungskosten iHv 5.001,51 € (siehe dazu Beilage 1).

Soweit im angefochtenen Bescheid ausgeführt werde, es sei davon auszugehen, dass die berufliche Veranlassung Motiven aus dem Privatbereich untergeordnet sei (damit sei offenbar der Wohnungskauf angesprochen), sei anzumerken, dass die Behörde weder Informationen zum Sachverhalt eingeholt noch dieser Feststellung eine Sachverhaltsdarstellung der Bw. zugrunde gelegt habe. Damit habe die Behörde gegen § 115 BAO verstoßen, weshalb der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet sei.

#### 1. Zum Sachverhalt der Wohnungsaufgabe in W.

Unrichtig sei die Behauptung der Behörde, die Bw. habe lediglich bis Anfang Februar 2003 Verfügungsmacht über die W Wohnung gehabt. Das Übergabeprotokoll sei mit 27. März 2003 unterfertigt und erst zu diesem Zeitpunkt seien die Wohnungsschlüssel retourniert worden (siehe dazu das übermittelte Übergabe/Übernahmeprotokoll). Die behördliche Argumentation ein „Aufräumen der Wohnung“ könne als endgültige „Aufgabe der Wohnung“ angesehen werden, entbehre jeder Lebenserfahrung und sei eine nicht sachgemäße und unrichtige Darstellung der Wirklichkeit. Werde ein gesamter Hausstand aufgelöst, der beinahe zwölf Jahre bestanden habe, könne davon ausgegangen werden, dass diese Auflösung in mehreren Etappen erfolge und so vorgenommen werde, dass bis zu ihrer Endgültigkeit die Wohnung bewohnbar bleibe. Dass die letzte Besprechung bezüglich der Wohnungsübergabe erst Ende April 2003 erfolgt sei, sei auch aus der beigebrachten Reisekostenaufstellung ersichtlich. Die letzte Abrechnung mit dem Vermieter sei erst Ende Juni 2003 erfolgt, weshalb dieser Zeitpunkt als endgültiges Ende der Übersiedlung von W. nach V. festgesetzt worden sei. Im Zuge der Wohnungsauflösung seien einige rechtliche Probleme aufgetreten, die auf Grund des hohen Arbeitseinsatzes der Bw. in V. nicht sofort gelöst hätten werden können und deren Verzögerung deshalb beruflich bedingt gewesen wäre. Da die Bw. weder Eltern, Geschwister oder eine eigene Familie vor Ort in W. habe bzw. gehabt habe, hätten die einzelnen Themen lediglich in Etappen und oft nur aus der räumlichen Entfernung verhandelt werden können. Eines der juristischen Probleme habe beispielsweise ein vor etwas mehr als einem Jahr nach Maß angefertigter Kleiderschrank dargestellt, dessen Anschaffungskosten rund 4.000,00 € betragen hätten. Nach vielen Diskussionen habe dieser abmontiert und aus der Wohnung entfernt werden müssen. Diese Demontage sei ebenfalls erst im März 2003 erfolgt (siehe dazu die beigelegte Rechnungskopie). Letztendlich habe der Schrank auch nicht verkauft werden können und sei von Fremden so beschädigt worden, dass eine Weiterverwendung ausgeschlossen gewesen sei. Dadurch sei ein Vermögensverlust von rund 2.800,00 € eingetreten, der bisher steuerlich nicht geltend gemacht worden sei (Anschaffungs- und Montagekosten, siehe dazu die übermittelten Rechnungen und Zahlungsbelege). Das nächste Problem habe die Ausbesserung der Wände der gesamten Wohnung betroffen, für die der Bw. zunächst auf Grund einer Besichtigung zugesagt worden sei, dass dies in Kulanz nicht eingefordert werden würde. In einem späteren Gespräch sei ihr jedoch mitgeteilt worden, diese Regelung sei laut Mietvertrag erst nach fünf Jahren ab Abschluss des Mietvertrages gültig, weshalb ihr in der Endabrechnung ein Betrag von 1.000,00 € vorgeschrieben worden sei (siehe dazu die beigelegte Kostenkalkulation (Kautionsabrechnung) sowie den Zahlungsbeleg des Vermieters). Die letzten Gegenstände, die noch nicht nach V. transportiert worden seien, seien zwischenzeitlich bei einer Freundin untergebracht worden. Als dieser Transport nach dem Sommer vorgenommen werden sollte, sei aufgedeckt worden, dass diese

Gegenstände aus dem abgesperrten Keller gestohlen worden seien. Im Zuge der Versicherungsmeldung habe sich herausgestellt, dass dieser Diebstahl durch keine Haushaltsversicherung abgedeckt sei, obwohl eine beiderseitige Versicherung vorgelegen habe. Da nicht nur verschiedene Haushaltswaren, sondern auch zwei wertvollere Deckenlampen gestohlen worden seien, habe man sich mit der Versicherung auf eine Kulanzregelung geeinigt. Der nach wie vor ungedeckte Schaden aus diesem Diebstahl belaufe sich auf rund 400,00 € (siehe dazu die Beilagen 6a-c). Das Berufungsbegehren umfasse daher auch die Berücksichtigung der in der nachfolgenden Aufstellung angeführten Vermögensnachteile als Werbungskosten. Bezüglich des Vorliegens der ausschließlichen beruflichen Veranlassung der gegenständlichen Auflösung der W Wohnung werde auf Doralt, 8. Auflage, EStG-Kommentar, § 4, Rz 363, auf das Urteil des BFH, BStBl 1994 II, 667, sowie auf Herzog, RdW 1993, 28, verwiesen.

Ergänzende Werbungkostenaufstellung auf Grund des Umzuges von W. nach V.

(Gesamtkosten aus der vorzeitigen Auflösung der W Wohnung: 4.257,48 €, bisher steuerlich nicht geltend gemacht):

		in ATS	in Euro	in Euro
13.03.2003	Demontage Kasten aus Mietwohnung, vom Vermieter dazu verpflichtet			bereits bei ursprünglichen Werbungskosten enthalten
31.03.2003	Wert individuell angefertigter Kasten per Ende März 2003 (Vermögensverlust): Anschaffungskosten lt. Rechnung, ATS Montagekosten lt. Rechnung, ATS Nutzung vom 12.2001 bis 03.2003, das sind Gesamtnutzungsdauer geplant Daher Schaden in Höhe des Restbuchwertes	42.943,00 13.000,00 <hr/> 55.943,00 ca. 1,5 Jahre 5 Jahre 3,5 Jahre	4.065,54	2.845,88
20.06.2003	Kosten für diverse Arbeiten Wohnung W. , vom Vermieter durchgeführt (Reduktion Kaution)			1.000,00

30.10.2003	Kulanzleistung			
	Oberösterreichische	1.690,00	122,82	-350,00
	Versicherung AG für		638,79	761,61
	Diebstahl von zwischenlagerten Einrichtungsgegenständen (Deckenlampen) ursprüngliche Kosten dieser Lampen lt. Rechnungen Lampe Vorzimmer Lampe Wohnzimmer			

## 2. Zu den Motiven des Wohnungserwerbs in V.

Die behördliche Behauptung (offenbar in Bezug auf den Wohnungserwerb in D ), die berufliche Veranlassung dieses Erwerbes sei den Motiven des Privatbereichs untergeordnet, sei unrichtig. Aus dem öffentlich zugänglichen Grundbuch könne ersehen werden, dass die Bw. während ihres beinahe zwölf Jahre dauernden Aufenthaltes in W. niemals Eigentümerin einer Wohnung bzw. eines Hauses gewesen sei, sondern lediglich Eigentümerin einer Haushälfte in G. (hierbei handle es sich um das Elternhaus). Als die Bw. nach V. gezogen sei, sei aus Vorsichtsgründen die Wohnung in W. zunächst nicht gekündigt und in D lediglich ein Zimmer bezogen worden. Da die Bw. in einer völlig neuen Umgebung gearbeitet habe, habe sie keinesfalls erwogen, sofort in V. eine Wohnung zu erwerben und habe eine Vielzahl von Mietobjekten besichtigt. Als ausgebildete Betriebswirtin habe sie dabei relativ rasch feststellen können, dass die Mietpreise höher gelegen seien als die Finanzierungskosten für einen Wohnungskauf. Auf Grund der typischen Wohnungsstruktur in V., der zu Folge es stets als erstrebenswert gelte, ein Eigenheim zu besitzen, könne sich offenbar nur ein schlechter Mietermarkt entwickeln. Dies sei für die Bw. eine völlig neue Erkenntnis gewesen, weil sie definitiv nicht die Absicht gehabt habe, in V. eine Wohnung zu erwerben, zumal sie gar nicht gewusst habe, wie lange sie hier wohnhaft sein würde bzw. werde. Zudem habe es sich zufällig ergeben, dass sie eine Wohnung besichtigt habe, die ihr Interesse gefunden habe, die aber nicht gemietet, sondern nur gekauft werden konnte. Die Bw. möchte nochmals betonen, dass sich die Verhältnisse zwischen Mieten und Kauf bei Wohnungen in V. völlig anders darstellten als in anderen Bundesländern, insbesondere in W.. Daher habe es die Bw. ausschließlich auf Grund der preislichen Diskrepanz zwischen Mietwohnungen und einer Finanzierung eines Wohnungskaufes auf sich genommen, vor Ort mit den Banken zu verhandeln, obwohl sie erst zwei Monate in V. gewesen sei und über keinerlei Kontakte zu den betreffenden Stellen verfügt habe. Es könne angenommen werden, dass dieser Aufwand nicht betrieben worden wäre, wenn die Umstände anders gewesen wären. Sogar die eigene



Familie sei über diesen Entschluss erstaunt gewesen. Daraus lasse sich ableiten, dass der Wohnungserwerb aus der betriebswirtschaftlichen Abwägung zwischen Kauf und Miete erfolgt sei und keinerlei andere (private) Motivation dahinter gestanden habe. Es bestehe für die Bw. nach wie vor keine Veranlassung zu einem privaten Vermögenserwerb im Lande, weil auch heute, nach mehr als 3,5 Jahren Aufenthalt, nicht klar sei, wie lange sie überhaupt in dieser Gegend wohnhaft bleiben werde. Sie verweise auf Doralt, EStG-Kommentar, § 4, Rz 356, wonach bei einem berufsbedingten Doppelwohnsitz die Aufwendungen für die Wohnung am Dienstort einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände abzugsfähig seien. Bei einer Eigentumswohnung könnten höchstens die fiktiven Mietkosten abgezogen werden (BFH 27.7.1995, VI R 32/95, BB 1995, 2362, im BStBl nicht veröffentlicht), wobei die durchschnittlichen Kosten einer Hotelunterkunft (maximal 2.200,00 € pro Monat) nicht überschritten werden dürften. Aus dem Umstand, dass auch die notwendigen Einrichtungsgegenstände als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten, lasse sich ableiten, dass der Gesetzgeber sich grundsätzlich bewusst sei, dass im Rahmen eines Umzuges besondere Liquiditätsbelastungen anfielen, die – sofern sie beruflich veranlasst seien – auch abzugsfähig sein sollten. Es werde somit auf die tatsächlichen Ausgaben (cash-flow) abgestellt.

Da der Erwerb der Eigentumswohnung wirtschaftlich günstiger gewesen sei als die Anmietung einer Wohnung, sei die angeführte Obergrenze der fiktiven Mietkosten ohnehin nicht erreicht. Auch bei einer Mietwohnung falle üblicherweise eine Provisionsgebühr sowie eine Mietvertragsgebühr an, weshalb beim vorliegenden Wohnungskauf logischerweise die Honorarnote des Notars sowie die Kreditvertragsgebühren angesetzt worden seien, wobei gerade letztere der Mietvertragsgebühr besonders ähnlich seien und ihr entsprächen. Aus demselben Grund sei auch die Ablebensversicherung für den Kredit als steuerlich abzugsfähig anzusehen, da Zweck ihres Abschlusses ausschließlich der beruflich veranlasste Wohnungskauf gewesen sei. Auf den Ansatz einer Abschreibung sei zunächst verzichtet worden. Bei Betrachtung der durchschnittlichen Mietkosten in D – laut Immobilienspiegel der Sparkasse D für 2005 betrage der Mietpreis einer gebrauchten Wohnung in sehr guter Wohnlage pro m<sup>2</sup> durchschnittlich 7,50 € - errechne sich bei einer 70 m<sup>2</sup>-Wohnung plus 10 m<sup>2</sup> Terasse einschließlich Keller und Garagenplatz eine Nettomiete von mindestens 600,00 € pro Monat zuzüglich Betriebskosten. Die Zahlungen für die auf Grund des Wohnungskredites abgeschlossene Lebensversicherung seien daher jedenfalls als Werbungskosten anzuerkennen. Es werde daher, wie aus der berichtigten Werbungkostenaufstellung ersichtlich, nunmehr auch die Berücksichtigung einer Halbjahres-AfA beantragt. Die Gesamtsumme der geltend gemachten Zahlungen für die Lebensversicherung sowie der AfA für Jänner bis Juni 2003 betrage rund 3.000,00 € für 6

Monate, das ergebe einen durchschnittlichen Monatsbetrag von 500,00 €, ein Betrag, der noch immer deutlich unter etwaigen fiktiven Mietkosten liege. Weiters werde auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.12.2000, 97/13/0111, und vom 21.9.2005, 2001/13/0241, verwiesen.

Berichtigte Werbungskostenaufstellung für die vorübergehende doppelte Haushaltsführung

	Lt. Berufung vom 18.05.2006	Ursprünglich geltend gemachte Aufwendungen
Kosten für Reisen wegen Wohnungsauflösung: Fahrtkosten und Taggelder	1.144,20 €	1.144,20 €
Kosten für Wohnung am Berufsort (D ) bis Juni 2003 (im Juni 2003 erfolgte die Endabrechnung für die W Wohnung)	10.205,99 €	10.205,99 €
Zusätzlich entstandene Ausgaben durch die vorzeitige Auflösung der Wohnung in W.	4.257,48 €	
Abschreibung der Anschaffungskosten der Wohnung in D Kaufpreis: 160.000,00 €, davon 1,5% (1. Halbjahr 2003)	1.200,00 €	
Summe Werbungskosten	16.807,67 €	11.350,19 €

Gesamthaft werde somit die Anerkennung von Werbungskosten iHv 16.807,67 € beantragt, wobei bei Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat ein Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO gestellt werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2006 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und wurden Werbungskosten iHv 3.459,31 € statt wie bisher iHv 2.932,59 € anerkannt. Zusammengefasst wurde dies wie folgt begründet:

- Doppelte Haushaltsführung

Bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung könnten die Kosten für den beruflich veranlasst begründeten zweiten Haushalt am Beschäftigungsort (gegenständlich in D) vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei sei von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes bzw. bei Alleinstehenden eines Wohnsitzes im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiere. Im Allgemeinen sei für allein stehende

Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend. Als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung kämen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwüchsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen müsse. Dazu zählten insbesondere Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung am Dienstort (Mietkosten und Betriebskosten) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände. Bei Eigentumswohnungen könnten, sofern die berufliche Veranlassung im Vordergrund stünde, die Absetzung für Abnutzung sowie die diesbezüglichen Betriebskosten abgesetzt werden.

Gegenständlich sei die Wohnung in W. nach den Berufungsausführungen mit 27. März 2003 endgültig aufgegeben worden, weshalb Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung auch nur bis zu diesem Zeitpunkt anerkannt würden. Der Vollständigkeit halber werde darauf hingewiesen, dass bereits im Jahr 2002 für drei Monate Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung berücksichtigt worden wären. Als Umzugskosten anerkannt würden Aufwendungen (Fahrtkosten, Taggelder) bis zu der im Juni 2003 erfolgten Abrechnung mit dem Vermieter. Keine Werbungskosten im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung stellten Finanzierungskosten (Kreditgebühren, Lebensversicherungen, etc.) dar (vgl. EStR 349). Die abzugsfähige Halbjahres-AfA sei mit 960,00 € ermittelt worden, weil ein Grundanteil iHv 32.000,00 € auszuschneiden sei (vgl. EStR, Rz 6447). Notariatskosten seien aktivierungspflichtig und seien deshalb mit 15,70 € anzusetzen gewesen. Die Betriebskosten wären um Aufwendungen zum Reparaturfonds zu kürzen, da es sich bei diesen Leistungen noch um keinen Aufwand, sondern erst um ein Ansparvermögen für künftigen Aufwand handle. Gesamthaft seien somit Aufwendungen iHv 1.630,60 € aus dem Titel einer doppelten Haushaltsführung berücksichtigt worden, die sich wie folgt zusammensetzten:

Halbjahres-AfA Wohnung	960,00 €
Anteilige Notariatskosten	15,70 €
Grundverkehrsgebühren	25,70 €
Betriebskosten (ohne Reparaturfonds) 01/2003	106,04 €
Betriebskosten Garage	40,08 €
Betriebskosten (ohne Reparaturfonds) 02/2003	106,04 €
Ausstattung Wohnung	271,00 €
Betriebskosten (ohne Reparaturfonds) 03/2003	106,04 €
Gesamtaufwand	1.630,60 €

- Umzugskosten

Umzugskosten als Konsequenz eines Wohnungswechsels anlässlich der freiwilligen Aufgabe des bisherigen Dienstverhältnisses dienen nicht der Erzielung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen aus dem neuen Dienstverhältnis. Im speziellen Fall habe jedoch auf Grund des Umstandes, dass die Bw. im Jahr 2002 in der Zeit vom 22.5.2002 bis zum 14.10.2002 Arbeitslosenbezüge erhalten und im Anschluss daran ein Dienstverhältnis in D angetreten habe, von der Unfreiwilligkeit der Aufgabe des bisherigen Dienstverhältnisses ausgegangen werden können, weshalb Umzugskosten berücksichtigt werden könnten. Zu den Umzugskosten zählten insbesondere Ausgaben für die Erlangung der Wohnung am Dienort sowie Kosten für den Transport des Hausrates, jedoch keinesfalls Aufwendungen infolge von Beschädigungen, Diebstahl, Kautionsseinbehalte etc. im Zusammenhang mit der Auflösung der bisherigen Wohnung. Gesamthaft seien daher Umzugskosten iHv 1.828,71 € anerkannt worden, die sich wie folgt zusammensetzten:

Reisekosten Übersiedlung	1.144,20 €
Transport W. – D	444,51 €
Transport innerhalb Wn.	240,00 €
Umzugskosten gesamt	1.828,71 €

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde – nachdem bereits in der Berufung die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO begehrt wurde - auch ein Antrag gemäß § 282 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat eingebracht. Neben dem Verweis auf die Ausführungen in der Berufung wurde ergänzend zusammengefasst Folgendes vorgebracht:

- Zum Sachverhalt der Wohnungsaufgabe in W.

Wie bereits in der Berufung ausgeführt worden sei, habe die Auflösung der Wohnung in W. auf Grund des langjährigen Bestehens dieses Wohnsitzes (beinahe 12 Jahre) sowie des hohen Arbeitseinsatzes der Bw. in V. und des Mangels eines Familienmitglieds vor Ort lediglich in Etappen erfolgen können. Laut der Bw. sei diese Wohnung auch deshalb zunächst beibehalten und nicht sofort gekündigt worden, bis für sie absehbar gewesen sei, ob die Übersiedlung nach V. dauerhaft beibehalten würde. Die vertraglichen Verhandlungen über die Wohnungsauflösung hätten daher erst im Dezember 2002 begonnen, weshalb die „übliche“ Zeitspanne von sechs Monaten ab Beginn der beruflichen Tätigkeit in V. (Oktober 2002) in ihrem Fall zu kurz bemessen sei. Wie der Verwaltungsgerichtshof festgestellt habe, seien zudem stets die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Dass die letzte Besprechung bezüglich der Wohnungsübergabe erst Ende April

2003 und die letzte Abrechnung mit dem Vermieter erst Ende Juni 2003 erfolgt sei, sodass dieser Zeitpunkt als endgültiges Ende der Übersiedlung von W. nach V. festgesetzt worden sei, ergebe sich ebenfalls bereits aus der Berufung. Ausführlich in der Berufung erläutert worden sei auch die berufliche Veranlassung jener zusätzlichen Aufwendungen, die erstmals in der Berufung geltend gemacht und in der ergänzenden Werbungskostenaufstellung angeführt worden seien. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe diesen Aufwendungen jedoch ohne nähere Begründung die Abzugsfähigkeit versagt.

- Werbungskosten bei Wohnungserwerb im Rahmen der doppelten Haushaltsführung

Die Bw. vertritt die Rechtsmeinung, dass die bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, durch einen beruflich bedingten Umzug entstehende Vermögensnachteile als Werbungskosten anzuerkennen, in wirtschaftlicher Hinsicht bedeute, dass die in diesem Zeitraum bestehende besonders starke Liquiditätsbelastung durch eine teilweise Steuerentlastung erleichtert werden solle. Einer sinnvollen wirtschaftlichen Betrachtungsweise entspreche jedoch nicht, einen Liquiditätsnachteil über 20 Jahre im Wege der Abschreibung ausgleichen zu wollen. Die beim Erwerb einer Eigentumswohnung am neuen Berufsort angefallenen Kosten müssten daher mit fiktiven Kosten verglichen werden, welche durch Anmietung einer gleichwertigen Wohnung entstanden wären. Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz sei auf diese, auf Doralt, EStG-Kommentat, § 4, Rz 356, basierende Argumentation nicht eingegangen, sondern lediglich auf die diesbezüglichen Einkommensteuerrichtlinien verwiesen worden.

Das Vorbringen der Bw. zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der Provisionsgebühr, der Notariatskosten, der Kreditvertragsgebühren, der Ablebensversicherung im Zusammenhang mit dem Kredit sowie zur Höhe der durchschnittlichen Mietkosten in D entspricht jenem im Berufungsschriftsatz vom 18. Mai 2006, weshalb zur Vermeidung von Wiederholungen darauf verwiesen wird. Darüber hinaus wird seitens der Bw. eingewandt, sie habe ohnehin nicht die Kreditzahlungen selbst, sondern lediglich einen kleinen Teil der Finanzierungskosten (Ansparraten für endfälliges Darlehen, das nur teilweise den Kaufpreis abdecke) angesetzt. Zusammen mit der Abschreibung ergebe sich daraus ein Werbungkostengesamtbetrag von rund 2.800,00 € für 6 Monate, das seien ca. 465,00 € pro Monat (Berechnung: 960,00 € Abschreibung plus 6 x 260,48 € für die Lebensversicherung). Eine Nichtanerkennung dieser Werbungskosten würde somit, da die in der Literatur angeführte Obergrenze der fiktiven Mietkosten nicht erreicht würde, eine steuerliche Diskriminierung des Wohnungserwerbes im Verhältnis zu einer Mietwohnung darstellen. Nicht nachvollziehbar sei auch die Nichtanerkennung jenes Teiles der Betriebskosten, der dem Reparaturfonds zugeführt worden sei, denn diese Kosten könnten auch als Eigentümer nicht vermieden werden. Überdies trete die Liquiditätsbelastung im Zeitpunkt der Zahlung und nicht erst im Falle einer späteren

Reparatur ein. Es werde daher die Anerkennung der folgenden, bisher behördlicherseits nicht berücksichtigten Werbungskosten beantragt:

1. Einmalkosten für den Erwerb der Wohnung (Notariatskosten, Kreditgebühren, Ablebensversicherung wohnungsgewidmet) iHv insgesamt 6.006,84 €, weil entsprechende Kosten auch bei einer Mietwohnung in sehr ähnlicher Höhe anfallen würden,
2. die gesamten Betriebskosten (154,51 € pro Monat) sowie die sonstigen laufenden Aufwendungen der Wohnung in D bis Juni 2003 iHv insgesamt 2.558,94 € abzüglich des Saldos aus der Endabrechnung der Wohnung in W. in Höhe von 50,71 €,
3. die durch die Auflösung der Wohnung in W. verursachten und in direktem Zusammenhang mit dem berufsbedingten Ortswechsel stehenden Kosten iHv 4.257,48 € sowie
4. die Ausgaben für die Wohnungsausstattung bis Juni 2003 iHv 351,51 €.

	Ursprünglich geltend gemachte Aufwendungen	Lt. Berufung vom 18.05.2006	Lt. BVE 07.06.2006	Vorlageantrag 10.07.2006
Kosten für Reisen wegen Wohnungsauflösung: Fahrtkosten und Taggelder	1.144,20 €	1.144,20 €	1.144,20 €	1.144,20 €
Kosten für Wohnung am Berufsort (D) bis Juni 2003 (im Juni 2003 erfolgte die Endabrechnung für die W Wohnung)	10.205,99 €	10.205,99	1.355,11 €	9.887,87 €
Zusätzlich entstandene Ausgaben durch die vorzeitige Auflösung der Wohnung in W.		4.257,48 €		4.257,48 €
Abschreibung der Anschaffungskosten der Wohnung in D  Kaufpreis: 160.000,00 €, davon 1,5% (1. Halbjahr 2003)		1.200,00 €	960,00 €	960,00 €
Summe Werbungskosten	11.350,19 €	16.807,67 €	3.459,31 €	16.249,55 €

### 3. Details zu den Ausgaben für die Dn. Wohnung

Datum	Zahlungsgrund	Bruttobetrag der anzuerkennenden Werbungskosten lt. Berufung	Kostensätze	Bruttobetrag der mit BVE anerkannten Werbungskosten	Bruttobetrag der anzuerkennenden Werbungskosten lt. Vorlageantrag
-------	---------------	---	-------------	--	--

02.01.2003	Gebühren für Kredit P.-Weg	3.739,24 €		0,00 €	3.739,24 €
07.01.2003	LV zu Kredit P.-Weg	520,96 €		0,00 €	520,96 €
20.01.2003	Ablebensversicherung für Kredit P.-Weg	142,49 €		0,00 €	142,49 €
20.01.2003	Grundverkehrsbescheinigung	25,70 €		25,70 €	25,70 €
20.01.2003	Transport Möbel von W. nach D	444,51 €		444,51 €	444,51 €
21.01.2003	Betriebskosten P.-Weg 01/2003	154,51 €		106,04 €	48,47 €
03.02.2003	Betriebskosten Garage P.-Weg 2003 gesamt	40,08 €		40,08 €	40,08 €
03.02.2003	Betriebskosten P.-Weg 02/2003	154,51 €		106,04 €	48,47 €
05.02.2003	Ausstattung Wohnung	271,00 €		271,00 €	271,00 €
10.02.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €		0,00 €	260,48 €
03.03.2003	Betriebskosten P.-Weg 03/2003	154,51 €		106,04 €	48,47 €
06.03.2003	Versicherung	31,19 €		0,00 €	31,19 €
10.03.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €		0,00 €	260,48 €
13.03.2003	Transport Möbel innerhalb von W.	240,00 €		240,00 €	240,00 €
20.03.2003	Abrechnung Energie Wohnung W.		128,97 €		-128,97 €
03.04.2003	Betriebskosten P.-Weg 04/2003	154,51 €		0,00 €	154,51 €
07.04.2003	Restzahlung W.-Strom	244,97 €		0,00 €	244,97 €
09.04.2003	Ausstattung Wohnung	142,19 €		0,00 €	142,19 €
09.04.2003	Honorarnote Notar	2.093,92 €		15,70 €	2.093,92 €
10.04.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €		0,00 €	260,48 €

05.05.2003	Betriebskosten P.-Weg 05/2003	154,51 €		0,00 €	154,51 €
07.05.2003	GIS-Rundfunkgebühren P.- Weg	9,46 €		0,00 €	9,46 €
11.05.2003	Energiekosten Wohnung P.- Weg	54,91 €		0,00 €	54,91 €
11.05.2003	Müllgebühren Wohnung P.- Weg	28,40 €		0,00 €	28,40 €
12.05.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €		0,00 €	260,48 €
03.06.2003	Betriebskosten P.-Weg 06/2003	154,51 €		0,00 €	154,51 €
10.06.2003	Energiekosten Wohnung P.- Weg	26,00 €		0,00 €	26,00 €
10.06.2003	LV zu Kredit P.-Weg	260,48 €		0,00 €	260,48 €
11.06.2003	Betriebskosten P.-Weg, Endabrechnung 2003	7,87 €		0,00 €	7,87 €
20.06.2003	Endabrechnung Wohnung W.		166,71 €		-166,71 €
09.07.2003	Ausstattung Wohnung	209,32 €		0,00 €	209,32 €
		10.501,67 €	295,68 €	1.355,11 €	9.887,87 €

Mit Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. August 2007 wurde die Bw. um Vorlage des Dienstvertrages betreffend ihrer am 15. Oktober 2002 aufgenommenen nichtselbständigen Tätigkeit bei der Fa. „B.G.T. GmbH KP“ sowie des Mietvertrages der W Wohnung (Wn, Sch.-Straße 252-254) ersucht.

Mit Vorhalt vom 31. August 2007 wurde um Beantwortung der folgenden Fragen und um Übermittlung der nachstehenden Unterlagen ersucht:

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bezüglich der im Streitjahr erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
- Bekanntgabe der Größe der Eigentumswohnung in D, P.-Weg 1 und – da laut den Akten das für die selbständige Tätigkeit benötigte Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelegen ist - dieses Arbeitsraumes. Angabe, wie die Aufteilung der Betriebskosten, der



AfA und der Finanzierungskosten zwischen Wohn- und Arbeitsbereich vorgenommen wurde sowie Vorlage eines Wohnungsplanes unter Kennzeichnung des Arbeitszimmers,

- Bekanntgabe der Größe des im Oktober und November 2002 in D, W.-Weg 3, um 280,00 € exkl. Strom angemieteten Zimmers und Mitteilung, ob dieses möbliert oder unmöbliert zur Verfügung gestellt wurde, ob es sich dabei um ein Untermietzimmer in einem fremden Wohnungsverband oder um eine Garconniere gehandelt hat bzw. ob es über eine eigene Küche und Sanitärräume verfügt hat, sowie
- Mitteilung, für welchen Monat letztmalig für die W Wohnung Miete bezahlt wurde und Vorlage des betreffenden Überweisungsbeleges.

Mit Schreiben vom 23. November 2007 übermittelte die Bw. die angeforderten Belege (Arbeitsvertrag mit der Fa. „B.G.T. GmbH KP“ vom 15. Oktober 2002; Mietvertrag für die Wohnung in Wn, Sch.-Straße 252-254 vom 13. Oktober 1998 einschließlich des Übergabeprotokolls vom 27. März 2007 und der Vereinbarung über die fünfjährige schlagend gewordene Amortisation, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung betreffend die im Jahr 2003 erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie bezüglich der Wohnung in Dn, P.-Weg 1 ein Wohnungsplan samt einer Aufstellung über die hinsichtlich des Wohn- und des Arbeitsbereiches getroffene Aufteilung der Anschaffungs- und der laufenden Betriebskosten). In einer ergänzenden Stellungnahme wurde ausgeführt, das im Oktober und November 2002 in D angemietete möblierte Zimmer mit Kochnische im Ausmaß von ca. 15 m<sup>2</sup> habe sich in einem überwiegend von ausländischen Arbeitern bewohnten Miethaus befunden. Die Sanitärräume seien jeweils gemeinsam mit einer anderen Person zu benutzen gewesen. Zudem seien die Heizkosten wegen der schlechten Isolierung des gesamten Hauses unverhältnismäßig hoch gewesen. Die gesamte Wohnfläche der Eigentumswohnung in D umfasse 70 m<sup>2</sup>, wobei die Größe des Arbeitsraumes - im betreffenden Wohnungsplan als „Galerie“ angeführt - 9,4 m<sup>2</sup> betrage. Zusätzliche Anteile wie aliquote Ausgaben für den Zugang zum Arbeitszimmer seien nicht angesetzt worden, sodass 13,5% der Gesamtkosten der Wohnung dem Arbeitszimmer zugerechnet worden seien.

In der am 4. Dezember 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde erneut betont, dass es sich bei der im Dezember 2002 erworbenen Eigentumswohnung in D um keine private Vermögenanlage handle. Vielmehr sei der Erwerb Ergebnis des Umstandes, dass eine vergleichbare Mietwohnung zu einem akzeptablen Mietpreis in V. nicht zu bekommen gewesen sei. Weiters wurde nochmals auf die bereits schriftlich dargelegten zusätzlichen mit der Übersiedlung in Zusammenhang stehenden Ausgaben und Verluste hingewiesen, mit denen von vorneherein nicht zu rechnen gewesen sei. Ursache dafür sei auch gewesen, dass die Bw. auf Grund ihres enormen beruflichen Arbeitseinsatzes (50 bis 60 Wochenstunden) bei

ihrem Arbeitgeber in D sich nicht vor Ort um die Abwicklung der Übergabe der Wohnung in W. kümmern habe können. Deshalb habe der Umzug auch länger als geplant gedauert.

Erstmalig teilte die Bw. mit, dass die W Wohnung nach ihrem Auszug von einem Freund bewohnt worden sei. Küche und Bad seien in der Mietwohnung von vorneherein vorhanden gewesen, das sonstige in ihrem Eigentum stehende Mobilar (Sofa, Bett, Schreibtisch, etc.) habe sie am 5. und 6. Dezember 2002 zum Großteil mit einem Klein-LKW nach D verbracht. Da aber noch genügend Gegenstände in der Wohnung verblieben seien (Einbaukasten, Vitrine), sei die Wohnung bewohnbar gewesen. Der Freund habe jedoch nicht wie vereinbart für die Wohnungsbenützung bezahlt und habe daher auf Drängen der Bw. im Jänner 2003 aus der Wohnung ausziehen müssen. Er habe diese allerdings in einem „furchtbaren“ Zustand hinterlassen, weshalb der Bw. letztendlich ein Teil der Kautions nicht ausbezahlt worden sei. Die Bw. selbst habe die Wohnung diesem Freund ordnungsgemäß übergeben. Auf Befragung, wie oft die Bw. selbst nach ihrem Auszug in der Wohnung gewohnt habe, gab diese an, dies sei bis einschließlich April 2003 aus der Reisekostenaufstellung ersichtlich (Anm.: Danach war die Bw. vom 16.1.-19.1.2003 und vom 25.4.-27.4.2003 in W.). Für die Monate Mai und Juni 2003 seien dann trotz entsprechender Überlegungen keine Fahrtkosten mehr geltend gemacht worden. Letztmalig sei für März 2003 die Miete für die Wohnung in W. zu bezahlen gewesen, die Bw. vertrete aber die Ansicht, dass der Umzug faktisch erst Ende Juni 2003 beendet gewesen sei, und zwar mit der Entdeckung des Einbruchs in das Kellerabteil ihrer Freundin bzw. der Abholung der verbliebenen Gegenstände. Die Bw. betonte nochmals, es gäbe für sie keinen exakt definierten Zeitpunkt, zu dem die Übersiedlung abgeschlossen gewesen sei, bei den Monaten April bis einschließlich Juni 2003 handle es sich um Übergangszeiten.

Bezüglich der Eigentumswohnung in D gab die Bw. an, die Anschaffungskosten hätten exakt 160.000,00 € betragen und die Finanzierung sei durch einen Kredit in derselben Höhe erfolgt. Die Frage, weshalb in diesem Fall Kreditgebühren in Höhe von 3.739,24 € geltend gemacht worden seien und nicht lediglich 1.280,00 € (0,8% von 160.000,00 €), wurde von der Bw. damit beantwortet, dass darin vermutlich eine Bearbeitungsgebühr der Bank enthalten sei. Dazu gebe es sicher einen Beleg. Weiters betonte die Bw. erneut, dass es sich bei den von ihr in Abzug gebrachten Notariatskosten ebenso wie bei der Grunderwerbsteuer und der Gebühr für die Eintragung ins Grundbuch nicht um Anschaffungsnebenkosten handle. Bei der Vielzahl der bei einem Umzug anfallenden Kosten sei eine Kostenverteilung auf 20 Jahre keine wirkliche steuerliche Entlastung. Die Bw. müsse die betreffenden Rechnungen sofort bezahlen, weshalb auch die zusätzliche Liquiditätsbelastung unmittelbar steuerlich wirksam werden müsse. Zu bedenken sei auch, dass bei einer Mietwohnung eine Vermittlungsgebühr angefallen wäre, die steuerlich berücksichtigt werde. Bezüglich der monatlich anfallenden Lebensversicherung zum Kredit, die von der Bw. ebenfalls geltend gemacht wurde, gab die

Bw. an, es handle sich dabei um eine Er- und Ablebensversicherung, somit um eine Sparversicherung.

Zur selbständigen Tätigkeit als Steuerberaterin brachte die Bw. vor, diese werde von ihr nach wie vor ausgeübt, allerdings lediglich sehr geringfügig. Sie habe Klienten in ganz Österreich. Die Frage, ob die Bw. auch im Streitjahr noch Einkünfte aus der U.&U.B.OEG beziehe, wurde von dieser verneint. Diese Tätigkeit sei bereits im Herbst 2002 von ihr beendet worden. Mittlerweile sei die OEG aufgelöst und seit Februar 2007 auch im Firmenbuch gelöscht.

Im Schlusswort legte die Bw. sinngemäß dar, dass die Nichtanerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung bzw. des Umzugs dem Gedanken der Freizügigkeit der Dienstnehmer und der Personenmobilität widerspreche. Die Mobilität der Arbeitnehmer sei ein propagiertes Schlagwort, ständig werde Flexibilität und Anpassung an den Arbeitsplatz eingefordert. Der Zuzug gut ausgebildeter Arbeitnehmer sei für einen Wirtschaftsraum wie V. wichtig und daher grundsätzlich auch politisch gewollt. In der Realität existierten aber zu überwindende Hürden und Schwierigkeiten. Wäre ihr von Anfang an bewusst gewesen, welche zusätzlichen Kosten mit einer Übersiedlung verbunden seien, hätte sie im Dienstvertrag eine Übersiedlungszahlung ausverhandelt. Dabei sei ihre Übersiedlung als Single ohne Familie noch relativ einfach. Habe jemand Familie und schulpflichtige Kinder sei ein Umzug noch viel schwieriger. Sie beantrage daher in Übereinstimmung mit dem Vorlageantrag Werbungskosten in Höhe von 16.249,55 €.

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

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung 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.

Gegenständlich ist strittig, ob bzw. in welcher Höhe die der Bw. durch die Verlegung ihres Haushaltes angefallenen Kosten als beruflich veranlasst und damit als Werbungskosten anzusehen sind.

Im Einzelnen wurden von der Bw. unter dem Titel „vorübergehende doppelte Haushaltsführung“ im Zusammenhang mit einer Wohnungsauflösung Reisekosten

(Fahrtkosten und Taggelder), Kosten für die Stromendabrechnung, Aufwendungen für die Beseitigung festgestellter Schäden in der Wohnung (notwendige Malarbeiten, Beseitigung der Beschädigungen der Fliesen und Reinigungsarbeiten), Vermögensverluste infolge Beschädigung und Diebstahl von Hausrat sowie Transportkosten steuerlich geltend gemacht. Darüber hinaus begehrte die Bw. die Berücksichtigung der gesamten Betriebskosten für die von ihr erworbene Eigentumswohnung sowie der Garage in D einschließlich der Energiekosten und der Rundfunkgebühren, der Kosten für deren Ausstattung, eines Teiles der dafür notwendigen Finanzierungskosten (Kreditgebühr, monatliche Lebensversicherungsgebühren in Zusammenhang mit diesem Kredit, Ablebensversicherung wohnungsgewidmet, Grundverkehrsbescheinigung sowie Notariatskosten) und der Halbjahres-AfA als Werbungskosten.

An Sachverhalt steht fest, dass die Bw. bis einschließlich April 2002 in W. nichtselbständig und geringfügig selbständig als Steuerberaterin tätig war und dort auch ihren Wohnsitz hatte. Nach Bezug eines Arbeitslosengeldes vom 22. Mai 2002 bis zum 14. Oktober 2002 mit einer Unterbrechung vom 22. August 2002 bis zum 13. September 2002 nahm sie am 15. Oktober 2002 eine nichtselbständige unbefristete Tätigkeit bei der in D ansässigen Fa. „B.G.T. GmbH KP“ auf. Unter Beibehaltung der Mietwohnung in W. wurde für Oktober und November 2002 in D, W.-Weg 3, um 280,00 € brutto excl. Strom ein Zimmer angemietet. Nach Kauf einer Eigentumswohnung in D, P.-Weg 1 übersiedelte sie im Dezember 2002 in diese Wohnung. Bereits im Jahr 2002 machte die Bw. unter dem Titel „Doppelte Haushaltsführung“ Werbungskosten iHv 8.680,91 € geltend, die vom Finanzamt auch zur Gänze steuerlich berücksichtigt wurden. Dabei handelt es sich um die Mietkosten für das Zimmer in D, Kosten für Strom, Ausstattungs- und Endreinigungskosten für dieses Zimmer, Betriebskosten für die im Dezember 2002 bezogene Eigentumswohnung sowie die Kosten für die Grundbuchseintragung dieser Wohnung. Die Bw. führte bzw. führt auch die selbständige Tätigkeit als Steuerberaterin weiter. Diesbezüglich hat sie dem Finanzamt Feldkirch mit Schreiben vom 8. Jänner 2003 zur Kenntnis gebracht, dass sie ihren Berufssitz nach D verlegt hat. Die Bw. hat sich zudem in der von ihr erworbenen Wohnung (P.-Weg 1) ein Arbeitszimmer eingerichtet, dessen Ausstattung und laufender Aufwand als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 31.1.2001, 99/13/0235; VwGH 3.3.1992, 88/14/0081) sind unvermeidbare Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer deshalb erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss, ein Umzug nicht möglich ist und ihm eine tägliche Rückkehr zur Familienwohnung nicht zugemutet werden kann, als Werbungskosten anzuerkennen. Dieser Grundsatz gilt für eine gewisse Übergangszeit auch für Alleinstehende, und zwar schon allein deshalb, weil die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort sowie die Auflösung des bisherigen

Wohnsitzes üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nehmen. Als Richtschnur kann bei unverheirateten Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angenommen werden, wobei diesbezüglich jedoch nicht schematisch vorgegangen werden darf, sondern vielmehr auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen ist. Längere Zeiträume sind beispielsweise dann angemessen, wenn für die Tätigkeit am Beschäftigungsort von vornherein eine zeitliche Begrenzung vorgesehen ist oder sich die Wohnungssuche besonders schwierig gestaltet.

Gegenständlich wird, ausgehend von den obig dargelegten Sachverhaltsfeststellungen, seitens des Unabhängigen Finanzsenates anders als von der Abgabenbehörde erster Instanz die Rechtsmeinung vertreten, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für einen beruflich veranlassten Doppelwohnsitz im Streitjahr bereits dem Grunde nach zu verneinen ist. Denn nachdem die Bw. bereits im Oktober 2002 eine nichtselbständige Tätigkeit in D angetreten hat, hat sie im Dezember 2002 am Beschäftigungsort eine kurz zuvor erworbene Wohnung bezogen, deren objektive Eignung zur Befriedigung der Wohnbedürfnisse der Bw. von dieser nach ihrem gesamten Berufungsvorbringen nicht in Streit gezogen wird. In dieser Wohnung hat sich die Bw. zudem ein Arbeitszimmer eingerichtet und dort geht sie nunmehr laut ihrem Schreiben vom 8. Jänner 2003 auch ihrer selbständigen Tätigkeit nach. Überdies handelt es sich bei dem Arbeitsverhältnis mit der Fa. B.G.T. GmbH KP nach Ablauf des einmonatigen Probemonats am 15.11.2002 um ein unbefristetes. Bereits im Jahr 2002 hat die Bw. unter anderem Kosten für „Bewirtung Übersiedler“ und „Nachsendeaufträge“ sowie Fahrtkosten für den Umzug als Werbungskosten geltend gemacht. Der Transport der Möbel ist laut Rechnung vom 21. Dezember 2002 vom 5. bis 6. Dezember 2002 erfolgt. Auch im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung hat die Bw. bestätigt, dass sie den Großteil der Möbel und des Hausrates mit nach D genommen habe. Unter den gegebenen Umständen kann nach Überzeugung des Berufungssenates aber kein Zweifel bestehen, dass die Bw. spätestens mit dem Einzug in die Eigentumswohnung ihren Wohnsitz nach D verlegt hat, geht doch weder aus der Aktenlage noch den Ausführungen der Bw. in irgendeiner Weise hervor, dass sie den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen nach wie vor in W. gehabt hätte und dass sie dort noch einen Haushalt geführt hätte. Vielmehr sprechen gerade auch die Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Wohnung unmittelbar nach ihrem Auszug von einem Freund bewohnt worden sei, dieser aber, nachdem er das vereinbarte Benützungsentgelt nicht bezahlt habe, im Jänner 2003 aus der Wohnung ausziehen habe müssen, sie allerdings in einem „fürchterlichen“ Zustand hinterlassen habe, gegen eine solche Annahme. Auch hat sich die Bw. nach ihrem eigenen Vorbringen bis zur Schlüsselübergabe am 27. März 2003 im Streitjahr nur noch ein einziges Mal und zwar vom 16. bis 19. Jänner 2003 zwecks Aufräumen und Besprechung mit Nachfolgerin in W. aufgehalten. Hat die Bw. ihren Haushalt aber bereits im Jahr 2002 nach V. verlegt, können im Streitjahr im

Zusammenhang mit der Wohnung in D schon dem Grunde nach keine Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung angefallen sein.

Soweit die Bw. vorbringt, sie habe die W Wohnung zunächst aus Vorsichtsgründen beibehalten und nicht gekündigt, bis für sie absehbar gewesen wäre, ob die Übersiedlung nach V. dauerhaft beibehalten werden würde, wird ihr Folgendes entgegengehalten: Lediglich wenn von vornherein feststeht, dass der Arbeitsplatzwechsel nur vorübergehend ist bzw. bereits konkrete Schritte für die (Wieder)Aufnahme einer Tätigkeit am Ort des bisherigen Wohnsitzes unternommen wurden, ist die Beibehaltung des früheren Wohnsitzes selbst nachdem der Steuerpflichtige bereits eine seinen Lebensbedürfnissen objektiv entsprechende Wohnmöglichkeit gefunden hat, als beruflich bedingt anzusehen. Die bloß abstrakte Möglichkeit eines zukünftigen neuerlichen Arbeitsortwechsels – und dahingehend ist das Vorbringen der Bw. zu werten - ist jedoch nicht ausreichend (VwGH 27.1.2000, 96/15/0205; VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; Doralt, EStG-Kommentar, § 4, Tz 346ff).

Aus den obigen Ausführungen folgt somit, dass sämtlichen in Zusammenhang mit der Dn. Wohnung stehenden Aufwendungen (Betriebskosten für Wohnung und Garage, Energiekosten, Rundfunkgebühren, Wohnungsausstattungskosten, Finanzierungskosten (Kreditgebühr, monatliche Lebensversicherungsgebühren, Ablebensversicherung wohnungsgewidmet), Grundverkehrsbescheinigung, Notariatskosten sowie Halbjahres-AfA) keine Werbungkosteneigenschaft zukommt.

Bezüglich der geltend gemachten Umzugskosten (Fahrtkosten, Taggelder und Transportkosten), die seitens der Abgabenbehörde erster Instanz als Umzugskosten zur Gänze steuerlich berücksichtigt wurden, wird Folgendes ausgeführt:

Außer Streit steht, dass der Wohnungswechsel auf Grund der Entfernung des neuen Dienstortes der Bw. und ihrem bisherigen Wohnsitz als ausschließlich beruflich veranlasst anzusehen ist. Die sich daraus ergebende grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Kosten des Umzugs als Werbungskosten bedeutet jedoch nicht, dass sämtliche der von der Bw. unter diesem Titel geltend gemachten Kosten steuerlich zu berücksichtigen sind. Als Werbungskosten anerkannt werden jene Transportkosten und Kilometergelder, die bis zur Schlüsselübergabe betreffend die W Wohnung am 27. März 2003 angefallen sind. Dabei handelt es sich um die Kosten des Transportes von W. nach D am 20. Jänner 2003 in Höhe von 444,51 € sowie um die Kilometergelder in Höhe von 509,08 € betreffend die Hin- und Rückfahrt D-W.-D am 16. Jänner 2003 bzw. am 19. Jänner 2003 mit dem Zweck „Wohnung aufräumen und Besprechung mit möglicher Wohnungsnachfolgerin“. Die Kilometergelder, die für die Fahrt von D nach W. und retour für Ende April geltend gemacht wurden, werden

deshalb nicht mehr als beruflich veranlasst betrachtet, weil diese Fahrt nach Aufgabe des Wohnsitzes in W. erfolgt ist. Ebenfalls nicht steuerlich berücksichtigt werden die Aufwendungen für den Möbeltransport innerhalb von W. am 13. März 2003 (von der Mietwohnung der Bw. in W. zur Wohnung ihrer Freundin) in Höhe von 240,00 €. Zwar ist dieser Transport noch vor der Schlüsselübergabe am 27. März 2003 erfolgt, aber nicht zum nunmehrigen Wohnsitz in D. Kosten einer zwischenzeitlichen Einlagerung von Haushaltsgegenständen nach erfolgtem Umzug in eine den Lebensbedürfnissen objektiv entsprechende Wohnung stehen nicht mehr mit diesem in einem beruflichen Zusammenhang (siehe dazu Doralt, EStG-Kommentar, § 16 Tz 220 „Umzugskosten“). Den geltend gemachten Tagesgeldern kommt deshalb keine Werbungskosteneigenschaft zu, weil die Einnahme von Mahlzeiten grundsätzlich der steuerlich nicht relevanten privaten Lebensführung zuzuordnen ist. Denn abgesehen davon, dass der Bw. günstige Verpflegungsmöglichkeiten an ihrem bisherigen Wohnsitz jedenfalls bekannt sein mussten, konnte die Verpflegung auch im Rahmen ihres dortigen Haushalts erfolgen.

Zu prüfen ist jedoch, ob jene Mehraufwendungen, die der Bw. deshalb erwachsen sind, weil sie für ihre bisherige Wohnung bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin (gegenständlich auf Grund einer Vereinbarung mit dem Vermieter bis März 2003) weiterhin Miete bezahlen musste, zu den berücksichtigungswürdigen Umzugskosten zählen. Diese Rechtsmeinung wird von Doralt im EStG-Kommentar unter § 16, Tz 220 „Umzugskosten“ vertreten. Der UFSW hat in seiner Entscheidung vom 14.4.2004, RV/1363-W/03, diese Rechtsauffassung verworfen und dies damit begründet, dass ein Verlust aus der Aufgabe des Mietrechts an einer Wohnung nicht anders behandelt werden könne als ein Verlust, der aus dem umzugsbedingten Verkauf eines Eigenheimes resultiere. Letzterer sei aber unstrittig der privaten Vermögenssphäre zuzurechnen (siehe dazu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 102, und BFH 24.5.2000, VI R 28/97). Zudem lasse sich auch aus der Bestimmung des § 26 Z 6 EStG, welche als steuerfreie Umzugskostenvergütung u.a. den Mietzins, den der Arbeitnehmer von der Aufgabe seiner bisherigen Wohnung an bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin noch zahlen müsse, nenne, eine Absetzbarkeit solcher vertragsgebundener Mietzahlungen nicht ableiten. Die genannte Norm betreffe nämlich bloß Umzugskostenvergütungen, die an Dienstnehmer aus Anlass von Versetzungen oder einer dienstlichen Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, bezahlt würden. Trete ein Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber ein Dienstverhältnis neu an und sei auf Grund des Dienstverhältnisses eine Übersiedlung erforderlich, liege dagegen keine Umzugsvergütung im Sinne des § 26 Z 6 EStG vor (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 26 Z 6, Tz 1). Da der Unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung sieht, berufungsgegenständlich von dieser

Rechtsmeinung abzuweichen, können auch die Mietzahlungen für die Monate Jänner bis März 2003 steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Nach Auffassung der Bw. ist zudem jenen Aufwendungen iHv insgesamt 4.257,48 € Werbungkosteneigenschaft zuzuerkennen, die infolge Beschädigung und Diebstahl von Hausrat sowie Kautioneinbehalten wegen festgestellter Schäden in der Wohnung (notwendige Malarbeiten, Beseitigung der Beschädigungen der Fliesen und Reinigungsarbeiten) zu Vermögensverlusten geführt haben. Diese Rechtsmeinung wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht geteilt. Denn bei den zerstörten bzw. gestohlenen Vermögensgütern handelt es sich nicht um Arbeitsmittel, sondern um private Vermögensgüter (Einbaukasten und Lampen), bei denen auch infolge des berufsbedingten Umzugs keine vollständige berufliche Verwendung unterstellt werden kann (siehe dazu Doralt, § 16 Tz 220 „Verlust, Beschädigung, Diebstahl privater Wirtschaftsgüter“). Der Unabhängige Finanzsenat teilt auch nicht die Auffassung, dass Wohnungsschäden, für die anlässlich der Beendigung eines Mietverhältnisses vom Mieter Ersatz zu leisten ist, in direktem Zusammenhang mit dem berufsbedingten Ortswechsel stehen. Denn diese Ersatzleistungen wären bei jedem Wohnungswechsel – auch bei einem ausschließlich privat veranlassten - von der Bw. als Schadensverursacherin zu tragen gewesen. Ein unmittelbarer Kausalzusammenhang mit der Berufssphäre ist deshalb jedenfalls zu verneinen.

Gesamthaft waren daher die folgenden Beträge als beruflich bedingte Umzugskosten zu berücksichtigen:

Kilometergelder	509,08 €
Transportkosten (W. -D)	444,51 €
Umzugskosten gesamt	953,59 €

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. Dezember 2007