



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 24. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 28. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 u.a. die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten (Kennzahl 723) in Höhe von 11.360,38 Euro als Werbungskosten sowie Versicherungsprämien in Höhe von 3.181,84 Euro als Sonderausgaben geltend.

Mit Bescheid vom 28. Juli 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2008 fest, berücksichtigte im angefochtenen Bescheid ein Viertel der Topf-Sonderausgaben eingeschliffen nach der Formel $[(50.900,00 - 47.444,67) \times 730,00 / 14.500,00]$ mit einem Betrag von 173,96 Euro, nicht aber die in Rede stehenden Werbungskosten und begründete dies damit, dass als Familienwohnsitz jener Ort gelte, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhalte, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bilde. Bei einem Alleinstehenden liege kein Familienwohnsitz vor, sodass die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines

zweiten Haushalts am Beschäftigungsort daher nur vorübergehend (sechs Monate) als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Im gegenständlichen Fall seien die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und für Heimfahrten nach Berlin bereits für zwölf Monate (Jänner bis Dezember 2007) gewährt worden. Ab Jänner 2008 sei daher ein weiterer Werbungskostenabzug nicht möglich.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 24. August 2009, deren Begründung im Wesentlichen lautet:

1) Nichtanerkennung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten
Der Lebensmittelpunkt des Bw. liege an seinem Hauptwohnsitz in Berlin (Familie, Freundin, Freundeskreis, Ausübung des Wahlrechtes). Nach seiner Rechtsauffassung, die durch mehrere deutsche Gerichte bestätigt sei, sei zur Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung ausschließlich der Lebensmittelpunkt von Bedeutung. Der eine habe seinen Lebensmittelpunkt in der Familie oder in einer eheähnlichen Partnerschaft, für den anderen seien Familienangehörige, ein großer langjährig gewachsener Freundeskreis, eine Freundin (ohne gleich zusammen zu ziehen) und andere Aspekte des privaten, sozialen und politischen Lebens äußerst wichtig. Wenn auch in Österreich vor dem Gesetz alle gleich seien, warum diffamiere (gemeint wohl: diskriminiere) man dann Singles im Steuerrecht bzw. bevorzuge Menschen, die den Weg zu einer Familie wählten?
Im Bescheid fehle auch ein Verweis, auf welcher rechtlichen Grundlage die Ablehnung der Anerkennung der doppelten Haushaltsführung beruhe.
Das Finanzamt schildere ausführlich, warum ein Ehepartner bzw. ein Mitglied einer eheähnlichen Gemeinschaft einen weiterführenden Anspruch auf doppelte Haushaltsführung habe. Beweggründe, warum dies für einen Single nicht zutreffe, obwohl dieser seinen Lebensmittelpunkt ausführlich beschrieben und glaubhaft gemacht habe, seien im Bescheid nicht zu finden.
Der Bw. habe mit dem Einkommensteuerbescheid 2007 einen Freibetragsbescheid für 2009 erhalten, in dem die Steuerminderung für eine doppelte Haushaltsführung eingeflossen sei, ohne Hinweis, dass die Steuerminderung weiterführend nur für Ehepartner bzw. Mitglieder eheähnlicher Gemeinschaften gelte. Dies, obwohl die Behörde gewusst habe, dass der Bw. ledig sei. Hätte er dieses Angebot des Freibetragsbescheides für 2009 angenommen, wäre er bei Einreichung des Antrages für das Jahr 2009 vor einem finanziellen Schuldenberg gestanden. Mit dem Freibetragsbescheid 2009 habe der Bw. davon ausgehen müssen, dass ein Lediger die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung auch in Österreich unbegrenzt absetzen dürfe, zumal er die Steuererklärung für 2007 mit einem Mitarbeiter des Finanzamtes gemacht und ihm die Gründe für den Lebensmittelpunkt in Berlin zur Anerkennung der doppelten Haushaltsführung mitgeteilt habe.

2) Personenversicherungen

Aufgrund der Anerkennung des ersten Berufungsgrundes müsse auch dieser Punkt neu berechnet werden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2009 als unbegründet ab. *Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes sei aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden würden, liege darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten würden, als dem Erwerbstätigen eine sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsse. Die Unzumutbarkeit könne ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059, VwGH 22.2.2000, 96/14/0018, VwGF-I 3.8.2004, 2000/13/0083, VwGH 3.8.2004, 2001/13/0216).*

Als Familienwohnsitz gelte jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhalte, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bilde. Das Tatbestandsmerkmal einer eheähnlichen Gemeinschaft stelle auf das Zusammenleben in einer Lebensgemeinschaft ab, wozu im Allgemeinen eine Geschlechts-, Wohnungs-, und Wirtschaftsgemeinschaft gehöre.

Der Bw. sei seit 1. Juli 2006 in Österreich bei der Fa. N. in einem unbefristeten Dienstverhältnis beschäftigt. In seinem Berufungsschreiben habe der Bw. angeführt, dass sein Lebensmittelpunkt auf Grund von privaten, sozialen und politischen Aspekten (Familie, Freundin, Freundeskreis, Ausübung des Wahlrechtes) am Hauptwohnsitz in Berlin liege. Er lebe nicht in eheähnlicher Gemeinschaft.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) sei nur dann beruflich veranlasst, wenn die Beibehaltung des Wohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei.

Da im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht gegeben seien, könnten die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Im Allgemeinen sei für allein stehende

Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend.

Die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung seien dem Bw. für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2007 bereits als Werbungskosten gewährt worden.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien im Rahmen der durch § 20 Absatz 1 Ziffer 2 lit. e

Einkommensteuergesetz 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Lägen die Voraussetzungen für eine Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so könnten Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend könne bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden.

Die Ausgaben für die Heimfahrten nach Berlin seien dem Bw. für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2007 ebenfalls bereits als Werbungskosten gewährt worden.

Die vom Bw. beantragten Aufwendungen für den Zweitwohnsitz in Linz (Miete, Betriebskosten und Einrichtungsgegenstände) und für die Heimfahrten nach Berlin seien aus den oben angeführten Gründen zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 zu zählen.

Mit dem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt. Der Bw. führt darin sinngemäß aus, dass seine Lebenspartnerin in Berlin wohnhaft sei. Es liege zwar kein gemeinsamer Wohnsitz vor, eine Lebensgemeinschaft auf Basis einer Geschlechts- und Wirtschaftsgemeinschaft sei aber gegeben.

Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) habe in seiner Entscheidung vom 5. Oktober 1994, VI R 62/90 die Anerkennung dieser Werbungskosten auch in einem solchen Fall bejaht und dies damit begründet, dass Alleinstehenden keine Benachteiligung gegenüber Familien entstehen dürfe. Somit habe der BFH mit seinem Urteil die Chancengleichheit für jeden Dienstnehmer gewahrt. Die bisherige österreichische Rechtssprechung benachteilige jedoch Alleinstehende gegenüber Familienangehörigen. Dies widerspreche der Gleichheit aller Steuerzahler, da Alleinstehende nur für sechs Monate Anspruch auf Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung hätten, gegenüber Familienangehörigen, die zumindest bis zu zwei Jahre Anspruch auf diese Werbungskosten hätten.

Mit dem am 19. Oktober 2009 eingelangten Vorlagebericht legte das Finanzamt die bezughabenden Verwaltungsakten vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der nicht verheiratete Bw. ist deutscher Staatsbürger und wohnt seit 21. September 1990 in Berlin, Adr. Seit 1. Juli 2006 steht er in einem Dienstverhältnis zur N. in Adr1. Das zunächst auf sechs Monate befristete Dienstverhältnis ging in der Folge in ein unbefristetes Dienstverhältnis über.

Am 29. Juni 2006 meldete er einen Nebenwohnsitz in Adr2 an (Nebenwohnsitzmeldung). Die Nutzfläche dieser Wohnung beträgt laut Mietvertrag 38,92 m². Im Verfahren vor der Abgabenbehörde erster Instanz brachte der Bw. vor, dass er zu seinem Wohnsitz in Berlin fährt, „sofern es die Zeit erlaubt“. Die Nutzfläche der dort gelegenen Mietwohnung, welche er nach seinen Angaben allein bewohnt, ist aus dem vorgelegten Wohnungsmietvertrag vom 21. September 1990 nicht ersichtlich. In der Berufung führte er aus, sein Lebensmittelpunkt liegt am Hauptwohnsitz in Berlin (Familie, Freundin, Freundeskreis, Ausübung des Wahlrechts). Laut Vorlageantrag hat er mit seiner ebenfalls in Berlin wohnhaften Lebenspartnerin keinen gemeinsamen Wohnsitz.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegten Aktenunterlagen, insbesondere aus den Angaben und Ausführungen des Bw. in seinen Eingaben vom 18. Juni 2009 und 11. Juli 2009, aus dem Vorbringen im Berufungsschriftsatz vom 24. August 2009 und im Vorlageantrag vom 5. Oktober 2009 sowie aus den zusammen mit diesen Anbringen vorgelegten Unterlagen.

Dem Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. Jänner 2010, die Größe und Ausstattung seiner Wohnung in Berlin sowie Name und Anschrift des derzeitigen Vermieters darzulegen und die bereits vom Finanzamt angeforderte Bestätigung des Meldeamtes über alle im Haushalt in Berlin gemeldeten Personen vorzulegen, ist der Bw. nicht nachgekommen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gleiches gilt nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Kosten der Haushaltsführung stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar.

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof (VwGH) verweist in seiner Judikatur explizit darauf, dass normale Kosten für Wohnung und Kleidung unter § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 fallen und damit vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind (z.B. VwGH 16.3.1988, 87/13/0200).

Dennoch gibt es Sachverhaltskonstellationen, aufgrund welcher Kosten der Haushaltsführung als durch die Einkünfteerzielung veranlasst gelten. Begründet ein Arbeitnehmer aufgrund einer unüblich weit entfernt gelegenen Berufsausübung einen zweiten Haushalt im Nahbereich seiner Arbeitsstätte, so kann dem dadurch entstehenden Mehraufwand für die (doppelte) Haushaltsführung (vorübergehend oder dauerhaft) Werbungskostencharakter zukommen, wenn und solange ihm die Verlegung des bisherigen (Familien-) Wohnsitzes (vorübergehend oder dauerhaft) nicht zumutbar ist.

Dem Werbungskostencharakter von Kosten einer doppelten Haushaltsführung liegt die Vorstellung zu Grunde, dass ein Dienstnehmer aufgrund einer Berufsausübung in einer Entfernung, die eine tägliche Rückkehr an den (Familien-)Wohnsitz unzumutbar macht, zusätzlich zu den unter § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 fallenden Kosten seines Haushalts, gleichartige Kosten für einen weiteren Haushalt im Nahbereich des Arbeitsortes zu tragen hat. Diese Grundkonstellation setzt das zeitgleiche Vorliegen von zwei Haushalten an zwei verschiedenen Orten jeweils mit daraus resultierenden Aufwendungen voraus.

Werbungskostencharakter kann den Kosten der Haushaltsführung somit nur zukommen, soweit aufgrund eines doppelten Haushalts ein Mehraufwand überhaupt entsteht. Ist die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort dagegen mit keinen Kosten verbunden (z.B. Wohnmöglichkeit bei den Eltern), so kann nach Ansicht des VwGH von Mehrkosten nicht gesprochen werden.

Auch Aufwendungen für die Fahrten von einem Wohnsitz am Dienort zu einem weiter entfernt gelegenen Familienwohnsitz sind grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Doch gilt auch dies nicht ausnahmslos. Nach Lehre und Rechtsprechung sind Aufwendungen für Familienheimfahrten von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte

Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Allerdings beschränkt das Gesetz die berücksichtigungsfähige Höhe der Kosten beruflich veranlasster Familienheimfahrten. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 sind Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-) Ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen, höchsten in § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Bei ausländischem Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnsitz so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereichs des Familienwohnsitzes liegt und deswegen am Dienort ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss (vgl. VwGH 27.1.2000, 96/15/0205; 25.2.2003, 99/14/0340 u.v.a.).

Die Abzugsfähigkeit der Kosten, die sich durch einen Doppelwohnsitz ergeben, ist neben dem Bestehen einer beruflichen Veranlassung für die Begründung eines Berufswohnsitzes an die zusätzliche Voraussetzung geknüpft, dass auch die Aufrechterhaltung zweier Wohnsitze aus beruflichen Gründen erfolgt. Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz sind daher nur dann abzugsfähig, wenn der Doppelwohnsitz als solcher berufsbedingt ist (so auch Doralt, EStG, § 16 Rz 220).

Der VwGH sieht die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Der Grund, warum Aufwendungen für einen weiteren Haushalt am Dienort und für Familienheimfahrten dennoch ausnahmsweise als Werbungskosten berücksichtigt werden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe der Arbeitsstätte nicht zugemutet werden kann.

Die Unzumutbarkeit kann unterschiedliche Ursachen haben, die sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten begründet sein können. Die Ursachen für die

Unzumutbarkeit müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem, objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann auch eine auf Dauer angelegte, doppelte Haushaltsführung gerechtfertigt sein. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038; 26.7.2007, 2006/15/0047; 22.11.2006, 2005/15/0011; 3.8.2004, 2000/13/0083 u.a. sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 6, Tz. 3, mit Hinweisen auf weitere VwGH-Judikatur).

Vor dem Hintergrund der vorstehend angeführten Rechtsprechung muss für die Einkünfte mindernde Berücksichtigung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung und von Heimfahrten zum (Familien-) Wohnort somit die Begründung des zweiten Haushaltes am Arbeitsort beruflich veranlasst und die Aufgabe des bisherigen (Familien-)Wohnsitzes unzumutbar sein.

"Familienwohnsitz" ist nach der Rechtsprechung jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 und 24.4.1996, 1996/15/0006).

Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2008 kann auch ein allein stehender Steuerpflichtiger einen Familienwohnsitz haben (Jakom/Lenneis EStG, 2009, § 16 Rz 56). Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR) gehen bei allein stehenden Dienstnehmern ebenfalls von der Existenz eines Familienwohnsitzes aus und verstehen darunter jenen Ort, an dem diese Personen ihre engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Eltern, Freunde) haben (Rz. 343a LStR; ebenso Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 16 Anm. 25).

Der VwGH hält im Zusammenhang mit Alleinstehenden weder den Begriff "Familienwohnsitz" noch "Familienheimfahrt" für zutreffend. Im Erkenntnis vom 26.7.2007, 2006/15/0065 verwendet er stattdessen die Bezeichnung "ständiger Wohnsitz" bzw. "Heimatwohnsitz", in anderen Entscheidungen kommt sein Vorbehalt durch die spezielle Begriffsdarstellung „(Familien)Wohnsitz“ zum Ausdruck (z.B. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Auch wenn die höchstgerichtliche Judikatur die Gesetzesbegriffe "Familienwohnsitz" bzw. "Familienheimfahrt" somit explizit nicht auf allein stehende Dienstnehmer bezieht, gehen Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis doch einhellig davon aus, dass bei allein

stehenden Abgabepflichtigen ebenfalls Umstände vorliegen können, die zu Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung und für Fahrten zum Heimatwohnsitz führen.

So wie bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Dienstnehmern erkennt der VwGH bei Alleinstehenden Gründe an, welche die Verlegung eines bestehenden, ständigen Wohnsitzes am Heimatort an einen (unüblich weit entfernten) Arbeitsort vorübergehend oder auch dauerhaft unzumutbar machen. Wenn bzw. solange diese Umstände vorliegen, stellen die Kosten einer Zweitunterkunft am Arbeitsort Werbungskosten der nichtselbständigen Einkünfte dar.

Für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechende Gründe können beispielsweise sein: Erzielung steuerlich relevanter Einkünfte am bisherigen Wohnort, eine ständig wechselnde Arbeitsstätte oder eine nachweislich besonders schwierige Wohnungssuche. Nicht anders als bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Personen können aber auch zum Beispiel "besondere Pflegenotwendigkeiten" von Eltern eine Wohnsitzverlegung für Alleinstehende unzumutbar machen.

Nach einer gewissen Zeit, die nicht schematisch, sondern stets im Einzelfall zu beurteilen ist, ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.86, 84/14/0198). Die Dauer dieser Übergangsphase wird von den Verhältnissen des Einzelfalls bestimmt (abhängig etwa davon, ob die auswärtige Tätigkeit befristet oder dauerhaft angelegt ist). Während dieser Zeit können die Kosten der Zweitunterkunft am Arbeitsort auch bei Alleinstehenden Werbungskosten darstellen. Gleiches gilt laut VwGH für Aufwendungen anlässlich von Fahrten zum Heimatwohnsitz, weil auch einem allein stehenden Arbeitnehmer zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119).

Dies gilt allerdings nicht, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien/Heimat)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist. Von einer solchen geht der VwGH aus, wenn eine den Wohnbedürfnissen des allein stehenden Dienstnehmers entsprechende Wohngelegenheit am Dienort zur Verfügung steht (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024; 18.12.1997, 96/15/0259; 3.3.1992, 88/14/0081).

Nach Ablauf der erwähnten Übergangszeit hat der Steuerpflichtige darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird. Die langjährige Beibehaltung eines Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz begründet jedenfalls die Vermutung, dass der Wohnsitz aus privaten Gründen beibehalten wird (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Im deutschen Einkommensteuerrecht stellt sich hingegen die Frage, ob dem Steuerpflichtigen ein Umzug an den Beschäftigungsort nach einer gewissen Zeit zuzumuten wäre, nicht, weil nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 dt. EStG die Beibehaltungsgründe unerheblich sind.

Das im Vorlageantrag angesprochene Urteil des BFH vom 5. Oktober 1994, VI R 62/90, betrifft im Wesentlichen die Frage, ob das Unterhalten eines eigenen Hausstandes am Mittelpunkt der Lebensinteressen voraussetzt, dass dort auch während der Abwesenheit des Steuerpflichtigen hauswirtschaftliches Leben durch die Anwesenheit von Familienangehörigen herrscht, der eigene Hausstand also ein Familienhausstand sein muss. Für die im hier gegenständlichen Berufungsverfahren relevante Frage der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann aus diesem Urteil nichts gewonnen werden.

Allerdings spricht nach diesem BFH-Urteil bei Nichtverheirateten, je länger die auswärtige Beschäftigung dauert, vieles dafür, dass die eigentliche Haushaltsführung und damit auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlegt worden sind und die Heimatwohnung lediglich für Besuchszwecke vorgehalten wird. Umgekehrt deutet eine kurzfristige auswärtige Beschäftigung darauf hin, dass der Lebensmittelpunkt am ursprünglichen Wohnort beibehalten wird (BFH 10.10.2000, VI R 60/98).

Nach der Judikatur des VwGH ist es Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; 22.11.2006, 2005/15/0011; 3.8.2004, 2000/13/0083 u.a.).

Mit Vorhalt vom 13. Jänner 2010 wurden dem Bw. die Sachverhaltsannahmen zur Kenntnis gebracht. Gleichzeitig ersuchte ihn der Unabhängige Finanzsenat, u.a. die Größe und Ausstattung seiner Wohnung in Berlin sowie Name und Anschrift des derzeitigen Vermieters darzulegen und die bereits vom Finanzamt angeforderte Bestätigung des Meldeamtes über alle im Haushalt in Berlin gemeldeten Personen vorzulegen.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Die vom Bw. im bisherigen Verfahren ins Treffen geführten Gründe sind nach der vorliegenden Sach- und Beweislage nicht geeignet einen Werbungskostenabzug zu

rechtfertigen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. Ende Juni 2006 in Linz eine Wohnung genommen, bei welcher nicht erkennbar ist, dass sie seinen Wohnbedürfnissen weniger entspräche als die Wohnung in Berlin. Daher ist es nahe liegend, dass die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nach Linz bereits erfolgt ist, und schon aus diesem Grund die Kosten der Haushaltsführung in Linz und der Fahrten zur Wohnung in Berlin nicht zu Werbungskosten führen können.

Aber auch für den Fall, dass der (Familien)Wohnsitz im Jahr 2008 noch in Berlin gelegen sein sollte, ist entscheidend, dass keine Umstände auszumachen sind, aufgrund derer es unzumutbar gewesen wäre, die Wohnung in Berlin aufzugeben. Der Freundeskreis in Berlin und die dortigen - nicht näher konkretisierten - gesellschaftlichen Anknüpfungspunkte sind jedenfalls keine im gegebenen Zusammenhang beachtenswerten Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Berlin (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Zum zweiten Berufungspunkt („Personenversicherungen“) ist anzuführen, dass für Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen nach Abs. 3 Z 2 leg. cit. ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920,00 Euro jährlich besteht.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach § 18 Abs. 2 EStG 1988, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,00 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900,00 Euro kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Das Finanzamt berücksichtigte im angefochtenen Bescheid zu Recht ein Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-Scheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach der Formel $[(50.900,00 - 47.444,67) \times 730,00 / 14.500,00]$ mit einem Betrag von 173,96 Euro.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 22. Februar 2010