

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 10. Jänner 2013, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

In der **Einkommensteuererklärung 2010** beantragte die Beschwerdeführerin (Ärztin für Allgemeinmedizin) unter anderem die Berücksichtigung folgender Werbungskosten (97,02%):

<Kosten für Familienheimfahrten: 1.949,40 €
< Kosten für doppelte Haushaltsführung: 11.185,99 €

SUMME: 13.135,39 €

Doppelte Haushaltsführung

< Kosten Whg. in F :
- Miete und BK (578,20 x 7 + Nz): 4.078,30 €
- Strom: 291,11 €
- GIS: 54,60 €
SUMME: 4.424,01 €

< Kosten Whg. in Linz:
- Miete u BK; Vermittlung, Umzug: 6.449,40 €
- Strom, Gas: 320,00
- so. Kosten (Einrichtung, ...): 336,16 €
SUMME: 7.105,56

< Familienheimfahrten:

- 01-07/10: F - Wien (206km; 1xmonatlich): 1.211,28 €
- 08-12/10: Linz - Wien (190km; 1xmonatlich): 798,00 €

SUMME: 2.009,28 €

GESAMT Haushaltsführung und Familienheimfahrten: 13.535,39 €

Nach einer sog. **NACHSCHAU** wurde die zuerst erklärungsgemäß festgesetzte Einkommensteuer (Werbungskosten: 15.100,73 €) mit Bescheid vom 10. Jänner 2013 neu festgesetzt (nach Aufhebung gemäß 299 BAO).

Im Besprechungsprogramm zur Nachschau wurde folgender Sachverhalt festgehalten:

"1. Kosten der doppelten Haushaltsführung und Heimfahrten 2010:

Die Beschwerdeführerin ist praktische Ärztin und hat als gebürtige Wienerin in Wien einen Wohnsitz in der Eigentumswohnung der Mutter. Weiters hat sie seit Juni 2009 in F und ab Juli 2010 in Linz/Urfahr eine Wohnung gemietet.

Grund dafür war die Ausbildung als Turnusärztin im Rahmen eines befristeten Sondervertrages in Krankenhäusern in F und Linz.

Laut Schreiben der Nervenklinik Linz (gespag) vom 13. Oktober 2011 endete das befristete Dienstverhältnis zum Land Oberösterreich infolge Abschluss der Ausbildung zur Ärztin für Allgemeinmedizin durch Zeitablauf mit 31. Oktober 2011.

Nach einem zweimonatigen Auslandsaufenthalt erhielt die Beschwerdeführerin 2012 einen befristeten Vertrag im Wagner-Jauregg-Krankenhaus für 1 Jahr bis ca. Juni 2013. Wie es danach beruflich weiter gehen wird, ist noch nicht absehbar.

Bei alleinstehenden Steuerpflichtigen ist eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung insoweit beruflich veranlasst, als üblicherweise die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsstandort eine bestimmte Zeit in Anspruch nimmt, wobei ein Zeitraum von sechs Monaten angenommen wird. Ob die berufliche Tätigkeit nur vorübergehend in Linz sein wird, steht nicht fest.

Die normalen Kosten für Wohnung am Dienstort stellen grundsätzlich nichtabzugsfähige Aufwendungen dar. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung sind nur dann abzugsfähig, wenn ein Mehraufwand vorliegt. Von der Beschwerdeführerin wurden 2010 nur die Betriebskosten für die Eigentumswohnung der Mutter in der Höhe von 122,00 €/ Monat bezahlt.

Es wird daher beabsichtigt, die Wohnungskosten in F und Linz und die Heimfahrten nicht als abzugsfähig anzuerkennen."

Mit **Einkommensteuerbescheid 2010** vom 10. Jänner 2013 wurden die Werbungskosten mit einem Betrag von 1.965,34 € berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass bei alleinstehenden Steuerpflichtigen eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung insoweit beruflich veranlasst sei, als üblicherweise die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsstandort eine bestimmte Zeit in Anspruch nehmen würde, wobei ein Zeitraum von sechs Monaten angenommen werde. Ob die berufliche Tätigkeit nur vorübergehend in Linz sein werde, würde nicht feststehen. Die normalen Kosten für die Wohnung am Dienstort würden

grundsätzlich nichtabzugsfähige Aufwendungen darstellen. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung seien nur dann abzugsfähig, wenn ein Mehraufwand vorliege. Von der Beschwerdeführerin seien 2010 nur die Betriebskosten für die Eigentumswohnung der Mutter in der Höhe von 122,00 € bezahlt worden.

Die Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung (11.185,99 €) und die Familienheimfahrten (1.949,40 €) würden daher nicht anerkannt.

Mit Eingabe vom 15. Februar 2013 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 10. Jänner 2013 (eingelangt am 17. Jänner 2013) eingereicht.

„Wie bereits im Schreiben vom 19. November 2012 angeführt, hatte die Beschwerdeführerin ab 02/2008 eine berufsspezifische Anstellung in der Lehrpraxis Dr. H, Wien. Herr Dr. H hat der Beschwerdeführerin damals mitgeteilt, dass er die Gründung einer "Komplementärmedizinischen Ambulanz" mit mehreren Ärzten beabsichtigt, und die Beschwerdeführerin eingeladen, Mitglied des Ärzteteams zu werden, sobald sie die entsprechenden Ausbildungen beendet hat.

Die Beschwerdeführerin hat als wesentlichen Schritt zu einer Mitarbeit in der "Komplementärmedizinischen Ambulanz" die Ausbildung zur Ärztin für Allgemeinmedizin in 10/2011 abgeschlossen.

Sie hat danach mit Dr. H wieder Kontakt aufgenommen, aber leider erfahren müssen, dass die gegründete Ambulanz keinen aktuellen Bedarf an weiteren Ärzten hat. Nach dieser – für sie leider sehr überraschenden und negativen - Auskunft, musste sie ihre Zukunftsplanung auf völlig neue Beine stellen. Um ihren Weg zurück nach Wien besser planen zu können, hat sie daher nur eine Teilzeitstelle, die in OÖ sofort zur Verfügung stand (Wagner-Jauregg-KH), angenommen. Das Dienstverhältnis wurde jedoch nur befristet eingegangen, damit einem weiteren beruflichen Werdegang in Wien keine engen Schranken gesetzt werden.

Aus dem geschilderten Sachverhalt geht nachvollziehbar hervor, dass eine Verlegung des Wohnsitzes von Wien nach Linz bis dato nicht zumutbar war: Eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung ist u.a. dann gegeben, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die ausgewählte Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist. In diesem Fall ist es nämlich dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den Familienwohnsitz aufzugeben (so u.a. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124 und VwGH 3.3.1992, 88/14/0081). In diesem Zusammenhang ist auch das Erkenntnis des VwGH vom 26.4.1989, 86/14/0030 relevant: Demnach muss die Unzumutbarkeit Folge von Umständen sein, die mit der Berufstätigkeit bzw. mit dem Ort der Berufstätigkeit in Zusammenhang stehen, wie z.B. die Tatsache, dass keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt.

Im gegenständlichen Fall war einerseits von vornherein geplant, die Tätigkeit in Oberösterreich nur so lange auszuüben (max. vier Jahre), bis die berufsmäßigen Erfordernisse für einen Einstieg in die Wiener Ambulanz gegeben sind, andererseits kann man aus dem befristeten Dienstvertrag (nach Zerschlagung der Zukunftspläne mit

der Wiener Ambulanz) erkennen, dass in Oberösterreich keine die Begründung eines "Familienwohnsitzes" rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorlag.

Der angeführten Feststellung, dass die Kosten für die doppelte Haushaltsführung nur dann abzugsfähig sind, wenn ein Mehraufwand vorliegt, können wir nicht folgen: Wir haben die Kosten der doppelten Haushaltsführung (nämlich der Haushalte in F und Linz) belegmäßig nachgewiesen.

Eine bestimmte Höhe der Kosten für den ersten Haushalt ist aber weder laut Rechtsprechung noch laut Literatur erforderlich: Jakom (Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz. 56, Wien 2012) führt dazu Folgendes aus: "Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushalts am Berufsort ist das Vorliegen eines Mehraufwands. Ist die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort mit keinen Kosten verbunden, kann von Mehrkosten nicht gesprochen werden." Der geforderte Mehraufwand hängt also davon ab, dass es Kosten für den zweiten Haushalt am Berufsort gibt. Wie bereits oben ausgeführt, sind diese Kosten gegeben und wurden bereits belegmäßig nachgewiesen.

In der Bescheidbegründung wird angeführt, dass die Beschwerdeführerin nur die Betriebskosten für die Eigentumswohnung ihrer Mutter bezahlt. Allerdings ist ein abgeleitetes, unentgeltliches Nutzungsrecht für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung ausreichend (so u.a. UFS Graz RV/0240-G/08). Nach Ansicht des BFH kann auch in einer unentgeltlich überlassenen Wohnung ein eigener Hausstand geführt werden, sofern die Beteiligung an den übrigen Haushaltstypen auf eine gemeinsame Haushaltsführung schließen lässt (BFH 18.11.2008, VI B 37/08). Laut BFH ist es selbst dann nicht ausgeschlossen, dass ein alleinstehender Steuerpflichtiger einen eigenen Haushalt unterhält, wenn nicht er selbst, sondern Dritte für die Kosten des Haushalts aufkommen (BFH 28.3.2012, VI R 87/10).

Die Beschwerdeführerin zahlt für die Wiener Wohnung (erster Haushalt) zwar kein Mietentgelt, sie trägt aber sämtliche Betriebskosten und sonstige Kosten des Haushalts zur Gänze selbst. Somit liegt jedenfalls ein eigener Haushalt in Wien vor und es ist in OÖ eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung gegeben.

Somit sind auch die Kosten für die Familienheimfahrten steuerlich absetzbar.

Es werde beantragt, die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und für die Familienheimfahrten zu berücksichtigen.“

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 25. Februar 2013** wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, weitere Angaben nachzureichen:

- 1) Wie groß sei die Wohnung in Wien (Plan, o.ä.)?
- 2) Gebe es schriftliche Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Mutter hinsichtlich Nutzung dieser Wohnung?
- 3) Vorlage von Strom- sowie Betriebskostenabrechnungen 2010 für die Wohnung in Wien.
- 4) Hinweise zum Lebensmittelpunkt in Wien (Vereinsmitgliedschaften etc.)?

Im **Antwortschreiben vom 18. März 2013** gab die Beschwerdeführerin hierzu Folgendes bekannt:

< Die Wohnung sei 31,65m² groß (siehe Wohnungsplan).

< Wärmekostenabrechnung und Betriebskostenabrechnungen liegen bei (Abbuchungsauftrag).

< Die Beschwerdeführerin sei nicht Mitglied bei einem Verein, weder in Wien noch in Oberösterreich. Die Mutter und Großmutter der Beschwerdeführerin würden in Wien leben. Sie hätte insbesondere zu ihrer Großmutter eine sehr intensive Beziehung und würde diese auch medizinisch betreuen. Auch der Großteil des Bekanntenkreises würde in Wien ansässig sein. Weiters würden sowohl die Lebensbekanntschaften aufgrund des in Wien absolvierten Studiums als auch die Freunde, die am Beginn der medizinischen Tätigkeit in Wien gewonnen worden seien, in Wien leben. Dass sich der Lebensmittelpunkt der Beschwerdeführerin in Wien befindet, würde man auch daran erkennen, dass sie ihren Hausarzt nach wie vor in Wien hätte (Herr Dr. H). Als Nachweis dafür würden die Kopien der Ergebnisse der in den Jahren 2008 und 2012 durchgeführten Vorsorgeuntersuchungen vorgelegt.

Daten lt. Abfrage aus dem **Zentralen Melderegister**:

< Geburtsort: Wien

< HWS: 1.10.2009 bis laufend: Gasse Wien

< HWS: 16.7.2009 – 1.10.2009: Gasse1 F

< HWS: 15.10.2008 – 16.7.2009: E

< HWS: 15.10.2002 – 15.10.2008: Gasse Wien

< NWS: 16.7.2010 bis laufend: Straße Linz

< NWS: 1.10.2009 – 2.9.2010: Gasse1 F

< NWS: 15.10.2008 – 1.10.2009: Gasse Wien

< NWS: 1.7.2009 – 16.7.2009: Gasse1 F

Ergänzung:

seit 26. Juni 2014 NWS in Straße1 Linz (statt Straße).

Unterlagen aus dem Arbeitsbogen – Nachschau:

< Schreiben vom 5. Dezember 2012:

Die Eigentumswohnung in Gasse Wien würde der Mutter der Beschwerdeführerin gehören. Es bestehe eine Vereinbarung, dass die Beschwerdeführerin Strom und Betriebskosten bezahlen müsse.

Der Aufenthalt in Oberösterreich sei vorerst auf die Dauer der Ausbildung beschränkt gewesen. Mit Ende 2011 sei der Turnus beendet gewesen. Nach einem zweimonatigen Auslandsaufenthalt hätte die Beschwerdeführerin einen befristeten Vertrag im Wagner-Jauregg-Krankenhaus für ein Jahr erhalten. Dieser Vertrag würde in ca. einem halben Jahr auslaufen. Wie es danach beruflich weitergehen werde, sei noch nicht absehbar.

< Schreiben vom 19. November 2012 (Übermittlung Miet- und Dienstverträge):

Die Beschwerdeführerin sei gebürtig in Wien und wohnhaft in Wien.

Nach Beendigung des Medizin-Studiums in 11/2007 in Wien hätte die Beschwerdeführerin in Wien keine Ausbildungsstelle als Turnusärztein erhalten, ab 02/2008 jedoch

eine berufsspezifische Anstellung in der Lehrpraxis Dr. H und ab 10/2008 am psychosomatischen Zentrum E eine Stelle als Praktikantin.

Nach langem Bemühen hätte sie endlich ab 05/2009 am Landeskrankenhaus F im Rahmen eines befristeten Sondervertrages die Ausbildung als Turnusärztein beginnen können. Sie hätte in 05/2009 in einer Wohnung des Personalwohnheimes des LKH F gewohnt und ab 06/2009 eine eigene kleine Wohnung in Gasse1 F bezogen.

Nachdem die Ausbildung jedoch auch eine Dienstverpflichtung u.a. an der Kinderklinik und am WJ-KH in Linz beinhaltet hätte, sei die Beschwerdeführerin in 07/2010 nach Straße Linz übersiedelt.

Die Ausbildung als Turnusärztein sei mit 10/2011 beendet worden.

< Sondervertrag KH F 19. Mai 2009:

Beginn ab 18. Mai 2009 als Turnusärztein in Ausbildung zur Ärztin für Allgemeinmedizin; die Dauer des Dienstverhältnisses ist befristet für die Dauer der Ausbildung.

< Ende des Dienstverhältnisses durch Zeitablauf mit 31. Oktober 2011

Mit **Vorlagebericht vom 29. März 2013** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Mit **Schreiben vom 3. Februar 2015** wurde die Beschwerdeführerin seitens des zuständigen Richters aufgefordert weitere Daten in Bezug auf ihre Wohn- und Berufsverhältnisse nachzureichen.

Im **Antwortschreiben vom 24. März 2015** übermittelte die Beschwerdeführerin folgende Ausführungen:

„1) -Wohnung-Wien:

Nun, habe diese Wohnung immer allein genutzt, auch immer die Rechnungen getragen (Betriebskosten, Heizung, Strom, Haushaltsversicherung). Formal gehört sie zwar meiner Mutter, aber es stand nie in Frage, dass sie ‚meine‘ Wohnung ist. Meine Mutter hat sich von einem Notar dazu beraten lassen, diese als Eigentum noch zu behalten.

-Seit wann sie im Besitz meiner Mutter ist, bin ich mir nicht sicher, müsste ich sie bitten, mir die Unterlagen rauszuholen, aber ich schätz, seit 2001 (siehe erster Zahlungsbeleg). Wir haben die Wohnung damals gemeinsam ausgesucht.

-Frage Kostenertrag: wie oben erwähnt wurden Betriebskosten, Heizung, Strom, Haushaltsversicherung immer von mir getragen bis einschließlich des heutigen Tages.

-Beteiligung Kostenertrag: die laufenden Kosten wurden rein von mir finanziert. Das Inventar großteils auch, aber natürlich hat damals zur Studentenzeit auch meine Mutter was beigetragen. Allerdings weiß ich nicht mehr wieviel (ich glaub nur Teilkosten vom Einbauschlafzimmerschrank, ev. Teilbetrag vom Bett). Alle neueren Investitionen wurden von mir getragen (z.B. eine neue Couch vor ca. 2 Jahren). Vorzimmer, Küche und Bad waren großteils schon bei Kauf eingerichtet.

-Geschwister: Bruder, wohnhaft in Wien 16 Gasse 2, alleinlebend – nie bei mir übernachtet, hat keinen Schlüssel.

2) -2009- Wohnungswechsel:

Ich hab mich in F hauptgemeldet, da ich dachte, dass man das so machen muss. Ich hab mich damals in F nicht so wohl gefühlt, war ja auch nur als vorübergehender Wohnort gedacht, bis die Ausbildung (Turnus zur Ärztin für Allgemeinmedizin) vorbei ist. Mit dem Kauf des Autos und dem Gedanken des nach Wien Zurückkommens, hab ich mich wieder rückgemeldet.

-Noch vor Ende der Turnausbildung hat sich die für mich privat sehr unzufriedenstellende Lebenssituation in F zugespielt. Wären die beruflichen Möglichkeiten besser gewesen, wär ich sofort nach Wien zurückgegangen (war kurz davor, alles „hinzuschmeißen“). Hab dann eine Zwischenlösung gefunden, indem ich nach Linz gezogen bin und von dort aus die Ausbildung beendet hab.

-Bis dahin waren meine Interessen hauptsächlich in Wien. Hatte dort meine Familie und meine Freunde, die ich, soweit es die Dienste zuließen, regelmäßig besuchte.

Außerdem dachte ich nach Abschluss meiner Ausbildung, mich bei meinem Lehrpraxis-Chef Dr. G H wieder zu melden. Er hat damals erwähnt, er möchte sowas wie eine Komplementärmedizinische Ambulanz gründen, hat mich herzlich an der Teilnahme dazu eingeladen. Wie sich später herausgestellt hat, war dies nur eine Höflichkeitsaussage, die ich ein wenig naiv ernstgenommen hab.

-Wie Sie sicher aus dem eigenen Leben nachvollziehen können, ändern sich manchmal die Lebens - Umstände. Mit dem Umzug nach Linz wurde meine Lebensqualität als Stadtmensch hier in Oberösterreich deutlich besser, gewann ich einen neuen Freundeskreis dazu. Konnte wieder Hobbys, die mich interessieren, ausüben. Über die Jahre hinweg fühle ich mich nun doch mehr und mehr mit Linz/OÖ verbunden.

Aktuell möchte ich hier bleiben, was ich aber im Jahre 2010 und 2011 noch nicht wusste. Selbst 2012, wie ich vorerst meine derzeitige Stelle als Sekundärärztin auf der Neurochirurgie im KH Wagner Jauregg antrat, war ich mir nicht sicher, wie es für mich weitergehen soll.

3) -Die Durchführung der mündlichen Senatsverhandlung lehne ich in Absprache meines jetzigen Steuerberaters ab. Der ursprüngliche Antrag erfolgte über eine andere Steuerkanzlei, von der ich mich nicht mehr gut beraten fühle.“

ENTSCHEIDUNG

A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Nach Beendigung ihres Studiums der Medizin arbeitete die Beschwerdeführerin zunächst als Praktikantin am psychosomatischen Zentrum in E. In diesem Zeitraum (15.10.2008 bis 16.7.2009) hat sie dort auch ihren Hauptwohnsitz angemeldet (Wohnung im Ausmaß von 30,68m²; Miete 131,51 €/Monat).

Im Mai 2009 erhielt die Beschwerdeführerin einen Sondervertrag als Turnusärztin in Ausbildung zur Ärztin für Allgemeinmedizin im Krankenhaus F (befristet für die Dauer der Ausbildung). In diesem Zusammenhang meldete sie dort auch ihren Hauptwohnsitz an. Zuerst bezog sie in F eine Wohnung im Personalwohnhaus des Krankenhauses; anschließend eine Mietwohnung in F (67m²; 571,00 € Miete samt BK).

Als Nebenwohnsitz wurde die Wohnung in Wien weiterhin gemeldet.

Erst mit Datum 1. Oktober 2009 wurde die Wohnung in F als Nebenwohnsitz und die Wohnung in Wien als Hauptwohnsitz umgemeldet.

Mit Datum 16. Juli 2010 begründete die Beschwerdeführerin einen Nebenwohnsitz in Linz (an Stelle von F). Die Größe der Wohnung in Linz betrug ca. 55m².

- < Zusammenfassung über die einzelnen gemeldeten Wohnsitze der Beschwerdeführerin:
- 2002 bis 2008: HWS Wien, Gassse (Wohnung der Mutter; Größe 31,65m²)
- 15.10.2008 bis 1.10.2009: NWS in Wien
- 1.10.2009 bis laufend: HWS in Wien
- 15.10.2008 bis 16.7.2009: Hauptwohnsitz in E
- 16.7.2009 bis 1.10.2009: Hauptwohnsitz in F (67m²).
- 1.10.2009 bis 16.7.2010: NWS in F
- 16.7.2010 bis laufend: NWS in Linz (55m²).

Die Beschwerdeführerin hat am 31. Oktober 2011 das Dienstverhältnis beendet (Beendigung durch Zeitablauf – Ende der Ausbildung).

Hinsichtlich der Wohnung in Wien hat die Beschwerdeführerin Zahlungen für Strom und Betriebskosten in Höhe von 121,90 € (ab 4/2010) nachgewiesen. Die Wohnung in Wien gehört der Mutter der Beschwerdeführerin (die Mutter wohnt aber in einer anderen Wohnung). Nach eigenen Angaben bewohnt die Beschwerdeführerin diese Wohnung alleine.

Auch Zahlungen vor dem Jahr 2010 wurden nachgewiesen.

B) Rechtliche Würdigung:

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

Gemäß § 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.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Führung zweier Haushalte tatsächlich beruflich veranlasst sind und somit unter die gesetzliche Bestimmung des § 16 zu subsumieren sind oder privat veranlasst sind und somit der gesetzlichen Bestimmung des § 20 unterliegen.

Kosten für eine doppelte Haushaltsführung stellen dann Werbungskosten dar, wenn die doppelte Haushaltsführung berufsbedingt ist. Als Werbungskosten kommen hierbei unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss (vgl. VwGH 23.5.2000, 95/14/0096).

Das Beibehalten der Wohnung am Wohnsitz muss also beruflich bedingt sein.

Die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit darf nicht zumutbar sein.

Beruflich bedingt ist der Doppelwohnsitz, wenn von vorneherein mit **Gewissheit** anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren **befristet** ist, da die Verlegung des Wohnsitzes an den nur vorübergehenden Beschäftigungsstandort nicht zumutbar ist (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16, Tz 200/2).

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist es durchaus glaubhaft, dass jemand der in Wien aufgewachsen ist, dort studiert hat, auch dort leben will (also dort den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat). Das Dienstverhältnis in OÖ wurde nur deshalb gewählt, weil in Wien keine Stelle frei war (wurde auch vom Finanzamt nicht widerlegt); ein Rückkehrwillen ist unter diesen Gegebenheiten durchaus mit Gewissheit anzunehmen.

Die Rechtsprechung in diesen Fällen geht klar von einer dauernden bzw. längeren doppelten HH-Führung aus (vgl. UFS 13.1.2006, RV/0524-I/05; UFS 6.5.2010, RV/0139W/07).

Auch Doralt EStG §16 Tz 200/7 führt hierzu Folgendes an:

Dient die Tätigkeit an dem anderen Ort einem Berufsabschluss und beabsichtigt der (auch ledige) Stpfl. den Beruf anschließend am bisherigen Wohnsitz auszuüben, kann die Verlegung des Wohnsitzes auch bei einer Dauer von 4-5 Jahren unzumutbar sein (auch VwGH 3.3.1992, 88/14/0081).

Rz 200/2: Doppelwohnsitz, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist (LStR Rz 345; VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Gegenständlich wäre also unter Berücksichtigung dieser Ausführungen jedenfalls bis zum Abschluss des Turnus (10/2011) eine doppelte HH-Führung zu unterstellen. Das Dienstverhältnis wurde lediglich bis zum Abschluss der Ausbildung abgeschlossen.

Anschließend wurde offensichtlich der Entschluss gefasst, doch länger in OÖ zu bleiben; zumindest wurde nichts angeführt, dass in Wien eine Stelle gesucht worden wäre.

Abzugsfähig sind die Kosten der Wohnung einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände und der Heimfahrten. Die Kosten der Heimfahrten sind

allerdings der Höhe nach begrenzt. Sie sind nur insoweit abzugsfähig, als sie das höchste Pendlerpauschale nicht übersteigen. Dieses Pendlerpauschale wurde gegenständlich nicht überschritten.

Aufgrund der Entfernung zwischen Wohnsitz und Beschäftigungsstätte war eine tägliche Rückkehr an seinen ursprünglichen Wohnsitz nicht zumutbar. Aufgrund der Befristung der Beschäftigung in Oberösterreich und der darauf folgenden geplanten Rückkehr an den Wohnsitz, war auch die Aufgabe des Wohnsitzes in Wien nicht zumutbar. Es handelte sich daher um einen beruflich bedingten Doppelwohnsitz. Dieser führte zu einer doppelten Haushaltsführung auf Dauer für die Zeit der Beschäftigung in Oberösterreich, da diese Beschäftigung und damit der doppelte Wohnsitz auch die von der Judikatur entwickelte Frist von vier bis fünf Jahren nicht überschritt (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Abschließend ist noch weiters anzuführen, dass grundsätzlich auch eine **Gewissheit** der Rückkehr nach Wien zur Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung zu unterstellen ist. Diese Gewissheit kann, wie bereits oben ausgeführt, jedenfalls zu Beginn der Ausbildung (Turnus) unterstellt und zweifelsfrei angenommen werden.

Spätestens aber mit Beendigung dieser Ausbildung, hätte die Beschwerdeführerin Maßnahmen setzen müssen, aus denen hervorgeht, dass diese Gewissheit des Rückkehrwillens nach Wien auch nach wie vor aufrecht ist.

Diese Gewissheit wurde aber in keinster Weise dargelegt. Auch nach Beendigung der Ausbildung war die Beschwerdeführerin in Oberösterreich tätig. Durch die Übersiedlung nach Linz hat sie offensichtlich einen neuen Freundeskreis sowie Hobbies gefunden (siehe hierzu die Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 24. März 2015).

Nach der derzeit vorliegenden Aktenlage ist der Zeitpunkt des mangelnden Rückkehrwillens (also der Wegfall der Gewissheit) jedenfalls mit der Beendigung der Ausbildung anzunehmen (trotz des Vorliegens einer weiteren befristeten Tätigkeit). Da allerdings dieser Zeitraum außerhalb des Beschwerdezeitraumes liegt, ist eine endgültige Beurteilung dieser Tatsache gegenständlich noch nicht vorzunehmen.

Korrekturen sind allerdings bei den beantragten Aufwendungen vorzunehmen:

< Fahrtkosten Fortbildung Wien (168,00 €):

Da diese Fortbildungsveranstaltung von Donnerstag bis Sonntag angeführt wurde, ist es nicht abwegig, dass diese Fahrt auch als sogenannte Familienheimfahrt betitelt werden könnte. Der diesbezügliche Aufwand kann also nicht zusätzlich geltend gemacht werden.

< GIS-Gebühren (54,60 €):

Da dieser Aufwand nicht als Aufwand für die Wiener Wohnung angeführt wurde, kann darin kein zusätzlich durch die doppelte Haushaltsführung bedingter Aufwand erkannt werden.

Unter Beachtung der Zuordnung zu den Werbungskosten (97,02%) bzw. den Betriebsausgaben (2,98%) waren die Werbungskosten um den Betrag von 215,97 € zu kürzen (97,0% von 222,60 €) bzw. der Gewinn um den Betrag von 6,63 € zu erhöhen (2,98% von 222,60 €).

< Werbungskosten: 14.884,76 €

< Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 1.007,37 €

C) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Aufgrund der Befristung des Dienstverhältnisses war aufgrund der klaren Rechtsprechung jedenfalls eine doppelte Haushaltsführung (zumindest im Beschwerdezeitraum) unstrittig gegeben (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Einer Revisionsmöglichkeit ist demnach eine Absage zu erteilen.

Linz, am 30. März 2015