



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/1752-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen vom 28. 8. 2011, vom 6. 9. 2011 und vom 27. 3. 2012 der Bw, vertreten durch Herwig Panowitz, Steuerberater, 3300 Amstetten, Hauptplatz 30, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Amtsdirektor Walter Halbmayer, betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2008 bis 2010 im Beisein der Schriftführerinnen Diana Engelmaier und Mag.(FH) Christine Schubert nach der am 27. 2. 2013 am Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs in Amstetten durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberein (im folgenden „Bw“), Dr. A***** B****, ist seit 2005 in Wien nichtselbständig tätig. Seit 1. 9. 2008 ist sie Angestellte der C***** Österreich. Sie ist ferner Gesellschafterin der D***** GmbH & Co KG sowie Gesellschafterin und Prokuristin der D***** GmbH. Sie ist alleinerziehende Mutter eines im Jahr 2000 geborenen Sohnes.

Die Bw beantrage für das Jahr **2008** im Rahmen der Einkommensteuererklärung die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von € 7.975,56. Darin enthalten waren Kosten für doppelte Haushaltsführung, Aus- und Fortbildung, Arbeitsmittel und Fachliteratur.

Mit Vorhalt vom 17. 1. 2011 ersuchte das Finanzamt um weitere Belege betreffend die Aus- und Fortbildung sowie um eine Stellungnahme zur doppelten Haushaltsführung, da diese bereits seit 2005 beantragt werde.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung gab die Bw unter anderem bekannt, dass Sie Ihren Hauptwohnsitz von Wien nach E***** verlegt habe, da in E***** bessere Betreuungsmöglichkeiten für Ihren Sohn bestünden. Sie würde einen Teil der Arbeit vom Wohnhaus aus erledigen, wofür sie Kosten für ein Arbeitszimmer beantrage. Sie werde aber auch regelmäßig in Wien tätig, wobei es Ihr bei aufeinander folgenden Arbeitstagen nicht zumutbar sei, nach E***** zu pendeln, weswegen sie für die notwendigen Nächtigungen Kosten für doppelte Haushaltsführung geltend mache.

Daraufhin erließ das Finanzamt am 25. 8. 2011 einen Bescheid über die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens sowie einen neuen Sachbescheid für 2008, in welchem die Kosten für doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt wurden. Begründet wurde die Wiederaufnahme mit der neu hervorgekommenen Tatsache der privat veranlassten Verlegung des Wohnsitzes. Die Kosten für Aus- und Fortbildung („Training for Evaluation in Developement“) im Jahr 2008 wurden von der ersten Instanz im Bescheid vom 25. 8. 2011 in Höhe von € 4.980,73 anerkannt und sind hier nicht mehr strittig.

Für das Jahr **2009** wurden in der Einkommensteuererklärung Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 5.497,92 geltend gemacht. Diese wurden bereits im Erstbescheid von 6. 9. 2011 nicht anerkannt. In der Begründung verwies das Finanzamt auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2009 vom 25. 8. 2011.

Gegen diese beiden Bescheide für **2008** und **2009** wurde jeweils am 13. 9. 2011 **Berufung** erhoben, wobei betreffend das Jahr 2008 die Gewährung eines Pendlerpauschales in Höhe von € 281,- pro Monat für die Monate September bis Dezember beantragt wurde. Für das Jahr 2009 wurde ersucht, den Bescheid unter Berücksichtigung eines Pendlerpauschales in Höhe von € 281,- pro Monat für 12 Monate sowie der Kosten des Home Offices in Höhe von € 1.403,78 zu erlassen. Das Pendlerpauschale stehe zu, da die Bw an 3 Tagen pro Woche nach Wien pendeln würde.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 25. 10. 2011 wies das Finanzamt beide Berufungen als unbegründet ab. Begründet wurde die Abweisung mit dem Vorhandensein einer weiteren

Wohnung in Wien, die als Wohnung zur Berechnung des Pendlerpauschales heranzuziehen sei. Es fielen wegen der in Wien vorhandenen Wohnung auch keine absetzbaren Kosten für das Büro zu Hause an.

Mit Schreiben vom 23. 11. 2011 stellte die Bw einen Antrag auf **Vorlage** an den UFS.

Am 6. 3. 2012 wurden diverse Fragen im Zusammenhang mit den Einkommensteuererklärungen bzw. –bescheiden der Jahre 2008 bis 2010 im Zuge einer Besprechung erörtert und niederschriftlich festgehalten.

Der Einkommensteuerbescheid **2010** erging am 27. 3. 2012. Abweichend von der eingereichten Erklärung wurden das Pendlerpauschale sowie die Aufwendungen für doppelte Haushaltungsführung nicht gewährt.

Dagegen erhob die Bw am 11. 5. 2012 (nach Verlängerung der Berufungsfrist) fristgerecht **Berufung**, welche ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt wurde.

Für das Jahr 2010 wurden Kosten für doppelte Haushaltungsführung in Höhe von € 4.400,- (durchschnittlich € 80,- Mehraufwand bei 55 Nächtigungen in Wien) sowie Kosten für das Arbeitszimmer in Höhe von € 953,78 beantragt.

Weiters wurden im Berufungsschreiben die Anträge auf Pendlerpauschale für die Jahre 2008 und 2009 zurückgezogen und die Kosten für Arbeitsmittel 2009 auf € 1.226,55 rechnerisch berichtigt.

Das Finanzamt beantragte im **Vorlagebericht** vom 2. 7. 2012, neben einer Abweisung der Berufungen in Bezug auf doppelte Haushaltungsführung, Familienheimfahrten und Arbeitszimmer, den Bescheid für 2008 insofern abzuändern, als bei den Kinderbetreuungskosten nur ein Betrag von € 2.082,- steuerlich abzugsfähig sei (bisher sei auch Schulgeld iHv € 744,- enthalten gewesen). Die Kürzung sei mit der steuerl. Vertretung der Bw abgesprochen und nicht strittig.

Für 2009 wird die Kürzung der Kosten für Arbeitsmittel auf den rechnerisch richtigen Betrag von € 1.226,55 (wie auch in der Begründung zur Berufung 2010 angeführt) beantragt.

In der ursprünglich für 28. 11. 2012 anberaumten, über Wunsch der Bw verschobenen mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. 2. 2013 erläuterte die Bw, dass sie vor ihrer Tätigkeit bei C***** Österreich bei einem wissenschaftlichen Institut in Wien beschäftigt gewesen sei. Bei dieser Tätigkeit habe es kaum Dienstreisen gegeben, der Sohn habe eine in der Nähe der Wiener Wohnung gelegene Privatschule mit Hort besucht. Während der wenigen

Dienstreisen habe die Großmutter ihren Enkel betreut, diese sei dafür extra nach Wien gereist.

Im Jahr 2008 sei die Bw von C***** Österreich abgeworben worden. Bei dieser Tätigkeit gehörten längere durchgehende Reisen zum Anforderungsprofil. Es sei von wenigstens 50 Reisetagen im Jahr auszugehen, normalerweise zwei Wochen am Stück. Die Betreuung des Sohnes in Wien sei infolge der Dienstreisen ohne familiäre Unterstützung nicht zu gewährleisten gewesen. Einem Mediationsabkommen zufolge habe sich der Vater ihres Sohnes, der seinen ständigen Lebensmittelpunkt in E***** hat, das Recht ausbedungen, sich während der Auslandsreisen der Bw um den Sohn zu kümmern.

Eine typische Arbeitswoche bei C***** Österreich bestehe aus drei Tagen Arbeiten im Home-Office, in der Regel seien dies Montag, Dienstag und Freitag, und zwei Tagen Tätigkeit im Büro in Wien, wobei sich das je nach Terminen verschieben könne. Alle zwei bis drei Monate sei die Bw für 14 Tage im Ausland. Die überwiegende Jahresarbeitszeit verbringe die Bw überwiegend zu Hause in E*****.

In E***** wohnten der Vater von F***** sowie – bis zu ihrem Tod - die vor kurzem verstorbene Schwiegermutter, ferner im nahen Umkreis die Mutter der Bw, ihre Schwester und ihr Bruder. Diese Angehörigen könnten die Bw bei der Betreuung ihres Kindes unterstützen.

Die Miete der Wiener Wohnung habe ursprünglich rd. € 270,00 im Monat betragen und sei glaublich im Jahr 2009 auf € 216,00 reduziert worden. Die laufenden Betriebskosten hätten etwa € 70,00 im Monat betragen.

Im Jahr 2009 habe die Bw von ihrer damaligen Mitbewohnerin einen anteiligen Kostenersatz von € 1.950,00 erhalten, das sei die Hälfte der Gesamtkosten gewesen. Die Mitbewohnerin werde auch ab August 2008 Kostenbeiträge geleistet haben. Die Mitbewohnerin sei dann ausgezogen und habe zuletzt keine Beiträge mehr bezahlt. Die Bw gehe davon aus, dass 2010 keine Kostenersätze mehr bezahlt worden seien.

Es könne sein, dass die Bw ursprünglich auch weitere Kosten - etwa für eine Thermenreparatur - geltend gemacht habe.

Nach Wien gependelt sei die Bw in der Regel einmal in der Woche, wobei versucht worden sei, die beiden Wiener Arbeitstage – wie in der Vereinbarung mit dem Arbeitgeber vorgesehen – miteinander zu verbinden. Die Bw sei mit dem Auto gefahren; an Kosten für die Fahrten sei der im EStG vorgesehene Höchstbetrag für Familienheimfahrten geltend gemacht worden.

Von den Gesamtkosten des Hauses in E***** seien 10% anteilig für das Arbeitszimmer geltend gemacht worden, und zwar im Jahr 2010 € 503,77, sowie AfA anteilig von € 450,00. Diese Kosten dürften in dieser Höhe auch im Jahr 2009 angefallen sein. Im Jahr 2009 seien € 1.403,00 geltend gemacht worden, diese wären um € 450,00 (AfA 1,5% statt 3 %) zu kürzen.

Der Vertreter des FA verwies in rechtlicher Hinsicht zur doppelten Haushaltsführung, dass – wie im Vorlagebericht ausgeführt – im gegenständlichen Fall der Familienwohnsitz aus privaten Gründen vom Beschäftigungsstandort wegverlegt worden sein, weswegen nach dem im Vorlagebericht zitierten Erkenntnis des VwGH Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung steuerlich nicht vorliegen könnten.

Die Bw hielt dieser Ansicht entgegen, dass in diesem VwGH-Erkenntnis von einem alleinstehenden Mann Mitte 20 gesprochen werde, sie hingegen alleinerziehende Mutter mit einem Sohn sei. Das Erkenntnis sei daher im gegenständlichen Sachverhalt nicht anzuwenden.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes von E***** nach Wien sei der Bw nicht zumutbar, da sonst Familie und Beruf nicht vereinbar wären. Der Herr Landeshauptmann von Niederösterreich habe in einem Schreiben vom Dezember 2012 sowohl der Bw als auch dem Vater von F***** den NÖ Familienpass übersandt. Es werde somit öffentlich auch wahrgenommen, dass E***** der Familienwohnsitz ist.

Vom Finanzamt wurde nicht bestritten, dass E***** der Familienwohnsitz ist.

Die Bw betonte weiters, dass der Grundsatz des Kindeswohls nach der Kinderrechtekonvention, der EU-Grundrechte-Charta und dem nationalem Recht zu beachten sei. Die Vereinbarkeit von Familie und Beruf lasse, wie bereits ausgeführt, eine Übersiedlung von E***** nach Wien nicht zu.

Der Vertreter des FA erwiderte, dass aus Sicht des Finanzamtes die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung gegeben gewesen wären, wenn der Familienwohnsitz schon früher E***** gewesen wäre und erst in weiterer Folge in Wien gearbeitet worden wäre.

Die Bw verwies zur Notwendigkeit des Wohnsitzwechsels nochmals darauf, dass infolge ihrer Reiseverpflichtung ab Herbst 2008 eine Betreuung von F***** in Wien durch sie nicht möglich gewesen wäre; die Alternative wäre gewesen, diese neue Beschäftigung nicht anzunehmen. Die Wohnsitzverlegung nach E***** sei nicht – wie vom Finanzamt angenommen – aus rein privaten Gründen erfolgt. Die Wohnsitzverlegung nach E***** habe erfolgen müssen, da die Bw als alleinerziehende, alleinstehende Frau andernfalls nicht in der Lage gewesen wäre, den beruflichen Anforderungen entsprechen zu können

Eine vorübergehende Unterbringung beim Vater oder bei den Großeltern wäre nicht möglich gewesen. Der Vater arbeite in E***** und hätte daher nicht nach Wien fahren können, die Großeltern seien nicht in der Lage, täglich nach Wien zu fahren.

Die vorangegangene Tätigkeit sei projektbezogen gewesen, sodass ein Ende absehbar gewesen sei. Daher habe sich die Bw um eine dauerhafte Beschäftigung umsehen müssen. Das Angebot von C***** Österreich habe sie daher gerne angenommen.

Der Vertreter des FA betonte, dass auch für den Fall, dass der Familienwohnsitz immer in E***** gewesen wäre, der Familienwohnsitz nach Wien zu verlegen sei, wenn nicht am Familienwohnsitz in E***** ein Partner mit mind. € 2.200 Einkünften pro Jahr vorhanden wäre bzw. einem schulpflichtigen Kind die Wegverlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar wäre. Außerhalb einer Schulpflicht wäre der Familienwohnsitz - steuerlich gesehen für die Absetzbarkeit der doppelten Haushaltsführung - an den Arbeitsort zu verlegen. Hier gehe es aber um die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Arbeitsort.

Nach Ansicht der Bw sollte sich die Judikatur entsprechend ändern. Andernfalls müsste sie ihre jetzige Arbeit kündigen, da es sonst nicht ginge, Beruf und Familie zu vereinbaren.

Zum Arbeitszimmer legte die Bw dar, dass sie in Wien beim Arbeitgeber zwar einen Arbeitsplatz habe, der ihr während der während der Arbeitswoche, wenn keine Home-Office-Vereinbarung bestehen würde, zur Verfügung stünde. Für sie sei es aber Bedingung gewesen, dass sie grundsätzlich drei Tage in der Woche heimarbeiten könne.

Zur ihrer Tätigkeit führte die Bw näher aus, dass sie im Rahmen ihres Berufes Gleichstellungsprojekte in G***** und H***** betreue, in Umsetzung der UN-Sicherheitsratsresolution 1325 (betrifft den Themenkomplex „Women-Peace-Security“ – „Frauen-Friede-Sicherheit“). Hierbei stelle die ADA (Austrian Development Agency) Mittel zu Verfügung, die Abwicklung erfolge über C*****.

Die Bw entwickle das Programmdesign und kläre dieses vor Ort ab. Die Umsetzung vor Ort obliege den dortigen Teams. Aufgaben der Bw seien Analysen im Vorfeld sowie die begleitende Qualitätskontrolle. Hier werde von Österreich aus gesteuert.

„In erster Linie ist mein Arbeitsplatz hinter dem Computer, außerhalb der Reisen erfolgt die regelmäßige Kommunikation über Internet. Das ist eigentlich die Haupttätigkeit.“ Vor Ort gäbe es ebenfalls Gender Advisors, die der Bw berichten. Für Besprechungen, Trainings, Vorträge, o.ä. sei die Anwesenheit im Wiener Büro aber sehr wohl auch wichtig und unabdingbar.

Der Vertreter des FA hielt es für zutreffend, dass der Tätigkeitsmittelpunkt im Büro liege, aber nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Gäbe es in Wien kein Büro, läge der Tätigkeitsmittelpunkt im Arbeitszimmer.

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahren bestand Einvernehmen, dass die Arbeitsmittel im Jahr 2010 um € 65,30 gekürzt werden; ebenfalls hinsichtlich der Korrektur der Arbeitsmittel auf € 1.226,55 in 2009 und des Ausscheidens des Schulgeldes von € 744,00 im Jahr 2008.

Insoweit wurde die Berufung eingeschränkt.

Mit E-Mail vom 7. 3. 2013 gab die Bw bekannt, keine Einwendungen gegen eine Veröffentlichung der Berufungsentscheidung im gegenständlichen Umfang ([§ 10 Abs. 4b UFSG](#)) zu haben.

Mit E-Mail vom 10. 3. 2013 fasste die Bw nochmals ihren Standpunkt in Bezug auf die Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung zusammen:

*„Stellungnahme B***** an den Obersten Finanzsenat; Zumutbarkeit*

Amstetten, 27. Februar 2013

- *Zumutbarkeit bei einer alleinerziehenden Mutter nicht gegeben*
- *Bin nicht klassisch Alleinstehende mitte 20ig*
- *Ist Familienwohnsitz (alles anderes wäre unsachliche Diskriminierung)*

In Bezug auf die Judikatur zur Frage der steuerlichen Absetzbarkeit doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten gebe ich folgendes zu bedenken: gemäß § 16 Abs 1 iVm § 20 Abs 1 Einkommensteuergesetz (EstG 1988).

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird das VwGH-Erkenntnis vom 22.12.2011, [2008/15/0157](#) auszugsweise wie im Folgenden zitiert,

Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinn liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsstandort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsstandort einen zweiten Hausstand führt.

Dabei verkennt die Behörde aber, dass der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis auch klarstellt, dass dann, wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am

Beschäftigungsamt wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind.

Es geht somit in meinem Fall in erster Linie um die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes.

*In meinem Fall stelle ich fest, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit (also zumindest in die Nähe von Wien) nicht zumutbar ist; und dass mein gemeinsamer Wohnsitz in E***** mit meinem minderjährigem Sohn F***** B***** (geb. ... 2000) ein sog. Familienwohnsitz ist.*

Dabei ist Folgendes zu berücksichtigen:

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 09.09.2004, 2002/15/0119, judiziert, dass bei alleinstehenden ArbeitnehmerInnen (ohne Kind) mit eigenem Hausstand Aufwendungen doppelter Haushaltsführung, nur "für eine gewisse Übergangszeit" für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsamt als Werbungskosten anerkannt werden. Für diese Übergangszeit können bei alleinstehenden ArbeitnehmerInnen mit einer Wohnung im Heimatort auch Aufwendungen für Heimfahrten Berücksichtigung finden, weil diesen ArbeitnehmerInnen zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich in deren Wohnung nach dem Rechten zu sehen.

Es zeigt sich somit, dass der VwGH bei Alleinstehenden die Geltendmachung von Aufwendungen doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten nur für eine „gewisse Übergangszeit“ akzeptiert.

In meinem Fall ist aber zu argumentieren, dass die Tatsache, dass ich alleinstehend bin (also nicht zumindest mit einem Lebensgefährten in einem gemeinsamen Haushalt lebe) – nicht vergleichbar mit der bisherigen Judikaturlinie des VwGH sein kann:

*Natürlich muss man in meinem Fall unzweifelhaft von existierendem Familienleben ausgehen. Nicht nur, dass F***** als mein mj. Sohn, für den ich die alleinige Obsorge trage, mit mir gemeinsam in E***** lebt und dort seinen Lebensmittelpunkt (Schule, etc.) hat, sondern auch mein ehemaliger Lebensgefährte, also F*****s Vater, sowie weitere familiäre Bezugspersonen (Großeltern, etc.).*

*Rechtlich bilde nur ich mit F***** die sog. „Kernfamilie“. Mangels Lebensgefährten in E*****, könnte man – oberflächlich betrachtet – somit trotzdem argumentieren, dass ich als Alleinstehende nur „vorübergehend“ Aufwendungen doppelter Haushaltsführung geltend machen könnte.*

*Aber wenn man der Judikatur des Europäischen Gerichtshofs folgt, ist ein „weiterer Familienbegriff“ anzunehmen. Es müsste mM nach somit „egal“ sein, ob ich alleinstehend bin, weil es ja um das Verhältnis zwischen mir und F***** geht. Darüber hinaus wird das existierende Familienleben („weiterer Familienbegriff“) – so gesehen auch mit dem Vater von F***** – auch durch das Mediationsabkommen deutlich. Sämtliche familiäre Bezugspunkte sind in E***** und Umgebung. Außerdem kommt dem Grundsatz der Achtung des Kindeswohles (definiert in der UN Kinderrechtskonvention) eine große Bedeutung zu.*

*Der Umzug nach E***** war somit ein Wechsel des Familienwohnsitzes und die Verlegung dieses (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit ist nicht zumutbar, dies auch, da Familienleben gemäß Art 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention EMRK (welche in Österreich im Verfassungsrang steht) ein besonderer Schutz zukommen muss.“*

Ergänzend verwies die Bw noch darauf:

*„1) ich bin an das Mediationsabkommen mit dem Vater (M***** N*****) meines Sohnes gebunden, demnach mein Sohn bei allfälligen Projektreisen bei ihm zur Betreuung verbleiben muss (=E*****)*

*2) ein schulpflichtiges Kind KANN NUR AN EINEM ORT IN DIES SCHULE GEHEN, nämlich am Hauptwohnsitz – und nicht einmal in Wien und einmal in E*****; daher BIN ICH AN E***** als Familienwohnsitz gebunden.*

*3) und genauso wenig kann ich mir aussuchen WANN ich auf Projektreise gehe (wie von Hr. O***** vorgeschlagen)*

4) und noch weniger kann angenommen werden, dass dann eine (weibliche) Familienangehörige die Zeit hätte, meinen Sohn 14 Tage in Wien zu betreuen

*5) demnach ist (siehe Stellungnahme) mein Familienwohnsitz eben E***** und es nicht zumutbar, diesen nach Wien zu verlegen.“*

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Die Bw ist Kommanditistin der D***** GmbH & Co KG sowie Prokuristin und Gesellschafterin der D***** GmbH. Der Sitz beider Gesellschaften ist in relativer Nähe zum (nunmehrigen) Familienwohnsitz in E*****. Diese Tätigkeit erfordert ein monatliches, etwa zweistündiges Treffen mit allen Gesellschaftern im Raum E*****.

Bis zum Schuleintritt ihres Sohnes befand sich der Hauptwohnsitz der Bw in L***** in relativer Nähe zum nunmehrigen Familienwohnsitz in E*****. Von 31. 8. 2006 bis 13. 8. 2008 befand sich der Hauptwohnsitz laut Melderegister in Wien, seit 13. 8. 2008 besteht an der Adresse in Wien ein Nebenwohnsitz und befindet sich der Hauptwohnsitz in E*****.

Die Bw ist seit langem beruflich in Projekt- und Forschungsarbeiten mit Schwerpunkt auf Genderperspektiven und Stärkung der Frauenrechte in Nachkriegsgebieten tätig.

Die Bw arbeitete vor ihrer jetzigen Beschäftigung bei einem wissenschaftlichen Institut in Wien. Bei dieser Tätigkeit fielen kaum Dienstreisen an. Da diese Tätigkeit jeweils projektbezogen war, war die Bw an einer dauerhaften Anstellung interessiert.

Die Bw ist alleinerziehende Mutter. Der im Jahr 2000 geborene Sohn hat zunächst eine in der Nähe der Wiener Wohnung gelegene Privatschule mit Hort besucht. Während der wenigen Dienstreisen hat die Großmutter ihren Enkel betreut, die dafür jeweils nach Wien reiste.

Die Bw ist seit September 2008 Gender Advisor bei einer österreichischen Non-Government-Organization (NGO). Ihre Arbeitsplatzbeschreibung lautet:

*„The Gender Advisor is the principal source of technical expertise to support C***** Österreich's gender mainstreaming and women empowerment work with a specific focus on the ADA framework agreement. The Gender Advisor is responsible for leading C***** Österreich's learning component of the ADA framework agreement and is responsible for strategie and technical guidance of the entire programme in regard to the overall objective and the specific gender related outputs. In addition, the Gender Advisor shares best practice and findings with other C***** country offices, partners and networks, and engages in development debates to promote a Gender perspective. The Gender Advisor engages and participates in COs and/or regional programme strategies in the respective focus countries and regions, if required as well as leads the review and development of the C***** Österreich's gender equality and women empowerment conceptual framework and strategy. The postholder will assist C***** Country offices, regional management units and project partners in generating and disseminating learning from the programmes. S/he leads the C***** Österreich's contribution to improved programme quality, policy development and debate in this field within C***** International and beyond. The development of strategie partnerships with other development actors such as NGOs, academic institutions, donors, networks and platforms as well as other CI members is a key element to enhance and position C***** Österreich's Gender equality and women empowerment programme and framework. In line with the C***** Österreich and C***** International strategy s/he will support evidence based advocacy initiatives. Up to 20% travelling is required...“*

Als Gender Advisor ist die Bw technische Expertin für Gleichstellungsfragen in Nachkriegsgebieten. Technical Advisors, zu denen auch Gender Advisors zählen, unterscheiden sich vom sonstigen Projektpersonal durch ihre Fachexpertisen und ihre Beratertätigkeit.

Im Rahmen ihres Berufes betreut die Bw Gleichstellungsprojekte in G***** und H****. Die Bw entwickelt das Programmdesign der Projekte und klärt dieses vor Ort ab, wobei die Umsetzung vor Ort den dortigen Teams obliegt. Die Bw erstellt im Vorfeld der Projekte Analysen, ihr obliegt auch die begleitende Qualitätskontrolle. Die Steuerung der Projekte erfolgt von Österreich aus.

Die Bw arbeitet hierbei in erster Linie am Computer. Alle zwei bis drei Monate ist die Bw auf einer vierzehntägigen Dienstreise im Ausland, ansonsten erfolgt die Kommunikation vor allem über Internet. Die Bw muss allerdings auch für Besprechungen, Meetings usw. regelmäßig im Büro in Wien sein. Die Bw arbeitet in der Regel an zwei Tagen in der Woche im Büro des Arbeitgebers in Wien und an drei Tagen in der Woche in ihrem Arbeitszimmer in ihrem Haus in E****. In ihrer Arbeitsstätte in Wien steht der Bw ein Arbeitsplatz Verfügung, der, wenn sie nicht anwesend ist, von anderem Personal genutzt wird. Die Bw pendelt in der Regel mit dem Auto einmal in der Woche nach Wien, arbeitet zwei Tage in Wien und übernachtet in ihrer Wiener Wohnung.

Auf Grund der langen Dienstreisen war eine Betreuung des Sohnes der Bw in Wien nicht mehr gewährleistet, da die Angehörigen nicht jeweils für 14 Tage nach Wien fahren konnten und ein tägliches Pendeln aus dem Raum E**** für den Sohn im Fall eines Schulbesuchs in Wien - ebenfalls nicht möglich gewesen wäre. Im Hinblick auf das Alter des Sohnes im Berufungszeitraum war eine Betreuung des Kindes geboten.

Die Bw hat daher ihren Familienwohnsitz im August 2008 vom Beschäftigungsort Wien nach E**** verlegen müssen. In E**** besteht die Möglichkeit, dass der Sohn der Bw an Tagen, an denen die Bw in Wien arbeitet oder auf Dienstreise ist, vom Vater ihres Kindes, den Großeltern ihres Kinder sowie weiteren Verwandten betreut wird.

Die Bw hat sich bei C**** Österreich ausbedungen, an durchschnittlich drei Tagen an der Woche zu Hause arbeiten zu können, da ihr ein tägliches Pendeln nach dem von E**** rund 150 km entfernten Wien nicht möglich ist.

Während der beiden Wiener Arbeitstage sowie während der Dienstreisen wird der Sohn der Bw von Angehörigen betreut. Diese – Vater, Großeltern, Tante und Onkel des Sohnes – wohnen in E**** oder in dessen unmittelbarer Umgebung. Der Vater arbeitet in E**** und

hat in einem Mediationsabkommen mit der Bw die Verpflichtung übernommen, seinen Sohn während der Auslandsreisen der Bw zu betreuen.

An den übrigen Tagen ermöglicht es die Arbeit im Home Office, dass die Bw selbst die Obsorge über ihren Sohn unmittelbar wahrnimmt.

Es wäre der Bw nicht möglich gewesen, ihre mit mehreren längeren Dienstreisen verbundene Tätigkeit bei C***** Österreich aufzunehmen, hätte sie nicht ihren Familienwohnsitz in die Nähe der Wohnsitze der Angehörigen ihres Kindes verlegt.

An Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung sind der Bw – unter Berücksichtigung der Kostenersätze ihrer zeitweiligen Mitbewohnerin - Kosten für die Wohnung in Wien i. H. v. € 650 von September bis Dezember 2008, € 1.950 im Jahr 2009 sowie € 3.900 im Jahr 2010 endgültig erwachsen.

Für das wöchentliche Pendeln mit dem Auto sind der Bw Aufwendungen in einem € 1.405 (2008) bzw. € 3.372 (2009 und 2010) übersteigenden Umfang erwachsen.

Für das Arbeitszimmer sind der Bw im Jahr 2009 Aufwendungen von € 953,00 und im Jahr 2010 Aufwendungen von € 953,77 erwachsen.

Im Jahr 2008 betragen die Aufwendungen der Bw für Kinderbetreuung ohne Schulgeld € 2.082,00.

Im Jahr 2009 sind der Bw Aufwendungen für Arbeitsmittel von € 1.226,55 entstanden, im Jahr 2010 solche von € 217,97.

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig. Sie resultieren aus den Ermittlungen des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenats sowie aus dem Vorbringen im Rechtsmittelverfahren.

Die Kosten für die Wohnung in Wien ergeben sich aus den Angaben der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung, wobei der Betrag für 2009 im Jahr 2008 auf vier Monate (September bis Dezember) umgerechnet wurde (€ 1.950 / 12 x 4). Hinsichtlich des Arbeitszimmers wird ebenfalls den Angaben der Bw gefolgt, wobei die AfA von 3% auf 1,5% zu korrigieren war.

Die Strecke zwischen Wien und E***** beträgt über 150 km in eine Richtung, somit sind der Bw je Fahrt mit dem Auto geschätzte Kosten von zumindest € 126 (150 km x 2 x € 0,42) erwachsen. Die Kosten für wöchentliche Familienheimfahrten (Übernachtung in Wien von Mittwoch auf Donnerstag) übersteigen somit das jeweilige höchste Pendlerpauschale bei weitem.

Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten 2008 bis 2010

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine doppelte Haushaltsführung nur dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist (z. B. VwGH 14. 9. 1993, [92/15/0054](#); VwGH 15. 12. 1994, [93/15/0083](#); VwGH 28. 3. 2000, [96/14/0177](#); VwGH 22. 12. 2011, [2008/15/0157](#)).

Der Begriff „Familienwohnsitz“ bezieht sich auf die im Zeitraum der doppelten Haushaltsführung bestehende Familie (Ehe, Lebensgemeinschaft, Alleinerzieher mit Kind/ern; vgl. UFS 21. 2. 2007, RV/2159-W/06), also im gegenständlichen Fall auf den Wohnsitz der Bw und ihres Sohnes. Der „Familienwohnsitz“ entspricht jedenfalls dem Wohnsitz der „Kernfamilie“ (vgl. [§ 2 Abs. 4 Z 12 Fremdenpolizeigesetz 2005 BGBI. I Nr. 100/2005](#) und [§ 2 Abs. 1 Z 9 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz \[NAG\] BGBI. I Nr. 100/2005](#)), die im gegenständlichen Fall aus der Bw und ihrem Sohn besteht, kann aber auch über diese „Kernfamilie“ hinausgehen.

Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort begründet nach einem Teil der österreichischen Lehre (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 16 Anm. 25 „Doppelte Haushaltsführung“; Jakom/*Lenneis*, EStG 2012, § 16 Rz. 56 „Doppelte Haushaltsführung“) grundsätzlich keine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung.

Diese Auffassung stützt sich auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsstandort des Abgabepflichtigen wegen der Aufnahme einer Beschäftigung des Ehegatten an einem anderen Ort nicht durch die Erwerbstätigkeit des Abgabepflichtigen veranlasst sei und deshalb nicht zu berücksichtigungsfähigen Werbungskosten führe. Ein derartiger Fall könne nicht mit jenen Fällen verglichen werden, in denen die steuerlichen Folgen der Begründung eines weiteren Haushaltes am Ort der Beschäftigung des einen Ehepartners bei Beibehaltung des bisherigen Familienwohnsitzes am Beschäftigungsstandort des anderen Ehepartners zu beurteilen seien (VwGH 14. 9. 1993, [92/15/0054](#); VwGH 28. 2. 2000, [96/14/0117](#)).

Diese Rechtsprechung korrespondiert mit der früheren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes.

Ein derartiger Fall – Aufnahme einer Erwerbstätigkeit des Ehegatten – liegt hier jedoch nicht vor.

Hier geht es vielmehr darum, dass die Wegverlegung des Familienwohnsitzes *conditio sine qua non* für die Bw war, um ihrem konkreten Beruf nachgehen und gleichzeitig die Betreuung ihres Sohnes sicherstellen zu können.

Unstrittig ist, dass im vorliegenden Fall die Verlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsstandort weg aus privaten Gründen erfolgt ist. Von Seiten der Bw wurden keine Gründe für eine berufliche Veranlassung der Wohnsitzverlegung nach E***** vorgebracht. Solche sind auch nicht ersichtlich.

Nun ist die Wahl des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten sind dennoch als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn – und solange – diese Aufwendungen durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, weil eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (vgl. *Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 Tz. 3*).

Unstrittig ist, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten vorlägen, wäre der Familienwohnsitz schon früher in E***** gewesen und hätte die Bw anlässlich ihrer Arbeitsaufnahme in Wien einen Zweitwohnsitz begründet: Die Betreuung ihres im Berufungszeitraum zwischen 8 und 10 Jahre alten Sohnes wäre in Wien nicht sichergestellt gewesen, da zwar eine Betreuung während der Arbeitszeit in Wien, nicht aber während der Auslandsdienstreisen möglich gewesen wäre.

Die Betreuung minderjähriger Kinder wird – zutreffend – als Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes angesehen (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 16 Anm. 25 „Doppelte Haushaltsführung“*).

Dies steht in Einklang mit dem inhaltlich Art. 24 Abs. 2 GRC (Grundrechtecharta der EU) entsprechenden Art. 1 BVG über die Rechte von Kindern [BGBI. I Nr. 4/2011](#) (in Umsetzung der von der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung zitierten UN-Kinderrechtskonvention [BGBI. Nr. 7/1993](#)), wonach bei allen Kinder betreffenden Maßnahmen öffentlicher und privater Einrichtungen das Wohl des Kindes eine vorrangige Erwägung sein muss. Auch nach [Art. 14](#)

Abs. 5a B-VG ist „Kindern und Jugendlichen die bestmögliche geistige, seelische und körperliche Entwicklung zu ermöglichen“. Schließlich garantiert Art. 8 Europäische Menschenrechtskonvention BGBI. Nr. 210/1958 Achtung des Privat- und Familienlebens. Dass ein Steuerpflichtiger nicht ohne Rücksicht auf seine Familie den Familienwohnsitz bestimmen kann, hat der UFS bereits entschieden (siehe etwa UFS 9. 8. 2007, RV/1616-W/07).

Der VwGH hat im Erkenntnis VwGH 20. 9. 2007, 2006/14/0038, zu einer doppelten Haushaltsführung infolge Kinderbetreuung unter anderem ausgeführt:

„...Die Betreuung und Erziehung der in den Streitjahren rd. 5 bis 15 Jahre alten Kinder unter Mithilfe der familiären Bezugspersonen am Ort des Hauptwohnsitzes wird auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Damit lagen aber gewichtige, in der privaten Lebensführung gelegene Gründe vor, die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in den Streitjahren begründeten. Eine von der belangten Behörde auch angesprochene Möglichkeit zur Obsorge in Form einer (bloßen) Haushaltshilfe am Beschäftigungsstandort des Beschwerdeführers ändert daran nichts....“

Mutatis mutandis muss freilich auch im gegenständlichen Fall die Notwendigkeit einer dauerhaft angelegten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Es wäre ein gleichheitswidriges Auslegungsergebnis, eine doppelte Haushaltsführung bei betreuungsbedürftigen Familienangehörigen zwar im Fall einer von vornherein außerhalb des Beschäftigungsstandortes gelegenen Wohnung anzuerkennen, nicht aber, wenn die doppelte Haushaltsführung erst wegen des Erfordernisses einer Betreuung begründet wurde.

In einem derartigen Fall kann daher nach Ansicht der Berufungsbehörde der Wegzug vom bisherigen Beschäftigungsstandort der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht entgegenstehen.

Das Gesetz selbst definiert doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht. Auch wenn die Begriffe in Lehre, Verwaltungspraxis und Judikatur hinsichtlich Fällen geprägt wurden, in denen es um die Unzumutbarkeit der Wegverlegung des bestehenden Familienwohnsitzes in die Nähe eines neuen, entfernten Arbeitsplatzes ging, bedeutet dies nicht, dass der Fall der Neubegründung eines Familienwohnsitzes aus beachtlichen, objektiv gebotenen Gründen der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten entgegenstünde.

Der Bundesfinanzhof hat in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung mittlerweile in mehreren Urteilen ausgesprochen, dass eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung grundsätzlich auch dann vorliege, wenn ein Arbeitnehmer seinen Hausstand

aus privaten Gründen vom Beschäftigungsamt wegverlege und er daraufhin in einer Wohnung am Beschäftigungsamt einen Haushalt neu begründet, um von dort aus seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachgehen zu können (BFH 5. 3. 2009, VI R 23/07; BFH 5. 2. 2009, VI R 58/06; BFH 5. 3. 2009, VI R 31/08; BFH 6. 5. 2010, VI R 34/09):

„Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsamt ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Steuerpflichtigen hinzutritt. Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsamt ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Steuerpflichtige nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können. Eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung kann auch dann vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsamt wegverlegt und er darauf in einer Wohnung am Beschäftigungsamt einen Zweithaushalt begründet, um von dort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachgehen zu können.“ (aus den amtlichen Leitsätzen zum Urteil BFH 5. 3. 2009, VI R 23/07).

Die Ansicht des BFH, die Gründe für die des Ortes des Haupthausstands (= Familienwohnsitzes) seien generell einkommensteuerrechtlich unerheblich, da es nur darauf ankomme, ob die Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsamt konkreten beruflichen Zwecken diene, um von dort aus die Arbeitsstätte schnell und unmittelbar aufzusuchen zu können, hat der UFS in Bezug auf das EStG 1988 bislang nicht geteilt, da sich die diesbezügliche deutsche Rechtslage von der österreichischen unterscheidet:

Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 dEStG i.d.F. des dSteueränderungsgesetzes 2003 (StÄndG 2003) vom 15. Dezember 2003 (dBGBl. I 2003, 2645) gehören zu den Werbungskosten „auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird.“ Das österreichische Einkommensteuerrecht kennt eine § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 dEStG vergleichbare ausdrückliche Regelung der doppelten Haushaltsführung nicht; die doppelte Haushaltsführung wird im Gesetz selbst (anders als in [§ 20 Abs. 1 Z 1 lit. e EStG 1988](#) die Familienheimfahrten) nicht einmal genannt.

Nach einhelliger österreichischer Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ist vielmehr Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung unter anderem, dass die Beibehaltung bzw. Wahl des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes auf Umstände von erheblichem objektivem Gewicht zurückzuführen ist. Da gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) unter anderem die für den Haushalt des

Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge generell nicht abzugsfähig sind, bedarf es besonderer Umstände, dass ausnahmsweise (Mehr)Aufwendungen für einen (doppelten) Haushalt sowie die Fahrten zu diesem steuerlich zu berücksichtigen sind (vgl. UFS 22. 10. 2010, RV/1342-W/10).

Gefolgt ist der UFS allerdings der nunmehrigen Ansicht des BFH insoweit, als nicht zu unterscheiden ist, ob ein Familienwohnsitz (Hauptwohnsitz) beibehalten und ein Zweitwohnsitz am Arbeitsort begründet wird, oder ob der Familienwohnsitz außerhalb des Arbeitsortes erst begründet wird, wenn für die doppelte Haushaltsführung steuerlich beachtliche Gründe vorliegen, somit also auch „Wegzugsfälle“ die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten vermitteln können (vgl. UFS 7. 12. 2011, RV/0440-W/11, und UFS 20. 4. 2010, RV/2560-W/09).

Nach Ansicht der Berufungsbehörde steht dieser Auffassung das vom Finanzamt angeführte Erkenntnis VwGH 22. 12. 2011, [2008/15/0157](#), nicht entgegen, da es sich um einen unterschiedlichen Sachverhalt handelt: Dort zog die Ehegattin vom bisherigen Familienwohnort ins Ausland, um neu erworbenen Grundbesitz zu betreuen und der in Österreich geborenen Tochter einen Schulbesuch im Ausland zu ermöglichen. Hier waren offenbar die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung – unabhängig von der Frage der Wegverlegung – nicht gegeben. Gleiches gilt für das Erkenntnis VwGH 28. 3. 2000, [96/14/0177](#), in welchem es ebenfalls um einen Wegverlegungsfall ging. Dort erfolgte der Wegzug zunächst ohne berufliche oder private Notwendigkeit. Im Übrigen verwies der Gerichtshof im Rechtssatz 2 im RIS zu dieser Entscheidung auf die damalige Rechtsprechung des BFH (BFH 2. 2. 1981, VI R 167/79, BStBl. 1982 II, 297 und 323), die dieser – wie vorstehend ausgeführt – zwischenzeitig aufgegeben hat.

Die Wegverlegung des Familienwohnortes nach E***** erfolgte im gegenständlichen Fall nicht aus allgemeinen privaten Gründen, sondern war notwendig, um der alleinerziehenden Bw die Betreuung ihres im Jahr 2000 geborenen Sohnes F***** – einerseits durch die Bw selbst im Zuge ihrer Telearbeit, andererseits durch Angehörige im Nahebereich von E***** – zu ermöglichen. Ohne diese Betreuung wäre es der Bw nicht möglich gewesen, einer Vollzeitbeschäftigung mit Dienstreiseerfordernis in Wien nachzugehen.

Es kann für die steuerliche Beurteilung keinen Unterschied machen, ob der objektiv gewichtige Grund für eine anzuerkennende doppelte Haushaltsführung bei einem bereits bestehenden, vom Arbeitsplatz entfernten Familienwohnsitz vorliegt oder ob dieser Grund erst zu einer Verlegung des Familienwohnsitzes weg vom Arbeitsplatz führt. Ein- und derselbe Umstand – eine entsprechende Kinderbetreuung ist im Nahebereich des Arbeitsortes nicht

möglich – würde im einen Fall (Beibehaltung des Familienwohnsitzes) zur Anerkennung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung führen, im anderen (Wegverlegung hin zur Kinderbetreuung) nicht. Eine derartige Auslegung kann nicht im Sinne des Gesetzes sein.

Dass ein Pendeln zwischen Wien und E***** an jedem einzelnen Arbeitstag in Wien angesichts der Entfernung unzumutbar ist, ist unstrittig.

Die Kosten der doppelten Haushaltsführung sind daher im festgestellten Umfang abzugsfähig.

Zu der von der Bw zuletzt relevierten Frage, für welchen Zeitraum eine doppelte Haushaltsführung steuerlich anzuerkennen ist, ist festzuhalten, dass jedenfalls im Berufungszeitraum die Voraussetzungen hierfür seit der Familienwohnsitzverlegung gegeben waren. Inwieweit über den Berufungszeitraum hinaus eine doppelte Haushaltsführung steuerlich anzuerkennen sein wird, hängt von der weiteren Betreuungsbedürftigkeit des Sohnes der Bw ab. Im Allgemeinen wird davon auszugehen sein, dass bei unmündigen Kindern, also bei Kindern bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres ([§ 21 Abs. 2 ABGB](#)), ein entsprechender Betreuungsbedarf gegeben ist.

Im Übrigen ist im Hinblick auf die Ausführungen der Bw zur Vermeidung von Missverständnissen festzuhalten, dass bei (tatsächlich) Alleinstehenden die anerkennenswerten Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes gegenüber Steuerpflichtigen mit (Ehe)Partnern und/oder Kindern zwar eingeschränkt sind, aber auch bei Alleinstehenden (die Bw ist Alleinerzieherin, nicht aber alleinstehend in diesem Sinn) Fälle denkbar sind, in denen nicht nur eine vorübergehende, sondern auch eine dauernde doppelte Haushaltsführung steuerlich anzuerkennen ist.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) gesetzten Grenzen („Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen“) Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Diese sind mit dem höchsten Pendlerpauschale nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) begrenzt.

Die glaubhaft gemachten Aufwendungen der Bw für Familienheimfahrten haben den jeweils höchsten Betrag nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) i. V. m. [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) überstiegen, daher sind die Aufwendungen mit dem Höchstbetrag – wie festgestellt – zu berücksichtigen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Arbeitszimmer 2009 und 2010

Grundsätzlich verneint der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ([§ 20 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988](#)). Nur wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt, können nach dieser Bestimmung die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben abzugsfähig sein.

Nach Rechtsprechung des VwGH sind aber Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer auch dann, wenn dieses den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, nur dann als Werbungskosten anzuerkennen, „wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist“ (VwGH 7. 10. 2003, [99/15/0203](#)).

Die berufliche Notwendigkeit für ein Arbeitszimmer ist nicht gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen beim Arbeitgeber ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht und die Telearbeit nur aus privaten Gründen – und nicht etwa im Rahmen eines Shared-Desk-Konzeptes, wo nicht für alle Mitarbeiter ständig ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, oder bei einem aus anderen Gründen ungeeigneten Arbeitsplatz beim Arbeitgeber (siehe die Beispiele bei *Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 20 Anm. 37) - erfolgt. Der (freiwillige) Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des Arbeitszimmers im Wohnungsverband (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 20 Rz. 104/9; VwGH 8. 5. 2003, [2000/15/0176](#); VwGH 16. 12. 2003, [2002/15/0071](#)).

Diese aus den Abzugsverboten des [§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988](#) abgeleiteten Anforderungen an Aufwendungen für ein Arbeitszimmer wurden durch die Schaffung der Bestimmung des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, [BGBl. Nr. 201/1996](#), nicht beseitigt und bestehen neben den im [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) formulierten Voraussetzungen weiter (siehe etwa VwGH 24. 4. 2002, [98/13/0193](#); VwGH 7. 10. 2003, [99/15/0203](#); VwGH 16. 12. 2003, [2001/15/0197](#); oder *Doralt*, EStG¹¹, § 20 Tz. 104/8 f.).

Die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung und zweckentsprechende Einrichtung des Arbeitszimmers ist nicht strittig. Die Aktenlage (Gebäudeplan, Fotos des Arbeitszimmers) spricht für das Vorliegen dieser Voraussetzungen. Dass das Arbeitszimmer (laut historischem Plan aus 1904 „Fremd.zim.“) auch als Durchgang zu „Kabinet“ und „Loggia“ sowie „Altane“

dient, steht der Annahme einer nahezu ausschließlich beruflichen Nutzung dieses Raumes für sich allein nicht entgegen (vgl. VwGH 26. 11. 1997, [95/13/0061](#)).

Im gegenständlichen Fall kann aber von einer „freiwilligen“ Nutzung des Arbeitszimmers nicht gesprochen werden.

Wie zum Punkt „Doppelte Haushaltsführung“ ausgeführt, ist die Nutzung des Arbeitszimmers bei der alleinerziehenden Bw aus beachtlichen objektiven Gründen geboten. Es kann daher in diesem konkreten Fall nicht gesagt werden, dass das Arbeitszimmer nicht notwendig ist.

Wie bei der doppelten Haushaltsführung die Notwendigkeit durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen, kann sich die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers nach Ansicht der Berufungsbehörde ausnahmsweise ebenso aus außerhalb der Erwerbstätigkeit gelegenen Umständen ergeben.

Ist bei einer alleinerziehenden Mutter eine doppelte Haushaltsführung notwendig, um ihr Kind zu betreuen, ist ein häusliches Arbeitszimmer ebenfalls notwendig, wenn dadurch die beruflich bedingten Abwesenheiten (und Nächtigungen außerhalb des Familienwohnsitzes) verringert werden können und dadurch die Mutter die tatsächliche Obsorge für ihr Kind ([§ 177 ABGB](#) i. d. F. [BGBl. I Nr. 15/2013](#) und folgende Paragraphen) bestmöglich ausüben kann.

Auch wenn der Bw bei ihrem Arbeitgeber in Wien an Wien-Arbeitstagen ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand, konnte sie diesen nur in eingeschränktem Umfang nutzen, da anderenfalls die regelmäßige Betreuung des Sohnes durch seine Mutter nicht sichergestellt gewesen wäre. Daher war ein weiterer Arbeitsplatz im häuslichen Arbeitszimmer aus objektiv beachtlichen Gründen erforderlich, ohne dass auch noch die Frage zu prüfen wäre, ob der Bw an Nicht-Wien-Arbeitstagen auch ein Arbeitsplatz beim Arbeitgeber überhaupt zur Verfügung gestanden wäre.

Grundsätzlich liegt bei einem Teleworker der Schwerpunkt der Arbeit typischerweise im Arbeitszimmer (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 20 Rz. 104/6; *Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 20 Anm. 43, sowie LStR 2002 Rz 329b). Gleiches gilt für einen Projektmanager (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 20 Rz. 104/6; UFS 31. 5. 2006, RV/1778-W/03).

Bei einem Teleworker, der wie hier nur teilweise zu Hause und teilweise in einem Büro beim Arbeitgeber arbeitet, wird üblicherweise zwar ebenfalls der Tätigkeitsmittelpunkt im Innendienst liegen, allerdings eine Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer daran scheitern, dass der Heimarbeitsplatz infolge des Arbeitsplatzes beim Arbeitgeber im Normalfall nicht notwendig ist.

Im vorliegenden Fall ist allerdings die Notwendigkeit der teilweisen Telearbeit und der teilweisen Arbeit im Büro des Arbeitgebers gegeben.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat einkunftsquellenbezogen nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen (vgl. *Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 20 Anm. 43).

Dies kann nach Ansicht der Berufungsbehörde beim dem festgestellten Berufsbild nicht eindeutig beantwortet werden.

Einerseits erfordert die Tätigkeit der Bw alle zwei bis drei Monate vierzehntägige Auslandsdienstreisen. Inhalt der Tätigkeit ist die Planung und Umsetzung bestimmter Projekte in der Entwicklungshilfe. Andererseits erfolgt der Großteil der Tätigkeit im Innendienst, sei es im häuslichen Arbeitszimmer, sei es im Büro ihres Arbeitgebers. In erster Linie arbeitet die Bw am Computer.

Im Zweifel kommt es darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. *Krafft* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL § 20 Anm. 44; ebenso *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, § 20 Tz. 6.1; VwGH 28. 11. 2000, [99/14/0008](#); VwGH 19. 12. 2000, [99/14/0283](#); VwGH 24. 6. 2004, [2001/15/0052](#); VwGH 21. 9. 2005, [2001/13/0241](#), 2004/13/0163).

Da das Arbeitszimmer am Familienwohnsitz in der Regel an drei Tagen in der Woche, jenes an der Arbeitsstätte beim Arbeitgeber an zwei Tagen in der Woche verwendet wird, überwiegt die Arbeit im Arbeitszimmer.

Die Dienstreisen machen etwa 20% der Tätigkeit aus. Der Außendienst ist somit gegenüber dem Innendienst – ob im Arbeitszimmer zu Hause oder im Büro an der Arbeitsstätte - in zeitlicher Hinsicht von untergeordneter Bedeutung.

Die festgestellten Kosten für das Arbeitszimmer sind daher als Werbungskosten abzugsfähig.

Der Berufung war daher auch in diesem Punkt statzugeben.

Arbeitsmittel 2009

In der Berufung vom 10.5.2012 beantragte die steuerliche Vertretung der Bw die Richtigstellung der Kosten für Arbeitsmittel von € 1.519,25 auf € 1.226,55. Dieser Punkt ist nicht strittig; der Bescheid wird dahingehend abgeändert.

Arbeitsmittel 2010

In den übermittelten Belegen findet sich einige Positionen, die nicht der beruflichen Tätigkeit zugeordnet werden können.

Es handelt sich hierbei um

Artikel „5. Schulstufe“, Libro, 16.10.2010, € 9,95 (4/2010)

Zumindest fragwürdig ist die ausschließliche berufliche Nutzung der zu Schulbeginn gekauften Büroartikel wie z.B. Borstenpinsel, Buchschoner und Bleistifte; Pagro, 1.9.2010, gesamter Rechnungsbetrag € 61,62 (5/2010); hier wird ein beruflicher Anteil von 40% (d.s. € 24,65) geschätzt

Zahlenkerzen, Libro, 26.4.2010, € 2,38 (8/2010)

Beleg ohne Artikelbezeichnung, H. K***** GmbH, 6.2.2010, € 16,- (13/2010)

Die Kosten für Arbeitsmittel werden daher um einen Betrag von € 65,30 auf € 217,97 reduziert.

Auch dieser Punkt ist nicht mehr strittig.

Kinderbetreuung 2008

Da im Betrag der außergewöhnlichen Belastungen (nach [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#), Rechtslage 2008) Schulgeld i. H. v. € 744,- enthalten war, welches mit der Kinderbetreuung nicht zwangsläufig verbunden war, ist dieser auf € 2.082,- zu korrigieren.

Schließlich ist auch dies unstrittig.

Werbungskosten 2008 bis 2010

	2008	2009	2010
laut letztem Bescheid	5.814,96	1.519,25	916,90
doppelte Haushaltsführung	+ 650,00	+ 1.950,00	+3.900,00
Familienheimfahrten	+ 1.405,00	+ 3.372,00	+ 3.372,00
Arbeitszimmer	-	+ 953,00	+ 953,77
Arbeitsmittel		- 292,70	- 65,30
Werbungskosten laut UFS	7.869,96	7.501,55	9.077,37
Differenz zu bisherigen Werbungskosten	2.055,00	5.982,30	8.160,47

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 12. März 2013