

GZ. RV/3657-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Lenneis und die Referentin ADir. Karbalaei-Bagher sowie die weiteren Mitglieder Mag. Martin Saringer und Dr. Peter Zacherl über die Berufung der Bw., vertreten durch Wolfgang Valentin,, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 nach in Wien am 6. Mai 2003 durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die alleinstehende Berufungswerberin (Bw) beantragt für das Streitjahr Werbungskosten und Betriebsausgaben infolge Vorliegens einer beruflich und betrieblich veranlassten vorübergehenden doppelten Haushaltungsführung. Ihr Familienwohnsitz befindet sich in W, D-Gasse 7/7, Ort der Berufsausübung seien verschiedene Städte in Oberösterreich, im Streitjahr erstmals auch Sch in der Steiermark. Grund der auswärtigen Berufsausübung sei, dass ihr in W nach Abschluss ihres Medizinstudiums im Juni 1996 kein Turnusplatz zugewiesen werden konnte. Die Wartezeit auf einen Turnusplatz in W habe damals drei Jahre betragen. In den Bundesländern habe der Turnus ohne Wartezeit angetreten werden können. Im Mai 1997 hat die Bw das erste Mal in Oberösterreich ein Dienstverhältnis begründet. Für Wohnkosten am Ort der Berufsausübung in L und am Ort der Betriebsausübung in A werden Werbungskosten von S 79.324,- (Jänner bis September) und Betriebsausgaben von S 52.000,- (August bis Dezember) beantragt. Für monatlich zwei Familienheimfahrten wird das Pauschale von jährlich S 28.800,- beantragt.

Kosten aus einer doppelten Haushaltungsführung werden seit August 1997 geltend gemacht. In den Vorjahren wurde zur auswärtigen Berufsausübung stets ausgeführt, dass der Wohnsitz in W beibehalten worden sei, da die lediglich vorübergehende Dauer des Dienstverhältnisses gewiss war. Der Turnus wird von der Bw in verschiedenen Krankenhäusern (KH) Oberösterreichs absolviert, denen stets befristete Dienstverhältnisse zu Grunde liegen. Zu Beginn der auswärtigen Berufsausübung im Jahr 1997 war die Bw im KH in S tätig und hatte auch eine Mietwohnung in S in Bestand genommen. Dann erfolgte im Jahr 1998 wegen Beginns eines Dienstverhältnisses zum KH in L eine Übersiedlung nach L. Das Dienstverhältnis zum KH L endete am 31.3.2000. Die Bw fand eine Anstellung im KH G vom 1.5. bis 30.9.2000. Im August 2000 übersiedelte die Bw von L nach A. Im Oktober 2000 fand die Bw Anstellung im KH in Sch. Aus ihrer Sicht liege damit eine weitere doppelte Haushaltungsführung zwischen A und Sch vor. In A werden Einkünfte aus einer betrieblichen Tätigkeit als Ärztin erzielt.

In der Wohnung in A erzielt die Bw als Ärztin betriebliche Einkünfte insbesondere durch gelegentliche Patientenbesuche. Die darüber hinausgehenden Betriebseinnahmen resultieren aus Ordinationsvertretungen, Honorare für Ärztefunk-Beidienst OÖ, für die Studie G-O, Sondergebühren des KH in Sch, Krankengeld aus dem Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer.

Für die Monate Mai bis Juli wird in der Erklärung für die Wegstrecke L-G das Pendlerpauschale mit S 3.960,- beantragt (kleines Pendlerpauschale). Das Land OÖ hat für den Lohnzahlungszeitraum 1.5. bis 30.9.2000 als Pendlerpauschale einen Betrag von S 12.000,- berücksichtigt (großes Pendlerpauschale).

Die doppelte Haushaltsführung wird erstmals für das Jahr 2000 strittig.

In der Bescheidbegründung (FA-Akt, Blatt 18/2000) führt das Finanzamt aus, dass nach ständiger Rechtsprechung bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen nach einem Ablauf von ca. sechs Monaten davon auszugehen ist, dass eine Verlegung des (Haupt-)Wohnsitzes an den (neuen) Beschäftigungsort zumutbar wäre. Eine länger andauernde bzw. dauernde doppelte Haushaltsführung wäre nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise wesentliche Einkünfte am Ort des Hauptwohnsitzes erzielen würde.

Im gegenständlichen Fall sei die Bw zwar ausschließlich befristete bzw., kurzfristige (unterjährige) Dienstverhältnisse eingegangen (L, Land OÖ); diese befristeten Dienstverhältnisse seien aber bereits seit Jahren (doppelte Haushaltsführung berücksichtigt jedenfalls seit 1997) im Raum OÖ (L und Umgebung) angesiedelt (so auch im Jahr 2000), weiters verfüge die Bw im Raum W, also am Ort des Hauptwohnsitzes, über keine steuerpflichtigen Einkünfte (auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit resultieren überwiegend aus Tätigkeiten im Raum OÖ). Eine Verlegung des Hauptwohnsitzes von W nach OÖ sei daher bereits durchaus zumutbar. Die Beibehaltung des Wohnsitzes in W sei daher nicht als beruflich veranlasst anzusehen, die für die Wohnungen in L geltend gemachten Werbungskosten (Miete und Haushaltsversicherung) und in A geltend gemachten Betriebsausgaben seien nicht anzuerkennen.

Mit Schriftsatz vom 18. April 2002 beruft die Bw gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 mit der Begründung, dass sich der einzige auf Dauer eingerichtete Wohnsitz in W befindet, welcher den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstelle. Die Bw sei bestrebt, in W ehestmöglich eine dauerhafte Dienststelle anzunehmen. Nach den Erfahrungen der Bw sei dies nicht unmittelbar möglich, da sie sich erst in Ausbildung befindet. Für das Jahr 1999 sei ihr in W eine Turnusstelle zugesagt worden, welche die Bw im Jahr 1999 annehmen wollte. Die Turnusstelle in W sei der Bw jedoch mit der Begründung verwehrt worden, weil sie eine Turnusstelle – wenn auch auswärtige – habe. Aus diesem Grund sei die Bw gezwungen gewesen, das Dienstverhältnis in L fortzusetzen. Nach Beendigung des Turnus wollte die Bw mit der Facharztausbildung für Gynäkologie und Geburtenhilfe fortsetzen und habe sich neuerlich um eine Rückkehr nach W bemüht, diesmal zur Facharztausbildung. Es habe sich jedoch herausgestellt, dass der Zugang zu Fachausbildungsstellen in W erheblich erschwert sei, wenn der Turnus in einem anderen Bundesland absolviert worden sei. Obwohl weiter laufend Bemühungen angestellt worden seien, eine Stelle in W zu erlangen, mussten aus dieser Situation heraus, neuerlich Dienstverhältnisse abseits des Wohnortes eingegangen werden. Der Feststellung des Finanzamtes, wonach die Dienstverhältnisse stets in L bzw. L-

Umgebung ausgeübt worden seien, wird entgegnet, dass Sch nicht in der Umgebung von L liege. Weiters sei die bescheidmäßige Feststellung, in W seien keine steuerpflichtigen Einnahmen erzielt worden, unzutreffend (Einnahmen aus selbständiger Arbeit in W: 1997: S 126.000,-; 1998: S 94.000,-; 1999: S 55.000,- und 2000: S 10.391,20).

Die Wahl des Dienstortes sei von der Bw daher nicht freiwillig getroffen worden, sondern sie musste sich nach dem Angebot der verfügbaren Ausbildungsstellen richten. Dass sich vorübergehend Dienstverhältnisse in örtlicher Nähe zueinander ergaben, sei eine Zufälligkeit, für die vom einen aufs andere Mal nie Gewissheit bestanden habe und deren nachhaltiger Bestand durch die darauffolgende Stelle in Sch bereits widerlegt worden sei. Auch das längste Dienstverhältnis am selben Ort zum AKH L habe nur 18 Monate bestanden, obgleich es sich über drei Veranlagungszeiträume erstreckt habe. Überdies sei dieses Dienstverhältnis im Hinblick auf den für W ab dem Jahr 1999 zugesagten Turnusplatz ursprünglich auf eine noch kürzerer Befristung angelegt gewesen. Schließlich verweist die Bw auf das VwGH-Erkenntnis 88/14/0081.

Wegen der ab dem Jahr 1999 zugesagten Turnusstelle in W habe die Bw davon ausgehen können, dass die auswärtigen Dienstverhältnisse vorübergehender Natur seien. Danach habe die Bw die Wahrscheinlichkeit des wiederholten Dienstortwechseln stets einkalkulieren müssen, zumal mehrfache Dienstgeberwechsel während der Facharztausbildung in der Natur der Sache lägen. Zwischenzeitig habe sich durch zwei weitere Dienstortwechsel in andere Gebiete der Umstand, dass die Bw in dem vom Finanzamt als L und Umgebung bezeichneten Bereich tätig sei, selbst als Ausnahme bestätigt. Die isolierte Betrachtung dieses Zeitraumes führe daher zu einem ungerechtfertigten Bild, vielmehr sei auf die gesamtheitliche Situation der Bw Bedacht zu nehmen.

Zum Berufswohnsitz A gelten die bisherigen Ausführung sinngemäß, welcher erst bedingt durch eine zusätzliche Tätigkeit nach Aufgabe der Wohnung in L begründet worden sei. Die verschiedenen Berufswohnsitze überschnitten einander nicht. In Sch (Dienstverhältnis) und A (Betrieb) seien gleichzeitig steuerpflichtige Einkünfte erzielt worden. Der überwiegende Aufenthalt während der Berufsaufübung sei durch das Dienstverhältnis an Sch gebunden gewesen, während regelmäßig nach Vereinbarkeit mit dem Dienstverhältnis im Raum A Ärztefunkdienst absolviert wurde. Nach Rz 342 der LStR sei die Begründung eines (weiteren) Berufswohnsitzes bei alternierenden Arbeitsstätten unter anderem dann steuerlich anzuerkennen, wenn eine tägliche Rückkehr zum anderen Dienstort nicht zumutbar sei. Als Richtwert sei eine Entfernung von 120 km angeführt, welche gemäß beiliegender Wegstreckenermittlung durch die Fahrt Sch - A erfüllt sei.

Die Frage nach dem Wohnsitz in W stelle sich somit insoweit überhaupt nicht, weshalb der diesbezügliche Verweis in der Bescheidbegründung auf den obig dargelegten Sachverhalt ebenfalls insoweit unzulässig sei.

Über die Berufung entscheidet das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2002 und führt begründend aus, dass bei alleinstehenden Steuerpflichtigen eine auf längere Dauer angelegte doppelte Haushaltungsführung nicht beruflich veranlasst sei. Kosten einer doppelten Haushaltungsführung eines ledigen Steuerpflichtigen könnten nur für die Dauer von rund einem halben Jahr anerkannt werden.

Der gegenständliche Fall sei nicht mit einer von vornherein befristeten, verhältnismäßig kurzen Entsendung vergleichbar. Entsprechende Kosten seien bereits 1997 geltend gemacht worden. Die subjektiven Vorstellungen bzw. Wünsche der Bw, wonach die Ausbildung bzw. berufliche Tätigkeit bereits nach kurzer Zeit in W ausgeübt werden können, finde bisher in der Realität keine Deckung.

Spätestens im Jahr 2000 fielen in W dermaßen geringe Einkünfte an, dass wirtschaftlich vernünftigerweise allein aus beruflichen Gründen ein Wohnsitz nicht aufrecht erhalten würde. Im Jahr 2000 seien Einnahmen von S 56.320,- Kosten infolge einer doppelten Haushaltungsführung von rund S 160.000,- zuzüglich km- und Tagesgelder gegenüber gestanden, im Jahr 1999 sei diese Relation S 55.000,- zu 134.000,- gewesen.

Es sei daher für die Aufrechterhaltung des Wohnsitzes in W eine – jedenfalls teilweise – private Motivation als gegeben anzusehen, sodass die Aufwendungen demnach nicht (ausschließlich) beruflich veranlasst seien.

Mit Eingabe vom 28. Juni 2002 wird der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz (Vorlageantrag) gestellt. Darin wird vorgebracht, dass es sich bei dem im Schrifttum erwähnte Zeitraum von sechs Monaten keinesfalls um eine Grenze handle, sondern dass vielmehr die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen seien (LStR Rz 346 und das dort zitierte Erkenntnis). Es sei daher unzulässig, eine doppelte Haushaltungsführung ausschließlich nach deren Dauer zu beurteilen. Im vorliegenden Fall sei auf Grund seiner Besonderheiten ebenso von den schematischen, allgemeinen Vermutungen abzugehen, wie im ähnlich gelagerten Beschwerdefall 88/14/0081. Die Verhältnisse beinhalten weit mehr Unwägbarkeiten als der genannte Beschwerdefall. Es sei weiters unzutreffend, dass es sich im Streitfall um eine mit einer kurzfristigen Entsendung vergleichbaren Situation handle. Die weiteren Ausführungen des Finanzamtes gingen sodann völlig ins Leere, was sich aus Rz 341 der LStR und das dort zitierte Erkenntnis ergebe: Der Grund, warum Aufwendungen für die

doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als der Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung ... nicht zugemutet werden kann.

Es sei daher nicht maßgeblich, wie lange die Aufrechterhaltung des Wohnsitzes in W auf Grund dort erzielter Einkünfte wirtschaftlich zu rechtfertigen oder ob diese nicht auch zumindest teilweise privat motiviert sei. Die offensichtliche Auffassung der Behörde, es handle sich hier um eine Frage des Aufteilungsverbots iSd § 20 EStG, sei unzutreffend. Die Rechtsprechung stelle wiederholt ausschließlich auf die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ab. Gerade die Tatsache weiterer Einkünfte am Wohnort in Verbindung mit der Tatsache des ständigen Dienstgeberwechsels während der ärztlichen Ausbildungszeit sei als entsprechendes Merkmal für diese Unzumutbarkeit im Streitfall zu werten. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung sei im Streitfall weiters durch die Mehrzahl kurzer Dienstverhältnisse, dem mehrfachen Wechsel des Berufswohnsitzes, zuletzt in ein über 120 km entferntes Gebiet in einem anderen Bundesland und durch die wiederholten Bemühungen, in W eine Stelle aufzunehmen, dargelegt.

Zum Familienwohnsitz ergibt eine Grundbuchsabfrage, dass diese Wohnung im Eigentum der Mutter der Bw steht und von dieser erworben wurde, als die Bw noch minderjährig war. Eine Abfrage im Zentralmelderegister ergibt, dass auch der Bruder der Bw, geboren 1974, an der Adresse des Familienwohnsitzes gemeldet war. Aus der Abgabendatenbank geht hervor, dass die Einkommensteuerbescheide der Mutter und des Bruders die Adresse des Familienwohnsitzes als Zustelladresse ausweisen. In den Gebührendaten konnte ein Mietvertrag nicht gefunden werden. Aufgrund dieses Ermittlungsergebnisses ergeben sich Fragen zur Doppelbelastung infolge Tragung von Kosten zum Familienwohnsitz, abgeleiteter Wohnsitz, Mittelpunkt der Lebensinteressen in einer Wohnung, welche auch der Bruder bewohnt, fremdübliche Gestaltung der Kostentragung und deren belegmäßigen Nachweis sowie Nachweis eines Geldflusses, Nachweis konkreter Schritte zu der nach Absolvierung des Turnus in W angestrebten ärztlichen Tätigkeit. Zur Beantwortung dieser Fragen sowie um Vorlage der Mietverträge zu den in Oberösterreich inne gehabten Wohnungen wurde die Bw mit Vorhalt vom 5. September 2002 aufgefordert. Weitere Fragen bezogen sich auf die betriebliche Tätigkeit, weil sich diese nach der Aktenlage offenbar geändert haben und weiters von W nach Oberösterreich verlagert worden sein dürfte, was sich aus den sinkenden Betriebseinnahmen zu W ergebe. Da die Bw weiters behauptet, nach W zurückkehren zu wollen, wurde sie auch gefragt, weshalb sie sich im Jahr 1998 für eine Stelle bei einem

Krankenhaus in D beworben habe. Auf die Doppelberücksichtigung des Pendlerpauschales wurde ebenfalls hingewiesen. Das Pendlerpauschale wurde auch in den Vorjahren vom Land OÖ berücksichtigt, obwohl in L und S jeweils eine Wohnung in Bestand genommen worden war.

Am 23. September 2002 ruft die Bw die zuständige Sachbearbeiterin der Abgabenbehörde II. Instanz an und teilt für die Entscheidung relevanten Sachverhalt mit, worüber ein Aktenvermerk angefertigt wurde. Die Bw wurde bei diesem Telefonat darauf hingewiesen, dass sie das telefonisch erstattete Vorbringen schriftlich vorzubringen habe.

Die Fragen des Vorhaltes vom 5.9.2002 werden mit Eingabe vom 31.10.2002 wie folgt beantwortet:

Zu der im Eigentum der Mutter stehenden Wohnung in W bestehe kein Mietvertrag in Schriftform. Die Überlassung der Wohnung durch die Mutter zunächst an beide Kinder und nunmehr an die Bw alleine erfolge im Sinne eines Prekariums zu Selbstkosten. Es lägen aus diesem Grund keine Verhältnisse vor, dass die Mutter zumindest die AfA vom Gebäudewert verdienen könnte.

Obwohl die Mutter noch längere Zeit an dieser Wohnanschrift gemeldet gewesen sein dürfte, wohne sie jedoch mindestens seit 1997 anderorts. Gegenwärtig wohne die Mutter in T, T-Gasse 14. Im Streitjahr 2000 sei die Wohnung ausschließlich vom Bruder und von der Bw bewohnt worden. Der Bruder sei zwischenzeitig ausgezogen und wohne in W, S-Gasse 13A/16. Dass Bruder und Schwester eine Wohnung geteilt haben, war von vornherein nicht auf Dauer ausgelegt, sondern erkläre sich gerade aus dem Umstand heraus, dass es sich um das ehemalige "Elternhaus" handle. Familiär sei das Vorrecht an dieser Wohnung seit jeher der Bw gegenüber dem jüngeren Bruder zugesprochen worden.

Auch der Bruder sei als Angestellter erwerbstätig. Seit die Bw und ihr Bruder eigenen Erwerbstätigkeiten nachgingen, kämen diese für die Unkosten für die Wohnung auf. Die Betriebskostenvorschreibungen erfolgten auf Grund der Eigentumsverhältnisse an die Mutter, welche diese Kosten von ihren Kindern vergütet erhalte. Die Unkosten würden zwischen Mutter und der Bw sowie ihrem Bruder unregelmäßig abgerechnet und ausgeglichen. Erhaltungsaufwendungen wie Austausch der Therme seien unmittelbar von den Kindern getragen worden. Die genauen Beträge der einzelnen Jahre müssten durch Einholung der Unterlagen von der Mutter ermittelt werden. Die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts an sich könne jederzeit von der Mutter bestätigt werden. Die Betriebskosten allein beliefen sich inkl. Zahlungen für den Reparaturfonds auf etwa S 6.000,- monatlich.

Zur betrieblichen Tätigkeit in A wird vorgebracht, dass von 67 m² Nutzfläche der Wohnung etwa 40 % auf den betrieblichen Anteil entfielen, welcher zur Aufbewahrung der Patienten- und Abrechnungsunterlage für die Krankenkassen sowie für den Empfang und die Behandlung von Patienten benötigt werde.

Die Vorstellungen für einen Turnusplatz in W seien telefonisch, persönlich oder aber schriftlich erfolgt. Den vorgelegten Listen (eine zu den Spitätern der Stadt W, eine zu den Privatkrankenhäusern in W) sei zu entnehmen, welche Krankenhäuser kontaktiert worden seien. Die schriftlichen Bewerbungen lägen nicht mehr vollständig vor.

Vorgelegt werden folgende vier Schreiben:

1.) Ein Schreiben des Krankenanstaltenverbundes W vom 5.11.1998, aus dem hervorgeht, dass aufgrund der chronologischen Vorrückung auf der Warteliste in Kürze über die Zuweisung eines Turnusplatzes in W entschieden werde. Darüber hinaus wird in diesem Schreiben darauf hingewiesen, dass ein Wechsel während der Turnausbildung nach W zur Vollendung der Ausbildung zum Arzt der Allgemeinmedizin nicht mehr möglich ist, wenn mit der Turnus-
ausbildung bereits begonnen wurde.

2.) Ein Antwortschreiben des Facharztes für Gynäkologie und Geburtshilfe, Dr. F, vom 15.12.1999 auf eine Bewerbung für eine Lehrpraxisstelle der Bw. Die Bewerbung der Bw wird abgewiesen, weil der angeschriebene Facharzt zum damaligen Zeitpunkt noch keine Lehrpraxis besessen habe. Weiters empfiehlt er in seinem Antwortschreiben, zuerst die Spitalsausbildung zu absolvieren. Erst im letzten Ausbildungsjahr sei es für die Bw deutlich sinnvoller, die Ausbildung in der Praxis zu absolvieren, weil damit der Einstieg in eine eigene Praxis erleichtert werde. Weiters sollte die Bw zum Zeitpunkt einer Lehrpraxis auch bereits alle Gegenfächer absolviert haben.

3.) Ein von der Bw an das KH Lainz, Abteilung für Gynäkologie und Geburtshilfe, gerichtetes Schreiben auf Bewerbung um eine Ausbildungsstelle für Gynäkologie und Geburtshilfe vom 1.12.1997, in welchem die Bw darauf hinweist, dass sie ihre Ausbildung zum Arzt für Allgemeinmedizin voraussichtlich Ende 1999 am LKH S beendet haben werde. Nach einem von der Bw angefertigten Vermerk, hat sie telefonisch am 10.1.1998 eine Absage erhalten.

4.) Ein an den Primarius des LKH Tulln, Herrn HR Dr. S, gerichtetes Dankschreiben vom 14.8.1996, in welchem sich die Bw für die Weiterleitung ihrer Bewerbung an das zuständige Amt der NÖ Landesregierung bedankt und eine Ablichtung ihrer Promotionsurkunde übermittelt.

5.) Eine Liste der Spitäler der Stadt W, welche unten mit "Juli 1995" offenbar den zum genannten Zeitpunkt aktuellen Stand ausweist, und eine Liste der Privatkrankenhäuser in W, welche handschriftliche Vermerke aufweist. Handschriftlich ist ein Datum angebracht worden, und zwar 3.4.98, doch ist die 8 mit 5 überschrieben worden, nur zu einem Krankenhaus wurde "persönlich" vermerkt.

Aus den für S und L vorgelegten Mietverträgen geht die Wohnversorgung der Bw am auswärtigen Beschäftigungsort wie folgt hervor (in chronologischer Reihenfolge):

1.) in S, Sch-Straße 81/IV/26: Beginn des Mietverhältnisses ist der 1.8.1997 und das Mietverhältnis wird auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen. Nach Ablauf dieser drei Jahre können beide Vertragsseiten das Mietverhältnis unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist lösen. Aus triftigen Gründen (zB Arbeitsplatz- oder Ortswechsel) wird der Bw jedoch eine frühere Auflösung des Mietverhältnisses eingeräumt, welches in beiderseitigem Einvernehmen auf für die Vermieter gelte. Das Mietobjekt besteht aus einem Wohn/Schlafzimmer, Kochnische, Vorraum, Bad mit WC und Loggia und wird möbliert übernommen.

2.) in L, B-Gasse 25: Beginn des Mietverhältnisses ist der 1.9.1998 und das Mietverhältnis wird auf die Dauer von einem Jahr abgeschlossen. Das Mietobjekt besteht aus; Vorraum, 2 Zimmern, 1 Kabinett, 1 Küche, Bad mit WC, 1 Abstellraum, Loggia, 1 Kellerabteil. Abgesehen von den genannten Einrichtungsgegenständen 1 Badewanne, 1 Waschbecken, 1 WC-Anlage, 1 Boiler, 1 verbauter Kasten und 1 Kühlschrank wird die Wohnung unmöbliert übernommen.

3.) Zur Wohnung in A, D-Weg 15/3, wird kein Mietvertrag, sondern ein Schreiben der beauftragten und bevollmächtigten Hausverwaltung der HG "D-Weg 15" vorgelegt, mit welchem diese das aufrechte Mietverhältnis zwischen dem Vermieter und der Bw bestätigt. Dieses Mietverhältnis sei am 1.8.2000 befrist bis 31.7.2005 begründet worden.

Mit vorgelegten Kontoauszügen werden die Zahlungen der Wohnungskosten an den auswärtigen Beschäftigungsorten nachgewiesen. Zur Kostentragung zum Familienwohnsitz werden keine Zahlungsnachweise vorgelegt.

Da das fermündlich erstattete Vorbringen in der (vom Parteienvertreter verfassten) Vorhaltsbeantwortung zum Teil nicht enthalten bzw. zu diesem teilweise in Widerspruch steht, ergeht mit Datum 14. November 2002 ein weiterer Vorhalt, denn die Bw hat telefonisch ua vorgebracht, dass sie den Wohnsitz in W meldemäßig auch deshalb aufrecht erhalten müsse, um in W – sei es nun selbständig oder unselbständig - künftig den Beruf als Ärztin ausüben zu

können. Zu diesem Vorbringen wurde die Ärztekammer W um Auskunft gebeten, welche Folgendes mitgeteilt hat:

"Wenn man in W eine Ordination eröffnen will zB, müsse man sich nur in die Ärzteliste in W eintragen lassen. Gibt man gleichzeitig in einem anderen Bundesland die ärztliche Tätigkeit auf, muss man sich bei der alten Bundeslandeskammer aus der Liste austragen lassen. Das sei völlig unproblematisch und unbürokratisch.

Man kann aber auch in zwei Bundesländern den Beruf des Arztes ausüben. Wegen des Wohlfahrtsfonds, dessen Beiträge von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich sind, muss man sich für einen entscheiden oder wird man wird einem zugeordnet (genaue Auskunft, ob Entscheidung oder Zuordnung, könne ein Jurist geben), denn man kann nur in einen Wohlfahrtsfonds einzahlen, obgleich man diesfalls in zwei Ärztelisten für zwei Bundesländer eingetragen ist.

Wohnsitz ist für die Aufnahme in die Ärzteliste einer bestimmten Kammer (egal ob selbständig oder im Dienstverhältnis) in einem bestimmten Bundesland ohne Belang. Wesentlich ist, dass die ärztliche Tätigkeit im Gebiet der zuständigen Kammer ausgeübt wird.

Ein Wechsel während der Ausbildung dürfte tatsächlich problematisch sein. Aber nach der Ausbildung gibt es keine Probleme mehr.

Arztausbildung dauert sechs Jahre."

Das mit Vorhaltsbeantwortung erstattete Vorbringen, die Mutter halte sich seit 1997 anderorts auf, stehe nicht ein Einklang mit dem Zentralmelderegister und weiters in Widerspruch dazu, dass die Mutter die Adresse in W, D-Gasse, als Zustelladresse gegenüber dem Finanzamt bekannt gegeben hat. Bei dieser Sachlage würde davon auszugehen sein, dass der Familienwohnsitz in W, D-Gasse, ebenfalls von der Mutter genutzt wurde. Weiters wurde das Ergebnis des Anrufes der Bw vorgehalten.

Das in der Vorhaltsbeantwortung nicht enthaltene, jedoch telefonisch erstattete Vorbringen: Die Wohnung in W, D-Gasse 7/7, habe über 100 m² und bestehé aus 5 Zimmern mit den üblichen Nebenräumen (Bad, WC, Küche). Die Bw würde sich fallweise an den Betriebskosten beteiligen, so habe die Bw zB eine Therme um rund S 20.000,- bezahlt, dafür dann aber 2-3 Monate keine Betriebskosten. Der Bruder sei ab Februar 2002 nicht mehr in dieser Wohnung, sondern habe mit seiner Freundin einen Wohnsitz woanders in W begründet. Nach Auskunft der Mutter betrügen die Erhaltungskosten der Wohnung in W S 10.000,-, welche die Bw mit Ihrem Bruder teilte. Der Bruder habe die Wohnung in W, D-Gasse, verunstaltet. Die Bw suche

die Wohnung in W auf, um Ihre Familie zu treffen. Es gebe keine Belege über die Zahlungen zwischen der Bw und der Mutter. Diese Zahlungen seien nicht über ein Konto abgewickelt worden. Da also die monatlichen Erhaltungskosten S 10.000,- betragen und drei Personen in dieser Wohnung leben oder sich gelegentlich aufgehalten haben, ist es nicht schlüssig, wenn auf die Bw monatliche Kosten von S 6.000,- entfielen.

Die Wohnung in A sei nur teurer, da A ein Fremdenverkehrsort sei, aber nicht größer als die vorher angemietete Wohnung.

Die Bw arbeitete jetzt in H/Deutschland. Dort habe sich die Bw ein Untermietzimmer angemietet. Es bestehe daher wiederum eine Dreifach-Haushaltsführung. Der Arbeitsvertrag zum KH in H sei befristet bis Februar 2005 und habe am 27.8.2001 begonnen. Diese Berufsverpflichtung würde auch bis zum Vertragablauf erfüllt werden.

Auf die Frage, weshalb in OÖ nicht auch lediglich ein Untermietzimmer angemietet worden sei, wurde am Telefon vorgebracht: "Weil ich in einer ordentlichen Küche kochen will, ich kann nicht mit 2-Herdplatten leben. Weil ich in einem Wohnzimmer nach einem anstrengenden Arbeitstag in Ruhe fernsehen will. Weil ich in einem ordentlichen ruhigen Schlafzimmer schlafen will. Ich denke, dass ich mir das verdient habe und schließlich bin ich schon 30 Jahre. Halli Galli wie in einem Studentenheim interessiert mich nicht."

Zur Wohnung in W, D-Gasse, wurde vorgebracht, dass die Mutter diese der Bw bis zum Jahr 2005 (Ende der Berufsausbildung) bereit halten werde. Dann würde die Bw diese Wohnung von der Mutter entweder anmieten oder ihr abkaufen. Allenfalls würde die Bw in Teilen dieser Wohnung eine Ordination einrichten wollen. Diese Wohnung sei mit öffentlichen Verkehrsmitteln gut erreichbar, was für diese Wohnung als Ordinationsstandort spreche. Die Wohnung sei jedoch im 4. Stock gelegen, sodass jedenfalls ein Lift eingebaut werden müsse. Ob diese Wohnung als Ordination tatsächlich verwendet werden könne, hänge daher vom Lifteinbau ab. Die Bw wolle Gynäkologin werden. Konkrete Schritte in diese Richtung seien noch nicht gesetzt worden. Die Bw habe sich auch noch nicht entschieden, ob die Tätigkeit in W selbstständig oder nichtselbstständig ausgeübt werde.

In der Wohnung in A würden an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen fallweise Patienten behandelt. Ein Arbeitszimmer sei weder erforderlich noch eingerichtet.

Das Vorstellungsgespräch in Düsseldorf war damals nur eine Sondierung der allgemeinen Lage. Die Vorstellungsgespräche und Ärztevertretungen in W (Jahr 2000) dienen dazu, sich in Erinnerung für eine in Zukunft in W gelegene Berufsausübung zu halten.

Die Auskunft der Ärztekammer wird ebenso vorgehalten. Da nach dieser Auskunft die Facharztausbildung der Bw etwa per Juni 2002 abgeschlossen sein müsste und die Aufnahme einer Tätigkeit als Ärztin in W voraussehbar werde, wurde die Bw gefragt, weshalb noch keine konkreten Schritte in Richtung Berufsausübung in W gesetzt worden seien, sondern sich die Bw bis zum Jahr 2005 in Deutschland verpflichtet habe.

Mit Eingabe vom 6.12.2002 wird vorgebracht, dass die Ausbildungszeit der Bw aufgrund der von der Bw gewählten Ausbildungsart mindestens 8 Jahre betrage: 3 Jahre Turnus, 4 Jahre Hauptfach rund 1 Jahr Nebenfächer. Aus gegenwärtiger Sicht werde die Bw die Facharztausbildung im März 2005, das seien acht Jahre und neun Monate nach der Promotion, beendet haben. Die Bw betreibe ihre Facharztausbildung zielstrebig.

Der Vorwurf, dass seit 2001 keine Bemühungen um eine Stelle in W angestellt worden seien, dürfte sich durch die Klarstellung, dass die Ausbildung erst 2005 beendet werde und durch die Bestätigung der Ärztekammer, zerschlagen. Die Ausführungen, ob die Wohnung hinkünftig auch als Ordination verwendbar sein werde, seien unerheblich.

Die Mutter habe im Jahr 1993 eine Lebensgemeinschaft begründet und habe seit damals beim Lebensgefährten gelebt. Die Wohnung sei daher zunächst von der Bw und ihrem Bruder, danach von der Bw alleine und nicht von der Mutter bewohnt worden. Es sei eine Tatsache, dass die Bw für die Unkosten der Wohnung aufkomme. Die Eigentumsübertragung an die Bw sei noch nicht vorgenommen worden, da die Liegenschaft aus dem Vermögen der Mutter erworben worden sei. Für den Ablebensfall des Kindes solle ein Erbanspruch des Kindsvaters ausgeschlossen werden. Der Bruder der Bw seit erst ab dem Jahr 2000 berufstätig und habe sich daher nur vorübergehend und nur in untergeordnetem Ausmaß an den Kosten beteiligt. Der von der Bw monatlich geleistete Betrag von S 6.000,- sei aufgrund der dargelegten Umstände schlüssig und zutreffend.

Die Rechtsprechung anerkenne "Aufwendungen, die durch die ... Begründung eines eigenen Haushaltes ... entstehen als Kosten eines Berufwohnsitzes. Dies gehe eindeutig über den Begriff des Untermietzimmers hinaus. Die Wohngelegenheit bestehe auf 67 m² aus 3 Räumen. Da sich dort berufliche Unterlage befänden und gelegentlich auch Patienten dorthin bestellt würde, wäre jegliche Form der Gemeinschaftsunterkunft inakzeptabel. Da offenbar die Angemessenheit des Objektes A im Raum stehe, wird auf LStR 349 verwiesen (zweckentsprechende Wohnung inkl. Einrichtung oder Hotelkosten von mtl. S 30.000,-). Die bereits früher als akzeptabel genannte Abzugsfähigkeit von 40 % betreffend A würde durchschnittlich 4 Nächtigungen pro Monat entsprechen.

Die Ausführungen der Ärztekammer hinsichtlich Ordinationseröffnung seien auf die Bw nicht anwendbar, da diese keine niedergelassene Ärztin sei. Die Bw absolviere Ärztenot- und Bereitschaftsdienst. Laut Auskunft der ÄK OÖ anlässlich der Aufnahme dieser Tätigkeit sei für die Aufnahme in den organisierten Ärztenotdienst ein Wohnsitz in OÖ erforderlich. Dass die Berufsausübung in gleichzeitig zwei Bundesländern möglich sei, zeige schon die gleichzeitige nichtselbständige Beschäftigung in Sch (Stmk). Ob die Bw zu Recht der Meinung sei, dass ihre Berufsausübung auch iuristisch eines Wohnsitzes bedürfe, sei für die steuerliche Entscheidung letztlich von untergeordneter Bedeutung.

Die Differenz von 100 km bei den Fahrtkosten zum Kongress nach M wird als leicht erkennbarer Übertragungsfehler bezeichnet. Im angefochtenen Bescheid wurden daher bei den Werbungskosten S 490,- zu hohe Fahrtkosten berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 31. Dezember 2002 wird die Abhaltung einer Senatsverhandlung beantragt.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Bei den einzelnen Einkunftsarten dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abgezogen werden:

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

Z 2 a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalts zu Grunde gelegt:

Es besteht zwischen W und Oberösterreich keine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung. Die dem Vorstellungsgespräch W zugeordneten Fahrtkosten sind keine vorweggenommenen Werbungskosten.

1. doppelte Haushaltsführung

1.1. doppelte Haushaltsführung Oberösterreich (L, A) - W

Die Dauer der Berufsausbildung nach der von der Bw gewählten Ausbildungsart beträgt

mindestens 8 Jahre. Die Bw hat die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in W damit begründet, dass sie nicht wusste, dass sie nicht nur vorübergehend den Turnus in einem auswärtigen Bundesland absolvieren könne. Sie sei davon ausgegangen, dass sie bei Freiwerden einer Turnusstelle in W jederzeit nach W zurückkehren könne. Weiters sei durch den in Oberösterreich absolvierten Turnus auch die Facharztausbildung in W nicht mehr möglich gewesen. Sie habe daher erst Schritt für Schritt erfahren, dass sie für mindestens acht Jahre auswärts die Berufsausbildung zu absolvieren habe, während die Bw immer geglaubt habe, in absehbarer Zeit nach W zurückkehren zu können. Daher sei die in Oberösterreich begründete Haushaltsführung als vorübergehend zu qualifizieren.

Die erste Etappe der Ausbildung, der Turnus zum Arzt der Allgemeinmedizin, wurde im Mai 1997 in OÖ begonnen. Eine vorher in W nichtselbständig ausgeübte Tätigkeit vom 2.9.1996 bis 28.2.1997 diente nach dem telefonisch erstatteten Vorbringen der Überbrückung der Wartezeit. Es ist eine allgemeine Erfahrungstatsache, dass gerade die Ausbildung zum Arzt nicht in der Mindestzeit möglich ist, weil sämtliche Krankenstationen, und das in aller Regel an verschiedenen Krankenhäusern, zu durchlaufen sind und damit immer wieder Wartezeiten verbunden sind. Geht man dennoch von der Mindestdauer aus, die im Fall der Bw acht Jahre beträgt, ist diese Dauer nicht mehr als vorübergehend zu beurteilen. Wird die mindestens acht Jahre dauernde Berufsausbildung an einem auswärtigen Ort absolviert und dadurch bedingt eine doppelte Haushaltsführung begründet, liegt bereits eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor, für die sich die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus anderen Gründen als insbesondere der Temporarität ergeben müsste. Folgte man dem Berufungsvorbringen, wonach die Bw quasi von einem aufs andere Mal überrascht wurde von der Kenntnis, nicht nach W zurückzukehren zu können, und würde man deshalb die Temporarität der doppelten Haushaltsführung bejahen, käme man zu einem steuerlich ungerechten Ergebnis. Es ist nicht vertretbar, dass bei einem sorglosen Steuerpflichtigen der Entscheidung eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung zu Grunde gelegt würde, während bei einem sorgsamen Steuerpflichtigen der Entscheidung eine auf Dauer angelegte Haushaltsführung zu Grunde zu legen wäre. Der einem Bescheid zu Grunde zu legende Sachverhalt, sohin das Ergebnis der Beweiswürdigung, kann nicht deshalb günstiger ausfallen, wenn Sorgfaltspflichten verletzt werden, weil ein solches Ergebnis dem im § 114 BAO verankerten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspricht. Es wäre der Bw im Hinblick auf ihren Ausbildungsgrad zumutbar gewesen, sich über die Konsequenzen zu erkundigen, die eine auswärts begonnene Berufsausbildung nach sich zieht. Entgegen der Ansicht der Bw könnte daher nur von einer auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung

auszugehen sein, was zu prüfen ist, denn auch bei einem ledigen Steuerpflichtigen kann eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung anzuerkennen sein.

Aus dem Besuch der Mutter kann die Unvermeidbarkeit der Wohnsitzverlegung ebenso wenig abgeleitet werden (VwGH vom 2.7.2002, 96/14/0128) wie aus der Suche nach einem Arbeitsplatz am Ort des Familienwohnsitzes, denn aus der Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger jeweils nur aufgrund von Jahresverträgen beschäftigt wird, folgt noch nicht, dass ihm deshalb die Wohnungsnahme am Arbeitsort oder in dessen Einzugsgebiet nicht zumutbar wäre (VwGH vom 27.1.2000, 96/15/0205).

Im gegenständlichen Fall könnte sich die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung daher nur aus den am Familienwohnsitz erzielten betrieblichen Einkünften ergeben (s.

Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 16 Abs. 1 Z 6, Tz 3, und die dort genannte Judikatur). Unzutreffend gehen sowohl die Bw als auch das Finanzamt von den Betriebseinnahmen aus, es sind jedoch die Einkünfte maßgebend. Für das Jahr 2000 werden in der Berufung die in W erzielten Betriebseinnahmen mit S 10.391,20 bekanntgegeben. Nach dem weiters erstatteten Berufungsvorbringen resultieren die Betriebseinnahmen von W aus Ordinationsvertretungen (Betriebseinnahmen S 56.320,- für Vertretungen in W, Mi, Go, L). Zur Studie G-O wurden Betriebseinnahme von S 8.391,20 erklärt und ein Subhonorar iHv S 2.000,- bezahlt, nach der vorgelegten Fahrtenaufstellung entfallen auf die Studie G-O für eine Fahrt von Oberösterreich (hiezu keine Zeitangaben in der Fahrtenaufstellung) nach W 488 km, sohin Fahrtkosten von S 2.391,20, und Diäten von S 360,-. Aus der Studie G-O wurde daher ein Gewinn von S 3.640,- erzielt. Auf die Vertretungstätigkeit in W entfallen die weiteren Betriebseinnahmen W von S 2.000,-. Zur Erreichung der Betriebseinnahmen aus Vertretungen in W wurde W insgesamt 8 mal aufgesucht (2 mal Vertretung, 6 mal Veranstaltungsarzt). Auf diese Fahrten entfallen nach der vorgelegten Fahrtenaufstellung 3.480 km, was Fahrtkosten von S 17.052,- ergibt. Zur Vertretungstätigkeit in W wurde telefonisch vorgebracht, diese sollten – so wie das Vorstellungsgespräch in W - nur dazu dienen, dass sich die Bw in W in Erinnerung halte. Für das Jahr 2000 ist W daher ein Verlust von S 11.412,- zuzuordnen. Die Honorare von S 8.391,20 für die Studie G-O werden von der Bw daher nur insoweit W zuzuordnen, als der Auftraggeber seinen Sitz in W hat (It. Firmenbuchabfrage: Z-Gasse). Fr. Dr. G ist Leiterin für klinische Forschung und Entwicklung der M-GmbH. Aus dieser wissenschaftlichen Tätigkeit kann die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung und damit die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung nicht abgeleitet werden, weil das einmalige Aufsuchen von W über den Rahmen einer Geschäftsreise im Sinn des § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht hinausgeht. Aber selbst dann, wenn die

Studie G-O isoliert von den Vertetungen in W zu betrachten wäre, ist der geringe Gewinn aus dieser Studie nicht geeignet, die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung darzutun.

Aber auch für die Vorjahre, in denen die von in W ansässigen Auftraggebern erhaltenen Betriebseinnahmen noch als durchaus lukrativ anzusehen sind, ist fraglich, ob die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes anzunehmen ist, denn nach der Aktenlage könnte davon auszugehen sein, dass die Bw die betreffenden Betriebseinnahmen nur deshalb W zuordnet, weil der Auftraggeber in W den Ort der Geschäftsführung hat. Die steuerlich vertretene Bw beansprucht – wie aus der Aktenlage hervorgeht - als Betriebsausgaben die Pauschalierung derselben mit 12 % der Betriebseinnahmen bei der Gewinnermittlung 1997 und 1998. Der Antrag auf Betriebsausgabenpauschale wird im Jahr 1999 widerrufen, 1999 werden keine Betriebsausgaben angesetzt. Im Jahr 1997 wird als Betriebsgegenstand "Honorare aus wissenschaftlicher Tätigkeit" mit Betriebseinnahmen von S 126.000,-, in den Jahren 1998 und 1999 mit Honorare Fa. M/W für Prüfungstätigkeit bei Medikamentenentwicklung mit Betriebseinnahmen von S 94.000,- und S 55.000,- angegeben. Zu Fahrten zwischen Oberösterreich und W ergeben sich für das Jahr 1997 nur Feststellungen zu Familienheimfahrten, für das Jahr 1998 Fahrten iVm Reisen infolge Berufsfortbildung, ein Vorstellungsgespräch in D und Familienheimfahrten, für das Jahr 1999 Fahrten iVm Reisen infolge Berufsfortbildung und Familienheimfahrten. Bei dieser Sachlage ist nicht davon auszugehen, dass die Bw für die betriebliche Tätigkeit in W einen Betrieb mit festen Einrichtungen eingerichtet hat. Das Fehlen von Fahrtkosten lässt den Schluss zu, dass die Bw die wissenschaftliche Arbeit nicht in W ausgeübt hat. Wissenschaftliche Arbeit ist in erster Linie eine geistige Arbeit, die in aller Regel ortsungebunden erfolgen kann. Kalkulierte man als betrieblich veranlassten Aufwand zumindest Fahrtkosten zwischen Oberösterreich und W und Kosten für ein Arbeitszimmer ergebe sich ein Betrag, der über den pauschalierten Betriebsausgaben von 1997 mit S 15.480,-, 1998 mit S 11.280,- und 1999 mit Null S. lege. Es ist davon auszugehen, dass die steuerlich vertretene Bw diesfalls an Stelle des Betriebsausgabenpauschales Betriebsausgaben in tatsächlicher Höhe angesetzt hätte. Für das Jahr 2000 ist diese Frage wegen des W zuzuordnenden Verlustes ohne Bedeutung; für die Vorjahre wären dazu Feststellungen erforderlich, denn es ist nicht auszuschließen, dass die Bw die Betriebseinnahmen aus wissenschaftlicher Tätigkeit tatsächlich nur deshalb W zugeordnet hat, weil der Auftraggeber in W den Ort der Geschäftsleitung hat.

Das von der Bw zitierte VwGH-Erkenntnis vom 3.3.1992, 88/14/0081, enthält im Zusammenhang mit einer – allerdings vorübergehenden - auswärtigen Berufsausbildung wesentliche Ausführungen.

"Gegen eine sofortige, dem Bf zumutbare Wohnsitzverlegung spricht indes die wenn auch für zunächst vier Jahre geplante, aber doch nur vorübergehende Berufsausübung außerhalb seines bisherigen Wohnsitzes und die beabsichtigte ständige Berufsausübung nach Beendigung seiner Ausbildungszeit am Ort seines Familienwohnsitzes."

"Bei einer nur vorübergehenden, im Zusammenhang mit einem Berufsabschluss stehenden Tätigkeit erscheint, anders als bei einer auf unbestimmte Dauer erfolgten Versetzung, die Beibehaltung des Familienwohnsitzes dann auch in einer Dauer von vier Jahren vertretbar, wenn der Bf beabsichtigt, den Beruf anschließend am Familienwohnsitz auszuüben und entsprechende Vorbereitungen für die Zeit nach dem Berufsabschluss bereits getroffen werden."

Der diesem Erkenntnis zu Grunde gelegene Sachverhalt ist entgegen der Auffassung der Bw mit vorliegendem keinesfalls vergleichbar, weil die Bw die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ausschließlich aus der – ihrer Ansicht nach vorübergehenden - auswärtigen Berufsausbildung ableitet. Dass dieser Umstand allein für die Berücksichtigung von Werbungskosten aus einer doppelten Haushaltsführung bei auswärtiger Berufsausbildung nicht ausreichend ist, wird insbesondere durch die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 18.12.1997, Zl. 96/15/0259, sehr deutlich zum Ausdruck gebracht. Die Betrachtung, was für eine Entscheidung im Einzelfall von Bedeutung ist, geht weit über die alleinigliche auswärtige Berufsausbildung hinaus. Im Erkenntnis vom 18.12.1997, Zl. 96/15/0259, stellt der VwGH nach Ansicht des Senates sogar sehr deutlich klar, wie er das Erkenntnis vom 3.3.1992, Zl. 88/14/0081, verstanden wissen will und betont mit folgenden Ausführungen in welchem Einzelzusammenhang diese Entscheidung getroffen wurde: *"Im genannten Erkenntnis (gemeint das Erk 88/14/0081) hat der VwGH für den Fall eines Wirtschaftstreuhänder-Berufsanwärters - er wohnte in einem Untermietzimmer am Tätigkeitsort - zu Recht erkannt, die zunächst für vier Jahre geplante, aber doch nur vorübergehende Berufsausübung außerhalb des bisherigen Wohnsitzes und die beabsichtigte ständige Berufsausübung nach Beendigung der Ausbildungszeit am Ort des Familienwohnsitzes, für welche bereits Vorbereitungen getroffen worden seien, sprächen gegen die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung."*

Im gegenständlichen Fall hat der Bf am Ort der Tätigkeit eine Wohnung genommen, bei welcher nicht erkennbar ist, dass sie seinen Wohnbedürfnissen weniger entspräche als die (eigenständige) Wohnung im Haus seiner Eltern in B. Solcherart liegt es nahe, dass die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nach dem Ort der Tätigkeit bereits erfolgt ist, und auch

aus diesem Grund die Kosten der Haushaltsführung am Ort der Tätigkeit und der Fahrten Wohnung im elterlichen Haus nicht zu Werbungskosten führen können.

Sollte aber der (Familien)Wohnsitz noch in B gelegen sein, ist entscheidend, dass im Beschwerdefall keine Umstände auszumachen sind, aufgrund derer es unzumutbar gewesen wäre, die Wohnung im elterlichen Haus aufzugeben. Abgesehen davon, dass konkrete Vorbereitungen für eine Berufsausübung des Bf am Ort des Familienwohnsitzes nicht dargetan worden sind, behauptet der Bf auch nicht, er hätte im Bedarfsfall nicht jederzeit erneut im elterlichen Haus Wohnung nehmen können.“

Bei Gegenüberstellung dieser beiden höchstgerichtlichen Entscheidungen wird deutlich, dass die vorübergehende auswärtige Berufsausbildung allein noch nicht für die steuerliche Anerkennung einer daraus resultierenden doppelten Haushaltsführung ausreicht, sondern noch wesentliche Sachverhaltselemente hinzutreten müssen, die nach Ansicht des Senates folgende sind: Die Qualität der Unterbringung am Ort der auswärtigen Berufsausübung muss derart gestaltet sein, dass sie nach der Verkehrsauffassung als vorübergehend anzusehen ist, denn nur diesfalls kann davon ausgegangen werden, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht verlegt wurde, was bei einem Untermietzimmer sicherlich der Fall ist, und während der Dauer der auswärtigen Berufsausübung müssen Schritte für eine später am Ort des Familienwohnsitzes angestrebte berufliche Tätigkeit gesetzt worden sein und es müssen Umstände vorliegen, aus denen geschlossen werden kann, dass eine jederzeitige Wohnsitznahme im elterlichen Haushalt nicht möglich ist.

Es ist im vorliegenden Fall daher davon ausgegangen, dass die Bw seit der in L im September 1998 in Bestand genommenen Wohnung mit 2 Zimmern, 1 Kabinett und Nebenräumen sowie Loggia den Mittelpunkt der Lebensinteresse im eigenen Haushalt in L hat, wenngleich bereits vorher die Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar gewesen sein könnte, denn bei dieser Wohnung ist nicht davon auszugehen, dass sie den Wohnbedürfnissen der Bw in der von ihr geschilderten Weise weniger entspräche als die mit dem Bruder geteilte Wohnung der Mutter in W. Mit der Übersiedlung nach A wurde der Mittelpunkt der Lebensinteressen an diesen Ort mitgenommen, denn diese Wohnung ist ebenso gestaltet wie die Wohnung in L und die höheren Kosten zum Objekt in A resultieren aus dem Umstand, dass A ein Fremdenverkehrsort ist. Weiters hält die Mutter der Bw die Wohnung in W, D- Gasse, bis zur Beendigung der Berufsausbildung im Jahr 2005 bereit, sodass davon auszugehen ist, dass die Bw jederzeit in der Wohnung der Mutter in W Wohnsitz nehmen kann. Sollte die Bw – was nach der beruflichen Verpflichtung in H bis in das Jahr

2005 hinein erst danach zu erwarten ist – nach W zurückkehren, erspart sie sich daher ausschließlich die Wohnungssuche in W.

Konkrete Schritte zur beruflichen Rückkehr nach W sind noch nicht gesetzt worden und wurden als für die steuerliche Beurteilung unerheblich bezeichnet. Hinzu kommt, dass die Bw vorgebracht hat, noch keine konkrete Vorstellung von der nach der Berufsausbildung zur Fachärztin der Gynäkologie in W geplanten Berufsausübung zu haben. So sei nach ihrem Vorbringen eine selbständige Berufsausübung ebenso denkbar wie eine nichtselbständige. Dass ohne konkrete Berufsvorstellung konkrete Schritte zur Berufsausübung nicht gesetzt werden können, liegt auf der Hand. Die Bw ist nicht vor der Frage gestanden, eine doppelte Haushaltsführung zu begründen, sondern vor der Frage, die Wohnung der Mutter zu verlassen. Den Abnabelungsprozess vom Elternhaus nur deshalb anders zu beurteilen, weil eine auswärtige Berufsübung damit in Zusammenhang gebracht werden kann, widerspricht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Lediglich ein dem VwGH-Erkenntnis vom 3.3.1992, 88/14/0081, vergleichbarer Sachverhalt führt zur steuerlichen Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung infolge vorübergehender auswärtiger Berufsausbildung. In Anlehnung an das VwGH-Erkenntnis vom 18.12.1997, Zl. 96/15/0259, ist jedoch davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen seit September 1998 ohnedies nicht mehr in der der Mutter gehörenden Wohnung in W, D-Gasse, liegt.

In H hat sich die Bw für die Dauer von August 2001 bis März 2005, insgesamt daher 3 1/2 Jahre, verpflichtet und für diese Dauer ein Untermietzimmer in Bestand genommen. Ebenso hat sie während der Dauer des Dienstverhältnisse in Sch mit einem Zimmer in einem sog. Schwesternhaus das Auslangen gefunden. In A werden weiterhin Einkünfte erzielt. Dadurch bringt die Bw selbst zum Ausdruck, dass ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen mit entsprechender Lebensqualität in L bzw. A liegt.

Gerade der Umstand, dass die Bw während der Dauer der Berufsausbildung mit Dienstverhältnissen in Oberösterreich örtlich gebunden war, spricht angesichts der Dauer der Berufsausbildung von acht Jahren gegen die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in W. Das Schreiben des Dr. F in W, auf das die Bw wiederholt hingewiesen hat, ist nicht geeignet, die ernsthafte Absicht der Rückkehr nach W darzutun, weil Dr. F in diesem Schreiben ausführt, dass er gar keine Lehrpraxisstelle besessen habe. Dies ist daher keine Abweisung mangels Platz, sondern mangels Berechtigung zur Ausbildung.

Die Bw hat nun telefonisch vorgebracht, dass sie die Dateien der Bewerbungen gelöscht habe, weil sie nicht erwartet habe, dass diese von Bedeutung sein könnten. Diesfalls wäre es aber

an der Bw gelegen, den Weg der Glaubhaftmachung zu beschreiten. Die weiteren vorgelegten Schreiben an das KH Lainz und an Dr. S stammen aus der Zeit vor Antritt eines auswärtigen Dienstverhältnisses und sind schon aus diesem Grund nicht geeignet, die Rückkehr nach W darzutun. Gleiches gilt für die Listen über städtische und private Krankenhäuser in W. Es wird davon ausgegangen, dass diese Listen der Bw zur Bewerbung einer Turnusstelle nach Absolvierung des Studiums gedient haben.

Nach dem Vorbringen sollen die Vorstellungen sowohl persönlich als auch schriftlich erfolgt sein. Für persönliche Vorstellungsgespräche wären der Bw jedoch Kosten entstanden, die die steuerlich vertretene Bw so wie für die Jahre 1998 und 2000 geltend gemacht hätte. Die Bw hat für das Jahr 1998 nur zu einem einzigen Vorstellungsgespräch Werbungskosten geltend gemacht, und zwar zu jenem in D, welches noch dazu nur der Sondierung der allgemeinen Lage gedient hat. Die Vorstellungsgespräche des Jahres 2000 hätten weiters den Zweck gehabt, dass sich der Name der Bw in W für eine Berufsausübung ab dem Jahr 2005 in Erinnerung halte. Seit 2001 hat sich die Bw in H verpflichtet. Bei diesem Sachverhalt ist davon auszugehen, dass im Mittelpunkt der Lebensgestaltung der Bw die zügige Berufsausbildung steht, wobei es ihr aber gar nicht so sehr auf den Ort der Ausbildung ankommt. Hätte sie die Möglichkeit der Berufsausbildung in W, würde sie W nur den Vorzug gegenüber allen anderen Destinationen einräumen. Die Bw befindet sich daher in einer Situation wie jeder andere Arbeit suchende Arbeitnehmer auch (nochmals VwGH vom 27.1.2000, 96/15/0205).

Alles in Allem betrachtet bestehen Zweifel an dem Vorbringen, dass die Bw tatsächlich von der Unmöglichkeit der Rückkehr nach W keine Kenntnis hatte. Sollte sie von der Möglichkeit der Rückkehr nach W ausgegangen sein, ist die Inbestandnahme einer 3-Zimmerwohnung nicht nachvollziehbar, zumal die Bw für 3 1/2 Jahre in H mit einem Untermietzimmer in H oder mit einer Schwesternunterkunft in Sch das Auslangen findet bzw. gefunden hat.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (VwGH vom 30.5.2001, 95/13/0288, mHa E 28.10.1998, 93/14/0195).

Eine pauschale Berücksichtigung von 40 % der Wohnkosten zum Objekt in A als angemessener Teil der doppelten Haushaltsführung kommt nicht Betracht, weil aufgrund des festgestellten Sachverhaltes der Mittelpunkt der Lebensinteressen von W nach L und sodann von L nach A verlegt wurde. Bei einer solchen Vorgangsweise würde die Beweiswürdigung in unzulässiger Weise umgekehrt.

1.2. doppelte Haushaltsführung Sch – A

Zu prüfen ist das Vorbringen, in Sch bestehe eine weitere doppelte Haushaltsführung wegen Unzumutbarkeit der täglichen Heimkehr nach A. Die Übersiedlung von L nach A erfolgte in der ersten Augusthälfte. Auf obige Ausführungen, wonach davon auszugehen ist, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen von L nach A mitgenommen wurde, wird verwiesen. Das Dienstverhältnis zum KH in Sch wurde mit 16.10.2000 begründet und dauerte bis 31.7.2001. Nach dem Berufungsvorbringen betrage die einfache Strecke Sch – A rd. 120 km, was zutrifft. Die Unzumutbarkeit der täglichen Heimkehr an den Familienwohnsitz in A ist daher gegeben. In der Erklärungsbeilage wird zu dieser doppelten Haushaltsführung Folgendes ausgeführt: "Während des Bestehens eines weiteren Berufswohnsitzes (selbständige Arbeit) werden die iVm dem Dienstverhältnis in Sch angefallenen Kosten für Unterkunft nicht geltend gemacht."

Nach einer Abfrage im ZMR war die Bw in der Zeit vom 20.10.2000 bis 8.8.2001 an der Adresse Sch, H-Straße, mit Qualität Nebenwohnsitz gemeldet.

Eine telefonische Anfrage am 26.11.2002 beim KH in Sch ergab, dass das Gebäude H-Straße dem KH gehört und dort Krankenhauspersonal wohnen könne. Die von der Bw in Sch innegehabte Unterkunft bestand aus einem Wohn-Schlafzimmer mit Kochmöglichkeit, Vorraum und einer Nasszelle. Die monatliche Benützungsgebühr betrug S 1.890,40. Für Heizung fielen S 226,- und für Strom S 100,- monatlich an. Die Unterkunftskosten von insgesamt S 2.216,40 monatlich wurden vom Arbeitgeber vom Nettolohn einbehalten. Für Oktober 2000 wurde der halbe Betrag verrechnet. Für das Jahr 2000 fielen daher in Sch Kosten für Unterkunft iHv S 5.541,- an.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen

(Berufs-)

Tätigkeit bezogenen in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

Für Heimfahrten nach A sind für drei Monate je S 2.400,- zu berücksichtigen, das sind in Summe S 7.200,- (VwGH vom 20.9.2001, 98/15/0207).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist weiterhin in A geblieben, was sich aus dem befristeten Dienstverhältnis und der Qualität der Unterbringung am Beschäftigungsstandort Sch ergibt. Es liegen die Voraussetzungen für eine vorübergehend beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung zwischen Sch und A vor, deren Werbungskosten in Summe S 12.741,- ausmachen.

Die Fahrten zwischen Sch und A sind keine nahezu ausschließlich betrieblich veranlassten Fahrten, weil Betriebsstandort und Wohnsitz sich in einer und derselben Wohnung befinden.

In Anbetracht dieser Sachlage ist es für die Beweiswürdigung von untergeordneter Bedeutung, dass die Tragung von Kosten für den Familienwohnsitz W nicht nachgewiesen wurde und nach dem telefonisch erstatteten Vorbringen mangels Belege und Abwicklung über Konten ein Geldfluss nicht nachweisbar ist.

2. Pendlerpauschale

Das Land Oberösterreich hat bei der Gehaltsabrechnung vom 1.5. bis 30.9.2000 das Pendlerpauschale iHv S 12.000,-, sohin für fünf Monate mit je S 2.400,- (sog. großes Pendlerpauschale bei über 60 km). berücksichtigt. Während dieser Zeit war die Bw lt. Erklärung im LKH in G tätig. In der an den Arbeitgeber gerichteten Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales hat die Bw als Anschrift ihrer der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnung mit L, B-Gasse, angegeben. Nach dem Ermittlungsergebnis wurde dieser Wohnsitz Mitte August 2002 aufgegeben und die Wohnung in A bezogen. A liegt von G (Internetabfrage, routing-planer) 4 km entfernt. Die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale lagen im September 2000 daher nicht vor.

In der Erklärungsbeilage wurde für die Strecke Wohnung in L und Arbeitsstätte in G das Pendlerpauschale für die Monate Mai bis Juli 2000 iHv S 3.960,- (monatlich S 1.320,-, sog. kleines Pendlerpauschale über 60 km) beantragt und im Erstbescheid (zusätzlich zum im Lohnzettel ausgewiesenen Pendlerpauschale) berücksichtigt.

Im Vorhalt vom 5.9.2002 wurde auf die Doppelberücksichtigung hingewiesen, im Vorhalt vom 15.11.2002 wurde rechnerisch dargestellt, dass von den erklärten Werbungskosten (daher

einschließlich kleinem Pendlerpauschale für drei Monate) das vom Arbeitgeber berücksichtigte große Pendlerpauschale für fünf Monate abzuziehen sei.

In den Vorjahren wurde vom Land OÖ das Pendlerpauschale bei der Gehaltsberechnung berücksichtigt. Die Bw hatte jedoch am Dienstort S und L jeweils eine Wohnung inne. Bei mehreren Wohnsitzen ist für das Pendlerpauschale die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227).

3. Vorstellungsgespräch in W am 29.2.2000

Zu prüfen ist, ob die Fahrtkosten (400 km à S 4,90 = S 1.960) für das Vorstellungsgespräch in W als vorweggenommene Werbungskosten zu beurteilen sind. Hiezu ist erforderlich, dass die ernsthafte Absicht zur Einkünftezielung klar erwiesen sein muss. Die ernsthafte Absicht zur Erzielung von nichtselbständigen Einkünften an einem bestimmten Ort kann dann nicht als erwiesen angenommen werden, wenn aufgrund des Vorbringens davon auszugehen ist, dass für die darauffolgenden 5 Jahre eine Rückkehr an diesen Ort zwecks Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit in dem angestrebten Beruf erschwert und aus diesem Grund gar nicht beabsichtigt ist, das Vorstellungsgespräch nur dazu dienen sollte, dass sich der Name der Bw an diesem Ort in Fachkreisen in Erinnerung halte, und überdies davon auszugehen ist, dass die Bw keine konkrete Vorstellung davon hat, wie sie die zukünftige, erst in 5 Jahren mögliche Berufsausübung gestalten werde. Die diesbezüglich entstandenen Fahrtkosten können sohin nicht als vorweg entstandene Werbungskosten angesehen werden.

4. Pauschale Berücksichtigung von Wohnkosten infolge Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit im Objekt A als Betriebsausgaben

Die Kosten der Befriedigung des Wohnbedürfnisses gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben für die Lebenshaltung. Aufgrund des von der Bw telefonisch erstatteten Berufungsvorbringens ist davon auszugehen, dass der ärztliche Betrieb, insbesondere gelegentliche Behandlung von Patienten an Wochenenden, in der den Wohnbedürfnissen dienenden Wohnung in A ausgeübt wurde, für die betriebliche Tätigkeit jedoch kein Raum, der ausschließlich der Ausübung als Ärztin diente (Arbeitszimmer), erforderlich und daher auch nicht eingerichtet war. Die Wohnkosten zum Objekt in A sind somit zur Gänze als Kosten der privaten Lebensführung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren.

Der Entscheidung wurde primär das von der Bw selbst erstattete Vorbringen zu Grunde gelegt, weil zu Sachverhaltsfragen die Partei als jene Auskunftsquelle anzusehen ist, deren

Vorbringen den höheren Wahrheitsgehalt für sich hat, zumal das von der Bw erstattete Vorbringen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang zu bringen ist.

rechnerische Darstellung der abzugsfähigen Werbungskosten

Gegenstand	Beträge in ATS
Werbungskosten laut Erklärung	175.299,66
- Vorstellungsgespräch in Go (Zuordnung zu selbständigen Einkünften laut Eingabe vom 31.10.2002)	- 1.585,-
- Kosten Wohnung in L	- 79.324,-
- Kosten für Familienheimfahrten L, A nach W	- 28.800,-
- Pendlerpauschale laut Lohnzettel Mai bis Sep.	- 12.000,-
+ doppelte Haushaltsführung, Unterkunft in Sch und Heimfahrten nach A	12.741,-
- km-Geld Vorstellungsgespräch in W	- 1.960,-
- Korrektur Übertragungsfehler um 100 km bei km-Geld Kongress M lt. Eingabe vom 6.12.2002	- 490,-
Werbungskosten	63.881,66
gerundet	63.882,-

Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Gegenstand	Beträge in ATS
Einkünfte lt. Erklärung	118.221,81
+ Kosten Berufswohnsitz in A	52.000,-
- Vorstellungsgespräch Go	- 1.585,-
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	168.636,81
Gerundet	168.637,-

Bei der Berechnung der Einkommensteuer wurden die betrieblichen Einkünfte beim wegen Bezugs von Arbeitslosengeld vorzunehmenden besonderen Progressionsvorbehalt ausgeschieden. Hochgerechnet wurden daher nur die nichtselbständigen Einkünfte.

Aufgrund obig dargestellter Feststellungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 9. Mai 2003