



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTHOEG, vom 17. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 27. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	26.608,28 €	Einkommensteuer	6.282,09 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-6.755,08 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-472,99 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Mit elektronisch eingereichter Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 machte der Berufungswerber (Bw.) u.a. Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen geltend.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2006 forderte das Finanzamt (FA) den Bw. auf, Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Zum Nachweis der Werbungskosten legte der Bw. u.a. eine Bestätigung der Raiffeisenbank vor, dass er im Jahr 2005 monatlich mittels Dauerauftrag den Betrag von 350,00 € an Familie N. für Miete überwiesen habe. Der Jahresbetrag habe somit 4.200,00 € betragen.

Mit Bescheid vom 27. Juli 2006 verweigerte das FA unter anderem die Anerkennung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung mit folgender Begründung:

*"Bei einem allein stehenden Arbeitnehmer können Aufwendungen für Heimfahrten nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn dieser in seinem Heimatort eine eigene Wohnung (ein eigenes Haus) besitzt. Die Kosten für Fahrten zum Wohnsitz der Eltern stellen keine Werbungskosten dar."*

Die dagegen erhobene Berufung begründete der Bw. wie folgt:

*„Mein Hauptwohnsitz (Wohnung im zweiten OG) an oben genannter Adresse (Anmerkung: L,M5) befindet sich in meinem Besitz welcher auch im Grundbuch eingetragen ist und nicht wie angenommen im alleinigen Besitz meiner Eltern. Somit sind die Aufwendungen von meinem Nebenwohnsitz in Höhe von 4.200,00 € in meinem Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen. Mein Arbeitsort befindet sich in B., wo ich auch gemeldet bin, daher ist eine tägliche Heimfahrt unzumutbar und benötige diesen Nebenwohnsitz.“*

Im folgenden Ermittlungsverfahren richtete das Finanzamt ergänzende Fragen an den Bw.:

*„Handelt es sich bei der Wohnung in B. um eine "richtige" Wohnung, Schlafstelle, etc.? Warum wird der Wohnsitz nicht nach B. verlegt? Warum wird die Wohnung in C. noch beibehalten?*

*Beabsichtigen Sie in absehbarer Zeit Ihren Arbeitgeber zu wechseln oder besteht ein erhöhtes Entlassungs- oder Versetzungsrisiko?“*

Diese Fragen beantwortete der Bw. mit Schreiben vom 1. September 2006 wie folgt:

*"Zu Punkt I.: Bei der Wohnung in B. handelt es sich um eine vollwertige Wohnung mit Vorraum, Wohnzimmer, Küche, Gang, eigenes Bad, WC-Raum, Schlafzimmer. Gesamtgröße ca. 50,00 m<sup>2</sup>. Für die Wochentage benötige ich eine Wohnung mit Küche, da ich mich selbst verpflegen muss. Eine Schlafstelle wäre daher unzulänglich.*

*Zu Punkt II.: Ich bin aus familiären Gründen, sowie Forstwirtschaftsgründen an die Wohnung in C. gebunden. Eine Verlegung des Wohnsitzes nach B. wäre für meine Verpflichtungen am Sitz in C. nicht vorteilhaft. Ich bin Waldbesitzer in Nähe C. wo ich an den Wochenenden tätig sein muss. Weiters ist es dringend von Nöten meiner Mutter beim Erhalten und Warten des restlichen Wohnhauses zu unterstützen, da sie Witwe ist. Die Kosten für ein Zweifamilienhaus (eine Einheit wird von mir bewohnt) sind für meine allein stehende Mutter zu hoch.*

*Zu Punkt 3.: Den Arbeitgeber in B. werde ich voraussichtlich noch mehrere Jahre beibehalten, da es in O. momentan keine freie Stelle in der Direktion A. gibt, welche meiner jetzigen Tätigkeit entspricht."*

Aus einer im Steuerakt abgelegten AIS-Abfrage (Grundbesitzinformationssystem des Bundes) des Finanzamtes ist ersichtlich, dass der Bw. neben seiner Mutter und einer weiteren Person Vierteileigentümer der gegenständlichen Liegenschaft ist.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2006 anerkannte das FA die aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Werbungskosten mit folgender Begründung nur zum Teil:

*„Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch private Umstände veranlasst ist. Eine berufliche Veranlassung liegt nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist ( VwGH 20.12.2000, 97/13/0111). Nach ständiger Rechtsprechung wird einem allein stehenden Arbeitnehmer mit eigener Wohnung am Heimatort es als zumutbar erachtet, seinen Ledigenhaushalt innerhalb einer angemessenen Frist (6 Monate) AB BEGINN des Dienstverhältnisses zum Beschäftigungsort zu verlegen, was Sie ja bereits getan haben. Die Beibehaltung des Wohnsitzes in C. ist daher ausschließlich privat veranlasst und können die Kosten des Zweitwohnsitzes in B. daher nur für 6 Monate (4 Monate für 2004 und 2 Monate 2005) anerkannt werden, wobei die Kosten für die doppelte Haushaltsführung begrenzt sind mit dem gr. Pendlerpauschale (mtl. 201,75 €). Anerkannte Kosten für 2005 daher 403,50 €.“*

Den dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 10. November 2006 begründete der Bw. wie folgt:

*„Im oben angeführten Bescheid wurden die Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht berücksichtigt.*

*Die Werbungskosten berechnen sich wie folgt:*

<i>Doppelte Haushaltsführung (für Wohnung: Miete 350,00 mtl. X 12)</i>	<i>4.200,00</i>
<i>Familienheimfahrten (200 km einfache Strecke x 2 x 0,356 (bzw. 0,376) x 52)</i>	
<i>Begrenzt mit dem höchsten Pendlerpauschale</i>	<i><u>2.421,00</u></i>
	<i><u>6.621,00</u></i>

*Wir beantragen daher, dass die oben angeführten Werbungskosten in der Höhe von 6.621,00 € im Rahmen des Berufungsverfahrens zu berücksichtigen.*

*Herr X. ist im Baugewerbe tätig. Seit Herbst 2004 ist er vorübergehend bei der Firma D.. (100 %-ige Tochterfirma der E.) beschäftigt. Vor allem auf Grund jüngster interner Umstrukturierungen im Unternehmen ist ein längerfristiger Verbleib im Dienstverhältnis zur Firma F. in B. höchst unwahrscheinlich.*

*Auch auf Grund der großen Distanz zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitsort versucht Herr X. in O. eine seiner Qualifikation entsprechende Arbeitsstelle zu finden. Herr X. kann auf Grund seines Dienstvertrages jederzeit innerhalb des E1-Konzerns in eine andere Betriebsstätte im In- und Ausland versetzt werden.*

*Aus den angeführten Gründen ist eine Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar (vgl. LStR 2002 Rz 345 – wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124); latente Gefahr zur Abberufung an eine andere Betriebsstätte (VwGH 12.2.1999, 95/14/0059)).“*

Mit Vorhalt vom 20. November 2006 richtete das Finanzamt folgende Fragen an den Bw.:

„Sie werden ersucht

a) Ihren Dienstvertrag (Kopie)

b) den Mietvertrag der Wohnung in B. (Kopie) und die dazugehörigen Zahlungsbelege (Kopie) vorzulegen. Eine Vollmacht Ihres Steuerberaters wäre vorzulegen.“

Daraufhin legte der steuerliche Vertreter eine mit 6. November 2006 datierte Vollmacht, die Mietvereinbarung betreffend die Wohnung in B., eine Zahlungsbestätigung sowie den Arbeitsvertrag mit der Firma H. GmbH. vor.“

Weiters wurde ein Schreiben des Bw. vorgelegt mit folgendem Text:

*„Für die besagte Wohnung in B. wurde zwischen mir und der Familie N. ein Mietvertrag in üblicher Form vereinbart. Darin wurde ein beidseitiges Kündigungsrecht bis zum jeweiligen Monatsende in der die Kündigung ausgesprochen wird, vereinbart. Eine etwaige Kündigungsfrist wurde nicht festgelegt.“*

Aus dem vorgelegten Arbeitsvertrag mit der Firma H. Ges.m.b.H. geht u.a. hervor, dass das Arbeitsverhältnis mit dem Bw. am 23. August 2004 begonnen hat und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde.

Dessen Punkt III lautet:

*„Als erster Arbeitsort gilt B. als vereinbart. Der Arbeitnehmer erklärt sich grundsätzlich bereit, Änderungen des Tätigkeitsbereiches und des Arbeitsortes (Arbeitseinsätze auch außerhalb des Bundeslandes AB. und im Ausland) zuzustimmen.“*

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens wurde der Bw. ersucht, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen beizubringen:

*„Nach der derzeitigen Aktenlage wurde von Ihnen ein konkreter Nachweis über das tatsächliche Vorliegen von Voraussetzungen einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung noch nicht erbracht. Zu einer Nachweisführung werden von Ihnen nachfolgende Unterlagen bzw. Beweismittel benötigt:*

*1. Nachweise darüber, dass Sie im Berufungsjahr 2005 in 4132 C. über einen eigenen Haushalt (Wohnung) verfügten. In diesem Zusammenhang werden Sie ersucht, folgende Unterlagen zu übermitteln:*

- Bestätigung der Gemeinde betreffend eines eigenen Hausstandes im Jahr 2005
- den **belegmäßigen** Nachweis über die Bezahlung konkreter Wohnungs- und Haushaltskosten im Jahr 2005 (z.B.: Rundfunk/Fernsehgebühren, Haushaltsversicherung, Strom-, Wasser-, Kanalabrechnungen, etc.)
- Vorlage eines Wohnungs- bzw. Hausplanes, aus dem hervorgeht, welche Räume (Wohnung) von Ihnen und welche Räume (Wohnung) von Ihrer Mutter bzw. welche Räume gemeinsam genutzt werden.

*2. Der Mietvertrag mit der Fam. N. in B. wurde mündlich abgeschlossen. Ab welchem Zeitpunkt besteht dieses Mietverhältnis und ab wann wurde diese Wohnung zu Ihrer Benützung übergeben?*

*3. Welche Tätigkeit üb(t)en Sie im Jahr 2005 bzw. bis heute im Rahmen des Dienstverhältnisses mit der Fa. W. F. GmbH konkret aus?*

*Um Vorlage eines Anforderungsprofils bzw. einer Arbeitsplatzbeschreibung sowie allfälliger schriftlicher Zusatzvereinbarungen zum Dienstvertrag wird ersucht.*

*4. Nach dem vorliegenden Dienstvertrag gilt als „erster Arbeitsort“ B. als vereinbart.*

*Im Vorlageantrag wurde angegeben, auf Grund jüngster interner Umstrukturierungen im Unternehmen sei ein längerfristiger Verbleib im Dienstverhältnis mit der Fa. W. F. GmbH in B. höchst unwahrscheinlich.*

*Mit Vorhaltsbeantwortung vom 1. September 2006 hingegen haben Sie dem FA gegenüber Folgendes bekannt gegeben:*

*„Den Arbeitgeber in B. werde ich voraussichtlich noch mehrere Jahre beibehalten, da es in O.1. momentan keine freie Stelle in der Direktion A. gibt, welche meiner jetzigen Tätigkeit entspricht.“*

*Wie erklären Sie sich den Widerspruch zwischen der Aussage in der Vorhaltsbeantwortung und der ca. zwei Monate später im Vorlageantrag dargestellten Situation (längerfristiger Verbleib höchst unwahrscheinlich)?*

*Legen Sie bitte konkrete Beweismittel (Schriftverkehr mit Ihrem Arbeitgeber, allfällige Nachweise über Arbeitseinsätze an anderen Arbeitsorten etc.) vor, aus denen hervorgeht, dass Sie in B. nur **vorübergehend** beschäftigt sind.*

*5. Weder im Dienstvertrag, noch im Mietvertrag über die Wohnung in B. ist eine Befristung enthalten, was objektiv für einen unbefristeten Aufenthalt spricht. Nehmen Sie dazu bitte Stellung!*

*6. Der Berufungsentscheidung des UFS vom 21. April 2005, RV/0327-W/04 liegt nach Ansicht des Referenten ein im Wesentlichen vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde (abfragbar über [www.bmf.gv.at/Steuern/Findok](http://www.bmf.gv.at/Steuern/Findok)).“*

Diese Fragen beantwortete der Bw. wie folgt:

*Zu Punkt 1.: Mein Hauptwohnsitz war und ist seit 2005 bis laufend C. (auch in den Vorjahren.) Auf meine Anfrage erhielt ich von der Gemeinde die Auskunft, dass eine Meldebestätigung nicht rückwirkend ausgestellt werden kann.*

*Die allgemeinen Hauskosten wurden vorerst von meiner Mutter getragen. Die Vorschreibung lauten auf M. X. und Mitbesitzer. Mein Bruder und ich haben meiner Mutter die anteiligen Kosten in Bar ersetzt. Sollte hierfür eine Bestätigung erforderlich sein, so kann diese nachgereicht werden.*

*Der geforderte Hausplan ist dem Schreiben beigelegt. Daraus gehen die von mir genutzten Räume hervor.*

*Zu Punkt 2.: Der Mietvertrag wurde mündlich abgeschlossen. Die Wohnung wurde mit September 2004 übernommen. Das Mietverhältnis kann laut Vereinbarung ohne Einhaltung von einer Kündigungsfrist jederzeit gekündigt werden. Es besteht somit keine Bindung und die Wohnung kann jederzeit aufgelöst werden.*

*Zu Punkt 3.: Die Tätigkeit umfasst ausschließlich die Abwicklung von Hochbauprojekten als Bauleiter. Diese Tätigkeit erfordert zu einem großen Anteil die Betreuung des Bauvorhabens vor Ort. Solche Bauvorhaben können auch über längere Zeiträume von 1 Jahr und länger andauern.*

*Je nach Auftragslage kann jedoch jederzeit eine Baustellenbetreuung auch in andere Landesvierteln oder auch Bundesländern notwendig werden. (Dies wurde auch im Dienstvertrag festgehalten). Die Verlegung des ordentlichen Hauptwohnsitzes nach B. ist daher für mich unzumutbar, da jederzeit mein Einsatzort verlegt werden kann und ich in andere konzerninterne Direktionen versetzt werden kann (siehe Bestätigung des AG).*

*Zu Punkt 4.: Zwischen den beiden Aussagen der Vorhaltsbeantwortung und dem Vorlageantrag wurde auf Grund des Pensionsantrittes eines Vorgesetzten eine drastische Umstrukturierung der einzelnen Abteilungen vorgenommen. In diesem Zuge wurde ich einem Vorgesetzten zugeteilt, mit welchem ich kein gutes Arbeitsklima hege. Dies führte zum damaligen Zeitpunkt und bis dato zu einer unklaren und offenen Situation die diese Änderung der Situation begründet. Aus diesem Grund wurde meinerseits ein Versetzungsantrag im Februar 2007 eingereicht, welcher bis dato noch nicht bewilligt wurde.*

*Zu Punkt 4 u. 5: siehe beiliegende Bestätigung der Fa. F.. Im Schreiben der Firma F. vom 12. Dezember 2007 wird bestätigt, dass der Bw., seit September 2004 bei der Firma F. beschäftigt, je nach Auftragslage an verschiedenen Bauvorhaben eingesetzt werden kann, wobei die Einsatzorte den Raum Österreich umfassen können. Der Bw. ist für eine etwaige Unterbringung am jeweiligen Einsatzort jedoch selbst verantwortlich. Auf Grund dieser von der Firma F. offen gehaltenen Möglichkeit sei der Bw. befristet, jedoch ohne genauem Enddatum in der Direktion AT AB. Bereich HH beschäftigt.*

*Zu Punkt 6.: Ich benutze im Haus in C. mehrere Zimmer mit einer Gesamtfläche von rund 70m<sup>2</sup> zuzüglich anteiliger Dachboden-, Keller- und Gartenfläche. An dieser Liegenschaft bin ich zu ¼ Eigentümer. Die Wohnung in B. ist mit der Wohnung in C. von den Nutzungsmöglichkeiten nicht vergleichbar.*

*Zusätzlich bin ich am Standort C. für die Betreuung der forstwirtschaftlichen Fläche von ca. 4 ha zuständig (Eigentümer sind je zu 50 % Rd. u. H. X.). Mein Bruder H. X. ist beruflich in St. tätig und kommt nur sehr selten nach Österreich. Somit bin ich für die Schlagung von Brennholz für die Beheizung des Wohnhauses und für die laufenden Bearbeitung der Forstfläche zuständig. Diese Tätigkeit muss ich an den Wochenenden durchführen.*

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

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 6.621,00 € (Kosten für doppelte Haushaltsführung 4.200,00 €, Kosten für Familienheimfahrten 2.421,00 €) als Werbungskosten anzuerkennen sind oder nicht.

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

Nach § 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 (VwGH) stellen Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien) Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 dar. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand können daher "für eine gewisse Übergangszeit" Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden. Für diese Übergangszeit können bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort auch Aufwendungen für Heimfahrten Berücksichtigung finden, weil diesem Arbeitnehmer

zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. März 1992, 88/14/0081). Anderes gilt allerdings, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist (vgl. (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1997, 96/15/0259, VwGH 24. 9. 2007, 2006/15/0024, sowie VwGH 9. 9. 2004, 2002/15/0119).

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet (vgl. *Doralt*, § 4 EStG<sup>4</sup> 1988, Tz 349). Diese Voraussetzungen liegen bei einem allein stehenden Arbeitnehmer nicht vor. Eine doppelte Haushaltsführung liegt bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen grundsätzlich dann vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes (z.B. Hauptwohnsitz), in dem er einen eigenen Hausstand (Wohnung, etc.) unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort (Zweitwohnsitz) wohnt und auch dort einen Haushalt führt. (vgl. UFS 29. 11. 2007, RV/0669-S/06, UFS 19. 2. 2004, RV/0214-K/02).

Anhand des Grundbuchauszuges vom Bezirksgericht R. ist ersichtlich, dass der Bw. neben seiner Mutter und einer weiteren Person Vierteileigentümer der Liegenschaft in C. ist. Aus dem der Vorhaltbeantwortung beigelegten Hausplan geht hervor, dass das Erdgeschoss mit Küche, Wohnzimmer, zwei Kinderzimmer, Schlafzimmer, Bad und Toilette bis auf ein Kinderzimmer ausschließlich von der Mutter des Bw. genützt wird. Die im Obergeschoss befindliche Wohnung von rund 70 m<sup>2</sup> wird vom Bw. und seinem Bruder bewohnt, wobei die Küche, das Wohnzimmer und ein Kinderzimmer vom Bw. genutzt wird. Ein weiteres Schlafzimmer wird vom Bruder des Bw. genutzt. Bad, Toilette und ein Kinderzimmer werden vom Bw. und seinem Bruder gemeinsam genutzt. Der Dachboden, Keller und die Gartenfläche werden von den drei Eigentümern gemeinsam benützt. Der Bw. besitzt zur Hälfte gemeinsam mit seinem Bruder eine forstwirtschaftliche Fläche von ca. 4 ha (der Bw. ist zu 50 % Eigentümer). Da der Bruder des Bw. beruflich in St. tätig ist und nur sehr selten nach Österreich kommt, ist der Bw. für die Forstarbeiten, wie Schlagung von Brennholz und Beheizung des Wohnhauses und die laufende Bearbeitung dieser Fläche zuständig. Der Bw. gibt an, dass er diese Arbeiten an den Wochenenden durchführt. Die Gemeindeabgaben (z.B. Wassergebühr, Kanalgebühr, usw.) und die Stromkosten wurden an die Mutter des Bw. und die Mitbesitzer fakturiert. Die anteiligen Kosten wurden dann vom Bw. und seinem Bruder in Bar ersetzt. Die Wohnung in B. ist laut Bw. dagegen nur eine Kleinwohnung mit 50 m<sup>2</sup> und nicht mit den Nutzungsmöglichkeiten der Wohnung in C. vergleichbar.

Unbestritten ist, dass dem Bw. auf Grund der Entfernung des Dienstortes von seinem Wohnort eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann.

Bei der Überprüfung der Zumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes bzw. der voraussichtlichen Dauer der Beschäftigung in B. traten auf Grund unterschiedlicher Aussagen des Bw. Widersprüche auf. Aus dem vorgelegten Arbeitsvertrag mit der Firma H. Ges.m.b.H. geht u.a. hervor, dass das Arbeitsverhältnis mit dem Bw. am 23. August 2004 begonnen hat und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde. Als erster Arbeitsort wurde B. vereinbart, wobei sich der Bw. grundsätzlich bereit erklärte, Änderungen des Tätigkeitsbereiches und des Arbeitsortes (Arbeitseinsätze auch außerhalb des Bundeslandes AB. und im Ausland) zuzustimmen. Im Schreiben der Firma F. vom 12. Dezember 2007 wird bestätigt, dass der Bw. je nach Auftragslage an verschiedenen Bauvorhaben eingesetzt werden kann, wobei der Einsatzort den Raum Österreich umfassen könne. Auf Grund dieser von der Firma F. offen gehaltenen Möglichkeit sei der Bw. befristet, jedoch ohne genauem Enddatum in der Direktion AT AB. Bereich HH beschäftigt.

Die Wohnung in B. wurde vom Bw. mit September 2004 übernommen. Das Mietverhältnis könne laut Bw. ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist jederzeit gekündigt werden.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 1. September 2006 hat der Bw. dem FA gegenüber Folgendes bekannt gegeben:

*„Den Arbeitgeber in B. werde ich voraussichtlich noch mehrere Jahre beibehalten, da es in O.1. momentan keine freie Stelle in der Direktion A. gibt, welche meiner jetzigen Tätigkeit entspricht.“*

Im eingebrachten Vorlageantrag vom 10. November 2006 begründete der per 6. November 2006 beauftragte steuerliche Vertreter des Bw. dagegen wie folgt:

*Herr X. ist im Baugewerbe tätig. Seit Herbst 2004 ist er vorübergehend bei der Firma D.. (100 %-ige Tochterfirma der E.) beschäftigt. Vor allem auf Grund jüngster interner Umstrukturierungen im Unternehmen ist ein längerfristiger Verbleib im Dienstverhältnis zur Firma F. in B. höchst unwahrscheinlich.*

*Auch auf Grund der großen Distanz zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitsort versucht Herr X. in O. eine seiner Qualifikation entsprechende Arbeitsstelle zu finden. Herr X. kann auf Grund seines Dienstvertrages jederzeit innerhalb des E1-Konzerns in eine andere Betriebsstätte im In- und Ausland versetzt werden.*

*Aus den angeführten Gründen ist eine Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar (vgl. LStR 2002 Rz 345 – wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124); latente Gefahr zur Abberufung an eine andere Betriebsstätte (VwGH 12.2.1999, 95/14/0059)).“*

Gefragt nach den Unstimmigkeiten bei der Beantwortung der beiden Vorhalte antwortete der Bw. auf den neuerlichen Vorhalt vom 27. November 2007 Folgendes:

*Zwischen den beiden Aussagen der Vorhaltsbeantwortung und dem Vorlageantrag wurde auf Grund des Pensionsantrittes eines Vorgesetzten eine drastische Umstrukturierung der einzelnen Abteilungen vorgenommen. In diesem Zuge wurde ich einem Vorgesetzten zugeteilt, mit welchem ich kein gutes Arbeitsklima hege. Dies führte zum damaligen Zeitpunkt und bis dato zu einer unklaren und offenen Situation die diese Änderung der Situation*

*begründet. Aus diesem Grund wurde meinerseits ein Versetzungsantrag im Februar 2007 eingereicht, welcher bis dato noch nicht bewilligt wurde.*

Der Versetzungsantrag vom 7. Februar 2007 wurde dem Schreiben beigefügt.

Auf Grund der relativ kurzen Zeitspanne zwischen der ersten Aussage im September 2006 und der zweiten Aussage im November 2006 geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die zweite Aussage getroffen wurde, um die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes nach B. zu untermauern. Die näheren Umstände der behaupteten Umstrukturierung hat der Bw. jedoch nicht erläutert.

Da der Bw. bis heute in B. beschäftigt ist, das Versetzungsgesuch vom Februar 2007 noch keinen Erfolg hatte und laut Schreiben der Firma F. vom 12. Dezember 2007 (somit fast ein Jahr nach der Einreichung des Versetzungsgesuchs) der Bw. ohne genauem Enddatum in der Direktion AT AB. Bereich HH beschäftigt ist, hält der Unabhängige Finanzsenat die Angabe des Bw. vom 1. September 2006, dass er den Arbeitgeber in B. voraussichtlich noch mehrere Jahre beibehalten wird, da es in O.1. momentan keine freie Stelle in der Direktion A. gibt, für die wahrscheinlichste und glaubhafteste Aussage.

Bei einem häufigen Wechsel der Arbeitsstelle ist die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu allerdings nicht aus (vgl. VwGH 17. 2. 1999, 95/14/0059). Auch der bloße Wunsch nach einem Arbeitsplatz- bzw. Arbeitsortwechsel reicht für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht aus (vgl. VwGH 30. 11. 1993, 90/14/0212; *Doralt*, § 4 EStG<sup>4</sup>, Tz. 354). Daher ist die gewünschte Versetzung des Bw. nach A. kein ausreichender Beweis für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes.

Wie der VwGH bereits im Erkenntnis vom 31.3.1987, 86/14/0165 fest gehalten hat, kann sich die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz zu verlegen, nicht aus Umständen ergeben, die lediglich in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen liegen. Es ist also die Verlegung des Familienwohnsitzes im hier maßgeblichen Sinn nicht schon deshalb unzumutbar, weil der Steuerpflichtige am Familienwohnsitz ein Eigenheim errichtet hat, die Kinder dort die Schule besuchen udgl. mehr. Es muss vielmehr die Unzumutbarkeit Folge von Umständen sein, die mit der Berufstätigkeit bzw. mit dem Ort der Berufstätigkeit im Zusammenhang stehen, wie zB. die Tatsache, dass an diesem Ort keine zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung zu beschaffen ist (Hinweis auf E 29.4.1963, 2028/62; 22.4.1986, 84/14/0198), oder eben die Tatsache, dass keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt.

Auch im gegenständlichen Fall erscheint es für den Bw. nicht unzumutbar, seinen Wohnsitz nach B. zu verlegen, weil er einen Viertelanteil am Zweifamilienhaus der Mutter samt 50%-Anteil an einem Waldgrundstück im Ausmaß von insgesamt vier Hektar besitzt. Auch hier

handelt es sich nicht um Umstände, die durch die Erwerbstätigkeit des Bw. veranlasst sind, sondern liegen –durchaus verständliche- private Gründe für den Erhalt dieses privaten Vermögens und somit des Familienwohnsitzes in C., vor.

Allerdings erkennt der Unabhängige Finanzsenat an, dass auf Grund der Tatsache, dass der Bw. in C. einen eigenen Hausstand und in B. einen eigenen Haushalt hat, die Voraussetzungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung gegeben sind.

Bei einem berufsbedingten Doppelwohnsitz sind die Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen (z.B. Miete) und die Kosten für die für Familienheimfahrten abzugsfähig (vgl. Doralt, § 4 EStG, Tz 356).

Bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen mit einem eigenen Hausstand können allerdings nur „für eine gewisse Übergangszeit“ Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden (vgl. VwGH 9. 9. 2004, 2002/15/0119). Im Allgemeinen wird bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen für die Verlegung des Familienwohnsitzes ein Zeitraum von sechs Monaten für ausreichend gehalten (vgl. Doralt, § 4 EStG<sup>4</sup> 1988, Tz 353). Diese Frist hat auch für den Bw. ausgereicht, da er innerhalb eines Monats nach Antritt seiner Tätigkeit eine Wohnung in B. angemietet hat. Da die Wohnung bereits ab September 2004 angemietet wurde, können im Jahr 2005 die Kosten für die doppelte Haushaltsführung nur für zwei Monate anerkannt werden. Da dem Bw. damit der bei einem unverheirateten Steuerpflichtigen von der Verwaltungspraxis als Richtschnur angesehene Übergangszeitraum zur Beschaffung einer Wohnung am Beschäftigungsort in der Dauer eines halben Jahres zugestanden wird, war auf das Argument des Bw., die von ihm in B. angemietete Wohnung sei mit jener in C. nicht vergleichbar, nicht mehr weiter einzugehen.

Die Aufwendungen für Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsplatz zum Familienwohnsitz sind dann Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (vgl. Doralt, EStG §16, Tz. 220).

Mit „Familienheimfahrten“ erfasst das Gesetz nur den typischen Fall; auch bei ledigen Steuerpflichtigen können die Fahrten zwischen dem Ort der auswärtigen Tätigkeit und dem Wohnsitz betrieblich bzw. beruflich veranlasst sein (z.B. um an seinem ständigen Wohnsitz nach dem Rechten zu sehen); „Familienheimfahrten“ liegen hier zwar nicht vor (Doralt, § 20 EStG<sup>4</sup> 1998, Tz. 104/12).

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2006 Familienheimfahrten (für 2 Monate) iHv. 403,50 € als Werbungskosten anerkannt, wogegen unter Berücksichtigung des festgestellten Sachverhaltes keine Bedenken bestehen. Die Höhe der in diesem Zusammenhang absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt. Dabei

ist diese jährliche Höchstgrenze auf den Lohnzahlungszeitraum, also auf Monatsbeträge, umzurechnen (vgl. Doralt, a.a.O., Tz 102 zu § 16).

Da der Bw. nicht behauptet hat, die geltend gemachten Heimfahrten stünden mit steuerlich relevanten Einkünften (etwa aus der Bewirtschaftung seines Waldgrundstückes) in Zusammenhang und auch aus dem Steuerakt derartiges nicht ersichtlich ist, sind Heimfahrtkosten, die nach dem anerkannten Übergangszeitraum von sechs Monaten angefallen sind, jedenfalls der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Zusätzlich sind aus den oben angeführten Gründen die Kosten für die doppelte Haushaltsführung im Ausmaß von zwei Monatsmieten im Jahr 2005, insgesamt somit iHv. 700,00 € anzuerkennen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 14. März 2008