



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vom 11. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der mit Niederschrift vom 15. Februar 2010 eingeschränkten bzw. abgeänderten Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind im Detail dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt für das Kalenderjahr 2006 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 mit Datum 10. Juni 2008 beim zuständigen Finanzamt auf elektronischem Wege eingereicht. Er beantragte darin Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten iHv. € 4.241,70 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21. Juli 2008 wurde die Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung des Bw. festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer Aufwendungen für Heimfahrten nur dann steuerlich berücksichtigt werden könnten, wenn dieser in seinem

Heimatort eine eigene Wohnung (ein eigenes Haus) besitze. Die Kosten für Fahrten zum Wohnsitz der Eltern würden keine Werbungskosten darstellen.

Mit Eingabe vom 11. August 2008 wurde Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid eingereicht. Darin brachte der Bw. im Wesentlichen vor, dass im angefochtenen Einkommensteuerbescheid unrichtigerweise die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht berücksichtigt worden seien. Erläuternd wies der Bw. darauf hin, dass er im März 2006 von der Firma KTM in Oberösterreich als Konstrukteur angestellt worden sei. Er habe diese Stelle angenommen, da er in Kärnten keine Arbeitsstelle mit vergleichbaren Fortbildungs- und Aufstiegsmöglichkeiten gefunden habe. KTM sei zudem eine gute Referenz für seine weitere berufliche Laufbahn. Da er nun seine Ausbildung zum Ingenieur abgeschlossen habe, suche er nach einem neuen Arbeitsplatz in Kärnten, habe allerdings bis jetzt nichts Vergleichbares finden können. Er arbeite daher zur Zeit noch in Oberösterreich und habe vor Ort eine kleine Garconniere, wo er mit Zweitwohnsitz angemeldet sei. Er sei in Klagenfurt zu Hause, wo er seinen Hauptwohnsitz habe, und er müsse für diese Wohnung, seit er arbeiten gehe, selber Miete bezahlen. Da seine Mutter pflegebedürftig sei, pendle er jedes Wochenende von Klagenfurt nach Oberösterreich. Zum Nachweis, dass er, seit er arbeite, für seine Wohnung Miete zahle und welche Tätigkeiten jedes Wochenende von ihm übernommen würden lege er eine Bestätigung seiner Mutter vor. Er hoffe mit seinen Ausführungen die Voraussetzungen für die Zuerkennung von Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten erfüllt zu haben. Sollten noch Fragen offen geblieben sein, so bitte er um Kontaktaufnahme.

In dem den Berufungsschriftsatz als Anlage beigefügtem Schreiben „Tätigkeitsnachweis für D.A.“, ohne Datumsangabe, unterfertigt von der Mutter des Bw., wurde Folgendes bekannt gegeben:

*„Sehr geehrte Damen und Herren,
ich bestätige Ihnen hiermit, dass mein Sohn D.J.A., seit dem er arbeitet, Miete für seine Wohnung zahlen muss. Seit 2004 bekomme ich jeden Monat seine Miete. Es ist kein „Zimmer“ sondern eine Wohnung, die er sich ausgebaut hat.
Weiters bestätige ich Ihnen, dass mein Sohn jedes Wochenende, seit dem er in Oberösterreich tätig ist, nach Klagenfurt kommt um mich zu unterstützen. Da ich an Polyarthrititis erkrankt bin, benötige ich seine Hilfe jedes Wochenende. Zu seinen Tätigkeiten zählen unter anderem Wäschewaschen, Kochen, Lebensmittel einkaufen, Garteninstandhaltung, Körperpflege, mich zum Krankenhaus fahren, Spritzen verabreichen und auch für gewisse handwerkliche Tätigkeiten, welche in einem großen Haus anfallen, ist seine Hilfe für mich unerlässlich.
Ich bin sehr glücklich, dass mein Sohn bei einem aufstrebenden Unternehmen arbeiten darf, doch ich kann leider nicht vollkommen auf seine Anwesenheit in Klagenfurt verzichten. Sollten Sie eine ärztliche Bestätigung benötigen, lassen Sie es mich wissen.“*

Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurde dem Bw. seitens des Finanzamtes, mit Datum 9. Februar 2009, erstmals zur Erforschung des Sachverhaltes folgender Fragenvorhalt übermittelt:

„Um beurteilen zu können, ob und in welcher Höhe die von Ihnen unter dem Titel der Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung steuerlich zu berücksichtigen sind, wird um Vorlage nachstehend angeführter Unterlagen ersucht:

- *Dienstvertrag (KTM),*
- *Aufstellung über betragliche Zusammensetzung der geltend gemachten Kosten,*
- *Nachweis der eigenen Wohnung (Mietvertrag und Wohnungskosten) am Familienwohnsitz*
- *Nachweis der Wohnung am Beschäftigungsort (Mietvertrag/bezahlter Mietaufwand)*
- *Bekanntgabe, ob für entstandene Wohnungs- und Fahrtkosten vom Arbeitgeber Kostenübernahmen/-zuschüsse geleistet worden sind.“*

Mit Eingabe vom 20. Februar 2009 wurden vom Bw. dem Finanzamt folgende Unterlagen übermittelt:

1. Ein Angestelltdienstvertrag zwischen dem Bw. und der Firma KTM, datiert und unterfertigt mit 18. Jänner 2006.
Aus § 1 dieses Vertrages geht hervor, dass der Bw. mit Wirkung vom 1. März 2006 von der Gesellschaft als Konstrukteur, mit Dienstort Mattighofen (Oberösterreich), angestellt worden war.
2. Ein Mietvertrag, datiert und unterfertigt mit 1. Jänner 2005, abgeschlossen zwischen der Mutter des Bw. als Vermieterin und dem Bw., für die Wohnung, bestehend aus 1 Vorraum, 3 Zimmer und Bad/WC (im Gesamtausmaß von 60 m²) im Hause Adresse. Als monatlicher Mietzins (inkl. Betriebskosten) wurde ein Betrag iHv. € 150,00 in den Vertrag, welcher auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde, aufgenommen.
3. Eine Mietvereinbarung, datiert und unterfertigt in Munderfing, am 1. März 2006, betreffend den Mietgegenstand des Zimmers Nr. 4 im Haus, Adr.1., inkl. Benutzung Küche, Vorraum und Balkon und Parkgelegenheit für 1 PKW um mtl. € 251,30 (inkl. Betriebskosten).
4. Eine Arbeitgeberbestätigung, datiert mit 18. Februar 2009, folgenden Inhaltes:
*„Bestätigung zur Vorlage beim Finanzamt
Sehr geehrter Herr A.,
hiermit bestätigen wir, dass für den Zeitraum Ihres Dienstverhältnisses vom 01.03.2006 bis 30.09.2008 zur KTM-Sportmotorcycle AG, Adr.3., keine Kostenübernahme bzw. Zuschüsse für entstandene Wohnungs- und Fahrtkosten geleistet worden sind.
Mit freundlichen Grüßen
KTM Sportmotorcycle AG
J.H.
(Human Resources)“*
(Anmerkung UFS-Referent: Auf dieser Bestätigung befindet sich ein „Fragezeichen“ und

der Vermerk: „Keine firmenmäßige Zeichnung!“)

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2009 wurde dem Berufungsbegehren des Bw. in punkto Familienheimfahrten teilweise entsprochen und es wurden bei der Berechnung der Einkommensteuer für 2006 Werbungskosten in Höhe von € 1.332,00 (= 6 x € 222,00) einkünftereduzierend berücksichtigt. Begründend wurde dazu vom Finanzamt Folgendes entscheidungsrelevant ausgeführt:

„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 Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Ihrem Begehren auf steuerliche Berücksichtigung von Familienheimfahrten wird insoweit entsprochen, als bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens Aufwendungen für Familienheimfahrten iZm einer unbefristeten doppelten Haushaltsführung (bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer für eine Übergangszeit von sechs Monaten) mit € 1.332,-- (max. 222,--/mtl.) unter dem Titel der Werbungskosten zum Ansatz gelangen. Hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für eine Wohnung am Beschäftigungsort ist eine steuerliche Berücksichtigung nicht möglich, nachdem trotz erfolgter Aufforderung bisher keine Nachweise für tatsächlich entstandene Mehraufwendungen vorgelegt worden sind.“

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag, datiert mit 30. März 2009, brachte der Bw. im Wesentlichen vor, dass ihm unter dem Titel Werbungskosten die Kosten für die Wohnung am Beschäftigungsort nicht zugesprochen worden seien. Auch seien ihm nur die Familienheimfahrten, als alleinstehenden Arbeitnehmer, für sechs Monate zuerkannt worden. Er beantrage daher wiederholt die Zuerkennung von Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung. Zum Nachweis der bezahlten Aufwendungen lege er eine Bestätigung seines Vermieters vor. Auf Grund der Tatsache, dass er einen pflegebedürftigen Elternteil am Familienwohnsitz pflege, beantrage er die gänzliche Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung.

Die dem Vorlageantrag beigelegte Bestätigung seines Vermieters, datiert und unterfertigt in Munderfing am 9. März 2009, hat folgenden Inhalt:

*„Bestätigung zur Vorlage beim Finanzamt
Sehr geehrter Herr A.,
hiermit bestätige ich, dass für den Zeitraum vom 01.03.2006 bis 30.09.2008 monatlich die Miete in der Höhe von € 251,30 bezahlt wurde.
Mit freundlichen Grüßen
B.J.“*

Mit Vorlagebericht vom 23. April 2009 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Auf dem Vorlagevordruck (Verf. 46) wurde vom Finanzamt im Absatz „Streitpunkte“ Folgendes angemerkt:

„Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten. Der Bw. ist ledig und es wurden ihm

Kosten hinsichtlich Familienheimfahrten für einen Zeitraum von 6 Monaten zuerkannt. Dafür, dass er iZm dem Zweitwohnsitz am Beschäftigungsort tatsächlich Aufwendungen aus Eigenem getragen hat, wurde trotz Aufforderung kein entsprechender Nachweis erbracht. Weiters ist zweifelhaft, ob am Wohnort tatsächlich eine eigene Wohnung und damit verbundene Kosten gegeben sind (Mietvertrag mit der Mutter, kein Zahlungsnachweis).“

Anlässlich der persönlichen Vorsprache des Bw. beim UFS-Referenten am 15. Februar 2009 wurde mit diesem die bestehende Sach- und Aktenlage unter Hinweis auf die zum Streitbegehren ergangene UFS-Entscheidungspraxis erörtert. Zur Beweisführung seines Vorbringens, dass er in Klagenfurt im Streitjahr 2006, als alleinstehender Arbeitnehmer, bereits über einen eigenen Haushalt (Wohnung) verfügte, diesen auch im Kalenderjahr 2006 wohnlich ausstattet bzw. auch laufend aus- und umbaut, wurden vom Bw. ein Konvolut von Rechnungs- und Kassenbelegen über diverse Einrichtungsgegenstände und Baumaterialien vorgelegt. Diese vom Bw. beigebrachten Unterlagen wurden als ergänzende Beweismittel zum Verwaltungsakt genommen. Der Bw. wurde vom UFS-Referenten auf Grund der gegebenen (neuen) Sachverhaltsfeststellungen ua. auch darüber in Kenntnis gesetzt, dass ein konkreter Grund für eine auf Dauer vorliegende doppelte Haushaltsführung im Streitjahr 2006 bei ihm nicht vorgelegen war. Entsprechend dieser Aufklärung schränkte der Bw. sein Berufungsbegehren bezüglich Kosten doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten auf einen vorübergehenden Zeitraum von sechs Monaten und somit auf den Betrag von € 2.839,80 (Miete inkl. BK für die Wohnung am Beschäftigungsort: € 251,30 x 6 = € 1.507,80 sowie Kosten für Familienheimfahrten: € 222,00 x 6 = € 1.332,00) niederschriftlich ein. Gleichzeitig erteilte der Bw. die Zustimmung, dass der gegenständliche Berufungsfall bei Stattgabe seines abgeänderten Berufungsbegehrens mittels einer zweiten Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt enderledigt werden könne.

Die vom Bw. zur Beweisführung der Innehabung und Nutzung einer eigenen Wohnung bzw. Haushaltes in Klagenfurt vorgelegten Rechnungs- und Kassenbelege weisen nachstehende Inhalte auf:

Belegdatum	Firma	Kaufgegenstand	Betrag	Beleg lautend auf
18.03.2004	Kika	Matratzen, Lattenroste	447,00	Bw.
24.02.2006	IKEA	div. Wohnartikel	88,45	ohne Namensbez.
09.10.2006	Öbau Egger	div. Baumaterial	223,19	Vater des Bw.
10.06.2006	XXXLutz	Mehrzweckschrank	160,00	ohne Namensbez.
21.10.1006	Obi (Anzahlung)	Keramik Waschtisch	50,00	Bw.
27.10.2006	Bauhaus	Fliesen- u. Baumat.	245,89	ohne Namensbez.

02.11.2006	Öbau Egger	div. Bau- u. Werkzeugmat.	275,37	Vater des Bw.
4.11.2006	Obi (Restzahlg.)	Keramik Waschtisch	200,00	Bw.
25.11.2006	Öbau Egger	div. Bau- u. Werkzeugmat.	84,13	Vater des Bw.
08.12.2006	Öbau Egger	div. Bau- u. Werkzeugmat.	105,51	Vater des Bw.
11.12.2006	Öbau Egger	div. Bau- u. Werkzeugmat.	185,02	Vater des Bw.
21.12.2006	Öbau Egger	div. Bau- u. Werkzeugmat.	63,27	Vater des Bw.
23.12.2006	Bauhaus	div. Bau- u. Werkzeugmat.	72,53	ohne Namensbez.

Mit Schriftsatz vom 15. Februar 2010 hielt der UFS-Referent dem Finanzamt, unter Beifügung der vom Bw. beigebrachten (ergänzenden) Beweismittel, folgende Überlegungen vor:

„Bezugnehmend auf das zum Berufungsgegenstand mit Frau K. am 19. Oktober 2009 geführten Telefonates werden in der Anlage ua. der Berufungsakt des Bw. inkl. erwähnter Beilagen mit dem Ersuchen um neuerliche rechtliche Würdigung retourniert.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2009 (Bl. 18 u. 19) gab das Finanzamt der gegenst. Berufung teilweise statt und erkannte dem Bw. unter dem Titel Familienheimfahrten einen Betrag von € 1.332,-- (= Fahrtkosten für 6 Monate à € 222,--) als Werbungskosten zu. Zur Nichtberücksichtigung von „Wohnungskosten“ im Rahmen der dopp. HHF führte das Finanzamt im Wesentlichen begründend aus, dass mangels des Nachweises entstandener Mehraufwendungen dafür eine steuerliche Anerkennung nicht möglich wäre.

Im Vorlagebericht vom 23. April 2009 wurden diesbezüglich ua. auch zwei entscheidungsrelevante Tatbestände in Frage gestellt, nämlich erstens (1.), ob der Bw. am Zweitwohnsitz, also am Beschäftigungsort, Mietwohnkosten aus Eigenem getragen habe. Und zweitens (2.), es sei fraglich, ob der Bw. am Familienwohnsitz (Klagenfurt) über eine eigene Wohnung verfügte.

Zumal vom Bw. im Berufungsverfahren vor dem UFS keine gewichtigen Beweismittel - die vom Bw. behauptete Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung über einen Zeitraum von mehr als 6 Monaten liegt auch nach Ansicht des UFS-Referenten nicht vor - für eine auf Dauer angelegte dopp. HHF erbracht wurden, galt es in Folge die vom Finanzamt im Vorlagebericht angesprochenen Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung von „Wohnungskosten“ im Rahmen der dopp. HHF des ledigen Bw. zu erforschen.

Ad 1, ergibt sich aus den Inhalten des AN-Aktes (Bl. 11-14, 16, 17 u. 22) für den UFS-Referenten glaubhaft, dass der Bw. lfd. mtl. Miet- und Betriebskosten iHv € 251,30 (Zimmer Nr.4, Adr.2.) am Beschäftigungsort aus Eigenem getragen hat.

Ad 2, ergibt sich aus dem AN-Akt (Bl. 15), dass der Bw. seit 1.1.2005 über eine „eigene“ abgeschlossene Wohnung im Hause seiner Mutter P.A. in Adresse, mietvertraglich verfügt. Durch Vorlage verschiedener Rechnungs- und Zahlungsbelege (siehe 1 Bd. It. Beilage: Obi, Kika, Lutz, etc., es wird gebeten diese Belege nach Einsichtnahme an den Bw. zu retournieren) konnte der Bw. im Berufungsverfahren auch den Be- bzw. Nachweis dafür erbringen, dass er seine Mietwohnräume lfd. wohnlicher ausstattet bzw. adaptiert.

Mit Niederschrift vom 15.2.2010 hat der Bw. sein Werbungskostenbegehren, im Rahmen der Besprechung der Sach- und Rechtslage mit dem UFS-Referenten, auf den Betrag von € 2.839,80 eingeschränkt und gleichzeitig die Zustimmung zur Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung (BVE) erklärt.

Aus der Sicht des UFS-Referenten kommt dem niederschriftlich eingeschränkten Berufsbegehren des Bw. auf Grund der gegebenen Sach- und Aktenlage Berechtigung zu. Das Finanzamt wird ersucht, den im Zuge des Berufungsverfahrens hervorgekommenen bzw. ergänzend festgestellten Sachverhalt nochmals zu würdigen.

Sollte sich das Finanzamt der Meinung des UFS-Referenten anschließen, wäre mit Rücksicht auf den derzeitigen Verfahrensstand, die Erlassung einer stattgebenden zweiten BVE (im

Ausmaß der erfolgten Einschränkung durch den Bw.) wünschenswert. Vom allfälligen Ergehen der zweiten BVE wäre der UFS-Referent (tel. od. mittels E-Mail) in Kenntnis zu setzen. Sollte das Finanzamt jedoch von der Möglichkeit der Erlassung der zweiten BVE Abstand nehmen, so wird gebeten, in einer Stellungnahme die Überlegungen und Feststellungen darzulegen, die für eine beabsichtigte Beibehaltung der Abweisung des abgeänderten Berufungsbegehrens des Bw. sprechen. Diese Stellungnahme wäre zwecks Wahrung des Parteiengehörs von Seiten des Finanzamtes auch gleichzeitig dem Bw. zur Kenntnisnahme zu übermitteln. In weiterer Folge würde sodann eine entsprechende Entscheidung durch den UFS ergehen.

Als Termin für eine Stellungnahme bzw. für eine Mitteilung über eine erstinstanzliche Erledigung wird der 1. März 2010 in Vormerk genommen.

In der diesbezüglichen Gegenäußerung vom 22. Februar 2010 teilte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat Folgendes mit:

*„Sehr geehrter Herr ADir Krall,
zu Ihrem Schreiben vom 15. Februar 2010 wird mitgeteilt, dass eine stattgebende zweite Berufungsvorentscheidung seitens des Finanzamtes Klagenfurt aus nachstehend angeführten Gründen nicht in Betracht kommt und daher um Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat ersucht wird:*

Das Finanzamt kann sich der Meinung des UFS-Referenten nicht anschließen, wonach sowohl Mietkosten am Beschäftigungsort vom Bw. glaubhaft aus Eigenem getragen worden seien als auch der Beweis für eine entsprechende Kostentragung des Bw. im Hause seiner Mutter erfolgt sei.

Die vorgelegten Zahlungsbelege über Wohnungsausstattungs- bzw. –adaptierungskosten betreffen nahezu ausnahmslos Herrn K.A. (den Vater des Bw.).

Die Bestätigung des Arbeitgebers darüber, dass an den Bw. keine Kostenersatzes iZm der DHMF geleistet worden seien, enthält weder Unterschrift noch Firmenstempel; der Vermieter am Beschäftigungsort hat zwar bestätigt, dass „... monatlich die Miete bezahlt wurde ...“, jedoch ohne Angaben darüber von wem (könnte auch der AG gewesen sein) und in welcher Höhe.

Weiters gibt es für die behaupteten Mietzahlungen an die Mutter keinen objektiven Nachweis darüber, ob tatsächlich und in welcher Höhe Miete bezahlt wurde. Der dazu vorgelegte Mietvertrag lässt Zweifel an seiner Rechtsverbindlichkeit offen, denn es gibt darauf keinen Vermerk darüber, dass für diesen Vertrag auch eine entsprechende Gebührenentrichtung erfolgt wäre. Da es sich um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen handelt, ist jedenfalls ein strenger Maßstab anzulegen und Fremdvergleich anzustellen.

Zur Aufforderung des UFS-Referenten, das Finanzamt möge die gegenständliche Stellungnahme zwecks Wahrung des Parteiengehörs auch gleichzeitig dem Bw. zur Kenntnis bringen, wird ersucht, dies seitens des UFS zu veranlassen, da dem Finanzamt im kontradiktorischen Verfahren vor dem UFS lediglich Parteienstellung zukommt, die Weiterführung des Berufungsverfahrens jedoch mit erfolgter Vorlage an den UFS an diesen übertragen wurde.“

Über Ersuchen des UFS-Referenten übermittelte der Arbeitgeber des Bw. mittels FAX-Eingabe vom 3. März 2010 die Bestätigung, dass von Seiten des Arbeitgebers an den Bw. weder ein Wohnungszuschuss noch ein Fahrtkostenersatz für das Streitjahr 2006 ausbezahlt worden sei. Mit Schriftsatz vom 4. März 2010 wurde diese Arbeitgeberbestätigung dem Finanzamt zur Kenntnisnahme übermittelt.

Über die mit Niederschrift vom 15. Februar 2010 abgeänderte Berufung wurde erwogen:

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates beruht die Nichtanerkennung der strittigen Kosten der doppelten Haushaltsführung und jener für Familienheimfahrten als Werbungskosten im angefochtenen Bescheid auf dem Ergebnis eines mangelhaft geführten amtswegigen Ermittlungsverfahrens, zumal dem Bw. nach der Aktenlage keinesfalls ausreichend Gelegenheit geboten wurde zu den Ermittlungsergebnissen bzw. Schlussfolgerungen des Finanzamtes Stellung zu nehmen.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wird eingestanden, dass im gegenständlichen Streitfall (vorrangig) den Bw. die Verpflichtung trifft, die tatsächlichen Sachverhaltsumstände über das Vorliegen einer „doppelten Haushaltsführung“ gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz und der Rechtsmittelbehörde wahrheitsgemäß darzulegen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stehen jedoch Art und Mittel des Nachweises über das Vorliegen des Tatumstandes einer „doppelten Haushaltsführung“ dem Steuerpflichtigen frei, zumal es dafür keine Beweisregeln gibt.

Gemäß § 115 Abs.1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. "Offen legen" bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen.

Im Abgabenverfahren besteht jedoch keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Doch gilt als allgemein anerkannte Handlungsmaxime, dass die Abgabenbehörde die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561).

Nur auf Verlangen der Abgabenbehörde (§ 138 Abs. 1 BAO) haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung.

Die dargestellte, von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht sowohl im erstinstanzlichen Abgabenverfahren als auch im Verfahren vor der Rechtsmittelbehörde.

Allerdings kommt der Mitwirkungspflicht der Verfahrensparteien bei der Durchsetzung der steuerrechtlichen Ansprüche vor der Rechtsmittelbehörde durch das System des kontradiktorischen Zwei-Parteien-Verfahrens eine verstärkte Bedeutung zu. Auch im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren kommt es daher primär der Abgabenbehörde erster Instanz als Amtspartei zu, den Abgabenanspruch darzutun. Dem steht die Obliegenheit des Abgabepflichtigen gegenüber, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehens des Abgabenanspruchs oder das Vorliegen bedeutsamer Sachverhaltsumstände zur Erlangung einer Steuerbegünstigung darzulegen.

Das kontradiktorische Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat bringt es weiters mit sich, dass das Finanzamt nicht nur den zu beurteilenden Sachverhalt ordnungsgemäß festzustellen, sondern - auf Basis der getroffenen Feststellungen - auch zum Begehren der Gegenpartei, des Berufungswerbers, Stellung zu nehmen hat. Spricht das Finanzamt einem geltend gemachten Aufwand die Abzugsfähigkeit ab, hat es seinen Standpunkt daher nachvollziehbar darzulegen, d.h. entsprechend zu begründen. Zur Wahrung des Parteiengehörs sind dem Berufungswerber zuvor das Ergebnis der durchgeführten Ermittlungen zur Kenntnis zu bringen und hinreichend Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen.

Nach § 276 Abs.1 und 6 BAO haben die Finanzämter der Berufungsbehörde Rechtsmittel erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen, somit in sachverhaltsmäßiger Hinsicht grundsätzlich entscheidungsreif vorzulegen.

Bei objektiven Bedenken an der materiellen Richtigkeit - insbesondere infolge erstmaligem oder geänderten Vorbringens nach Rechtsmittelvorlage - hat der Unabhängige Finanzsenat den Sachverhalt im Interesse der materiellen Wahrheitsfindung und der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen weiter zu erforschen. § 279 BAO stellt es in das pflichtgemäße Ermessen der Berufungsbehörde zu entscheiden, ob sie in diesem Fall selbst ermittelt oder ergänzende Sachverhaltserhebungen im Wege der erstinstanzlichen Abgabenbehörde durchführen lässt.

Während die Beweisführungspflicht im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren regelmäßig den beiden Verfahrensparteien zukommt, liegt auf Seiten des Unabhängigen Finanzsenates der Schwerpunkt in der unabhängigen Kontroll- und Rechtsschutzfunktion. Im Gegenzug tritt

die amtswegige Ermittlungspflicht der Rechtsmittelbehörde - im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz - zurück. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO, § 289 Tz 5).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde sodann unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Wenn vom Finanzamt in der Gegenäußerung vom 22. Februar 2010 gegenüber dem UFS-Referenten weiterhin Zweifel über den zu beurteilenden und vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellten (dargelegten) Sachverhalt aufgezeigt und angesprochen werden, so wird damit im Ergebnis der neuerlichen „freien“ Beweiswürdigung des Finanzamtes, wiederholend ein „behaupteter“ ungenügend erforschter Sachverhalt angesprochen, der jedoch im Rahmen eines korrekten amtswegigen Ermittlungsverfahrens von der Amtspartei erster Instanz abschließend, auch wenn die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat bereits erfolgt ist, erhoben hätte werden können. Konkrete Sachverhaltserforschungshandlungen und daraus zu ziehende Schlussfolgerungen mit welchen das Beweisvorbringen des Bw. zum in Rede stehenden Berufungsbegehren allenfalls widerlegt hätte werden können, wurden vom Finanzamt jedoch nicht gesetzt bzw. unterlassen. Zusammenfassend gilt aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates verfahrensrechtlich daher zum Streitfall festzuhalten, dass ein allgemeines Aufzeigen von geringfügigen Beweisführungsmängeln, wo überdies eine „freie Beweisführung“ und „Glaubhaftmachung“ zulässig ist, ohne Vorliegen zutreffender (schlüssiger) Ermittlungsergebnisse des Finanzamtes, für eine Abweisung des Berufungsbegehrens, wie nachstehend dargelegt wird, keinesfalls ausreichend ist.

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

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung 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.

Zur Frage des Werbungskostencharakters von Mehraufwendungen in Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger

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

Wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Mehraufwendungen dadurch erwachsen, dass er neben seinem Hauptwohnsitz am Beschäftigungsort eine zweite Wohnmöglichkeit (Nebenwohnsitz) benötigt, weil ihm weder eine Wohnsitzverlegung noch eine tägliche Rückkehr an den Ort des eigenen Hausstandes zugemutet werden kann, so sind die Mehraufwendungen dafür grundsätzlich steuerlich abzugsfähig. Die Frage, ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden. Vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0081; 31.1.2001, 99/13/0235).

Dieser Grundsatz gilt für eine gewisse Übergangszeit, nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung, auch für Alleinstehende, und zwar schon allein deshalb, weil die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort sowie die Auflösung des bisherigen Wohnsitzes üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nehmen (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102 Stichwort "Familienheimfahrten"). Als Richtschnur kann bei unverheirateten Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angenommen werden, wobei diesbezüglich jedoch nicht schematisch vorgegangen werden darf, sondern vielmehr auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen ist (vgl. Doralt, EStG, Kommentar4, § 4 Rz. 353).

Entsprechend der vorgelegten Verwaltungsakten des Finanzamtes, dem Ergebnis der ergänzend durchgeführten Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates und den vom Bw. im Rahmen des Berufungsverfahrens dazu beigebrachten Unterlagen wird folgender Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt:

1. Der alleinstehende Bw. verfügte seit 1. Jänner 2005 in Adr.4. (= Hauptwohnsitz), über eine eigene Mietwohnung (= ledigen Hausstand).
2. Unstrittig ist, dass der Bw. mit 1. März 2006 ein Dienstverhältnis zur Firma, mit Betriebsstandort in Oberösterreich (Oberösterreich), begründet hatte.
3. Unstrittig ist, dass der Bw. in der Nähe seines Beschäftigungsortes ab 1. März 2006 unter der Adresse Adr.5. über einen Nebenwohnsitz verfügte und für diese Garconniere einen monatlichen Mietzins in Höhe von € 251,30 (inkl. Betriebskosten) zu bezahlen hatte.
4. Nach den zu beurteilenden Verhältnissen des Falles (ua. befristetes Dienstverhältnis bis 31.5.2006 am neuen Dienstort) lagen folglich beim alleinstehenden Bw. im Streitjahr 2006, für einen (angemessenen) Zeitraum von sechs Monaten die

Voraussetzungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung vor.

5. Als Aufwendungen im Rahmen der vorübergehenden doppelten Haushaltsführung sind dem Bw. laut Sach- und Aktenlage im Kalenderjahr 2006, also für sechs Monate, nachgewiesene Kosten für eine zweckentsprechend angemietete Garconniere am Beschäftigungsort in Höhe von € 1.507,80 (= Miete: € 251,30 x 6 Monate) und glaubhafte Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.332,00 (= geschätzt iFd großen Pendlerpauschales bei einer Wegstrecke über 60 km: € 222,00 x 6 Monate), jeweils resultierend aus beruflichen Gründen, erwachsen.

Die ad 1. getroffene Sachverhaltsfeststellung des Unabhängigen Finanzsenates gründet sich im Wesentlichen auf die vom Bw. diesbezüglich beigebrachten Beweisunterlagen (Bl. 8: Bestätigung der Mutter P.A.; Bl. 15: Mietvertrag vom 1. Jänner 2005; UFS-Akt: Konvolut div. Rechnungen und Kassenbelege betreffend den Aus- und Umbau und der Ausstattung der Wohnung in Klagenfurt) und das dazu glaubhafte Vorbringen des Bw. im Rahmen der persönlichen Vorsprache des Bw. beim UFS-Referenten im Berufungsverfahren.

Der Bestätigung (Bl. 8) der Mutter des Bw. ist klar zu entnehmen, dass der alleinstehende Bw. im Haus Adr.4., im Kalenderjahr 2006 über eine eigene (abgeschlossene) Wohnung verfügte, die er sich auf eigene Kosten (seit Kj. 2004) selbst ausgebaut und eingerichtet hat.

Aktenkundig (Bl. 15) und korrespondierend mit der Bestätigung der Mutter des Bw., liegt dazu weiters ein mit 1.1.2005 unterfertigter, auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Mietvertrag (mtl. Mietzins: € 150,00) zwischen dem Bw. und seiner Mutter für diese abgeschlossene Wohnung vor, welche nach Anzahl der Räumlichkeiten (1 Vorraum, 3 Zimmer, Bad/WC) und Größe (Wohnfläche: ca. 60 m²), sehr wohl objektiv die Eignung zur Befriedigung der Wohnbedürfnisse einer alleinstehenden Person und Führung eines Ledigenhaushaltes erfüllt. Für den UFS-Referenten lässt sich aus diesen beiden Unterlagen (Bestätigung der Mutter, Bl. 8 sowie den Mietvertrag, Bl. 15) in freier Beweiswürdigung bereits die schlüssige Tatsache ableiten, dass der Bw. im Streitjahr 2006 in Klagenfurt über eine eigene Wohnung (Haushalt) verfügte und dafür auch laufende Kosten (zB. Miete) zu bestreiten hatte.

Die in diesem Zusammenhang vom Finanzamt in der Gegenäußerung vom 22. Februar 2010 getätigten Einwendungen, es gäbe keinen objektiven Nachweis über tatsächliche Mietzahlungen an die Mutter durch den Bw., der diesbezüglich vorgelegte Mietvertrag lasse Zweifel an seiner Rechtsverbindlichkeit offen, es gäbe auf diesen Vertrag keinen Vermerk über eine Gebührenentrichtung sowie es müsse auf den Vertrag, da zwischen Angehörigen geschlossen, ein strenger Maßstab anzulegen und Fremdvergleich anzustellen sein, werden, ausgehend von den aktenkundigen Beweisunterlagen, seitens des Unabhängigen Finanzsenates aus nachfolgenden Überlegungen zur Gänze nicht geteilt.

Dies deshalb, da der von der Abgabenbehörde erster Instanz angesprochene restriktive Überprüfungszweck bezüglich der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen (Verträgen)

zwischen nahen Angehörigen verkannt wird. Beruht dieser doch auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise, deren Hauptbedeutung vor allem im Bereich der Beweiswürdigung dahingehend zukommt, um damit eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zuzulassen. Der gegenständlich in Rede stehende Mietvertragsinhalt unterliegt im vorliegenden Streitfall jedoch keinesfalls der Beurteilung einer abgabenrechtlichen Tatfrage, daher ist das diesbezügliche Vorbringen des Finanzamtes ohne Belang für die Entscheidungsfindung. Aus dem schriftlichen Vertragsinhalt zwischen dem Bw. und seiner Mutter geht für den Unabhängigen Finanzsenat hingegen sehr wohl ein entscheidungsrelevantes Beweisindiz hervor, nämlich, dass dieser im Hause seiner Mutter über eine abgeschlossene eigene Wohnung verfügte. Im Übrigen geht doch weder aus der gesamten Aktenlage des Finanzamtes noch den Ausführungen des Bw. in irgendeiner Weise hervor, dass er im Streitjahr 2006 einen gemeinsamen Haushalt in Klagenfurt mit seinen Eltern geführt hätte.

Aber auch für die Feststellung des Finanzamtes in der Gegenäußerung, die ohne jedwede erstinstanzliche aktenkundige Ermittlungsergebnisse getroffen wurde und folglich auf einer reinen Vermutung beruht, nämlich es sei nicht glaubhaft, dass der Bw. seiner vereinbarten Mietzahlung gegenüber seiner Mutter im Streitjahr 2006 nachgekommen sei, vermag nicht zu überzeugen, beweist doch die Aussage der Mutter des Bw. in einer schriftlichen Bestätigung (Bl. 8), dass sie seit 2004 jeden Monat seine Miete bekomme, das klare aktenkundige Gegenteil der sachverhaltsfeststellenden Mutmaßung des Finanzamtes.

Weiters zeigt die vom Bw. im Rahmen des Berufungsverfahrens ergänzend erfolgte Beweisführung, durch Vorlage von diversen Rechnungen und Kassenbelegen (Aufstellung siehe oben) und die diesbezüglichen Erläuterungen des Bw. anlässlich seiner persönlichen Vorsprache beim UFS-Referenten, im Ergebnis dieser Beweisaufnahme – der Bw. baute ua. im Kalenderjahr 2006 seine Mietwohnung wohnlicher um und aus - klar und unzweifelhaft die Richtigkeit des Berufungsvorbringens des Bw. und den Tatbestand der Führung seines Ledigenhaushaltes (Wohnung) in Klagenfurt im Streitjahr 2006 auf. Mit Bedenkenvorhalt vom 15. Februar 2010 wurde das Finanzamt auf diesen im Rahmen des Berufungsverfahrens neu hervorgekommenen Sachverhaltsumstand unter gleichzeitiger Übermittlung der vom Bw. zur Verfügung gestellten Beweisunterlagen in Kenntnis gesetzt.

Der dazu vom Finanzamt in der Gegenäußerung vom 22. Februar 2010 allgemein gehaltene Einwand, dass die vorgelegten Zahlungsbelege über Wohnungsausstattungs- bzw. Wohnungsadaptierungskosten auf den Namen des Vaters des Bw. lauten würden, lässt nach Ansicht des UFS-Referenten im Lichte des Vorbringens des Bw. und der schriftlichen Bestätigung seiner Mutter (Bl. 18), keinesfalls die Schlussfolgerung zu, dass die Anschaffungen und Baumaterialien nicht der Adaptierung der Wohnung bzw. dem Haushalt

des Bw. gedient hätten. Der Umstand, dass einige Rechnungen und Kassenbelege auf den Namen des Vaters des Bw. lauten, lässt nach Ansicht des UFS-Referenten daher keinesfalls zwingend darauf schließen, dass die gekauften Baumaterialien nicht für die bauliche Aus- und Umgestaltung der Mietwohnung des Bw. verwendet worden wären. Es gibt darüber hinaus keinerlei aktenkundiges erstinstanzliches (amtswegiges) Ermittlungsergebnis, welches die glaubhaften Angaben des Bw. in punkto Verwendung der Baumaterialien, laut vorgelegten Belegen, für die Mietwohnung des Bw., widerlegen würden. Dass einige Rechnungen und Kassenbelege auf den Namen des Vaters des Bw. lauten, vermag das glaubhafte Berufungsvorbringen des Bw., bezüglich des Ausbaus und Nutzen einer eigenen Wohnung in Klagenfurt nicht zu erschüttern.

Unter den gegebenen Umständen und der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage kann nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates aber kein Zweifel daran bestehen, dass der Bw. in Klagenfurt im Kalenderjahr 2006 über einen eigenen Haushalt verfügte.

Daraus ergibt sich weiters, dass die Anmietung der Garconniere in M. auf Grund der Entfernung des neuen Dienstortes des Bw. und seinem bisherigen Wohnsitz in Klagenfurt als ausschließlich beruflich veranlasst anzusehen ist.

Im Streitjahr 2006 waren beim Bw. folglich die Voraussetzungen für eine „doppelte Haushaltsführung“ und damit der Anspruch für die Zuerkennung von Wohnungskosten am Beschäftigungsort als Werbungskosten dem Grunde nach gegeben. Ebenso kann dem Bw. bei dieser festgestellten Sach- und Aktenlage auch die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Fahrten zwischen diesen beiden Wohnsitzen für eine angemessene Übergangszeit (zB sechs Monate) nicht verwehrt werden. Zu den Fahrtkosten gilt überdies anzumerken, dass vom Finanzamt dem Bw. bereits mittels Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2009 ein Betrag in Höhe von € 1.332,00 im Schätzungswege zuerkannt worden war.

Für den alleinstehenden Bw. erscheint nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenat auf Grund der bestehenden Sachlage im Streitjahr 2006 eine Übergangsfrist von sechs Monaten als ausreichend, um den ledigen Wohnsitz (Haushalt) von Klagenfurt an den Beschäftigungsort Oberösterreich zu verlegen.

Der mit Niederschrift vom 15.2.2010 eingeschränkten Berufung war daher Folge zu geben und es sind dem Bw. nachgewiesene Kosten für eine zweckentsprechend angemietete Garconniere am Beschäftigungsort in Höhe von € 1.507,80 (= Miete: € 251,30 x 6 Monate) und glaubhafte Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.332,00 (= geschätzt iFd großen Pendlerpauschales bei einer Wegstrecke über 60 km: € 222,00 x 6 Monate), jeweils resultierend aus beruflichen Gründen, unter dem Titel Werbungskosten im Gesamtbetrag von

€ 2.839,80 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für das Kalenderjahr 2006 zuzuerkennen.

Das Gesamtergebnis der Neuberechnung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) 2006 unter Berücksichtigung der mit der vorliegenden Berufungsentscheidung zuerkannten Werbungskosten in Höhe von € 2.839,80 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war daher aus oben angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. April 2010