



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.1, vom 19. Juli 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 22. Juni 2001 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 führt zu einer Einkommensteuerfestsetzung in Höhe von S 49.837,12 (€ 3.621,80). Nach Abzug bzw. Gegenverrechnung der anrechenbaren Lohnsteuer von S 75.050,80 (€ 5.454,15) ergibt sich eine Gutschrift in Höhe von (gerundet) S 25.214,00 (€ 1.832,37).

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind im Detail dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt für das Kalenderjahr 1999 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr 1999 aus den Tätigkeiten als Bauingenieur und als Milizoffizier, bei Letzterer auf Grund mehrfacher Waffenübungen beim Österreichischen Bundesheer, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mangels Nichtabgabe einer zugesandten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (Drucksorte L1) für das Jahr 1999 wurde vom Finanzamt ein

Einkommensteuerbescheid gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 von Amts wegen mit Ausfertigungsdatum vom 22. Juni 2001 erlassen. Das Finanzamt errechnete dabei die Einkommensteuer 1999 auf Grund der übermittelten Lohnzetteldaten jedoch ohne Berücksichtigung von diversen Steuerfreibeträgen und kam insoweit zu einer bescheidmäßigen Einkommensteuernachforderung in Höhe von S 611,00.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde vom Bw. mittels Schriftsatz vom 19. Juli 2001 fristgerecht Berufung erhoben, wobei er dabei ergänzend auf das offene Berufungsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 und darin vorgebrachten Argumente verwies. Gleichzeitig legte der Bw. eine mit gleichem Datum unterfertigte Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 vor und beantragte darin als Berufungsbegehren die Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages für zwei Kinder, die Anerkennung von Sonderausgaben (KZ 455: S 46.000,--, KZ 460: S 1.875,--, KZ 458: S 1.176,--), von Werbungskosten (unter der KZ 279, ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale (S 1.800,--): S 3.155,--; unter der KZ 277, mit Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale: Aufwendungen laut Aufstellung VI. S 137.697,35 abzüglich AG-Ersätze S 7.314,-- = S 130.383,35) sowie einer außergewöhnlichen Belastung (KZ 472: tatsächliche Kindesunterhaltszahlungen S 92.400,--).

In der Eingabe vom 21. April 2000 betreffend das Berufungsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wandte der Bw. zur Nichtberücksichtigung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten Folgendes wörtlich ein:

„In Ihrem Bescheid führen Sie an, dass in meinem Fall die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung bzw. für Familienheimfahrten nicht zutreffen, da ich ledig bin bzw. nicht eheähnlicher Gemeinschaft mit Kind lebe. Weitere Tatsachen sind zwar richtig, allerdings keine essentielle Voraussetzung für erstere Umstände. Voraussetzung für eine Anerkennung von Werbungskosten aufgrund doppelter Haushaltsführung und damit verbundenen Familienheimfahrten ist lediglich die nicht zumutbare Verlegung des Hauptwohnsitzes, und dies trifft in meinem Fall zu.

a) Im Dienstvertrag mit meinem Arbeitgeber, der Fa. GmbH, ist als Dienort L. festgehalten. Allerdings ist auch eine jederzeitige Versetzungsmöglichkeit fixiert worden (was auch der Grund war, dass die Geschäftsführung sich bereit erklärte, meine Wohnkosten in V. ab 01.07. 1998 zu übernehmen, damit mir nicht Kosten aus einer anfallenden Kündigungsfrist entstünden). Und eine Versetzung ist im Baugewerbe nicht nur eine abstrakte Möglichkeit, sondern eine konkrete Alltäglichkeit.

b) Weiters bin ich zwar ledig, lebte aber 1998 noch immer im Familienverband mit meinen Eltern (Vater Jahrgang 1925, Mutter Jahrgang 1936). Diese waren damals zwar nicht pflegebedürftig, aber sonst durchaus auf meine regelmäßige Hilfe angewiesen (der Vater litt bereits seit Anfang der 50er Jahre an Diabetes und später an den daraus resultierenden Leiden wie Sehverschlechterung und Polyneuropathie; weiters litt er an einer progressiven Hepatitis, die Ende 1998 zur Entstehung eines Leberkarzinoms führte; die genannten Umstände können auch seinen Steuerunterlagen entnommen werden); dabei ist auch zu berücksichtigen, dass D. kein unmittelbarer Stadtteil von F. ist, sondern sich als kleiner Weiler

auf 1100 m Seehöhe befindet. Im Übrigen ist meine Beistandspflicht nicht nur moralisch-ethisch verständlich, sondern auch gesetzlich fixiert (ABGB § 137 Abs. 2). Ebenso möchte ich auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes verweisen (z.B. VwGH-Erkenntnis 93/14/0081 vom 07.09.1993).“

Im Vorlagebericht an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, datiert mit 7. Mai 2001, Posteingang bei der Finanzlandesdirektion für Kärnten (als bis 31.12.2002 zuständige Berufsbehörde) am 21. Mai 2001, stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 möge als unbegründet abgewiesen werden. Wobei zu den Streitpunkten „doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ vom Finanzamt Folgendes ergänzend ausgeführt wurde:

"Doppelte Haushaltsführung: Der Bw. ist ledig und bewohnt in der Nähe seines Dienstortes eine Mietwohnung in V., die den Bedürfnissen eines ledigen Steuerpflichtigen voll V. entspricht. Im Haushalt der Eltern in F. ist der Bw. Mitbewohner ohne eigene Wohnung. In diesem Zusammenhang wurden die Kosten der Wohnung in V. und die Fahrtkosten zwischen V. und F. als Werbungskosten beantragt. Nach Ansicht des ho. Amtes sind die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nicht gegeben, und daher die diesbezüglich beantragten Werbungskosten nicht zu berücksichtigen."

In der Stellungnahme zu einem Bedenkenvorhalt der zweiten Instanz (GZ. RV/75/2-6/02, datiert vom 13. August 2002) bezüglich der Berufungsverfahren gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 brachte der Bw. mit Eingabe vom 2. April 2003, zu den Streitpunkten „doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ Folgendes vor:

"Berufung gegen den E-Bescheid 1998:

2.1) Doppelte Haushaltsführung:

Gemäß den Unterpunkten liegen in der Anlage bei:

- 1. Der Meldenachweis über den Hauptwohnsitz in Adr.1, im Streitzeitraum 1998 und 1999 (Anlage 01).*
- 2. Der Mietvertrag für den berufsbedingten Zweitwohnsitz in V. (Anlage 02).*
- 3. Der Dienstvertrag als Angestellter der Fa. Ö. (Anlage 03); die Zusatzvereinbarung über das Tragen der Mietkosten für die Wohnung in V. befindet sich auf dem Mietvertrag lt. Unterpunkt 2).*
- 4. Die Arbeitgeberbestätigung über die jederzeitige Versetzbarkeit vom Betriebsort (Anlage 04).*
- 5. Bestätigung über den ständigen Dienst- bzw. Arbeitsort: siehe Unterpunkt 3 und 4).*

Im Weiteren möchte ich festhalten:

Ad 1. Aus dem Meldenachweis geht hervor, dass ich mit meinen Eltern in einem Haushalt gelebt habe (dh. eigenes Zimmer, aber gemeinsame Benützung von Sanitärräumen, Küche, Wohnräumen, etc.) bzw. dass diese den gemeinsamen Haushalt noch vor mir verlassen haben (mein Vater durch seinen Tod am 22.3.1999 bzw. meine Mutter am 1.10.1999). Allerdings war diese Wohnsitznahme nicht kostenlos: Erstens beteiligte ich mich durch einen monatlichen Wohnbeitrag von ATS 1.000,- an den laufenden Kosten (diese Summe gab ich meinem Vater anlässlich der Heimfahrten ohne Beleg), zweitens war es notwendig, für anfallende Arbeiten im Haushalt, die weder von meinem Vater noch von meiner Mutter erledigt werden konnten, im Schnitt monatlichen einen Arbeitstag à 10 Stunden zu investieren (ebenfalls anlässlich der Heimfahrten). Wie ich schon in meinem Schreiben vom 16.4.2000 feststellte, war mein Vater zuckerkrank bzw. litt er unter den Folgekrankheiten wie vermindertem Sehvermögen bzw. Polyneuropathie (diese Angaben können anhand seines Steueraktes Nr. 123 überprüft werden). Er war damit wie meine Mutter bei vielen körperlich intensiven, für die

Haushaltsführung aber notwendigen Arbeiten nicht in der Lage, diese zu bewältigen (erschwerend kommt auch die Lage des Hauses und damit des Haushalts Adr.1, hinzu, da sich dieses auf ca. 1.100 m Seehöhe in einem Weiler befindet und nur über Kachelöfen und vereinzelte Elektrospeicher verfügt), dh. er war zwar wie meine Mutter kein Pflegefall, meine Mitarbeit im Haushalt war aber von essentieller Natur (sonst hätte diese Arbeit von einer bezahlten Hilfskraft erledigt werden müssen).

Wenn man die Angemessenheit meines Haushaltskostenbeitrages betrachtet, so ergibt sich folgendes Bild: Die Gesamtkosten setzen sich zusammen aus jährlicher Abschreibung für das Haus von 30.000,-- ATS (Verkehrswert des Hauses 2 Mio. ATS, Abschreibungssatz 1,5 % pro Jahr), ca. 5.000,-- ATS/Jahr für Kommunalabgaben bzw. -gebühren (Hauskläranlage bzw. lokale Wasserversorgung), ca. 7.000,-- ATS/Jahr für Hausversicherung, ca. 10.000,-- ATS/Jahr für Stromgrundgebühr, Fernsehgrundgebühr, Rauchfangkehrer, etc., dh. sie betrugen ca. 52.000,-- ATS pro Jahr. Wenn nun nach dem Wertersatzprinzip meine Arbeitskosten mit 200,- - ATS je Stunde bewertet werden, so ergibt sich ein Jahresaufwand meinerseits von $12 \times 10 \times 200 = 24.000,--$ ATS, dh. zusammen mit der geldbaren Kostenbeteiligung war mein Anteil durchaus angemessen (im Übrigen wird darauf verwiesen, dass Kosten nach allgemein gültiger Definition "der mit Geld bewertete Verbrauch an Gütern und Zeit" sind, also nicht unbedingt geldbare Belastung bedeuten).

Im Weiteren möchte ich festhalten, dass die von mir zur Haushaltsführung durchgeführten Arbeiten auch insofern in meinem Interesse lagen, da mir schon zu Lebzeiten von meinem Vater in einem mündlichen Vertrag ein Anteil am betreffenden Haus Adr.1, zugesichert wurde. Die Rechtmäßigkeit dieses mündlichen Vertrages äußert sich auch dadurch, dass es nach dem Tod meines Vaters nur eine Verlassenschaftsverhandlung gab (nämlich am 10.5.1999), worauf das BG St. Veit/Glan bereits am 31.5.1999 die Einantwortungsurkunde ausfertigte (AZ. A.) bzw. das Finanzamt St. Veit/Glan am 8.2.2000 den zugehörigen Erbschaftssteuerbescheid erließ (St.Nr. 01122). Im Weiteren schenkte mir meine Mutter mit 27.12.2000 auch die Hälfte ihres Anteiles an der Liegenschaft (Notar ...); hier erließ das Finanzamt St. Veit/Glan am 12.3.2001 den Schenkungssteuerbescheid (St.Nr. 02233). Das bedeutet also, dass ich mit 31.5.1999 zu einem Viertel bzw. mit 27.12.2000 zur Hälfte Eigentümer des Hauses Adr.1, bin.

Ad. 4. u. 5. In diesem Punkt werden die entscheidenden Kriterien bestätigt, nämlich der Dienstort L., weiters, dass eine jederzeitige und konkrete Versetzbarkeit vom Arbeitsort V. vorlag, sowie (bei einem von vornherein geplanten Einsatz meiner Person bis zum Bauende) eine maximale Beschäftigungsdauer von vier Jahren und 1 Monat am Arbeitsort V. . Was die zwei letzten Punkte betrifft, ist nach den Lohnsteuerrichtlinien RZ 345 eine Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar. Es wird auch auf die VwGH-Erkenntnisse 17.2.1999, 95/14/0059 sowie 3.3.1992, 88/14/0081) verwiesen.

Aus dem oben Stehenden ergibt sich für mich, dass die von mir beantragten Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind.

2.2) Kosten für Familienheimfahrten:

Begründung und Bestätigungen siehe Punkt 2.1), Doppelte Haushaltsführung. Auch hier ergibt sich für mich, dass die von mir beantragten Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Berufung gegen den E-Bescheid 1999:

3.5) Doppelte Haushaltsführung:

Auf meine Ausführungen betreffend Berufungsverfahren 1998, Punkt 2.1, sei verwiesen. Ich möchte hiemit aber nochmals festhalten, dass ich nach dem Tod meines Vaters am 22.03.1999 bzw. der Übersiedelung meiner Mutter mit 01.10.1999 ab diesem Datum alleinstehend war.

3.6) Familienheimfahrten:

Ich verweise auf meine Ausführungen betreffend Berufungsverfahren 1998, Punkt 2.2. "

In weiterer Folge erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum vom 9. Juli 2003 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung zum Streitjahr 1999 unter Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages für zwei Kinder in Höhe von S 10.500,00, sowie der Anerkennung von Topf-Sonderausgaben in Höhe von S 10.000,00 (= Sonderausgabenviertel von S 40.000,00), Steuerberatungskosten von S 1.875,00 und Kirchenbeitrag von S 1.000,00; der Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von S 13.855,00 und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag von S 3.005,00. Hinsichtlich des übrigen Abweichens vom Berufungsbegehren wurde vom Finanzamt ua. auf die Begründung des Vorjahresbescheides (E-1998) verwiesen.

Begründend zur Nichtanerkennung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur Werbungskosten seien, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen. Da im gegenständlichen Falle die Anspruchsvoraussetzungen nicht vorliegen würden, seien die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten anzuerkennen gewesen.

Mit Schreiben vom 12. August 2003 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorlagebericht vom 2. Oktober 2003 legte das Finanzamt die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Zum festgestellten Sachverhalt verwies das Finanzamt dabei auf das offene Rechtsmittelverfahren mit dem Grunde nach gleichlautenden Streitbegehren betreffend des Jahres 1998 und beantragte daher die Berufung im Sinne der erlassenen Berufungsvorentscheidung als unbegründet abzuweisen.

Mit Bescheid vom 9. August 2004 wurde das gegenständliche Berufungsverfahren bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshofes zur Zl. 2006/15/0024 (früher: Zl. 2004/14/0031) anhängigen Verfahrens des Bw. (Einkommensteuer 1998) ausgesetzt. In diesem Verfahren ging es ua. auch um die Beurteilung der Streitfragen, ob Kosten doppelter Haushaltsführung und Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten bei der Veranlagung, betreffend Einkommensteuer 1998, des Bw. zum Ansatz zu bringen wären. Der

Verwaltungsgerichtshof hat zu diesen Streitpunkten nach Wiedergabe der diesbezüglich zu beurteilenden sachverhaltsbezogenen Sach- und Aktenlage im Erkenntnis vom 24. September 2007 Folgendes ausgesprochen:

„1. Doppelte Haushaltsführung:

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

Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinn des § 16 Abs. 1 EStG 1988. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand können daher "für eine gewisse Übergangszeit" Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1997, 96/15/0259). 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. nochmals das hg. Erkenntnis 96/15/0259).

Im Erkenntnis 88/14/0081 hat der Verwaltungsgerichtshof für den Fall eines Wirtschaftstreuhänder-Berufsanwärters, der in einem Untermietzimmer am Tätigkeitsort wohnte, 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.

Auch im gegenständlichen Fall beruft sich der Beschwerdeführer darauf, dass die "auswärtige" Tätigkeit in V. längstens rund vier Jahre dauern sollte und zudem auch die Möglichkeit einer früheren Versetzung bestanden habe. Davon abgesehen sei der Beschwerdeführer schon aus sittlichen Gründen gehalten gewesen, seine Eltern bei deren Haushaltsführung zu unterstützen, zumal er auf Grund einer Vereinbarung mit seinen Eltern in der Folge Hälfteigentümer der Liegenschaft werden sollte. Dass es sich beim "Familienwohnsitz" nicht um einen eigenen Hausstand des Beschwerdeführers gehandelt habe, könne für die Frage der Zumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes nicht von vorrangiger Bedeutung sein.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Nach den Feststellungen der belangten Behörde hat der Beschwerdeführer nach Aufnahme seiner unselbständigen Tätigkeit in V. im Jänner 1997 am 10. Mai 1997 eine Wohnung am Beschäftigungsort angemietet und darin erstmalig einen eigenen Hausstand gegründet. Diesen Sachverhaltsfeststellungen tritt der Beschwerdeführer nicht entgegen. Der Beschwerdeführer behauptet auch nicht, dass diese Wohnung nicht seinen Wohnbedürfnissen entsprochen hätte. Vor diesem Hintergrund ist aber nicht zu erkennen, warum es im Streitjahr für den Beschwerdeführer unzumutbar gewesen sein sollte, seinen (weiteren) Wohnsitz im Haus der Eltern aufzugeben. Aus der Möglichkeit der vorzeitigen Abberufung des Beschwerdeführers aus V. ergibt sich eine solche Unzumutbarkeit schon deshalb nicht, weil im Beschwerdefall jegliche Anhaltspunkte dafür fehlen, dass der Beschwerdeführer im Falle seiner vorzeitigen Abberufung (gerade) mit einem Einsatz im Einzugsbereich der elterlichen Wohnung hätte rechnen können. Davon abgesehen ist auch nicht zu erkennen, warum es dem Beschwerdeführer im Falle seiner vorzeitigen Abberufung oder der plangemäßen Beendigung der Tätigkeit auf der in V. gelegenen Baustelle nicht möglich gewesen sein sollte, (allenfalls) erneut im Haus seiner Eltern Wohnung zu nehmen, zumal der Beschwerdeführer selbst vorbringt, dass ihm die Übertragung von Eigentumsrechten am Elternhaus in Aussicht

gestellt worden war. Vom Bestehen besonders gelagerter Pflegenotwendigkeiten war im Beschwerdefall gleichfalls nicht auszugehen.

Bei dieser Sachlage hat die belangte Behörde zu Recht die Berücksichtigung der in Rede stehenden Aufwendungen für Familienheimfahrten nach D. und doppelte Haushaltsführung in V. als Werbungskosten verweigert (vgl. zu ähnlichen Sachverhaltskonstellationen auch die hg. Erkenntnisse vom 30. Jänner 1991, 90/13/0030, und vom 9. September 2004, 2002/15/0119).“

Mit Bedenkenvorhalt vom 16. November 2007 wurde sodann das ausgesetzte Berufungsverfahren vom Unabhängigen Finanzsenat von Amts wegen fortgesetzt.

Im Einvernehmen mit dem Bw. wurde nach dessen Rückkehr aus einem Auslandseinsatz im Rahmen des Österreichischen Bundesheeres (AUCON/KFOR) zur erforderlichen Abklärung des Sachverhaltes und allfälliger weiterer Parteienstandpunkte am 15. Juli 2008 vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungsgespräch gemäß § 279 Abs. 3 BAO abgehalten. Nach Darstellung des Sachverhaltes und Besprechung der einzelnen Berufungspunkte wurden die dazu erzielten Ergebnisse niederschriftlich festgehalten. Keine Einigung konnte dabei zwischen den Verfahrensparteien zu den Streitpunkten „doppelte Haushaltsführung (Pkt. 5) und Familienheimfahrten (Pkt. 6)“ erzielt werden. Hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung wurde vom Bw. ergänzend darauf hingewiesen, dass von ihm in V. ausschließlich ein berufsbedingter Wohnsitz geführt worden sei. In Adr.1 sei sein ständiger Hauptwohnsitz gelegen gewesen. Am Wohnsitz in F. habe sich auch der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befunden, da seine Eltern dort wohnhaft gewesen waren und sich dort weiters sein überwiegender Bekannten- und Freundeskreis befunden habe. Er sei auch in der Pfadfindergruppe F. integriert gewesen und habe dort, sofern berufsbedingt möglich, am Vereinsleben teilgenommen. Auf Befragung teilte der Bw. mit, dass er im Kalenderjahr 1999 gegenüber seinen Eltern keine Pflegemaßnahmen habe erbringen müssen. Nach dem Ableben seines Vaters (verstorben am 22. März 1999) sei er zu einem Viertel Eigentümer der Liegenschaft Adr.1 geworden. Im Kalenderjahr 1999 sei seine Mutter noch Hälfteeigentümerin dieser Liegenschaft gewesen, diese sei jedoch mit 1. Oktober 1999 aus dem Wohnhaus (D.) ausgezogen. Vom Bw. wurde auch wiederholt darauf hingewiesen, dass sein Baustelleneinsatz S. nur vorübergehend im Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis zur Fa. GmbH gewesen sei. Die Richtigkeit dieses Argumentes möge seiner vorgelegten Arbeitgeberbestätigung vom 25. Februar 2003 entnommen werden. Das Baulos S. dauerte bis Anfang 2001, im März 2001 sei er einem anderen Baulos der Firma zugeteilt worden. Ergänzend brachte der Bw. auch vor, dass ihm im Laufe des Kalenderjahres 1999 von der Firmenleitung der Fa. GmbH in Aussicht gestellt worden sei, dass er am Baulos „G.“ in Kärnten, welches von seinem Wohnsitz in Adr.1, ca. 50 – 60 km (1 Stunde Fahrzeit) entfernt gelegen sei zum Arbeitseinsatz kommen könne. Über diese im Jahr 1999 erhaltene Versetzungszusage werde der Bw. eine Arbeitgeberbestätigung dem Unabhängigen Finanzsenat als Beweismittel vorlegen.

Der vom Bw. mit Niederschrift vom 15. Juli 2007 angekündigten Arbeitgeberbestätigung (FAX-Eingabe vom 1. August 2008) ist Folgendes wörtlich zu entnehmen:

„Sehr geehrter Herr Bw. !

Wie telefonisch besprochen, bestätigen wir Ihnen nachstehenden Sachverhalt:

Die Firma GmbH bestätigt, das Bauvorhaben „Weströhre G.“ (Nähe Y./Kärnten) als Technische Geschäftsführung der Firma G. abgewickelt zu haben.

Die Bauausführung der G. Weströhre fand im Zeitraum Juli 2001 bis Oktober 2003 statt. Die Kalkulation erfolgte von November 2000 bis Jänner 2001, wobei festgehalten wird, dass 1999 die Ausschreibung des Gs. für 2000 angekündigt war.

Wir bestätigen, dass 1999 mit Herrn Bw. an seinem damaligen Einsatzort, dem Bvh. S., Nähe V. in Niederösterreich, ein Gespräch geführt wurde, in dem ihm seitens der Firma GmbH die Zusage gemacht wurde, falls der G. in unserer Verantwortung liegt, er dort zum Einsatz kommen sollte.

Mit freundlichen Grüßen und Glück auf!“

Eine telefonische Rückfrage des UFS-Referenten vom 5. August 2008 zur oben angeführten Arbeitgeberbestätigung bei der Firma GmbH ergab, dass der Bw. nach Abschluss eines anderen Bauvorhabens (Tunnel U./Steiermark: Baulos vom 1.4.2001 bis 1.4.2002) der Firma, also tatsächlich erst im Zeitraum vom 1. August 2003 bis 29. Februar 2004 an der Bauausführung G./Kärnten zum Arbeitseinsatz kam.

***Über die vom Bw. mit Niederschrift vom 15. Juli 2008
eingeschränkte Berufung wurde erwogen:***

Vorweg gilt festzuhalten, dass die gegenständliche Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (siehe beiliegendes Berechnungsblatt für das Kalenderjahr 1999) das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens und der rechtlichen Beurteilung aller Berufungspunkte berücksichtigt, beiden Parteien des Berufungsverfahrens zur Kenntnis- und Stellungnahme vorgehalten wurde und diese ausdrücklich in der Niederschrift vom 15. Juli 2008 ihr Einverständnis dazu erklärten.

Zufolge erfolgter Einschränkung einzelner Berufungsbegehren durch den Bw. sind auf Grund der vorliegenden Berufungsentscheidung bei der Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte für das Kalenderjahr 1999 Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von S 3.155,00 sowie allgemeine Werbungskosten in Höhe von S 24.642,19 (= Arbeitsmittel: S 8.282,53, Telefonkosten: S 4.189,26, PKW-Unfallkosten: S 1.000,00, sonstige Reisekosten: S 4.013,00, Fahrtkosten: S 7.107,40, Milizverband: S 50,00) zu berücksichtigen. Weiters sind im Rahmen der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 Topf-Sonderausgaben in Höhe von S 10.000,00 und Sonderausgaben ohne Abzug des Pauschbetrages im Betrag von S 2.875,00 (= Steuerberatungskosten: S 1.875,00,

Kirchenbeitrag: S 1.000,00) sowie der Unterhaltsabsetzbetrag für zwei Kinder (S 10.500,00), steuermindernd zu berücksichtigen.

In Streit verbleibt somit ausschließlich die Frage, ob beim Bw. im Kalenderjahr 1999 die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung (S 10.844,11) und Kosten für Familienheimfahrten (S 28.800,00) in Form von Werbungskosten vorgelegen waren oder nicht.

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

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- a) objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- b) subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- c) nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bestimmt, 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.

Weiters dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag (Höchstbetrag 1999: S 28.800,00) übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

1. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung:

Erwachsen einem Arbeitnehmer Mehraufwendungen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigener Wohnung bzw. eigenem Hausstand am Heimatort wird die Verlegung des Ledigenhaushaltes zum neuen Beschäftigungsort nach der

Verwaltungspraxis und bestätigt durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes mit einem Zeitraum von sechs Monaten als zumutbar angesehen (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Bei ledigen Arbeitnehmern mit eigenem Hausstand können daher „für eine gewisse Übergangszeit“ Kosten doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt werden, weil diesem Arbeitnehmer zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen. Dies jedenfalls bei bloß vorübergehender auswärtiger Beschäftigung, nicht aber bei mangelnder Umzugsbereitschaft (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/00819). Anderes gilt allerdings, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; 24.9.2007, 2006/15/0024). Eine (dauernde) Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung ist keinesfalls beruflich veranlasst, wenn ein dauernder Wohnsitzwechsel an den Ort der Beschäftigung von vornherein nicht beabsichtigt gewesen ist (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein im Wohnungsverband der Eltern gelegenes Zimmer, welches von einem ledigen Arbeitnehmer zu Wohnzwecken (mit)benützt wird nicht als "eigener Haushalt" bzw. "eigene Wohnung" angesehen werden (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0066, 18.12.1997, 96/15/0259). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 30.1.1991, 90/13/0030 ua. auch ausgesprochen, dass eine Wohnsitznahme am Arbeitsort selbst bei Vorliegen von bloß einjährigen Verträgen zumutbar sein könne.

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. dazu Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 16 Werbungskosten-ABC, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung - Allgemeines", Anm. 25) daher grundsätzlich dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- 1.) von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann und entweder
- 2.) die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der (Ehe-)Partner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist oder
- 3.) die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Bei Überprüfung der Tatfragen, ob im Einzelfall Unzumutbarkeitsgründe für die Verlegung eines (Familien-)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort vorgelegen waren ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047) ausschließlich auf die Verhältnisse des jeweiligen Veranlagungsjahres abzustellen.

Diesbezüglich steht an Sachverhaltsfeststellungen laut Aktenlage zum Streitjahr 1999

Folgendes fest:

a) Evident ist, dass der ledige und alleinstehende Bw. seit 13. Jänner 1997 in einem Dienstverhältnis zur Firma GmbH steht und das laut Pkt. 2 des Dienstvertrages zwischen der Dienstgeberin und dem Bw. als Dienort der jeweilige Standort der Firma vereinbart wurde und sich der Bw. auch bereit erklärte, seine Dienste in jeder Betriebsstätte des Unternehmens über Verlangen des Arbeitgebers zu leisten.

b) Fest steht, dass der Bw. laut Arbeitgeberbestätigung vom 25. Februar 2003 im Zeitraum von Mitte Jänner 1997 bis März 2001 auf der Baustelle S. in der Nähe von V. tätig gewesen war.

c) Evident ist, dass der ledige Bw. in der Nähe seines Tätigkeitsortes in V. mit Mietvertrag vom 10. Mai 1997 eine Wohnung bestehend aus Vor-, Wohn-, Schlafzimmer, Bad und Küche (inkl. Küchenblock) zu Wohnzwecken mietete und damit erstmalig einen eigenen Ledigenhausstand gründete.

d) Aktenkundig ist, dass sich der meldebehördliche Hauptwohnsitz des Bw. in Adr.1 befindet, wo er nach eigenen Angaben im Wohnhaus seiner Eltern gegen monatliche Kostenbeteiligung und umfangreiche familienhafte Mitarbeit im elterlichen Haushalt ein Zimmer bewohnte. Diesbezüglich wird in der vom Bw. vorgelegten Haushaltsbestätigung der Stadtgemeinde F. vom 28. Oktober 2002, DVR-Nr.: 0051276, GZ.: 023-1, amtlich bestätigt, dass der Bw. in Adr.1 im gemeinsamen Haushalt (Hauptwohnsitz: ab 1.8.1988) mit seinen Eltern lebte.

e) Fest steht auch, dass der Bw. im Kalenderjahr 1999 im Erbwege zu einem Viertel Eigentümer der Liegenschaft in Adr.1 geworden war und dass er durch eine Schenkung seiner Mutter im Jahre 2000 (Schenkungsvertrag vom 27.12.2000) Hälfteigentümer dieser Liegenschaft geworden war.

f) Evident ist die Tatsache, dass der Bw. im Streitjahr 1999 keine pflegebedingten Betreuungsmaßnahmen gegenüber seinen Eltern am Wohnsitz in Adr.1 zu erbringen hatte. Unstrittig ist auch, dass die Mutter des Bw. am 1. Oktober 1999 aus dem Wohnhaus in D. ausgezogen war.

g) Fest steht, dass der Bw. keine Beweismittel dafür vorzulegen vermochte, dass er in den Kalenderjahren 1999 und 2000 mit einem konkreten Arbeitseinsatz im Einzugsbereiches seines (weiteren) Wohnsitzes in Adr.1 hätte rechnen können.

Unter Beachtung der angeführten entscheidungserheblichen Tatsachengrundlagen teilt der Unabhängige Finanzsenat die Meinung des Finanzamtes, dass beim Bw. im Kalenderjahr 1999 die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung von Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“ nicht vorgelegen waren.

In erster Linie gründet sich diese Schlussfolgerung dabei auf die Tatsachenfeststellungen, dass der ledige Bw. laut Aktenlage am gemeinsamen Wohnsitz mit seinen Eltern in Adr.1, zumindest bis 30. September 1999 über keinen eigenen Haushalt verfügte und dass dieser durch die Anmietung der Wohnung in V. in der Nähe seines Beschäftigungsortes erstmalig im Mai 1997 einen „eigenen Hausstand“ gegründet hat.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Nichtaufgabe des (weiteren) Wohnsitzes des ledigen Bw. am Heimatort laut der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage des Jahres 1999 ausschließlich auf dessen private Beweggründe zurückzuführen, daran vermögen auch die eingewandten Umstände des Bw. nichts zu ändern, dass er im Kalenderjahr 1999 im Erbwege zu einem Viertel Eigentümer der Liegenschaft in Adr.1 geworden sei und dass er ebendort ab 1. Oktober 1999 keinen gemeinsamen Haushalt mit seiner Mutter mehr geführt habe.

Auf Grund der bestehende Sach- und Aktenlage sind für den Unabhängigen Finanzsenat allerdings auch weder Gründe mit erheblicher beruflicher noch privater Gewichtigkeit erkennbar, aus welchen ableitbar wäre, warum es dem alleinstehenden Bw. im Streitjahr 1999 unzumutbar gewesen sein sollte, seinen (weiteren) Wohnsitz im Elternhaus aufzugeben.

Das Resultat der angeführten Beweiswürdigung zum Streitjahr 1999 findet im Übrigen in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Februar 2004 (RV/0214-K/02), in welcher bereits eine für das Jahr 1998 ident zu beurteilende Sachverhaltskonstellation vorlag, eine klare Bestätigung. In dieser Berufungsentscheidung wurde dem Bw. die Anerkennung der unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ geltend gemachten Aufwendungen des Kalenderjahres 1998 als Werbungskosten zur Gänze versagt. Zufolge der Abweisung dieser beiden Streitpunkte betreffend des Jahres 1998 wurde vom Bw. ua. Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben. Wie bereits eingangs wörtlich zitiert wurde, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 24. September 2007, ZI. 2006/15/0024 erkannt, dass die Nichtberücksichtigung der in Rede stehenden Aufwendungen als Werbungskosten zu Recht erfolgt sei.

Die vom Bw. im Rahmen des Erörterungsgespräches vor dem Unabhängigen Finanzsenat vorgebrachten neuen Argumente, nämlich dass sein (weiterer) Wohnsitz in Adr.1, auch den „Mittelpunkt seiner Lebensinteressen“ dargestellt habe und dass ihm die Firmenleitung der Firma GmbH im Kalenderjahr 1999 auch eine Versetzungszusage zu einem beabsichtigten

Bauvorhaben in Kärnten gemacht habe, vermögen der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Dem Berufungseinwand des Bw. bezüglich der Beibehaltung des "Mittelpunktes der Lebensinteressen" weiterhin in Adr.1, ist entgegenzuhalten, dass sich ein so genannter "Mittelpunkt der Lebensinteressen" nicht nur von Umständen wie Wohnort der Eltern oder Verwandten, bestehender Freundeskreis, Vereinszugehörigkeiten etc., sondern auch von Kriterien wie Lage des Arbeitsplatzes, Ausstattung und Art des Wohnsitzes, Wegstrecke zur täglichen Arbeitsstätte (Büro), außerberuflicher Kontakt zu (neuen) Arbeitskollegen, Aufenthaltsdauer, Familienstand usw. ergibt und mitgeprägt wird. Bei einem auswärtigen neuen „Ledigenhaushalt“ in der Nähe des jeweiligen Beschäftigungsortes eines allein stehenden Steuerpflichtigen verlagern sich grundsätzlich nach einem gewissen Zeitablauf auch die so genannten Merkmale eines "Mittelpunktes der Lebensinteressen". In Bezug auf Werbungskosten sind davon in erster Linie jene Merkmale von Relevanz, die mit der Erhaltung von Einnahmen im Zusammenhang stehen. Daher sind der Wohnsitz von Eltern oder Verwandten, ein ehemaliger Freundeskreis aber auch das Begründen von wirtschaftlichem Eigentum an einer Liegenschaft im Heimatwohntort jedenfalls keine im gegebenen Zusammenhang beachtenswerte Gründe (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Zum Einwand des Bw., dass ihm die Firmenleitung der Firma GmbH im Kalenderjahr 1999 eine Versetzungszusage zu einem beabsichtigten zukünftigen Bauvorhaben in Kärnten gemacht habe, gilt anzumerken, dass aus der vom Bw. diesbezüglich vorgelegten Arbeitgeberbestätigung, datiert mit 31. Juli 2008, unzweifelhaft hervorgeht, dass die tatsächliche Bauausführung G./Kärnten erst im Zeitraum Juli 2001 bis Oktober 2003 stattgefunden hat. Des Weiteren steht dazu fest, dass der Bw. erst ab 1. August 2003 am Bauvorhaben G./Kärnten zum tatsächlichen Arbeitseinsatz kam. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bestand demnach für den Bw. im Kalenderjahr 1999 keinerlei konkrete Veranlassung einen „berufsbedingten zweiten Haushalt“ in 9360 Friesach, Dobritsch 10, zu führen bzw. aufrecht zu erhalten.

Bei dieser eindeutigen Sach- und Rechtslage erübrigt es sich auf das weitere Vorbringen des Bw. in diesem Streitpunkt näher einzugehen, und es war aus den angeführten Gründen die Berufung in diesem Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

2. Kosten für Familienheimfahrten:

Aufwendungen für Fahrten eines ledigen Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum (weiteren) Wohnsitz am Heimatort sind nur dann im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen als Werbungskosten abzugsfähig, wenn im Einzelfall auch die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Fahrtaufwendungen eines ledigen Arbeitnehmers zum Besuch der Eltern oder zur Aufrechterhaltung des Freundeskreises sind der privaten Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 zuzuordnen und stellen keine Werbungskosten dar (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0066; 30.1.1991, 90/13/0030; 31.5.1994, 91/14/0170).

Wie im vorgenannten Streitpunkt erkannt wurde, waren beim ledigen Bw. entsprechend der Beweislage des Streitjahres 1999 die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung einer „doppelten Haushaltsführung“ nicht gegeben. Somit ergibt sich, dass auch die vom Bw. pauschal ohne Nachweisführung geltend gemachten Kosten (S 28.800,00) für Fahrten des Bw. zwischen seinem ledigen Wohnsitz am Beschäftigungsort in V. und seinem (weiteren) Wohnsitz in Adr.1, nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Der Berufung war daher auch in diesem Punkte ein Erfolg zu versagen.

Über die Berufung war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden, wobei das Gesamtergebnis der Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung 1999 der Beilage zu entnehmen ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 14. August 2008