



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vom 7. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 8. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches und betragen:

Tabelle

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	7.521,66 €	Einkommensteuer	-107,99 €
			abzüglich anrechenbare Lohnsteuer	<u>-2.352,13 €</u>
			Gutschrift	-2.460,12 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin erzielte im Jahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Krankenschwester.

Laut **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008** wurden Werbungskosten in Höhe von 4.446,12 € beantragt.

Darunter finden sich unter Anderem folgende Positionen:

Tabelle

Reisekosten	
Reisekosten vor Arbeitsantritt	
Abstimmung mit Arbeitgeber 19. März 2008 X.-Y.	178,60 €
Wohnungsbesichtigung am 5. April 2008	178,60 €
Wohnungsbezug am 20. April 2008	178,60 €
Reisekosten nach Arbeitsende	
Abstimmung mit Arbeitgeber 30. Mai 2008	178,60 €
Wohnungsräumung 25. Juli 2008	<u>197,40</u>
	911,80 €

Tabelle

Familienheimfahrten	
April	
X.-Y. 29. April 2008	89,30 €
Y.-X. 30. April 2008	89,30 €
Mai	
X.-Y. 4. Mai 2008	
Y.-X. 9. Mai 2008	
X.-Y. 11. Mai 2008	

Y.-X. 16. Mai 2008	
X.-Y. 18. Mai 2008	
Y.-X. 23. Mai 2008	
Familienheimfahrten Monat Mai	244,25 €
Doppelte Haushaltsführung	
Unterkunft April	733,33 €
Unterkunft Mai	<u>1.632,26 €</u>
	2.788,44 €

Vorliegend ist eine **Bestätigung vom 22. bzw. 23. April 2009** lautend wie folgt:

„Ich, A.B., wohnhaft in XY., bestätige, dass Frau Bw. in der Zeit von 20. April 2008 bis 23. Mai 2008 bei mir wohnhaft war und dafür ein Entgelt von 2.365,59 € bezahlte.“

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 8. Juni 2009** wurden Werbungskosten in Höhe von 531,74 € anerkannt. In Summe ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 2.460,12 €. Begründet wurde wie folgt:

Die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) würden auf Grund des Strukturanpassungsgesetztes 1996 nur insoweit Werbungskosten darstellen, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale (derzeit 2.797,50 € jährlich) nicht übersteigen würden. Seien die Aufwendungen höher, so sei der übersteigende Teil den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 zuzurechnen. Werbungskosten seien Aufwendungen, die beruflich veranlasst seien. Sie stünden also in unmittelbarem Zusammenhang mit der Tätigkeit und könnten nicht aufgrund von Schätzungswerten berücksichtigt werden.

Die von der Berufungswerberin beantragten erhöhten Werbungskosten laut § 16 EStG 1988 hätten nicht zur Gänze in Anrechnung kommen können, Kosten für Arbeitsmittel (teils Rechnung lautend auf den Gatten, Schulartikel für Kinder, etc. = 20%), Fortbildung (Telefonkosten für Festnetz und Mobil = 33%) sowie sonstige Werbungskosten (Fahrkarten vom Grazer Verkehrsverbund) würden Ausgaben der privaten Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 darstellen.

Aufwendungen unter Reisekosten für die doppelte Haushaltsführung könnten mangels Meldung laut Abfrage im Zentralen Melderegister sowie aufgrund der Bestätigung vom 22. April 2009 (Privatunterkunft – Zimmer mit Verpflegung) nicht berücksichtigt werden, die Kosten zur Familienheimfahrt seien für April und Mai 2008 angerechnet worden.

Mit Schreiben vom **7. Juli 2009** wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht unter Anderem wie folgt:

Nach Ablauf der Karezna hätte die Berufungsverberin die Möglichkeit gehabt, ihr aktives Dienstverhältnis bei der A. in Y. für den Zeitraum von 30. April bis zum Beschäftigungsverbot aufgrund Mutterschutzgesetz per 26. Mai 2008 wieder aufzunehmen. Für die Wiederaufnahme dieses Dienstverhältnisses wäre es erforderlich gewesen, beruflich veranlasste Aufwendungen wie folgt zu tätigen:

.....

3.

Reisekosten – Arbeitgeber (357,20 €)

Um das Dienstverhältnis überhaupt wieder aufnehmen zu können – beziehungsweise Arbeitsergebnisse und die ihr für den Zeitraum zur Verfügung gestellten Arbeitsmittel wieder retournieren zu können, wäre es erforderlich gewesen, die Dienststelle am 19. März 2008 und 30. Mai 2008 aufzusuchen.

4.

Reisekosten – Wohnraumbeschaffung/-räumung (554,60 €)

Aufgrund ihres Wohnsitzes in Oberösterreich wäre es erforderlich gewesen, für den geplanten Zeitraum der Wiederaufnahme ihres Dienstverhältnisses einen adäquaten Wohnraum zu beschaffen, zu beziehen und zu räumen.

5.

Doppelte Haushaltsführung (2.365,59 €)

Um das Dienstverhältnis überhaupt wieder aufnehmen zu können wäre ein entsprechender Wohnraum in Anspruch zu nehmen gewesen.

Am **21. Jänner 2010** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Berufungsverberin abgefertigt:

„In Ihrer Berufung schreiben Sie, dass Sie vom 30. April 2008 bis 26. Mai 2008 in einem aktiven Dienstverhältnis (tatsächlich gearbeitet) gestanden sind. Als was waren Sie beschäftigt – Krankenschwester in Y. ? Wenn nicht, wo war Ihr Dienstort bzw. Arbeitsort und was haben Sie genau gemacht?“

.....

Als Reisekosten wurde ein Betrag von 911,80 € geltend gemacht. Wie wurden die Beträge von 178,60 € bzw. 197,40 € errechnet?

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit sind die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsatzbetrag und einem allfällig zustehenden Pendlerpauschale abgegolten. Reisekosten können in diesem Zusammenhang nicht geltend gemacht werden. Reisekosten könnten höchstens in Zusammenhang mit einer Dienstreise geltend gemacht

werden; die Voraussetzungen hierfür liegen aber nicht vor. Es wird daher beabsichtigt, die gesamten Reisekosten nicht anzuerkennen.

Als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung kommen nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die am Beschäftigungsstandort erwachsen.

Sie machen Kosten in Höhe von 2.365,59 € für einen Monat geltend. Was wird mit dieser „Miete“ alles abgegolten? Wie groß war die Wohnung und wie viele Mitbewohner gab es? Laut der vorgelegten Bestätigung waren Sie nur Mitbewohnerin bzw. „geduldet“ für diesen einen Monat.

Ein Nachweis über den Zahlungsfluss ist beizubringen – Überweisungsbeleg, bei Barabhebungen ist der Zahlungsfluss zu belegen.

Die Höhe der absetzbaren Kosten für die Familienheimfahrten ist mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt, beträgt in Ihrem Fall 244,25 € pro Monat mal zwei Monate; in Summe 488,50 €. Die Familienheimfahrten wurden bereits mit diesem Betrag im Erstbescheid anerkannt. Weitere Aufwendungen für Familienheimfahrten können nicht berücksichtigt werden.“

Mit **Schreiben vom 2. Februar 2010** wurde unter Anderem wie folgt geantwortet:

Die Berufungswerberin wäre als Mitarbeiterin des Pflegedienstes beschäftigt gewesen.

Der Dienstort wäre das Q. Y. gewesen. Sie wäre direkt der Pflegedienstleistung unterstellt gewesen. Ihre Aufgabe wäre insbesondere die Mitarbeit im Qualitätsmanagement gewesen. Sie wäre dahingehend im Haus unterwegs gewesen, um die verschiedenen Pflegedienststellen zu befragen, deren Ergebnisse aufzunehmen, in eine entsprechende Tabelle aufzunehmen und Auswertungen durchzuführen.

.....

Die einfache Entfernung von X. bis Y. betrage 235 km. Die doppelte Entfernung sei mit dem Kilometergeld von 0,38 € (bis 30. Juni 2008) sowie 0,42 € (ab 1. Juli 2008) multipliziert worden.

Die oben geltend gemachten Reisekosten würden auf „beruflich veranlassten Reisen“ (Quelle BMF, Das Steuerbuch 2009, Seite 50) basieren, welche vor beziehungsweise nach dem aktiven Dienstverhältnis in Y. in der Art notwendig gewesen wären, um

- mit dem Arbeitgeber (hier im Besonderen mit der Pflegedienstleistung und der Personalabteilung) Inhaltliches, Formelles, sowie die Anprobe der Arbeitskleidung durchzuführen (Mantel und Arbeitsschuhe seien von ihr angeschafft worden);
- die Unterkunft zu beziehen beziehungsweise zu räumen.

Doppelte Haushaltsführung

Grundsätzlich würde die Berufungswerberin an dieser Stelle anmerken wollen, dass die Suche nach einer entsprechenden Unterkunft für sie sich als ausgesprochen schwierig dargestellt

hätte. Gesucht worden sei eine Unterkunft für den Zeitraum vom 30. April 2008 bis 28. Juni 2008 (da der errechnete Geburtstermin mit 28. August 2008 ermittelt worden wäre). Der vereinbarte Preis wäre wesentlich unter der vom Finanzamt veröffentlichten maximalen Höhe von 2.200,00 € (Quelle BMF, Das Steuerbuch 2009, Seite 47). In der weiteren Folge sei mit der Unterkunftgeberin ein Pauschale für diesen Zeitraum vereinbart worden. Bezogen worden sei die Wohnung am 20. April 2008, geräumt am 25.Juli 2008). An dieser Stelle würde zum Verständnis angefügt, dass entsprechend ärztlichem Befund ein vorzeitiges Beschäftigungsverbot angeordnet worden wäre. Dies hätte das aktive Dienstverhältnis mit 26. Mai 2008 verkürzt und somit auch die Nutzung des Quartiers.

Die Berufungswerberin hätte ein Zimmer zur Verfügung gehabt. Sie hätte alle Einrichtungen der Wohnung mitnutzen können (Toilette, Bad, Küche, Fernseher sowie Waschmaschine). Es hätte sich dabei um eine Dreizimmerwohnung in der Größe von rund 75 m² gehandelt. Es hätte zwei weitere Mitbewohner gegeben.

Der Zahlungsfluss hätte sich von April 2008 (Anzahlung im Rahmen der Wohnungsbesichtigung, beziehungsweise wöchentlich während der Nutzung) bis Dezember 2008 (Abschlagszahlung auf das vereinbarte Pauschale) erstreckt. Die Zahlungen seien jeweils bar durchgeführt worden. Als Beleg für den Geldfluss würde man die Kontoauszüge aus dem Jahr 2008 bis spätestens 12. Februar 2010 nachreichen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 8. März 2010** wurde der Berufung teilweise Folge gegeben, Werbungskosten in Höhe von 1.260,34 € anerkannt und unter Anderem wie folgt begründet:

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung würden nach der Rechtsprechung des VwGH vom 23.5.2000, 95/14/0096, nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht kommen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen müsse. Es seien somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung für sich allein aufwenden müsse. Darüber hinaus gehende Wohnkosten seien gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sei davon auszugehen, dass mit einer durchschnittlich ausgestatteten 50 m² Wohnung mit einem ortsüblichen Durchschnittsmietzins jedenfalls das Wohnbedürfnis einer einzelnen Person an ihrem Beschäftigungsstandort zweckentsprechend erfüllt werde. Die dafür anfallenden Kosten seien als die unvermeidbaren Mehraufwendungen anzusetzen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen würden, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen müsse.

Da es nur auf die Kosten ankomme, sei die tatsächliche Größe der Wohnung unbeachtlich. Die darüber hinaus gehenden Aufwendungen seien nicht beruflich oder betrieblich veranlasst und daher im Hinblick auf die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 und 2 lit a EStG 1988 nicht

abzugsfähig.

Nach Recherchen im Internet sei es durchaus möglich, derartige Wohnungsmöglichkeiten um monatlich zwischen 350,00 € und 600,00 € zu bekommen.

Als Werbungskosten würden daher geschätzte Mietkosten von 600,00 € anerkannt werden.

Für die Familienheimfahrten würden Aufwendungen in Höhe des höchsten Penderpauschales für zwei Monate, in Summe 488,50 €, anerkannt werden.

Die Reisekosten-Arbeitgeber (357,20 €) und Reisekosten-Wohnraumbeschaffung/-räumung (554,60 €) hätten wie im Vorhalt bereits mitgeteilt nicht anerkannt werden können.

Mit Schreiben vom **8. April 2010** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und wie folgt ausgeführt:

**Reisekosten Arbeitgeber und Reisekosten Wohnraumbeschaffung und –räumung
in der Höhe von 911,80 €**

Diese wären ausschließlich durch den Beruf veranlasst und zur Wiederaufnahme des Dienstverhältnisses und damit zur Sicherung des Einkommens zwingend notwendige Maßnahmen.

In der Bescheidbegründung vom 2. März 2010 werde diesbezüglich auf den bereits übermittelten Vorhalt hingewiesen – im Einkommensteuerbescheid vom 8. Juni 2009 werde auf die Abfrage im Zentralen Melderegister und auf die Bestätigung des Unterkunftgebers als Begründung verwiesen.

Die beiden Argumente würden aus Sicht der Berufungswerberin in keinem direkten Zusammenhang damit stehen, dass vor und nach dem Wiederantritt des aktiven Dienstverhältnisses in Y. nicht vermeidbare Aufwendungen zur Sicherung des Einkommens in Form der Abstimmung mit dem Arbeitgeber und der Wohnungsbeschaffung bestanden hätten.

Doppelte Haushaltsführung in der Höhe von 2.365,59 €

Diese würden in dieser Höhe als unvermeidbare Mehraufwendungen beantragt werden, da die Berufungswerberin am Beschäftigungsstandort wohnen hätte müssen und sie dafür eine zweckentsprechende Wohnungsmöglichkeit genutzt hätte.

In der Bescheidbegründung vom 2. März 2010 werde diesbezüglich auf die Rechtsprechung des VwGH vom 23.5.2000, 95/14/0096, verwiesen, wonach nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht gezogen werden könnten. Darüber hinaus sei nur eine zweckentsprechende Wohnung für sie allein absetzbar. Die Behörde folge des Weiteren in der Bescheidbegründung zu diesem Punkt der Argumentationslinie der Berufungsentscheidung des UFS vom 3.8.2007, RV/1803-W/07. In der Bescheidbegründung werde für das tägliche Leben eine durchschnittlich ausgestattete Wohnung in der Größe von 50 m² als zweckentsprechend erachtet. Weiters werde ausgeführt, dass die dadurch erwachsenen Kosten als unvermeidbare Mehraufwendungen anzusetzen seien.

Dieser Argumentationslinie könne in der vorliegenden Form und Durchführung nur dann Folge geleistet werden, wenn der Zeitraum, für den der Wohnungsbedarf zu decken sei, mindestens ein Jahr betrage. Bei kürzeren Zeiträumen würden die spezifischen Kosten je Tag steigen, bis diese eine Höhe von Hotelkosten erreichen würden. Hintergrund seien die einmaligen Aufwendungen, welche sich zwangsweise bei der Aqise und dem Bezug beziehungsweise der Rückgabe und dem Auszug zu Buche schlagen würden.

Wie im Rahmen der mündlichen Vorsprache am 12. Februar 2010 würde die Historie zur Erlangung der Wohnung erneut dargestellt werden:

- Geplanter Zeitraum der Berufstätigkeit: 30. April 2008 bis 28. Juni 2008, was für die Berufungswerberin den Schwangerschaftsmonaten 6 und 7 entsprochen hätte. – Den geplanten Zeitraum für Wohnzwecke hätte sie um je eine Woche vor und nach der Berufstätigkeit ausgedehnt, um die Wohnung zu beziehen beziehungsweise zu räumen.
- Anforderungen an die Wohnung: Verfügbarkeit einer Küche, um sich in kürzeren Zeitabständen Mahlzeiten zubereiten zu können. Sonst Standard in der Ausstattung und Größe. Lage in Y. mit der Möglichkeit, den öffentlichen Verkehr zu nutzen. Möglichkeit, Wäsche zu waschen.
- Als weitere informative Anmerkung: Sie hätte zur Vorbereitung auf die Wiederaufnahme ihres Dienstverhältnisses inklusive Wohnungsbeschaffung rund zweieinhalb Monate Zeit gehabt.

Aufgrund der für sie notwendigen Verfügbarkeit einer Kochmöglichkeit sei die Nutzung von Hotels vorzeitig ausgeschieden. In der weiteren Folge hätte sie ihre Suche auf Kleinwohnungen beziehungsweise Garconnieren sowie Zimmer in Form von Untermiete konzentriert. Sie würde dahingehend auf die Internetseiten www.willhaben.at, www.booking.com/city/at/Y..html und www.tiscover.com verweisen.

Die Recherche hätte ergeben, dass im Falle einer Kleinwohnung oder Garconniere folgende „nicht vermeidbare“ Aufwendungen auf sie zukommen würden:

- Mindestens drei Monatsmieten
 - Maklergebühr in der Höhe von rund 3 Monatsmieten zuzüglich 20% USt
 - Grundausstattung an Möbeln – Die Wohnungen seien teilweise teilmöbliert (Küche vorhanden, jedoch ohne weitere Einrichtungsgegenstände) – deren Beschaffung, in die Wohnung einzubringen und nach den geplanten zweieinhalb Monaten wieder zu räumen (eventuell zusätzlicher Transport nach Oberösterreich).
 - Grundausstattung an Küchengeschirr
 - Energieversorgung und Telekommunikationsversorgung, deren An- und Abmeldung
- Diese würden der Möglichkeit einer Untermiete gegenüber gestellt werden. In diesem Falle wären

- 75 Tage Nutzungsdauer vereinbart mit einem Tagessatz von 40,00 € als Pauschale
- keine Maklergebühr
- Grundausstattung an Möbeln vorhanden
- Mitbenutzung der Küche möglich
- Mitbenutzung der Waschmaschine möglich
- Energieversorgung und Telekommunikation vorhanden.

Die Entscheidung wäre auf die Untermiete gefallen, da diese zum Einen kaufmännisch vergleichbar gewesen wäre, und zum Zweiten die einmaligen Aufwände für die Beschaffung, Bezug und Räumung der Möbel und Küchengeschirr sowie An- und Abmeldung der Energieversorgung und Telekommunikation vermeidbar gemacht hätten.

In Folge eines ärztlichen Befundes über ein „vorzeitiges Beschäftigungsverbot“ vom 26. Mai 2008 sei mit dem Quartiergeber eine Abschlagszahlung in der beantragten Höhe vereinbart worden.

Aus der geschichtlichen Darstellung des Sachverhaltes würde sie den Anspruch erheben, zum Zeitpunkt der Entscheidung über die Unterkunft in Y. eine zweckentsprechende Wohnungsmöglichkeit gewählt zu haben, welche ausschließlich nicht vermeidbare Aufwendungen berücksichtigen würde.

Es werde somit vorgebracht, dass in der Bescheidbegründung vom 2. März 2010 laut zweitem Absatz, letzter Satz „*Die dafür anfallenden Kosten sind als die unvermeidbaren Mehraufwendungen anzusetzen, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss.*“ Die Berücksichtigung der anfallenden Kosten zwar allgemein genannt, aber in weiterer Folge durch die Behörde nicht ausreichend durchgeführt worden sei.

Es werde daher erneut die Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung sowie Reiseaufwendungen laut Beleg beantragt.

Am **16. April 2010** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat **vorgelegt**.

Am **13. September 2010** wurde folgendes **Auskunftsersuchen** an die Vermieterin A.B. abgefertigt:

„1.

Laut Aktenlage haben Sie im Jahr 2008 Einnahmen aus der Vermietung einer Wohnmöglichkeit an Frau Bw. von 2.365,59 € erzielt.

Sämtliche schriftlichen Vereinbarungen über dieses Vertragsverhältnis sind einzureichen. Sollten keine schriftlichen Verträge existieren, sind die wesentlichen, mündlich vereinbarten Vertragspunkte anzuführen.

Legen Sie einen Plan der Wohnung bei und bezeichnen Sie die vermieteten Teile. Wer wohnte im Zeitraum der Vermietung noch in dieser Wohnung? Die Personen sind mit Namen und

Adresse anzuführen.

Welche Leistungen wurden konkret mit der Zahlung von 2.365,59 € erfasst? Eine **detaillierte Aufstellung ist einzureichen. Wurde Umsatzsteuer in Rechnung gestellt?**

Wann wurde das Entgelt in welcher Form bezahlt? Bestätigungen bzw. Kontoauszüge sind einzureichen.

2.

Wie ist das Vertragsverhältnis zustande gekommen, wie wurde der Kontakt zwischen Ihnen und Frau Bw. hergestellt? Wurde von Ihnen inseriert? Wurde die Tätigkeit eines Maklers in Anspruch genommen?

Haben Sie Frau Bw. schon vor Abschluss der obigen Vereinbarungen gekannt? Sind Sie mit Frau Bw. verwandt?

Wann wurde das Zimmer bezogen, wann geräumt?

3.

Wurde bzw. wird auch an andere Personen eine Wohnmöglichkeit vermietet? Wenn ja, zu welchen Konditionen? Verträge darüber sind einzureichen."

Mit **Schreiben vom 26. September 2010** wurde wie folgt geantwortet:

Punkt 1

Wesentliche Vertragspunkte

Die Vereinbarung wäre mündlich gewesen. 3.000,00 € Pauschale für den Zeitraum vom 30. April 2008 bis 28. Juni 2008, wobei das Beziehen und die Räumung des Zimmers bis zu 14 Tage vor und nach dem obigen Zeitraum erfolgt sei.

Raumplan liege bei.

Weitere Personen:

Während dieses Zeitraumes hätten der Lebensgefährte von A.B. und sie selbst in dieser Wohnung gewohnt.

Leistungsbeschreibung

- Zimmer für Wohnzwecke;
- Einrichtung des Zimmers;
- Mitbenutzung aller Wohnbereiche wie Wohnzimmer, Küche, Bad und Toilette sowie Garderobe;
- Mitbenutzung Inventar wie Kaffeemaschine, Geschirr, TV-Gerät, Waschmaschine;
- Reinigung;
- Gebrauchsmaterialien wie Handtücher, Bettwäsche;
- Verbrauchsartikel wie elektrische Energie, Wasser, Kaffee, Salz, Toilettenartikel wie Seife und dergleichen.

Es sei keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden.

Zeitpunkte der Bezahlung:

Die Bezahlung sei wöchentlich in bar erfolgt mit einem Betrag von 150,00 € bis zum 26. Mai 2008. Den Restbetrag der Abschlagszahlung hätte sie in bar Ende Dezember 2008 erhalten.

Punkt 2

Kontaktvermittlung:

Die Berufungsberwerberin hätte A.B. telefonisch kontaktiert. Es sei nicht inseriert und auch kein Makler in Anspruch genommen worden.

Bekanntheit, Verwandtschaftsverhältnis:

Die Berufungsberwerberin sei ihre Tante.

Bezug und Räumung:

Das Zimmer sei mit 20. April 2008 bezogen, am 25. Juli 2008 geräumt worden.

Punkt 3

Sonstige Vermietungstätigkeiten:

A.B. und ihr Lebensgefährte hätten weder vor, noch würden sie planen, ihre Wohnung nach der Wohnungsmittelbenutzung durch die Berufungsberwerberin zu vermieten.

Beigelegt wurde ein Wohnungsplan. Aus diesem geht hervor, dass die Wohnung eine Größe von 75,22 m² aufweist, das von der Berufungsberwerberin benutzte Zimmer 11,56 m² groß ist und nur über den als Wohnzimmer bezeichneten größten Raum der Wohnung (28,15 m²) begehbar ist.

Am **5. Oktober 2010** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Berufungsberwerberin abgefertigt und das Auskunftsersuchen vom 13. September 2010 sowie das Antwortschreiben vom 26. September 2010 samt Beilage übermittelt:

„1.

Im Rahmen des Parteiengehörs werden die beiliegenden Schriftstücke zur allfälligen Stellungnahme übermittelt.

2.

Laut dem durch die A. übermittelten Lohnzettel für das Jahr 2008 lag eine nichtselbständige Beschäftigung von 1. Jänner bis 31. Dezember vor.

Dies widerspricht Ihren Angaben im Zuge des Berufungsverfahrens. Um Aufklärung und allfällige Korrektur des Lohnzettels wird ersucht.

Der Dienstvertrag die nichtselbständige Tätigkeit für die A. betreffend ist einzureichen.

Insbesondere zu klären ist, welches Ausmaß an Wochenarbeitsstunden vereinbart worden ist, wie die Dienstzeit geregelt wurde und wie die Termine in den Monaten März und Mai

abgerechnet worden sind.

Die geleistete Dienstzeit im Jahr 2008 ist durch Aufzeichnungen nachzuweisen.

3.

Doppelte Haushaltsführung

Laut Ihren Angaben wurde ein Pauschale von 40,00 € pro Tag für 75 Tage Mietengelt vereinbart (entspricht 3.000,00 €). Welche Tage waren damit umfasst?

Wie kommt der Betrag von 40,00 € zustande? Woran haben Sie sich bei dessen Festlegung orientiert?

Der Senat geht davon aus, dass der Betrag für die von A.B. aufgelisteten Leistungen bei Weitem überhöht ist, auch zumal das gemietete Zimmer lediglich über das Wohnzimmer zugänglich war. Ein fremder Mieter hätte das Entgelt in dieser Höhe wohl nicht bezahlt. Welchen Vereinbarungen liegt die „Abschlagszahlung“ zu Grunde? Wann wurden diese getroffen? Wie errechnet sich der tatsächlich gezahlte Betrag?

Da das Zimmer von Ihnen erst am 25. Juli 2008 geräumt worden ist, und dieses demnach fast einen Monat länger als vereinbart blockiert gewesen ist, hätte das Mietengelt nach Ansicht des Senates in Summe höher und nicht geringer ausfallen müssen. Ein fremder Vermieter hätte einer Minderung der Beträge nicht zugestimmt.

Nehmen Sie dazu ausführlich Stellung!

4.

Den Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung liegt eine Vereinbarung mit A.B. zugrunde. A.B. ist Ihre Nichte.

Der Wohnungsaufwand basiert folglich auf einer **Angehörigenvereinbarung**. Fraglich ist, ob diese steuerrechtlich anzuerkennen ist.

„Da Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in der Regel der zwischen Fremden bestehende Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, liegt die Annahme nahe, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist“ (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169).

Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Für den Bereich des Steuerrechts werden Angehörigenvereinbarungen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 22.2.2000, 2002/14/0082) nur dann anerkannt, wenn sie (folgende Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen):

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung);

- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Auch die Erfüllung der Angehörigenvereinbarungen muss diesen Kriterien entsprechen (VwGH 4.8.2010, 2007/13/0102).

Über das gegenständliche Untermietsverhältnis liegen keinerlei schriftliche Vereinbarungen vor. Allein aus diesem Grund ist daher keine ausreichende Publizität gegeben.

Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu prüfen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt.

Fremdunüblich ist jedenfalls, dass die von Ihnen als „Abschlagszahlung“ bezeichnete Entrichtung des Restbetrages im Dezember 2008 erfolgt ist, die Räumung des Zimmers jedoch am 25. Juli. Eine so lange Stundung der Restzahlung würde von einem fremden Dritten nicht akzeptiert worden sein.

5.

Reisekosten – Wohnraumbeschaffung 554,60 €

Da das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach unstrittig ist, sind die bei Bezug der Zweitwohnung angefallenen Umzugskosten abzugsfähig (siehe auch Doralt, EStG, § 16, Tz 220 und § 4, Tz 363). Die berufliche Veranlassung der geltend gemachten Fahrtkosten für den Bezug und die Räumung der Wohnung ist daher offenkundig, Aufwendungen in Höhe von 376,00 € anzuerkennen.

Fahrtkosten für eine Wohnungsbesichtigung am 5. April 2008 werden nicht als beruflich veranlasst angesehen. Es handelt sich dabei – wie unten ausgeführt – um ein Zimmer in der Wohnung der Nichte der Berufungswerberin. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist bei vorübergehender Unterkunftnahme bei einem nahen Angehörigen keine offizielle Besichtigung des Raumes notwendig. Vielmehr wird die Wohnung der Berufungswerberin aller Wahrscheinlichkeit nach bekannt gewesen sein."

Mit **Schreiben vom 20. Oktober 2010** wurde wie folgt geantwortet:

Zu den Beilagen: Auskunftsersuchen vom 13. September 2010 sowie Antwortschreiben vom 26. September 2010 würden dem Schreiben nicht beiliegen.

zu 1.

Eine Stellungnahme könne aufgrund der fehlenden Beilagen nicht übermittelt werden.

zu 2.

Dienstverhältnis zur A. Y.:

Zu diesem Punkt würden sieben Dokumente beigelegt werden.

- Dienstzettel vom 11. Juli 1990
- Dienstzeitbestätigung vom 24. August 2010
- Lohn/Gehaltsabrechnungen im Kalenderjahr 2008

Zur Erklärung würde man festhalten wollen:

Die Berufungswerberin wäre ab 1. Juli 1990 bei der A. in Y. nichtselbständig beschäftigt gewesen.

Mit 23. Jänner 1997 hätte sie ihre erste Tochter in Y. zur Welt gebracht. Im März 1997 hätte ihr Mann eine Arbeit in Linz angenommen – in weiterer Folge hätte die Familie den Wohnsitz nach Oberösterreich verlegt.

Ihr Dienstverhältnis zur A. Y. wäre weiterhin aufrecht geblieben, da nach der Karenz Kind Nummer zwei gefolgt wäre beziehungsweise in weiterer Folge die Kinder S., T. und U..

Das aufrechte Dienstverhältnis würde nach dem Sonderurlaub per 29. April 2008 ausgelaufen sein, sofern sie den Dienst in ihrer Dienststelle nicht angetreten haben würde. Sie wäre zu ihrem sechsten Kind schwanger gewesen – die Mutterschutzfrist hätte mit 29. Juni 2008 begonnen. Sie würde somit für den Zeitraum vom 30. April 2008 bis zum 28. Juni 2008 ihr aufrechtes Dienstverhältnis bei der A. an der Dienststelle Y. angetreten haben.

Somit würde zu den Ausführungen des Senate wie folgt Stellung genommen werden:

- Der Lohnzettel weise eine Beschäftigung vom 1. Jänner 2008 bis 31. Dezember 2008 aus, was den Tatsachen entspreche.
- Der Dienstvertrag sei beigelegt.
- Die Wochenarbeitsstunden seien im vereinbarten Ausmaß von 40 Stunden erbracht worden.
- Die Abrechnung sei entsprechend den Beilagen „Lohn/Gehaltsabrechnung vom Juni, Juli, August, Oktober und November 2008“ erfolgt.
- Die Aufzeichnungen über die geleisteten Dienstzeiten im Kalenderjahr 2008 seien beim Arbeitgeber angefordert worden, würden aber noch nicht vorliegen. Diese würden nachgereicht.

zu 3.

Doppelte Haushaltsführung

Zur Erklärung würde sie an dieser Stelle geschicktlich festhalten wollen:

Vor der Kontaktaufnahme mit A.B. und B.C. hätte sich ihre Suche konzentriert auf:

- Studentenzimmer;
- Hotels und
- Zimmer, Kleinwohnungen und Garconnieren,

wobei bei ersterem die Kontakte zahlenmäßig gering und diese aufgrund des laufenden Studiensemesters belegt gewesen wären.

Hinsichtlich Hotels wäre ihr ein Angebot von 38,00 € pro Nacht vorgelegen, dann, wenn mehr als 30 Tage gebucht werden würden. Dieser Preis hätte sich verstanden ohne PKW-Abstellplatz und – für sie wichtig – ohne die Möglichkeit einer Kochgelegenheit zur Zubereitung von Speisen.

Zimmer, Kleinwohnungen oder Garconnieren würden ausreichend am Markt verfügbar gewesen sein.

Sie würde die ihr vorliegenden Alternativen kaufmännisch bewertet haben dahingehend, dass eine gesamtheitliche Betrachtung möglich gewesen sein würde, und zwar:

- Miete und Betriebskosten
- Bedarf elektrischer Energie
- Bedarf Gas/Fernwärme
- Möbel
- Telekommunikationsanschluss
- TV-Anschluss bzw. Endgerät
- Verfügbarkeit Toilettartikel
- Verfügbarkeit Kochgeschirr
- Verfügbarkeit Reinigungsartikel
- Verfügbarkeit Waschmaschine/Wäschetrockner
- PKW Abstellplatz
- Reinigung sowie Instandhaltung

Unter Berücksichtigung dieser Parameter hätte sie das Angebot des Hotels sowie der Zimmer, Kleinwohnungen oder Garconnieren für einen dreimonatigen Zeitraum verglichen.

Aussage: Das Hotel mit PKW Abstellplatz wäre vergleichbar gewesen mit den Zimmern, Kleinwohnungen oder Garconnieren.

- Zu Hotel: Preis pro Nacht plus Abstellplatz PKW ergebe rund 40,00 € pro Tag.
- Zur Kleinwohnung (Mindestvertragsdauer wären jeweils 3 Monate gewesen):

Miete mit Betriebskosten von rund 350,00 € bis 550,00 € pro Monat;

Maklergebühr von rund dem Dreifachen der Monatsmiete;

Möbel (ohne Transport) von rund 300,00 €;

Küchengeschirr von rund 100,00 €;

Strom von rund 40,00 € pro Monat;

Gas/Fernwärme von rund 20,00 €/Monat;

Telekommunikationsanschluss von rund 50,00 € pro Monat;

TV-Anschluss von rund 50,00 €;

Telekommunikationsgebühren von rund 15,00 € pro Monat;

TV-Gebühren von rund 15,00 € pro Monat;

Toilettartikel von rund 100,00 €.

Mit diesem Wissen im Hintergrund hätte sie den Kontakt von A.B. und B.C. erhalten. Ihr Angebot an die beiden wäre folglich gewesen „*das Gleiche was ich dem Hotel oder im Rahmen einer Kleinwohnung aufwenden würde*“, ergänzt um das, was sie im Falle des Hotels nicht gehabt hätte – Mitbenutzung der Küche, beziehungsweise reduziert um das, was im Falle der Kleinwohnung notwendig gewesen sein würde – Beschaffung und Transport der Möbel sowie Durchführung der einmaligen Herstellungsaktivitäten.

Welche Tage wären erfasst?

Zwei Tage im April, 31 Tage im Mai und 28 Tage im Juni, eine Woche vor und nach diesem Zeitraum, um das Zimmer zu beziehen beziehungsweise zu räumen.

Mit dem obigen Vergleich würde sie die Marktüblichkeit der Leistungen unterstreichen, welche durch A.B. und B.C. erbracht worden wären. Der Umstand, dass das Zimmer „nur“ über das Wohnzimmer zugänglich gewesen wäre, mindere nicht deren Gegenwert, da sie ja das Wohnzimmer wie auch die Küche und die sanitären Anlagen im gleichwertigen Rahmen mitgenutzt hätte.

Der Senat schreibe, dass ein fremder Mieter das Entgelt in dieser Höhe wohl nicht bezahlt haben würde. Sie gebe zu Bedenken, dass eine fremde Mieterin, welche im 5. Monat schwanger sei und vom Großteil aller Haushaltarbeiten entlastet sei, diesen Betrag – welcher in der Höhe, nicht jedoch in den Leistungen zu einem Hotel beziehungsweise zu einer Wohnung vergleichbar sei – bezahlen würde.

Die Abschlagszahlung:

Vereinbart worden wäre für 75 Tage ein Entgelt von 3.000,00 € für die Zurverfügungstellung einer Wohnmöglichkeit mitsamt aller beschriebenen Dienstleistungen. Am 26. Mai 2008 hätte ihr Arzt ein vorzeitiges Beschäftigungsverbot erlassen, wonach sie in der weiteren Folge Arbeit- und Quartiergeber in Y. telefonisch informiert hätte.

Da sie nunmehr das Quartier mitsamt den damit verbundenen Dienstleistungen kürzer genutzt aber länger blockiert haben würde, hätte sie A.B. und B.C. einen Vorschlag unterbreitet, der auf Basis der tatsächlichen Aufwendungen fuße – einmalige Adaptierungsaufwände – Nutzungsaufwände (Miete) und – Betriebs- und Dienstleistungsaufwände.

Die Abschlagszahlung sei in der Form vorgeschlagen worden:

- 36 Tage mit 40,00 € pro Tag (Miete + Betrieb + Dienstleistungen);
- 60 Tage mit 10,00 € je Tag (Miete);
- Adaptierungsaufwand mit 325,59 Euro;

und sei im Verständnis „Entgelt für erbrachte Leistung“ akzeptiert worden.

Räumung des Zimmers mit 25. Juli 2008 und deren Bewertung:

Die Annahme des Senates, dass ein fremder Vermieter einer Minderung nicht zugestimmt

haben würde, wäre zentrales Thema in der Erarbeitung der Abschlagszahlung gewesen.

Folgende Argumente würde sie gegenüber A.B. und B.C. vorgebracht haben:

- Für den Zeitraum, in welchem sie das Zimmer und die damit verbundenen Einrichtungen sowie Dienstleistungen bezogen hätte, stehe das volle Entgelt zu;
 - Für den Zeitraum, in dem das Zimmer blockiert gewesen wären würde, stehe nur der Anteil der Infrastruktturnutzung zu (dieser sei mit einem Viertel abgeschätzt worden);
- Die einmaligen Adaptierungsaufwände seien abgeschätzt worden;
- Für die Vermieter entstehe kein Finanzrisiko, da es einmalig berücksichtigt worden wäre;
 - Für die Vermieter entstehe kein Aufwandsrisiko, dort wo kein Wareneinsatz erfolgt sei.

zu 4.

Dem Aufwand für die doppelte Haushaltsführung liege eine Vereinbarung mit A.B. und B.C. zugrunde.

Die Höhe basiere auf dem oben beschriebenen Marktvergleich.

Zur Aussage der Fremdüblichkeit:

Auszug am 25. Juli 2008 und Bezahlung des Restbetrages Ende Dezember 2008:

Ein fremder Dritter würde die Stundung der Erstzahlung sehr wohl dann akzeptiert haben, wenn er dadurch keinen Schaden haben würde. Sie dürfe die Zusage von A.B. und B.C. soweit interpretieren, dass

- die getätigten Teilbeträge des Finanzrisiko der einmalig getätigten Aufwände ausgeschlossen hätten;
- die Nichtbenutzung keine Wareneinsatz und somit kein Betriebsrisiko nach sich gezogen hätten;
- außer ihrer Person keine weitere Vermietung geplant gewesen wäre und somit kein Umsatzrisiko bestanden hätte,
- sie aufgrund der Bekanntschaft kein Entfremdungsrisiko darstellen würde.

zu 5.

Soweit ihr bekannt hätten A.B. und B.C. die Wohnung mit Frühling 2007 bezogen. Entgegen der Annahme des Senates wäre ihr diese vorher nicht bekannt gewesen. Neben der formalen Besichtigung der Wohnung wäre die Aussprache ihrer Erwartungshaltung hinsichtlich der zu erbringenden Dienstleistungen wesentlicher Bestandteil gewesen.

Beigelegt wurden:

Eine **Dienstzeitbestätigung** der A. Y. vom 24. August 2010, wonach die Berufungswerberin von 1. Juli 1990 bis 24. August 2010 als Krankenschwester auf der Station tätig gewesen wäre.

Für das Jahr 2008 ergibt sich Folgendes:

30. April 2007 bis 29. April 2008: Sonderurlaub § 20 Abs. 2 DO.A;

15. November 2008 bis 24. August 2010: Karenz MSchG.

Das Dienstverhältnis hätte geendet durch Kündigung seitens der Dienstnehmerin mit Ende der Karenz.

Ein **Dienstzettel** der A. Y. vom 11. Juli 1990 und die Lohn/Gehaltsabrechnungen der A. für die Monate Juni, Juli, August, Oktober und November 2008.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 27. Oktober 2010** wurden die oben angeführten Schriftstücke nochmals übersendet und die Einreichung der ausstehenden und im Schreiben vom 20. Oktober 2010 angekündigten Unterlagen urgierter.

Mit **Schreiben vom 5. November 2010** wurde eine Dienstzeitbestätigung der A. eingereicht:

„Die A., Landesstelle Y. , bestätigt hiermit, dass Bw. vom 30. April 2008 bis 25. Mai 2008, Montag bis Freitag in der Zeit von 6.30 Uhr bis 14.30 Uhr im Unfallkrankenhaus Y. als diplomierte Ges.- und Krankenschwester tätig war.“

Zu den übersendeten Ermittlungsergebnissen wurde keine Stellungnahme abgegeben.

Mit **Schreiben vom 8. November 2010** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse an die Amtspartei zur Stellungnahme übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von **Werbungskosten** in Höhe von in Summe 3.277,39 €.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

Tabelle

Reisekosten - Arbeitgeber	357,20 €
Reisekosten - Wohnraumbeschaffung	554,60 €
Doppelte Haushaltsführung	<u>2.365,59 €</u>
	3.277,39 €

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

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 10.5.2001, 98/15/0030) ist Voraussetzung, dass diese durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte gerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein.

Reisekosten – Arbeitgeber

Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) sowie das Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) abgegolten.

Vom Dienstgeber A. wurde die Dienstzeit von 30. April 2008 bis 25. Mai 2008 angegeben.

Die von der Berufungswerberin angeführten Termine 19. März 2008 sowie 30. Mai 2008 wurden nicht bestätigt.

Der Senat geht davon aus, dass die berufliche Veranlassung der Fahrten nicht glaubhaft gemacht worden ist und die dafür geltend gemachten Kosten nicht abzugsfähig sind.

Reisekosten – Wohnraumbeschaffung 554,60 €

Da das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach unstrittig ist, sind die bei Bezug der Zweitwohnung angefallenen Umzugskosten abzugsfähig (siehe auch Doralt, EStG, § 16, Tz 220 und § 4, Tz 363, VwGH 31.5.1994, 91/14/0170). Die berufliche Veranlassung der geltend gemachten Fahrtkosten für den Bezug und die Räumung der Wohnung ist daher offenkundig, Aufwendungen **in Höhe von 376,00 € anzuerkennen**.

Fahrtkosten für eine Wohnungsbesichtigung am 5. April 2008 werden nicht als beruflich veranlasst angesehen. Es handelt sich dabei – wie unten ausgeführt – um ein Zimmer in der Wohnung der Nichte der Berufungswerberin. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist bei vorübergehender Unterkunftnahme bei einem nahen Angehörigen keine offizielle Besichtigung des Raumes notwendig. Vielmehr wird die Wohnung der Berufungswerberin aller Wahrscheinlichkeit nach bekannt gewesen sein. Als reine Schutzbehauptung ist die Angabe der Berufungswerberin anzusehen, dass bei Besichtigung der Wohnung „*die Aussprache ihrer Erwartungshaltung hinsichtlich der zu erbringenden Dienstleistungen wesentlicher Bestandteil*“ gewesen sei.

Die diesbezüglich geltend gemachten 178,60 € werden folglich aufgrund des Fehlens der beruflichen Veranlassung nicht anerkannt.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass für die Monate **April und Mai** 2008 Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe des höchsten Pendlerpauschales von je 244,25 € anerkannt worden sind.

Doppelte Haushaltsführung – Unterkunft 2.365,59 €

Den Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung liegt eine Vereinbarung mit A.B. zugrunde. A.B. ist die Nichte der Berufungswerberin.

Unstrittig basiert der Wohnungsaufwand folglich auf einer **Angehörigenvereinbarung**. Fraglich ist, ob diese steuerrechtlich anzuerkennen ist.

„*Da Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in der Regel der zwischen Fremden*

bestehende Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, liegt die Annahme nahe, dass für eine nach außen hin vorgegebene Leistungsbeziehung unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung gegeben ist" (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0169).

Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Für den Bereich des Steuerrechts werden Angehörigenvereinbarungen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 22.2.2000, 2002/14/0082) nur dann anerkannt, wenn sie (folgende Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen):

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung);
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Auch die Erfüllung der Angehörigenvereinbarungen muss diesen Kriterien entsprechen (VwGH 4.8.2010, 2007/13/0102).

Über das gegenständliche Untermietsverhältnis liegen keinerlei schriftliche Vereinbarungen vor. Allein aus diesem Grund ist daher **keine ausreichende Publizität** gegeben.

Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu prüfen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt.

Der Fixbetrag von 40,00 € pro Tag wurde offenbar willkürlich gewählt. Dass ein „Marktvergleich“ das vereinbarte Entgelt ergeben hat, ist dabei nicht wesentlich. Relevant ist für einen Fremdvergleich nicht, Kosten in welcher Höhe hypothetisch für ein Hotelzimmer angefallen wären. Zu prüfen ist, ob ein fremder Dritter für die von A.B. bereitgestellten Leistungen ein Entgelt in der angegebenen Höhe bezahlt hätte.

Ein Untermiesszimmer samt den von A.B. aufgelisteten Nebenleistungen zur zweimonatigen Nutzung für ein Entgelt von 3.000,00 € erscheint nach allgemeiner Lebenserfahrung wesentlich überteuert. Wie bereits im Ergänzungsvorhalt vom 5. Oktober 2010 ausgeführt, war das Zimmer der Berufungswerberin 11,56 m² groß und nur durch den allgemeinen Wohnraum begehbar.

Dass sich das Entgelt an den erbrachten Leistungen orientieren würde, geht aus den Ausführungen der Berufungswerberin nicht hervor. Somit ist jedoch objektiv nicht nachvollziehbar, dass sich Leistung und Gegenleistung angemessen gegenüberstehen.

Zudem ist nicht einsichtig, dass das Nutzungsentgelt aufgrund der Abschlagszahlung in Summe vermindert worden ist. Die Berufungswerberin hat zwar nur bis 23. Mai 2008 in dieser Wohnung gewohnt, geräumt worden ist das Zimmer jedoch nicht zum 28. Juni 2008 (vereinbartes Ende des Mietverhältnisses), sondern erst Ende Juli 2008. Das Zimmer wurde daher ein Monat länger als vereinbart in Anspruch genommen – eine Erhöhung des Pauschales wäre daher die logische Folge gewesen.

Ein fremder Dritter Vermieter hätte wohl keiner Verlängerung der Nutzung zugestimmt, ohne auch des Entgelt dementsprechend zu erhöhen. Eine solche großzügige Vorgangsweise kann wohl nur aufgrund des Naheverhältnisses unter Angehörigen nachvollzogen werden.

Fremdunüblich ist ebenso, dass die von der Berufungswerberin als „Abschlagszahlung“ bezeichnete Entrichtung des Restbetrages im Dezember 2008 erfolgt ist, die Räumung des Zimmers jedoch am 25. Juli. Eine so lange Stundung der Restzahlung ohne Entrichtung von Zinsen würde von einem fremden Dritten nicht akzeptiert worden sein.

Fremdunüblich ist auch die Zahlungsweise. Barzahlungen ohne jeweils eine Zahlungsbestätigung auszustellen würden unter Fremden aufgrund fehlender Rechtssicherheit nicht durchgeführt werden.

Ein fremder Dritter hätte einer Gestaltung des Vertragsverhältnisses wie oben ausgeführt nicht zugestimmt.

Zusammenfassend ist folglich davon auszugehen, dass die gegenständliche Angehörigenvereinbarung den vom VwGH geforderten Kriterien nicht entspricht, sie daher steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist und daher auch die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 2.365,59 € nicht abzugsfähig sind.

Die Werbungskosten stellen sich daher wie folgt dar:

Tabelle

	laut Erklärung	laut Erstbescheid	laut BVE	laut BE
Arbeitsmittel	370,06 €	18,40 €	77,00 €	77,00 €
Reisekosten	911,80 €	488,50 €	1.088,50 €	864,50 €
Doppelte Haushaltsführung	2.788,44 €			
Aus- und Fortbildungskosten,	276,50 €		94,84 €	94,84 €

Telefon				
Sonstige Werbungskosten	99,32 €	24,84 €		
	4.446,12 €	531,74 €	1.260,34 €	1.036,34 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 3. Jänner 2011