



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder ADir. Karl Krall, Dr. Otto Sommerauer und Dr. Walter Zisler im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufungen des Bw., Adr.1., vertreten durch die UNICONSULT Wirtschaftstreuhand Gesm.b.H., 5020 Salzburg, Innsbrucker-Bundesstraße 71, vom 19. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Thomas Seiler, vom 20. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 und 2002 nach der am 26. September 2007 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe des abgeänderten Einkommensteuerbescheides 2002 sind im Detail dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren 2001 und 2002 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als halbtagsbeschäftiger Universitätsassistent.

In den Erklärungen sowie den Beilagen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen schlüsselte der Bw. die von ihm unter dem Titel Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen wie folgt auf:

Kalenderjahr 2001:

Aufwendungen	Jahresbetrag
KZ 279:	
Beiträge zu Berufsverbänden	83,85
in € Summe:	83,85
<i>in S</i>	1.153,80
KZ 277:	
Arbeitsmittel (Computer)	387,41
Fachliteratur	2.285,46
Fort- und Ausbildungskosten	116,52
Internetkosten	416,04
Reisekosten	227,18
Doppelte Haushaltsführung	11.164,08
Familienheimfahrten	1.103,17
Arbeitszimmer	2.394,60
Telefonkosten	52,14
in € Summe:	18.146,60
<i>in S</i>	249.702,66

Kalenderjahr 2002:

Aufwendungen	Jahresbeträge
KZ 719:	
Arbeitsmittel (Computer)	771,38
KZ 720:	
Fachliteratur	548,76
KZ 721:	
Reisekosten	170,10
KZ 722:	
Fort- und Ausbildungskosten	1.070,91
KZ 723:	
Kosten für doppelte Haushaltsführung	24.909,47
in € Gesamtbetrag	27.470,62

Der unter dem Titel „Kosten doppelter Haushaltsführung“ für das Kalenderjahr 2002 geltend gemachte Betrag in Höhe von € 24.909,47 setzt sich laut Aufstellung des Bw. in einer Beilage zur Arbeitnehmerveranlagungserklärung aus Mietkosten (€ 10.020,00), Betriebskosten und Strom (€ 382,12), Internetkosten (€ 696,21), Aufwendungen für das Arbeitszimmer – Möbel (€ 397,06) und Kosten für Familienheimfahrten € 13.414,08) zusammen.

Mit Einkommensteuerbescheiden je vom 20. Oktober 2004 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer der Streitjahre abweichend von den Erklärungen des Bw. fest. Das Finanzamt anerkannte im Zuge der Berechnung der Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2001 einen Aufwandsbetrag in Höhe von S 49.105,00 (€ 3.568,60) und für das Kalenderjahr 2002 einen Aufwandsbetrag in Höhe von € 2.561,15 als Werbungskosten an. Zur Nichtberücksichtigung bzw. zum Abweichen von den beantragten Werbungskosten wies das Finanzamt in der Begründung zu diesen Bescheiden ua. darauf hin, dass die Voraussetzungen für die Zuerkennung von Werbungskosten bezüglich der geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (2001: € 11.164,08, 2002: € 10.402,12), Familienheimfahrten (2001: € 1.103,17, 2002: € 13.414,08) sowie für ein Arbeitszimmer (2001: € 2.394,60, 2002: € 1.093,27 [inkl. Internetkosten: € 696,21]) nicht vorgelegen seien.

Mit Schriftsatz vom 19. November 2004 er hob der steuerliche Vertreter des Bw. fristgerecht gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 Berufung . Das Berufungsbegehren für diese zwei Streitjahre stellte inhaltlich je auf die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für ein Arbeitszimmer als Werbungskosten ab. Begründend wurde vorgebracht bzw. darauf hingewiesen, dass Dr.H. seit Herbst 1999 als halbtagsbeschäftigter Vertragsassistent in einem provisorischen Dienstverhältnis bei der Universität Salzburg, Institut für Romanistik, tätig sei. Die Dienstverträge seien nach wie vor befristet und würden jeweils zwei Jahre laufen. Erstmals sei eine Verlängerung im Jahr 2001 erfolgt. Ob und wie lange die Dienstverträge erneuert würden sei für Dr.H. weder vorhersehbar noch liege dies in dessen Einflussbereich. Auf Grund der politischen Situation im Bildungsbereich und im Hochschullehrerdienstrecht müsse jedenfalls immer mit einer Nichtverlängerung gerechnet werden. Zudem sei eine nachhaltige Lebensplanung wegen der laufenden Änderungen im Bereich der Umstrukturierungen und Autonomisierung der Universitäten nicht möglich.

Dr.H. habe seinen Hauptwohnsitz seit jeher in B./Deutschland und auch der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei ebenfalls dort gelegen. Zu dieser grundsätzlichen Feststellung sei hinzuzufügen, dass darüber hinaus die sittliche Verpflichtung zur Aufrechterhaltung dieses Wohnsitzes insofern bestanden habe, da die Mutter von Dr.H. am Hauptwohnsitz ansässig sei. Auf Grund einer halbseitigen Lähmung seiner Mutter sei für diese eine nachhaltige Betreuung erforderlich gewesen, die von Dr.H. im Rahmen seiner oftmaligen Familienheimfahrten

wahrgenommen worden sei.

Die erlassweise vorgesehene zeitliche Einschränkung einer anzuerkennenden vorübergehenden doppelten Haushaltsführung sei auf Grund der Besonderheiten dieses Einzelfalles nicht anzuwenden.

Die Tätigkeit eines Universitätsassistenten sei hauptsächlich eine wissenschaftliche. Dr.H. habe als Fachautor laufend in wissenschaftlichen Zeitschriften und Fachverlagen publiziert. Darüber hinaus sei Dr.H. mit gutachterlichen Aufgaben betraut gewesen. Auch die rein wissenschaftliche Vorbereitung der Habilitation habe eines Arbeitsraumes bedurft. Der im Wohnungsverband gelegene Arbeitsraum habe somit weitestgehend den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit von Dr.H. dargestellt und dieser sei ausschließlich beruflich genutzt worden. Die lehrende Tätigkeit von Dr.H. sei in den Hintergrund getreten. Aus dienstrechtlichen Gründen habe das Ausmaß der Lehrveranstaltung über ein Jahr gerechnet maximal drei Wochenstunden betragen.

Über diese zwei Berufungen entschied das Finanzamt Salzburg-Stadt je mittels Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2004 zur Gänze abweisend. Das Finanzamt argumentierte die Abweisung wie folgt:

„Die Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ist u.a. angesichts einer absehbar befristeten ! Beschäftigung nicht zumutbar, die abstrakte Möglichkeit der Nichtverlängerung des Vertrages reicht dafür nicht aus, aus der Begründung, des "nachhaltigen Betreuungsbedarfs" der halbseitig gelähmten Mutter des Bw. ist nichts zu gewinnen, zumal die "nachhaltige !" Betreuung eines (teilweise) gelähmten Angehörigen im Rahmen von Wochenendheimfahrten für den zu betreuenden gelähmten ! Angehörigen wohl nicht ausreichen wird (dazu RZ 341 - 347 der LStR 2002 idgF).“

„Die Tätigkeit eines Vertragsassistenten an einer Universität ist eindeutig eine solche, bei der der Tätigkeitsschwerpunkt nicht in einem Arbeitszimmer liegt. Die wissenschaftliche Tätigkeit wird weder gesondert entlohnt noch werden andere Einkünfte hieraus erklärt, aus deren Zufließen die Notwendigkeit der Nutzung eines Arbeitszimmers erforderlich erscheint (s. dazu auch die RZ 328 - 332 der LStR 2002 idgF).“

Mit Eingabe vom 29. Dezember 2004 beantragte die steuerliche Vertretung des Bw. die Vorlage der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat im Rahmen einer mündlichen Verhandlung.

Unter Aufrechterhaltung des bisherigen Berufungsbegehrens brachte die steuerliche Vertretung des Bw. im Wesentlichen ergänzend vor, dass die Möglichkeit der Nichtverlängerung eines befristeten Dienstvertrages nicht nur nicht abstrakt sei, vielmehr sei diese in Anbetracht der derzeitigen Bildungspolitik sogar wahrscheinlich. Ständige, nicht

vorhersehbare Änderungen des Hochschullehrerdiensrechtes und die hohe Fluktuation innerhalb der Universität infolge der neuen Hochschulumstrukturierung und Autonomisierung der Universitäten würden diese unzumutbare Situation verstärken.

Die Betreuung der gelähmten Mutter habe anlässlich von Familienheimfahrten selbstverständlich nicht umfassend sein können, trotzdem sei der psychologische Aspekt einer Betreuung gegeben, im konkreten Fall sogar unbedingt erforderlich gewesen, weil zudem der Vater des Bw. in dem von der Berufung umfassten Zeitraum verstorben sei.

Wie bereits in der ersten Eingabe dargestellt, sei die Tätigkeit eines Vertragsassistenten vornehmlich eine wissenschaftliche und somit werde diese auch einheitlich und vertragskonform entlohnt. Zur allgemeinen Erfordernis eines Arbeitsraumes kommen im gegenständlichen Fall noch die allgemein bekannten unzumutbaren räumlichen Verhältnisse an den Universitätsgebäuden in Salzburg hinzu. Die Institutsräume an der Akademiestraße seien nicht mehr oder nur mehr sehr bedingt nutzbar, das seit Jahrzehnten bestehende Provisorium müsse aber auf Grund der für Bildung nicht zur Verfügung stehenden Geldmittel trotzdem weiterhin genutzt werden. Zur Verdeutlichung darf der Internationale Evaluationsbericht für die Universität Salzburg vom Februar 2003 zitiert werden: „Baumängel und katastrophaler Gebäudezustand sind eine Gefahr für Leib und Leben und machen vernünftiges, konzentriertes wissenschaftliches Arbeiten unmöglich.“

Im Vorlagebericht vom 23. Februar 2005 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte das Finanzamt unter Verweis auf die Begründungsausführungen in den Berufungsvorentscheidungen vom 29. November 2004 die Anträge, die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 mögen als unbegründet abgewiesen werden.

Anlässlich des Telefonates am 11. Jänner 2006 wurde der steuerliche Vertreter des Bw. vom aktenführenden Referenten des Unabhängigen Finanzsenates darüber informiert, dass auf Grund der derzeit bestehenden Sach- und Aktenlage eine sachgerechte Entscheidung durch den Berufungssenat nicht getroffen werden könne. Der steuerliche Vertreter wurde daher ersucht, die in den Berufungsschriften aufgestellten „Argumentationslinien“ durch Vorlage von geeigneten Beweismitteln zu untermauern. Es wurde in diesem Zusammenhang jedenfalls um Vorlage der Dienstverträge des Bw. für die Streitjahre 2001 und 2002 und des Mietvertrages für die Wohnung in Salzburg ersucht. Auch wurde um entsprechende Nachweisführung über die Eigentums- und Nutzungsverhältnisse der Wohnung am Hauptwohnsitz des Bw. in B./Deutschland und konkrete Beweisführung zu den behaupteten Gründen der „Unzumutbarkeit“ für die Wohnsitzverlegung des „ledigen/alleinstehenden“ Bw. gebeten.

Mit Kurzbrief vom 9. Februar 2006, versehen ohne weitere Erläuterungen, übermittelte der steuerliche Vertreter folgende vom Bw. zur Verfügung gestellte Unterlagen an den Unabhängigen Finanzsenat:

1. Tätigkeitsbeschreibung des Bw., erstellt von O.Univ.Prof. Dr. Hans Goebel vom 30.1.2006.
2. Ein einseitiger Auszug aus dem International Peer-Review, Report on Evaluation of den Paris-Lodron-University of Salzburg, Faculty of Humanites, datiert February 2003.
3. Ein Mietvertrag vom 31.5.1993 über eine 45 m² Mietwohnung in B./Deutschland und ein weiterer Mietvertrag vom 15.10.2000 über eine Vierzimmermietwohnung in Salzburg.

Mit Vorhalt vom 27. November 2006 wurde das Finanzamt vom Unabhängigen Finanzsenat ersucht, die vom steuerlichen Vertreter des Bw. in der Berufungsschrift vom 19.11.2004 und im Vorlageantrag vom 27.12.2004 aufgestellten Behauptungen zu den Berufungsbegehren auch unter Beachtung der im Berufungsverfahren beigebrachten Unterlagen einer nochmaligen Beweisprüfung und Beweiswürdigung zu unterziehen.

Im Rahmen einer ergänzenden Sachverhaltserforschung wurde der Bw. von Organen des Finanzamt Salzburg-Stadt am 16. Jänner 2007 zum Berufungsbegehren befragt. In der dazu aufgenommenen Niederschrift wurde ua. Nachstehendes festgehalten:

„A) Doppelte Haushaltsführung:

Anmerkung: Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung wird es einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigener Wohnung am Heimatort als zumutbar erachtet, seinen Ledigenhaushalt innerhalb einer angemessenen Übergangsfrist ab Beginn des Dienstverhältnisses zum neuen Beschäftigungsort zu verlegen. Nach der Verwaltungspraxis wird im „Allgemeinen“ bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer eine Übergangsfrist von ca. 6 Monaten in der Regel als ausreichend erachtet. Nach Ansicht des UFS ist allerdings auch bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer eine vorübergehende doppelte HHF über einen längeren Zeitraum - abhängig vom Sachverhalt des Einzelfalles - anzuerkennen, solange der Tatbestand der „Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes“ an den Beschäftigungsort vorliegt (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0081, 26.11.1996, 95/14/0124, 27.5.2003, 2001/14/0121 und LStR 2002, Rz 345).

Im vorliegenden Streitpunkt werden vom steuerl. Vertreter des Bw. zwei Gründe für die „Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes“ ins Treffen geführt:

1. *Provisorisches, befristetes Dienstverhältnis zur UNI-Salzburg.*
2. *Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege am Hauptwohnsitz in B./Deutschland, wobei an diesem Hauptwohnsitz auch seine betreuungsbedürftige Mutter ansässig sei.*

Anmerkung: Nach Ansicht des UFS ist bei Überprüfung der Frage, ob eine auswärtige Beschäftigung vorübergehend oder auf Dauer vorliegt, vorrangig auch auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Beginns der auswärtigen Beschäftigung am neuen Dienstort abzustellen

1.1 In der Berufungsschrift vom 19.11.2004 (Seite 12/2002) wird ua. ausgeführt, dass der Bw. seit Herbst 1999 als „halbbeschäftigte Vertragsassistent“ in einem provisorischen Dienstverhältnis zur UNI-Salzburg tätig sei. Vom Bw. sind daher Unterlagen (Beweismittel) abzuverlangen, welche die behauptete Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung über einen Zeitraum von sechs Monaten hinaus, also nach Aufnahme der Tätigkeit am Arbeitsort

Salzburg, unter Beweis stellen.

Antwort Bw: *"Ich habe seit dem Jahr 1999 ein befristetes Dienstverhältnis bei der UNI Salzburg. Die damalige Befristung dauerte 2 Jahre. Zu diesem Zeitpunkt war nicht absehbar, ob die Befristung verlängert wird. Nach Ablauf dieser Befristung wurde das Dienstverhältnis um weitere 2 Jahre befristet. Im Jahr 2003 erfolgte eine neuerliche Befristung des Dienstverhältnisses auf 2 Jahre. Im Zuge der UNI-Reform wurde ich im Jahr 2005 in ein neues Dienstverhältnis überstellt. Das befristete Dienstverhältnis läuft bis zum Jahr 2009. Die Nichtabsehbarkeit einer eventuellen dauerhaften Beschäftigung wird auch dadurch deutlich, dass die Befristung des Dienstverhältnisses noch immer wirksam ist. Ich bin seit September 2005 verheiratet. Belege werden nachgereicht."*

1.2 In diesem Zusammenhang sind vom Bw. alle schriftlichen Dienstverträge und Zusatzvereinbarungen, die dessen Rechte und Pflichten (Tätigkeitsbereiche) zur UNI-Salzburg über den Zeitraum ab Herbst 1999 bis Dezember 2002 begründen bzw. regeln, abzuverlangen.

Antwort Bw: *"Belege werden nachgereicht."*

1.3 Wo und unter welchen Bedingungen (Raum- bzw. Wohnnutzflächen, häusliches Arbeitszimmer, etc.) war der Bw. im Zeitraum vom Herbst 1999 bis 31.10.2000 in Salzburg wohnhaft?

Antwort Bw: *"Von November 1999 bis September 2000 bewohnte ich eine Garconniere in Salzburg, Josefau. Die Garconniere bestand aus einem Wohn/Schlafraum mit einem Hochbett, darunter befand sich der Schreibtisch mit Bücherregal. Ebenso befand sich in dieser Garconniere ein Bad und ein WC. Sofern ein schriftlicher Mietvertrag noch vorhanden ist, wird dieser nachgereicht."*

Feststellung: Lt. vorgelegtem Mietvertrag vom 31.5.1993 hat der Bw. unter der Adresse Adr.2, 1. Stock, eine Mietwohnung mit 45 m² Wohnfläche gemietet.

2.1 Vom Bw. ist der Nachweis abzuverlangen, wer unter obiger Adresse in den Streitjahren gesetzlich gemeldet bzw. wohnhaft war.

Antwort Bw: *"An der Adresse in Adr.2, 1. Stock wohnte außer mir niemand. Die Meldebestätigung wird nachgereicht."*

2.2 Vom Bw. ist der Nachweis über die Bezahlung von Miet-, Neben- und sonstigen Haushaltskosten für obige Wohnung für die Streitjahre 2001 und 2002 zu führen.

Feststellung: Lt. § 1 Z 3 des Mietvertrages dürfen die Mieträume jedoch nur von „1 Person“ bewohnt werden.

Antwort Bw: *"Die Belege werden nachgereicht."*

2.3 Frage an den Bw.: In welchem (gemeinsamen) Haushalt und wo wohnte die pflegebedürftige Mutter des Bw. in den Streitjahren?

Antwort Bw: *"Mein Vater starb am 9.7.2001. Seither wohnt meine pflegebedürftige Mutter alleine an der Adresse Adr.3."*

2.4 Frage an den Bw.: War er in den Streitjahren gegenüber seiner pflegebedürftigen Mutter zu einem gesetzlichen Unterhalt verpflichtet? Wenn ja, wird um entsprechende Nachweisführung gebeten.

Antwort Bw: *"In den Streitjahren war ich zu keinem gesetzlichen Unterhalt an meiner Mutter verpflichtet."*

2.5 Frage an den Bw.: Wie bzw. wodurch erfolgte durch ihn die behauptete „nachhaltige Betreuung“ seiner pflegebedürftigen Mutter in den Streitjahren?

Antwort Bw: *"Meine Mutter ist halbseitig gelähmt. Immer wenn ich zuhause war, erledigte ich Arbeiten, zu deren Ausführungen sie aufgrund ihrer Behinderung alleine nicht fähig war. Beispielsweise: Hausarbeiten, Einkäufe, Arztbesuche (Besorgung von Rezepten)."*

3. Überprüfung der Kosten im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung:

Feststellung: Aus dem vorgelegten Mietvertrag vom 15.10.2000, betreffend die Mietwohnung Adr.1., geht ua. lediglich hervor, dass der Mietgegenstand aus 4 Zimmern besteht.

3.1 Vom Bw. ist ein Wohnungsplan (auch eine Wohnungsskizze ist ausreichend) abzuverlangen, aus dem hervorgeht, welche Räume der Wohnung in den Berufungsjahren ausschließlich beruflich und welche privat genutzt worden waren. Auch wird um Bekanntgabe der Nutzflächen (m²) der jeweiligen Räume gebeten.

Antwort Bw: *“Der Wohnungsplan wird nachgereicht. Von den 4 gemieteten Räumen wird ein Raum in der Form betrieblich genutzt, dass ich dort meinen Arbeitsplatz habe, eingerichtet mit PC, Drucker, Bücherregal, Schreibtisch und ein Karteischrank. In einem weiteren Raum befindet sich ein Bücherregal, ein Regal mit Fachbüchern. Der zweite Raum wurde steuerlich nicht geltend gemacht, obwohl er betrieblichen Zwecken dient. Meines Erachtens beträgt die Nutzungsfläche des Arbeitszimmers ca. 12 bis 15m². Die tatsächliche Größe des Arbeitszimmers wird durch den Wohnungsplan nachgewiesen.“*

3.2 Vom Bw. ist Auskunft darüber abzuverlangen, ob außer ihm unter obiger Adresse in den Streitjahren noch eine weitere Person wohnhaft war. Wenn ja, wer und wie erfolgte von dieser eine Miet- bzw. Haushaltskostenbeteiligung?

Antwort Bw: *“In den Streitjahren war meine jetzige Frau, R.H. (vormals Z.) auch an dieser Adresse gemeldet. Die Miet- bzw. Haushaltskostenbeteiligung erfolgte jeweils zur Hälfte.“*

3.3 Die vom Bw. unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ je Streitjahr geltend gemachten Aufwandsbeträge (Kj. 2001: € 11.164,08 und Kj. 2002: € 10.402,12) sind belegmäßig nachzuweisen.

Antwort Bw: *“Belege werden nachgereicht.“*

B) Familienheimfahrten:

Anmerkung: Nach der Judikatur des VwGH ist einem alleinstehenden Arbeitnehmer jene Anzahl von Heimfahrten vom auswärtigen Arbeitsort zur Wohnung in seinem Heimatort zuzuerkennen, die ausreicht, damit dieser innerhalb angemessener Zeiträume dort nach dem Rechten sehen könne. Auch nach Ansicht des UFS wird das monatliche Aufsuchen des Heimatortes bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen als ausreichend anzusehen sein, wenn dieser am Heimatort tatsächlich über eine eigene Wohnung mit Haushalt verfügt (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0060, 13.9.1994, 94/14/0066).

Feststellung: Lt. Angaben des Bw. betrage die einfache Fahrtstrecke Salzburg – B. 785 Km, wobei er pro Monat 2 Heimfahrten mit seinem Pkw durchgeführt habe (siehe Seite 5/2002). Die Aufwendungen für die Fahrtkosten wurden folglich vom Bw. in Form des Kilometergeldes (€ 0,356 je Fahrtkilometer) im Schätzungswege ermittelt und geltend gemacht (Kj. 2001: € 1.103,17 und Kj. 2002: € 13.414,08).

4.1 Der Bw. ist darüber in Kenntnis zu setzen, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen einer beruflich veranlassten „doppelten Haushaltsführung“, Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Zweitwohnsitz (Familienwohnsitz) lediglich im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzlich limitierten Grenzen, also mit der Höhe des Pendlerpauschales über 60 km (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988; Kj. 2001: € 2.512,00 u. Kj. 2002: € 2.100,00) als Werbungskosten zum Ansatz kommen könnten. Gleichzeitig ist er zu ersuchen, das diesbezügliche Antrags- bzw. Berufungsbegehren belegmäßig auf die gesetzlich limitierten Grenzen abzuändern.

Antwort Bw: *“Die Abänderung der limitierten Grenzen betreffend Familienheimfahrten für die Streitjahre wurde mir zur Kenntnis gebracht. Nach Prüfung meiner geltend gemachten Kosten und deren tatsächlicher Anrechenbarkeit und nach Überprüfung der rechtlichen Grundlage werde ich mich innerhalb der offenen Frist (siehe oben) dazu schriftlich äußern.“*

4.2 Frage an den Bw.: Wie wurde vom ihm rechnerisch der geltend gemachte Betrag in Höhe vom € 1.103,17 (Kj. 2001) ermittelt?

Antwort Bw: "Nach Überprüfung der Höhe dieses Betrages werde ich mich dazu innerhalb der gesetzten Frist schriftlich äußern."

C) Arbeitszimmer und Einrichtung:

Anmerkung: Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bildet, ist auf die Verkehrsauffassung abzustellen. Lässt sich eine Betätigung in mehrere Komponenten (Aufgaben- bzw. Tätigkeitsbereiche) zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese führt im Ergebnis zur Beurteilung, wo der Schwerpunkt der Tätigkeit eines Berufsbildes liegt. Nur im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

Auch nach Ansicht des UFS liegt der Mittelpunkt einer Lehr- bzw. Vortragstätigkeit in typisierender Betrachtungsweise grundsätzlich nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer, sondern vielmehr an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt (vgl. VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0132, 8. 5. 2003, 2000/15/0176, 16. 12. 2003, 2001/15/019, 19. 4. 2006, 2002/13/0202 und auch UFSG 8. 9. 2003, RV/0082-G/02).

Allerdings zeigt die ständige Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch unmissverständlich auf, dass die Prüfung der Frage, ob ein Arbeitszimmer den gesamten Mittelpunkt der Tätigkeit darstelle, aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle vorzunehmen ist. Innerhalb einer Einkunftsart sind folglich jene Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, einer einzigen Einkunftsquelle zuzuordnen, und zwar auch dann, wenn sie nach außen hin in unterschiedlichen Leistungen in Erscheinung treten (zB schriftstellerische, wissenschaftliche und vortragende Tätigkeiten auf einem bestimmten Fachgebiet). Wenn daher im Einzelfall ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird und weiters auch dementsprechend eingerichtet ist (VwGH 31. 10. 2000, 95/15/0186, 24. 04. 2002, 98/13/0193; vgl. auch Kommentar Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommsteuer, Band III B, Lieferung Juli 1999, zu § 20 Tz 6. 1).

Feststellung: In der Berufungsschrift vom 19. 11. 2004 (Seiten 12 u. 13/2002) argumentiert der steuerl. Vertreter des Bw. Erstens damit, dass die Tätigkeit des „halbbeschäftigen Vertragsassistenten“ hauptsächlich eine wissenschaftliche, gutachterliche sowie schriftstellerische sei und der lehrende Tätigkeitsbereich des Bw. in den Hintergrund trete, wobei aus dienstrechtlichen Gründen das Ausmaß der Lehrveranstaltungen über ein Jahr gerechnet maximal drei Wochenstunden betragen habe.

Und Zweitens wird im Vorlageantrag vom 27. 12. 2004 (Seiten 14 u. 15/2003) wiederholt nachdrücklich darauf verwiesen, dass in den desolaten Institutsräumlichkeiten in der Akademiestraße (UNI-Salzburg) ein konzentriertes wissenschaftliches Arbeiten unmöglich gewesen wäre und folglich ein häusliches Arbeitszimmer beruflich notwendig gewesen sei.

5.1 Welcher konkrete Dienstort und welche Dienstzeitregelung (Gleitzeit, etc.) haben für den Bw. als „halbtagsbeschäftigen Vertragsassistenten“ in den Streitjahren 2001 und 2002 bestanden?

Antwort Bw: "In den Streitjahren 2001 und 2002 war ich im Institut für Romanistik in der Akademiestraße als Vertragsassistent halbbeschäftigt. Die Dienstzeitregelung umfasste die tägliche Zeit von 9.00 Uhr bis 13.00 Uhr und das 5 mal die Woche."

5.2 Welche dienstlichen Aufgaben und in welchem zeitlichen Ausmaß mussten vom Bw. am Arbeitsplatz (UNI-Salzburg) oder an einem anderen zugewiesenen Dienstort verrichtet werden? Wenn es darüber Zeitaufschreibungen gibt, so sind diese vom Bw. abzuverlangen.

Sollte es über die tatsächlichen erbrachten Dienstzeiten des Bw. am Arbeitsplatz UNI-Salzburg keine Zeitaufzeichnungen geben, so sind diese vom Bw. im Schätzungswege, beziffert auf seine monatliche Arbeitszeit und je Streitjahr, bekannt zu geben.

Antwort Bw: "Für die dienstlichen Aufgaben gibt es keine Zeitaufschreibungen. Der zugewiesene Dienstort war das Institut für Romanistik in der Akademiestraße. Die monatliche Arbeitszeit betrug 80 Stunden."

5.3 In der Berufungsschrift wird vom steuerl. Vertreter das Ausmaß der Lehrveranstaltungen des Bw. über ein Jahr gerechnet mit maximal drei Wochenstunden behauptet. Wie und auf Grund welcher Unterlagen erfolgte diese Berechnung? Um entsprechende Nachweisführung ist der Bw. zu ersuchen.

Antwort Bw: "Die Belege werden nachgereicht."

5.4 Wurde dem Bw. ab Herbst 1999 bis Dezember 2002 von dessen Dienstgeber zur Erbringung wissenschaftlicher bzw. forschender Tätigkeiten ein eigener Arbeitsplatz (Büro) zur Verfügung gestellt oder angeboten? Wenn ja, um welche konkreten Institutsräumlichkeiten und mit welcher Ausstattung handelte es sich dabei? Welche konkreten zeitlichen Nutzungsmöglichkeiten dieser Räumlichkeiten bestanden für den Bw. in den Streitjahren? Wenn nein, so ist darüber vom Bw. eine schriftliche Dienstgeberbestätigung abzuverlangen.

Antwort Bw: "Vom Institut wurde ein Arbeitsraum zugewiesen. Ursprünglich diente dieser Raum als wissenschaftliches Archiv. Ausgestattet war er mit einem Tisch, einem Stuhl und einem Regal. Wie groß dieser Raum war, weiß ich nicht mehr. Es war ein ländlicher, schmaler Raum. Vom damaligen Institutsleiter wurde ich darauf hingewiesen, dass dieser zugewiesene Arbeitsplatz mit einem weiteren halbbeschäftigt Assistenten zu teilen sei. Sonst gab es keine zeitliche Einschränkung. Soweit ich mich erinnern kann, stand mir bis Februar 2001 kein Arbeitszimmer an der UNI zur Verfügung."

5.5 Vom Bw. wird als materieller Schwerpunkt seiner erbrachten Dienstleistung der wissenschaftliche Tätigkeitsbereich hervorgehoben. In diesem Zusammenhang wird vom Bw. behauptet, dass dessen häusliches Arbeitszimmer „weitestgehend den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit“ darstellte. Der Bw. ist zu ersuchen einen Nachweis darüber zu führen, dass seine Vertragsassistententätigkeit notwendigerweise zeitmäßig zu mehr als 50 % der täglichen Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wurde. Falls vom Bw. darüber kein Nachweis geführt werden kann, so ist er zu ersuchen, die im häuslichen Arbeitszimmer erbrachte Arbeitszeit in Form eines monatlichen Stundenausmaßes zu schätzen und bezogen auf das jeweilige Streitjahr bekannt zu geben.

Antwort Bw: "Schriftliche Stellungnahme wird nachgereicht."

5.6 Wo wurden vom Bw. im Zeitraum vom Herbst 1999 bis 31.10.2000 die wissenschaftlichen bzw. forschenden Tätigkeiten (siehe dazu auch Frage 1.3) ausgeübt?

Anmerkung: Die Beantwortung dieser Frage dient ua. der Erforschung der materiellen Teilkomponenten der Vertragsassistententätigkeiten des Bw. und der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers (vgl. dazu auch Frage 1.3).

Antwort Bw: "Im Zeitraum vom Herbst 1999 bis 31.10.2000 erfolgten die wissenschaftlichen bzw. forschenden Tätigkeiten in der damals gemieteten Garconniere."

5.7 Vom Bw. wird die „Notwendigkeit“ für sein häusliches Arbeitszimmer auch damit begründet, dass ein wissenschaftliches Arbeiten in den Institutsräumlichkeiten zufolge desolater Bauzustände unzumutbar gewesen wäre. Vom Bw. ist eine schriftliche Bestätigung seines Dienstgebers abzuverlangen, aus welcher klar hervorgeht, dass er die vom Institut bzw. Univ. Professor vorgegebenen und zu begleitenden wissenschaftlichen Forschungsprojekte der Streitjahre 2001 und 2002 nur in seinem häuslichen Arbeitszimmer erarbeiten konnte, da ihm sein Dienstgeber für diesen „Tätigkeitsbereich“ keinen adäquaten Arbeitsraum an der UNI-Salzburg zur Verfügung gestellt habe.

Antwort Bw: "Eine Bestätigung des Dienstgebers betreffend der unzumutbaren Arbeitsbedingungen in den Institutsräumlichkeiten wurde bereits im Zuge des

Berufungsverfahrens vorgelegt. Ich bringe diese Bestätigungen zum wiederholten Male bei.“

Feststellung: In der Berufungsschrift (Seite 12/2002, letzter Satz) führte der steuerl. Vertreter des Bw. ua aus, dass die rein wissenschaftliche Vorbereitung der Habilitation eines Arbeitsraumes bedürfe. Ebenso wird in der Tätigkeitsbeschreibung des Bw. durch Dr.G., Fachbereich Romanistik, UNI-Salzburg, vom 30.1.2006 (siehe Anlage), ausgeführt, dass sich die Tätigkeit des Bw. als Habilitand überwiegend auf die Forschung erstrecke.

5.8 Frage an den Bw.: Erfolgt „die Tätigkeit als Habilitand“ im Rahmen seiner Dienstverpflichtung oder handelt es sich dabei um eine in der Privat(frei)zeit eigenständige fachwissenschaftliche Forschungsarbeit, die einer zukünftigen Lehrberechtigung an der UNI dient? Um entsprechende Nachweisführung wird gebeten.

Antwort Bw: „Die Anfertigung der Habilitation ist im Rahmen der im Dienstvertrag formulierten „Erschließung der Wissenschaften und Künste“ eine notwendige Dienstverpflichtung insofern, als dass man ohne diese Qualifikationsschrift jeglichen Anspruch auf Weiterbeschäftigung verliert. Nachweis wird nachgereicht.“

5.9 Ist der Bw. durch Einstieg in die Universitätslaufbahn als Assistent eine Verpflichtung eingegangen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes eine fachwissenschaftliche Habilitationsschrift am Institut vorzulegen? Wenn ja, so wird um Vorlage dieser Vereinbarung gebeten. Bekommt der Bw. für das Verfassen der Habilitationsschrift ein gesondertes Honorar?

Antwort Bw: „Für die eventuelle Weiterbeschäftigung an der UNI über das Jahr 2009 hinaus ist eine fachwissenschaftliche Habilitationsschrift eine notwendige Voraussetzung. Eine fachwissenschaftliche Habilitation ist selbstredend. Ohne diese Habilitation ist eine Weiterbeschäftigung an der UNI nach derzeitiger Lage ausgeschlossen. Eine fachwissenschaftliche Habilitation ist Mindestvoraussetzung für eine eventuelle Weiterbeschäftigung an der UNI, nicht jedoch eine Garantie für eine Weiterbeschäftigung. Eine vertragliche Verpflichtung, eine fachwissenschaftliche Habilitationsschrift im Institut vorzulegen, wurde nicht eingegangen. Gesondertes Honorar für die Verfassung der Habilitationsschrift bekomme ich nicht.“

6. Im Rahmen eines Lokalaugenscheines ist vom Finanzamt abzuklären, ob das „häusliche Arbeitszimmer“ des Bw. hinsichtlich seiner Einrichtung bzw. Ausstattung nach einer ausschließlichen beruflichen Nutzung zulässt. Im Zuge dieser Nachschau sind vom häuslichen Arbeitszimmer des Bw. auch Fotos zur Dokumentation anzufertigen.

6.1 Die vom Bw. unter dem Titel „Arbeitszimmer“ je Streitjahr geltend gemachten Aufwandsbeträge (Kj. 2001: € 2.394,60 und Kj. 2002: € 397,06) sind belegmäßig nachzuweisen.

Antwort Bw: Nachweise werden nachgereicht.“

D) Internetkosten:

Anmerkung: Nach Ansicht des UFS unterliegen Internetkosten nicht dem Aufteilungsverbot und sind daher im beruflich veranlassten Ausmaß als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. LStR 2002, RZ 367).

7. Das Finanzamt wird ersucht, die vom Bw. geltend gemachten Internetkosten (Kj. 2001: € 416,04 und Kj. 2002: € 696,21) bezüglich deren Abzugsfähigkeit der Höhe nach nochmals zu überprüfen.

Anmerkung FA: „Die betriebliche Nutzung des Internets wird innerhalb der nächsten 4 Wochen durch das Finanzamt überprüft.“

Für die Beibringung der in der Niederschrift angesprochenen Beweisunterlagen erbat sich der Bw. eine Frist bis 15. Februar 2007. Auch wies er ergänzend darauf hin, dass die von ihm erteilten Auskünfte bar jeglicher Unterlagen aus der Erinnerung an die nunmehr fünf Jahre

zurückliegenden Sachverhalte erfolgt seien und daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit haben würden.

Nach viermaligen Fristverlängerungsersuchen bezüglich der Beibringung der niederschriftlich angeforderten Beweisunterlagen teilte die steuerliche Vertretung des Bw. mit Eingabe vom 27. Juli 2007 im Wesentlichen mit, dass bereits in mehreren vorausgegangenen Eingaben die Sachverhalte vollständig dargestellt und entsprechende Urkunden und Beweismittel vorgelegt worden seien. Beim vorliegenden Verfahren müsse auch die Unzweckmäßigkeit der Abwicklung der Verfahrensschritte bemängelt werden. Darüber hinaus seien die steuerlichen Vertretungskosten wirtschaftlich nicht mehr vertretbar und es werde daher für die Zukunft jedes weitere Tätigwerden in diesem Falle abgelehnt.

Zu der am 26. September 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ist der Bw. persönlich nicht erschienen und es wurde die Wahrung seiner Interessen durch seine steuerliche Vertretung wahrgenommen.

Vom Senatsvorsitzenden wurde die Abhandlung der Berufungsbegehren der Streitjahre 2001 und 2002 wegen bestehender Sach- und Rechtsfragenidentität zusammenfassend auf die Berufungspunkte

1. Kosten doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten,
2. Arbeitszimmer und
3. Internet- und Festnetzkosten je Streitjahr aufgeteilt.

Zu Beginn der Berufungsverhandlung wies der steuerliche Vertreter des Bw. ua. darauf hin, dass sein Mandant im Frühjahr/Sommer des heurigen Jahres nach B. zurückgezogen sei. Aus diesem Grund seien von Dr.H. auch keine Belege mehr vorgelegt worden und es würden auch der steuerlichen Vertretung solche nicht zur Verfügung stehen.

Zum ersten Berufungspunkt „Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ führte der steuerliche Vertreter wiederholend ins Treffen, dass Dr.H. als halbtagsbeschäftigter Universitätsassistent immer nur befristete Dienstverhältnisse erhalten habe. Sein Mandant habe immer damit rechnen müssen, dass dessen Dienstverträge nicht verlängert werden würden. Dr.H. sei gebürtiger Br.. Die persönliche Verbindung seines Mandanten zu B. sei immer vorhanden gewesen und dieser habe auch seinen dortigen Wohnsitz genutzt. Dr.H. habe die persönliche Verpflichtung gegenüber seiner Mutter sehr stark wahrgenommen. Sein Mandant sei wirklich pro Monat zweimal nach B. gefahren und habe dort seine kranke Mutter besucht. Dr.H. habe seine Mutter natürlich auf Grund der Wochenendheimfahrten nicht umfassend pflegen können, dies sei klargestellt worden, jedoch habe auch die psychologische Betreuungskomponente eine große Rolle gespielt.

Zur Frage der behaupteten Ungewissheit der Verlängerung des Dienstverhältnisses des Bw. zur UNI-Salzburg führte der steuerliche Vertreter aus, dass nach den persönlichen Schilderungen des Dr.H. dieser immer damit habe rechnen müssen, dass der Dienstvertrag nicht verlängert werde. Es habe prinzipiell eine große personelle Fluktuation an diesem Institut vorgeherrscht. Sehr wohl wollte Dr.H. eine universitäre Laufbahn einschlagen. Sein Mandant habe auch bereits an der Habilitation gearbeitet, die bis 2009 fertig gewesen wäre. Nach dem Tod seiner Mutter habe Dr.H. jedoch sein Erbe in B. angetreten und dies sei auch sein persönlicher Grund gewesen das universitäre Dienstverhältnis in Salzburg zu beenden. Das Ausscheiden von Dr.H. von der UNI-Salzburg sei daher auf seine eigene Entscheidung zurückzuführen gewesen.

Zum Vortrag des steuerlichen Vertreters entgegnete der Amtsvertreter, dass Wochenendfahrten des Bw. zum Zweck des Besuches seiner pflegebedürftigen Mutter keinen Grund für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten darstellen würden. Eine nachhaltige Betreuung der Mutter liege aus der Sicht des Amtsvertreters gleichfalls nicht vor. Der Kettendienstvertrag eines Vertragsassistenten ziele immer auf den Verbleib auf der UNI ab. Unbestritten mögen beim Bw. gewisse Unsicherheiten vorgelegen sein, dass sein Assistentenvertrag nicht mehr verlängert worden wäre, diese abstrakte Gefahr des Nichtverlängerns des Dienstverhältnisses werde auch dem Bw. eingeräumt. Jeder Arbeitnehmer, der einen befristeten Anstellungsvertrag bekomme, trage jedoch das Risiko einer Nichtverlängerung. Gegenständlich habe der Bw. jedoch eine Universitätskarriere in Österreich angestrebt und habe aus diesem Grunde eine 4-Zimmer-Wohnung im Kalenderjahr 2000 in Salzburg angemietet und sich auch sozial an diesem Ort durch eine Freundin gebunden. Dadurch habe der Bw. seinen Hauptwohnsitz von B. nach Salzburg verlegt. Auch der Umstand, dass der Bw., soweit es seine Freizeit erlaubt habe, seine Mutter besucht habe, sei zur Beurteilung des vorliegenden Streitpunktes unmaßgeblich. Unstrittig sei, dass der Gebäudezustand der Universität zwar unbefriedigend sein möge und ebenso die dort vorherrschende beengte Platz- bzw. Raumsituation. Tatsache sei jedoch, dass auch die übrigen Universitätsbediensteten teilweise in kleinen Räumlichkeiten arbeiten oder sogar in umfunktionierten Bibliotheken ihre Arbeitsleistung erbringen würden. Aus der Sicht des Amtsvertreters werde daher die gänzliche Abweisung dieses Berufungspunktes beantragt.

Vom steuerlichen Vertreter wurde eingestanden, dass der Hauptwohnsitz von Dr.H. in der Zeit seiner Beschäftigung sicher in Salzburg gelegen sei. Unabhängig davon habe jedoch seine persönliche Beziehung zum Wohnsitz in B. weiterbestanden. Auch wies der steuerliche Vertreter nochmals darauf hin, dass die Befristung der Dienstverhältnisse von Dr.H. immer nur 2 Jahre betragen habe.

Nach Diskussion und Erörterung der Frage, ob die unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ geltend gemachten Beträge der Streitjahre 2001 und 2002, entsprechend der aufgezeigten Sach- und Aktenlage aus der Sicht des steuerlichen Vertreters nunmehr abgeändert werden würden, erwiderte dieser, dass das in Rede stehende Webungskostenbegehren zur Gänze beibehalten und betraglich keine Änderung erfahre. Gleichzeitig stellte der Bw. im Falle der Nichtanerkennung der strittigen Aufwendung als Werbungskosten das Eventualbegehren, die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten (2001: € 1.103,17, 2002: € 13.414,08) und die Kosten der Wohnung in Braunschweig, geschätzt in Höhe der Hälfte der geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung, als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 anzuerkennen.

Zum Eventualbegehren des steuerlichen Vertreters, nämlich auf Zuerkennung von Aufwendungen unter dem Titel „außergewöhnliche Belastung“ für die Streitjahre 2001 und 2002 brachte der Amtsvertreter vor, dass diesbezüglich die Merkmale einer außergewöhnlichen Belastung nicht vorliegen würden. Zudem seien vom Bw. auch keinerlei Unterlagen vorgelegt worden, welche die Besuchsfahrten nach B. konkret dokumentieren würden. Das im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung gestellte Eventualbegehren auf Zuerkennung einer außergewöhnlichen Belastung sei aus der Sicht des Amtsvertreters daher abzuweisen.

Der steuerliche Vertreter erwiderte dazu, dass für seinen Mandanten mit Sicherheit eine sittliche Verpflichtung bestanden habe, seine pflegebedürftige Mutter im Rahmen seiner Möglichkeiten zu betreuen. Zwar habe ein Bruder von Dr.H. in der Nähe von B. gelebt, dies sei aber nur ein Grund gewesen warum Dr.H. beruflich in Salzburg habe bleiben können. Auch wenn die Mutter seines Mandanten anderweitig betreut worden sei, könne er mit Gewissheit bestätigen, dass Dr.H. zweimal pro Monat zu seiner halbseitig gelähmten Mutter gefahren sei und sie dort unterstützt und betreut habe.

Zum zweiten Streitpunkt „Arbeitszimmer“ räumte der steuerliche Vertreter ein, dass Dr.H. trotz der desolaten Bauzustände, die auch Prof. Dr. Hans Göbl als Ordinarius des Instituts für Romanistik bestätigt habe, im Übrigen wie alle anderen Universitätsbediensteten auch, die zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten regelmäßig benutzt habe.

Vom Amtsvertreter wurde darauf hingewiesen, dass das Verfassen und Erarbeiten einer Habilitation, die Nutzung der Universitätsbibliothek, die sehr eingeschränkte Kopiermöglichkeit von Büchern, etc. dagegen sprechen würde, dass der Bw. überwiegend zu Hause im Arbeitszimmer gearbeitet habe. Im Prinzip sei der Bw. eine Art Vortragender mit eindeutigen Tätigkeitsschwerpunkten im Vortragssaal an der Universität gewesen. Im Übrigen müsse auch die Forschungstätigkeit des Bw. hauptsächlich in den Räumlichkeiten der Universität erbracht

worden sein. Vom Amtsvertreter wurde ua. auch darauf hingewiesen, dass trotz mehrmaliger Terminabsprachen mit dem Bw. eine Besichtigung des behaupteten häuslichen Arbeitszimmers durch ein Erhebungsorgan des Finanzamtes nicht stattgefunden habe, jedoch werde eingeräumt, dass die Ausstattung des Raumes als Arbeitszimmer nicht bezweifelt werde.

Vom steuerlichen Vertreter wurde dazu entgegnet, dass sein Mandant überwiegend zu Hause im Arbeitszimmer gearbeitet habe. Dr.H. habe eine Lehrverpflichtung mit ein oder zwei Vorlesungen oder Lehrveranstaltungen in der Woche gehabt. Die restliche Zeit habe er wissenschaftlich gearbeitet. Er habe nicht nur an seiner Habilitation gearbeitet, sondern er habe Veröffentlichungen im großen Umfang geschrieben. Sein Spezialgebiet sei die Erforschung der retoromanischen Sprachen in der Schweiz und in Italien gewesen. Auch könne er bestätigen, dass sein Mandant nicht hunderte, sondern tausende von Büchern in seiner Wohnung verwahrt gehabt habe. Eine Forschungstätigkeit sei an dieser Universität nicht möglich gewesen, weil die Arbeitsbedingungen dort derartig miserabel gewesen seien. Im weiteren Verlauf der Verhandlung wurden vom steuerlichen Vertreter für das Kalenderjahr 2002, mangels Vorlage von konkreten Berechnungsgrundlagen und Rechnungsbelegen, die geltend gemachten Kosten für das häusliche Arbeitszimmers im Ausmaß von 20 % von den geltend gemachten Kosten der „doppelten Haushaltsführung“ geschätzt. Des Weiteren wurde vom steuerlichen Vertreter unter dem Titel „Arbeitszimmer“ für das Jahr 2001 der bisher geltend gemachte Betrag in Höhe von € 2.394,60 und für 2002 ein solcher in Höhe von € 2.477,48 (Miete u. BK: € 10.402,12 x 20 % = € 2.080,42 + Möbel € 397,06) als Werbungskosten beantragt. Gleichzeitig wurde vom steuerlichen Vertreter ua. auch darauf hingewiesen, dass sein Mandant das häusliche Arbeitszimmer nicht nur tatsächlich beruflich genutzt habe, sondern es sei ein solches, wie in den bisherigen Eingaben und beigebrachten Bestätigungen auch zum Ausdruck gebracht worden sei, unbedingt beruflich notwendig gewesen.

In der Gegenäußerung dazu wandte der Amtsvertreter ein, dass seiner Ansicht nach der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. eindeutig an der Universität gelegen gewesen sei. Dass der Bw. an der Universität keine idealen Arbeitsbedingungen für seine wissenschaftliche Forschungstätigkeit gehabt habe, werde zwar anerkannt, allein aus diesem Umstand lasse sich jedoch keine Notwendigkeit für ein häusliches Arbeitszimmer ableiten. Im Übrigen hätten auch die Ausführungen des Bw. und des steuerlichen Vertreters aufgezeigt, dass der Bw. in den Institutsräumlichkeiten sehr wohl habe arbeiten können. In weiterer Folge wurde vom Amtsvertreter die gänzliche Abweisung des in Rede stehenden Streitbegehrens beantragt.

Zum dritten Streitpunkt „Internetkosten“ führte der Amtsvertreter aus, dass aus seiner Sicht die vom Bw. für das Streitjahr 2002 beantragten Kosten (€ 696,21), ohne Abzug eines

Privatanteiles, als Werbungskosten anzuerkennen wären, zumal der Bw. in einem wissenschaftlich forschenden Bereich als Universitätsassistent tätig gewesen sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

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

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

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 79/1998 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebensowenig 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Weiters dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 Kosten für 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 2001: € 2.512,00 und 2002: € 2.100,00) übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

1. Kosten doppelter Haushaltsführung und Aufwendungen für Familienheimfahrten:

In den Streitjahren 2001 und 2002 geht es um die Beurteilung der Frage, ob die vom Bw. beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung, nämlich die Aufwendungen für Miete und Betriebskosten sowie Einrichtungsgegenstände für eine Mietwohnung am Tätigkeitsort in Salzburg (2001: € 11.164,08 und 2002: € 10.402,12) sowie Aufwendungen für Heimfahrten vom Arbeitsort zum Ledigenwohnsitz nach B./Deutschland (2001: € 1.103,17 und 2002: € 13.414,08) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen sind.

Wenn einem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsstandort 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. Als „Familienwohnsitz“ gilt jener Ort anzusehen, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblich objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Dabei sind jeweils die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 9.10.1991, 88/1370121; 17.2.1999, 95/14/0059; 27.1.2000, 96/15/0205; 22.2.2000, 96/14/0018; 25.2.2003, 99/14/0340; 27.5.2003, 2001/14/0121 und vom 16.3.2005, 2000/14/0154).

Eine doppelte Haushaltsführung liegt bei einem ledigen Steuerpflichtigen grundsätzlich dann vor, wenn der ledige Arbeitnehmer außerhalb des Ortes (zB Hauptwohnsitz), in dem er einen

eigenen Hausstand (Wohnung, etc.) unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsamt (Zweitwohnsitz) wohnt und auch dort einen weiteren Haushalt führt.

Liegen die Voraussetzungen für die berufliche Veranlassung einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung nicht vor, so kann „für eine gewisse Übergangszeit“ eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung beruflich veranlasst sein. Die vorübergehende berufliche Veranlassung liegt darin begründet, dass die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsamt üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nimmt. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer wird als Übergangszeit zur Verlegung des Wohnsitzes zum neuen Beschäftigungsamt im Allgemeinen ein Zeitraum von sechs Monaten als zumutbar angesehen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Kommentar zu § 16 Tz. 102).

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsamt wohnen muss. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand können daher „für eine gewisse Übergangszeit“ Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsamt als Werbungskosten anerkannt werden (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.1997, 96/15/0259). Für diese Übergangszeit können bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung und Haushalt 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 Erkenntnis des VwGH vom 3.3.1992, 88/14/0081). Anderes gilt allerdings, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist (vgl. nochmals das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.1997, 96/15/0259).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Begründung eines weiteren eigenen Haushalts am Beschäftigungsamt bei gleichzeitiger Beibehaltung des (Familien)Wohnsitzes grundsätzlich dann beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsamt so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt nicht zugemutet werden kann.

Diese drei entscheidungserheblichen Tatfragen waren daher ua. im vorliegenden Streitpunkt zu überprüfen, wobei sich dazu entsprechend der Aktenlage und dem Ergebnis der abgeführten Berufungsverhandlung nachstehender Sachverhalt ergibt:

- Unstrittig steht fest, dass der Bw. ab dem Jahr 1999 als halbtagsbeschäftiger Vertragsassistent am Institut für Romanistik an der Universität Salzburg immer in einem auf zwei Jahre befristeten Bundesdienstverhältnis stand. Evident ist, dass die erste Befristung des in Rede stehenden Dienstverhältnisses zwischen der Universität Salzburg und dem Bw. mit Nachtrag zum Dienstvertrag vom 11. Juli 2001, GZ.xx, mit Wirksamkeit vom 22.11.2001 bis 21.11.2003 verlängert worden war. In der Niederschrift vom 16.1.2007 gab der Bw. dazu ua. bekannt, dass die Befristung seines Dienstverhältnisses zur Universität Salzburg jedenfalls bis zum Jahre 2009 andauere. Vom steuerlichen Vertreter des Bw. wurde im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung ergänzend ausgeführt, dass die Auflösung des Dienstverhältnisses seines Mandanten zur Universität Salzburg im Jahre 2007 auf dessen persönlichen Überlegungen und Gründen beruhe. Fest steht aber auch die Tatsache, dass der Bw. eine universitäre Karrierelaufbahn anstrebte und neben seiner Vertragsassistentätigkeit auch als Habilitand wissenschaftliche Forschungstätigkeiten am Romanistikinstitut erbrachte.
- Evident ist, dass der ledige Bw. am 31.5.1993 einen Mietvertrag über eine Wohnung mit 45 m² Wohnfläche in B./Deutschland zu einem monatlichen Mietzins (inkl. Wasser- u. Heizkosten) in Höhe von DM 400,00 abgeschlossen hatte. Vom Bw. wurde diese 45 m² Mietwohnung im Verwaltungsverfahren als sein (Familien)Wohnsitz bezeichnet.
- Unstrittig ist, dass der Bw. im Jahr 1999 am Beschäftigungsstandort in Salzburg auch aus beruflicher Veranlassung einen eigenen Haushalt gegründet hatte. Den eigenen Angaben des Bw. zufolge bewohnte er von November 1999 bis September 2000 eine kleine Garconniere (Wohn/Schlafraum mit Hochbett, darunter befand sich der Schreibtisch mit Bücherregal) in Salzburg.
- Fest steht, dass der Bw. am Beschäftigungsstandort in Salzburg eine Haushalts- bzw. Wohnsitzverlegung vornahm und seit 1.11.2000 eine Vierzimmerwohnung unter der Adresse Adr.1., bewohnte. Mangels fehlender Zimmergrößenangaben im Mietvertrag und mangels Vorlage eines Wohnungsplanes wurde die Wohnungsgröße dieser neuen Mietwohnung in Salzburg vom steuerlichen Vertreter mit ca. 80 – 90 m² angegeben. Nach den eigenen Angaben des Bw. befand sich in dieser neuen Mietwohnung auch ein häusliches Arbeitszimmer mit ca. 12 bis 15 m² Nutzfläche.
- Nach den eigenen Angaben des Bw. wurde die neue Mietwohnung Adr.1., in den Streitjahren 2001 und 2002 auch von seiner jetzigen Frau R.H. (die Verehelichung erfolgte im September 2005) mitbewohnt, wobei die Tragung der Miet- bzw. Haushaltskosten jeweils zur Hälfte gemeinsam erfolgte.

- Fest steht die Tatsache, dass die pflegebedürftige Mutter des Bw. in den Streitjahren 2001 und 2002 nicht in einem gemeinsamen Haushalt (Familienwohnsitz) mit dem Bw. wohnte. Zur Frage, wie bzw. wodurch die „nachhaltige Betreuung“ seiner Mutter in den Streitjahren erfolgt sei, gab der Bw. ua. niederschriftlich bekannt, dass er immer, wenn er zuhause gewesen sei, seine halbseitig gelähmte Mutter durch Arbeiten, zu deren Ausführung diese auf Grund ihrer Behinderung alleine nicht fähig gewesen sei (zB. Hausarbeiten, Einkäufe, Arztbesuche, Besorgung von Rezepten), unterstützt habe. Vom steuerlichen Vertreter des Bw. wurde im Rahmen der Berufungsverhandlung ua. mitgeteilt, dass die Betreuung der pflegebedürftigen Mutter auch von einem weiteren Sohn, der in der Nähe von Braunschweig lebte, erfolgt sei.
- Evident ist die Tatsache, dass der Bw. für die Streitjahre 2001 und 2002 keine geeigneten Beweismittel bzw. Nachweise dafür vorzulegen vermochte, wann und wieviele Betreuungs- bzw. Familienheimfahrten er nach B./Deutschland tatsächlich unternommen habe.

Unter Betrachtung der vorstehend angeführten Gesamtumstände steht zwischen den Verfahrensparteien außer Streit, dass dem Bw. eine tägliche Hin- und Rückfahrt vom Beschäftigungsort Salzburg zum Ledigenwohnsitz in B./Deutschland im Streitzeitraum 2001 und 2002 jedenfalls nicht zumutbar war.

Im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung wurde vom Vertreter der Amtspartei die Nichtanerkennung der vom Bw. beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung im Wesentlichen damit begründet, dass bei diesem die Voraussetzungen für das Zuerkennen der strittigen Aufwendungen in den Kalenderjahren 2001 und 2002 nicht bestanden habe, zumal der Bw. bereits im Jahr 2000 seinen Wohnsitz (Ledigenhaushalt) an den Ort der Erwerbstätigkeit nach Salzburg verlegt habe und folglich die Beibehaltung des Wohnsitzes in B./Deutschland als privat veranlasst anzusehen sei.

In freier Beweiswürdigung kommt auch der erkennende Senat zur Ansicht, dass diese vom Amtsvertreter im Rahmen der Berufungsverhandlung geäußerte Schlussfolgerung richtig ist. Wie diesbezüglich aus den in den Verwaltungsakten einliegenden Unterlagen und Angaben des Bw. zweifelsfrei hervorgeht, hat dieser im Jahr 1999 an seinem neuen und zeitlich auf zwei Jahre befristeten Tätigkeitsort in Salzburg unter der Adresse „Josefiau“ durch Anmieten einer „kleinen Garconniere“ einen ledigen Hausstand (Wohnsitz) gegründet. Selbst die „abstrakte Möglichkeit“ der Nichtverlängerung des vorerst auf 2 Jahre befristeten Assistentenvertrages zur Universität Salzburg vermochte den Bw. nicht daran zu hindern, bereits am 15.10.2000 einen neuen Mietvertrag über eine Vierzimmerwohnung für eine Mietdauer von fünf Jahren abzuschließen. Diese vom ledigen Bw. im Kalenderjahr 2000 zum „zweiten Male“ erfolgte Wohnsitzneubegründung in Salzburg wird auch vom erkennenden

Senat als klare (eindeutige) Verlegungshandlung des (ledigen) Wohnsitzes (Haushaltes) an den Arbeitsort gewertet, zumal die neue Mietwohnung in Salzburg mit einer Wohnnutzfläche von ca. 80 – 90 m² zweifelsohne besseren Wohnbedürfnissen entspricht als die weiterhin beibehaltene Mietwohnung in B. mit lediglich 45 m² Nutzfläche. Darüberhinaus ist auch die Tatsache evident, dass diese Vierzimmermietwohnung in Salzburg in den Streitjahren 2001 und 2002 auch von der nunmehrigen Ehegattin R.H. (die Verehelichung erfolgte im September 2005) des Bw. mitbewohnt worden war. Die gemeinsame Haushaltsführung des Bw. und seiner nunmehrigen Ehegattin am Wohnort Salzburg ist aber auch als „Familienwohnsitzbegründung“ zu werten. Daraus ergibt sich aber auch die Schlussfolgerung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw. in den beiden Streitjahren bereits am Familienwohnsitz in Salzburg gelegen war. Vor diesem Hintergrund kann von einer beruflichen Veranlassung der Beibehaltung eines „Ledigenwohnsitzes“ des Bw. außerhalb des Beschäftigungsortes Salzburg in den Streitjahren 2001 und 2002 keine Rede sein, diese war daher auch nach Ansicht des erkennenden Senates nach der gegebenen Sachlage vielmehr ausschließlich als privat veranlasst zu qualifizieren.

Als Hauptargumente für die Unzumutbarkeit der Verlegung des ledigen Haushaltes (Wohnsitzes) von B./Deutschland nach Salzburg wurden vom Bw. schlussendlich zweierlei Gründe eingewandt. Als Erster wurde vom Bw. die jeweils zweijährige Befristung seines Assistentenvertrages zur Universität Salzburg und als Zweiter die Pflegebedürftigkeit seiner Mutter, die im Streitzeitraum 2001 und 2002 in einem eigenen Haushalt (Wohnsitz), jedoch getrennt vom Wohnsitz des Bw., in B./Deutschland lebte, eingewandt.

Auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann eine beruflich veranlasste Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung zweifelsohne darin begründet sein, wenn der Steuerpflichtige jederzeit mit der Abberufung von seiner neuen Arbeitsstelle rechnen müsse. Es reicht aber nicht schon die abstrakte Möglichkeit, von der Arbeitsstelle abberufen zu werden, aus, um die Beibehaltung des (Familien)Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz zu rechtfertigen. Es muss sich vielmehr um eine konkrete, ernsthafte und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln.

Derartige Umstände lagen gegenständlich jedoch nicht vor, zumal der Bw. – wie seine Vertragsassistententätigkeit auf Grund von „sog. hochschulüblichen Kettendienstverträgen“ in den folgenden Jahren gezeigt hat – nicht nur eine kurzfristige oder vorübergehende Beschäftigung in Salzburg angestrebt hat. Diese Schlussfolgerung ergibt sich für den erkennenden Senat auch aus dem Indiz, dass der Bw. als Habilitand auf eine universitäre Karriereentwicklung abzielte. Die allgemeine Behauptung des Bw., er habe immer mit der Nichtverlängerung seiner auf zwei Jahre befristeten Dienstverhältnisse rechnen müssen, wurde im Berufungsverfahren durch keinerlei Unterlagen entscheidungserheblich

dokumentiert. Demzufolge habe der Bw. nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates mit der Auflösung seines Dienstverhältnisses nicht mit größerer Wahrscheinlichkeit rechnen müssen, als im Allgemeinen Arbeitnehmer privatwirtschaftlicher Unternehmen mit einem Verlust des Arbeitsplatzes zu rechen haben.

Dem Sachverhaltsvorbringen des Bw., wonach in B./Deutschland auch seine pflegebedürftige Mutter wohnte, die von ihm anlässlich von Besuchen mitbetreut wurde, wird vom Unabhängigen Finanzsenat Glauben geschenkt. Dieses unstrittige Sachverhaltselement stellt für sich betrachtet jedoch noch keinen gewichtigen Grund dafür dar, um dadurch von der zwingenden Beibehaltung eines Ledigenhaushaltes (Mietwohnung mit 45 m²) in B. ausgehen zu können, zumal aktenkundig ist, dass die pflegebedürftige Mutter des Bw. auch nach dem Ableben ihres Gatten (verstorben am 7.9.2001), weiterhin alleine in B. an einem vom Bw. getrennten Wohnsitz wohnte. Ebenso ist evident, dass vom Bw. gegenüber seiner Mutter in den Streitjahren 2001 und 2002 keine dauerhaft angelegte persönliche Pflegebetreuung erbracht worden war. Mangels Vorlage geeigneter Unterlagen durch den Bw. ist für den erkennenden Senat betreffend die Streitjahre 2001 und 2002 auch nicht verifizierbar, wann und wie viele Besuchsfahrten und zu welchem Zweck der Bw. vorgenommen hat. Die Behauptung des Bw., er sei zweimal monatlich nach B. gefahren um seine kranke Mutter zu besuchen, vermag nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates einen entscheidungserheblichen bzw. anerkennenswerten Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht aufzuzeigen.

Bei dieser eindeutigen Sach- und Aktenlage vertritt der erkennende Senat in freier Beweiswürdigung die Auffassung, dass die vom Bw. im Berufungsverfahren vorgebrachten Argumente, die Verlegung seines ledigen Wohnsitzes von B./Deutschland zum Beschäftigungsort nach Salzburg sei in den Kalenderjahren 2001 und 2002 unzumutbar gewesen, nicht zutreffend sind.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, hat das Finanzamt im gegenständlichen Streitpunkt zu Recht die vom Bw. aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung beantragten Aufwendungen (Kj. 2001: € 11.164,08 und Kj. 2002: € 10.402,12) als Webungskosten versagt.

Fahrten zum Besuch der Eltern, auch wenn diese wie im vorliegenden Streitfall der Krankenbetreuung einer pflegebedürftigen Mutter dienen mögen, sind ausschließlich der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnen und fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0066, 30.1.1991, 90/13/0030 sowie Doralt, Band I, Stand 1.10.2002, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 359 zu § 4 EStG 1988 aber auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 3 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988).

Wie im Übrigen vorstehend erkannt wurde, lagen beim ledigen Bw. entsprechend der Beweis- und Sachlage in den Streitjahren 2001 und 2002 die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung nicht vor. Somit ergibt sich, dass auch die vom Bw. geltend gemachten Kosten für Fahrten zwischen seinem Familienwohnsitz am Beschäftigungsstandort in Salzburg und seinem Ledigenhaushalt (Wohnsitz) in B./Deutschland (2001: € 1.103,17 und 2002: € 13.414,08) nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Den Berufungen war daher in diesem Punkte ein Erfolg zu versagen.

2. Aufwendungen für häusliches Arbeitszimmer und Einrichtungsgegenstände:

Den Gegenstand des vorliegenden Streitpunktes bildet die Frage, ob Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung (Kj. 2001: € 2.394,60, Kj. 2002: € 2.477,48) eines Universitätsassistenten als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Fest steht, dass der Bw. in den Streitjahren ausschließlich nichtselbständige Einkünfte als halbtagsbeschäftigter Universitätsassistent erzielte und dass das in Rede stehende häusliche Arbeitszimmer im Wohnungsverband seiner Mietwohnung in Salzburg situiert war. Nicht angezweifelt wird weiters auch das Vorbringen des Bw., dass das Arbeitszimmer seiner Ausstattung nach zweckdienlich als Arbeitsraum eingerichtet war.

Die erstinstanzlichen Bescheide begründen die Abweisung im Wesentlichen damit, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen würden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden würden. Da diese Voraussetzung nicht gegeben sei, war in den Streitjahren ein entsprechender Werbungskostenabzug für die geltend gemachten Aufwendungen zu versagen.

Die Prüfung, ob ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG darstellt, ist nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig ist (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/15/0100). Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt daher nur bei der Tätigkeit bzw. Einkunftsquelle in Betracht, für die (berufsbildbezogen) der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des

Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Hinsichtlich der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten "Notwendigkeit" des Arbeitsraumes für die betriebliche oder berufliche Betätigung ist festzuhalten, dass die konkrete betriebliche/berufliche Verwendung ein Ausmaß erreichen muss, welches das Vorhandensein eines eigenen Arbeitszimmers rechtfertigt. Die Notwendigkeit ist zwar grundsätzlich kein Wesensmerkmal des Betriebsausgabenbegriffes, es handelt sich aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sicheren Nachprüfung durch Finanzbehörden entzieht. Dieses Abstellen auf die Notwendigkeit ist somit als eine Prüfung auf die tatsächliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung zu sehen.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008 und vom 19.12.2000, 99/14/0283).

Tätigkeiten (Berufsbilder), bei welchen der Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers zu suchen ist, sind etwa solche eines Lehrers, Richters, Politikers, Berufsmusikers, darstellenden Künstlers, etc. (vgl. Wiesner – Atzmüller – Grabner – Leitner - Wanke im EStG-Kommentar, Anm. 43 zu § 20, mit entsprechenden VwGH und UFS Judikaturverweisen).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist der materielle berufliche Tätigkeitsumfang eines Universitätsassistenten, auch wenn er sich inhaltlich in Lehr- und wissenschaftliche Forschungsbereiche bzw. in diverse Tätigkeits- und Forschungsprojekte aufsplittern lasse, einem einheitlichen (einzigsten) Berufsbild zuzuordnen. Bei typisierender Betrachtung und unter Zugrundelegung der Verkehrsauffassung kann bei einem Universitätsassistenten der Tätigkeitsschwerpunkt nach dessen Berufsbild, abhängig auch von der Studienfachrichtung, sehr wohl überwiegend in den Räumlichkeiten an der Universität gelegen sein, an welcher dieser seinen Aufgabenbereich wahrzunehmen hat.

Zu den Dienstpflichten eines Universitätsassistenten zählt zweifelsohne auch die „Anwesenheits- und Tätigkeitspflicht“ am jeweiligen Institut, die in der Regel im Einvernehmen mit dem Institutsvorstand festgelegt wird. Gegenständlich räumte der Bw. niederschriftlich selbst ein, dass er in den Räumlichkeiten des Institutes für Romanistik eine monatliche Arbeitszeit von 80 Stunden zu erbringen hatte, wobei seine tägliche Dienstzeitregelung 5 mal pro Woche die Zeit von 9:00 bis 13:00 Uhr umfasste. Gleichfalls wurde vom Bw. im Verfahren vorgebracht, dass von 20 Arbeitsstunden pro Woche ca. 3 Stunden davon Lehrveranstaltungen betroffen hätten. Über das restliche zeitliche Ausmaß der als Universitätsassistent erbrachten Tätigkeiten (zB. Mitbetreuen von Diplomanden und damit auch die (wöchentliche) Anwesenheit bei jedem Diplandenseminar, Abhalten von Sprechstunden, Unterstützung des Institutsvorstandes an Vorlesungstagen, diverse Mit- und Zusammenarbeiten an Instituts- und Forschungsprojekten, etc.), die gleichfalls eine persönliche Anwesenheit am Institut erfordert, vermochte der Bw. trotz Ersuchens keine Angaben zu machen. Dass der Bw. als halbtagsbeschäftigter Universitätsassistent einen Teil seiner zu erbringenden Dienstpflichten und Aufgabenbereich im privaten Arbeitszimmer habe erbringen müssen, weil ihm am Institut kein Arbeitsraum zur Verfügung gestellt worden war, ist vom Bw. weder behauptet worden noch ergibt sich ein derartiger Sachverhalt aus den Verwaltungsakten. Nicht angezweifelt wird vom Unabhängigen Finanzsenat das Vorbringen des Bw., dass er wissenschaftliche Forschungstätigkeiten so ua. auch im Zusammenhang mit seiner Habilitation in seinem häuslichen Arbeitszimmer tatsächlich erbracht hat. Das Abfassen einer Habilitation stellt jedoch keine berufsnotwendige Voraussetzung für die Tätigkeit als Universitätsassistent dar. Ob die Habilitation die unmittelbare Grundlage für eine weitere universitäre Karriere und somit auf ein zukünftiges Erwerbseinkommen abstellt, ist nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes als Voraussetzung zur Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers als Werbungskosten jedoch nicht entscheidungswesentlich. Im Übrigen vermochte der Bw. auch keine konkreten Nachweise für die Streitjahre darüber zu führen in welchem zeitlichen Ausmaß er „Dienstzeiten“ im häuslichen Arbeitszimmer erbracht hatte.

Aber auch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, das häusliche Arbeitszimmer habe auch der Erstellung fachwissenschaftlicher Publikationen des Bw. gedient, vermag keinen gewichtigen Umstand dafür aufzuzeigen, dass die Forschungstätigkeit des Bw. im Rahmen seiner „Universitätsassistententätigkeit“ dadurch überwiegend in das im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer verschoben worden wäre. Darüberhinaus steht fest, dass die eingewandte fachwissenschaftliche Autorentätigkeiten des Bw. in den Streitjahren 2001 und 2002 zu keinen gesonderten Einkünften führte, weshalb diese demnach bei der Betrachtung der Werbungskostenthematik gänzlich unbeachtlich bleibt.

Bei dieser zum Streitpunkt Arbeitszimmer gegebenen Sach- und Aktenlage kommt der erkennende Senat zu dem Ergebnis, dass der materielle Schwerpunkt des Bw. als halbtagsbeschäftigte Universitätssistent berufsbildbezogen überwiegend außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, nämlich an der Universität bzw. in den Räumlichkeiten des Romanistikinstitutes gelegen war.

Im Zusammenhalt mit den obigen Ausführungen ergibt sich für den erkennenden Senat weiters, dass eine Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers aus Sicht der einzigen Einkunftsquelle des Bw. in den Streitjahren 2001 und 2002 als "halbtagsbeschäftigte Universitätssistent" zu versagen ist.

Die „Notwendigkeit“ für ein häusliches Arbeitszimmer, wenn besondere berufsspezifische vorliegenden Gründe im Einzelfall gegeben sind, vermag zwar ein Beweismittel für den beruflichen Zusammenhang darzustellen, ist jedoch für sich betrachtet nicht die Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten.

Soweit der steuerliche Vertreter vorbringt, das häusliche Arbeitszimmer sei beruflich „notwendig“ gewesen, ist ihm zu erwideren, dass die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers nach dem materiellen Schwerpunkt der jeweiligen Tätigkeit zu beurteilen ist. Wie bereits vorstehend ausgeführt wurde, kann der Unabhängige Finanzsenat nach der zu beurteilenden Sachlage keinen Zweifel daran hegen, dass der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw. nicht in dessen häuslichen Arbeitszimmer gelegen war. Aber auch die Argumentationslinie, das häusliche Arbeitszimmer sei auch vor allem deswegen „notwendig“ gewesen, weil der Bw. dort ungestörter wissenschaftlichen Forschungstätigkeiten habe nachgehen können als in den Universitätsräumlichkeiten, vermag nicht zu überzeugen, zumal das ungestörtere Arbeiten kein geeignetes Kriterium für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers darstellt. An dieser Überlegung vermag aber auch die vom Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte Bestätigung seines Institutsvorstandes vom 30.1.2006 mit dem Verweis auf die desolaten Bauzustände des Romanistikinstitutes nichts zu ändern. So hat beispielsweise auch der Verwaltungsgerichtshof bei Lehrern die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers versagt, da das Merkmal der Notwendigkeit fehlte. Sie hätten in der Schule die Möglichkeit, ihre Arbeiten zu verrichten. Auch in diesen Fällen ist sicherlich meistens anzunehmen, dass in einem eigenen Arbeitszimmer ungestörter gearbeitet werden könne, als im Konferenzzimmer oder einer Schulklasse (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0088). Mangels „Notwendigkeit“ wurde die Anerkennung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer weiters auch bei einem Richter (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0087) oder bei einem Universitätsprofessor (vgl. VwGH 25.11.1997, 93/14/0193) versagt.

Weiters vermag aber auch das Argument des Aufbewahrens von umfangreicher privater Fachliteratur die „Notwendigkeit“ für ein häusliches Arbeitszimmer beim Bw. nicht zu begründen. Dies vor allem deshalb nicht, da die für die Berufsausübung als Vertragsassistent erforderliche bzw. benötigte fachwissenschaftliche Literatur zweifelsohne an den Universitätsbibliotheken jederzeit für Forschungsarbeiten frei verfügbar gewesen ist.

Wenn das Finanzamt angesichts dieser Sach- und Aktenlage und unter Anwendung der Norm des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 - zu den Berufungspunkten "häusliches Arbeitszimmer" betreffend der Streitjahre 2001 und 2002 - zur Ansicht gelangte, dass die diesbezüglich geltend gemachten Werbungskosten mangels Voraussetzung nicht anzuerkennen seien, so kann der Unabhängige Finanzsenat in dieser Beweis- und Tatbestandswürdigung keine Rechtswidrigkeit erkennen.

Die Berufungen der Streitjahre 2001 und 2002 waren daher in diesem Punkte aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

3. Internetkosten - Kalenderjahr 2002:

Aus den Inhalten der vorgelegten Verwaltungsakten geht hervor, dass das Finanzamt dem Bw. die unter dem Titel „Internetkosten“ für das Kalenderjahr 2002 geltend gemachten Aufwandsbeträge (€ 696,21) ohne nähere Begründung zur Gänze als Werbungskosten versagte.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung führte der Amtsvertreter aus, dass dem diesbezüglichen Berufungsbegehren des Bw. Berechtigung zukomme und die beantragten Internetkosten ohne Abzug eines Privatanteiles als Werbungskosten anzuerkennen wären. Auch aus der Sicht des erkennenden Senates war diesem Berufungspunkt Folge zu geben zumal das Finanzamt dem Bw. die in Rede stehenden Internetkosten zu Unrecht als Werbungskosten verweigert hat. Insoweit waren die anzuerkennenden Werbungskosten gegenüber dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid des Kalenderjahres 2002 von € 2.561,15 auf € 3.257,36 (siehe beiliegendes Berechnungsblatt) zu erhöhen.

4. Außergewöhnliche Belastungen:

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung stellte der steuerliche Vertreter das Eventualbegehren, die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten nach B./Deutschland (2001: € 1.103,17, 2002: € 13.414,08) und die Hälfte der Mietkosten der Ledigenwohnung des Bw. in B., vom steuerlichen Vertreter geschätzt in Höhe der Hälfte des bisher geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung, als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988 zu berücksichtigen. Begründend brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass die beantragten Kosten zwangsläufig

erwachsen seien, da sich der Bw. aus sittlichen Gründen nicht der Aufgabe habe entziehen können, seine pflegebedürftige Mutter anlässlich von Wochenendbesuchen zu betreuen.

Vom Amtsvertreter wurde der Antrag gestellt, dass Eventualbegehren auf Zuerkennung einer außergewöhnlichen Belastung mangels „Außergewöhnlichkeit“ zur Gänze abzuweisen.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein
- Sie muss zwangsläufig erwachsen
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 34 Abs. 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt wird je nach Einkommen mit Prozentsätzen berechnet und vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und für jedes Kind (§ 106 EStG 1988).

Nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) Anspruch auf diese Beträge hat.

.....

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Unbestritten ist, dass die in B./Deutschland, getrennt vom Familienwohnsitz des Bw. lebende Mutter in den Streitjahren 2001 und 2002 aufgrund ihrer Behinderung einer erhöhten Kranken- und Pflegebetreuung bedurfte. Evident ist auch die Tatsache, dass vom Bw. in den Streitjahren keine laufende persönliche (nachhaltige) Krankenbetreuung gegenüber seiner Mutter erbracht worden war und dass diese auch keinen Unterhaltsanspruch gegenüber ihrem Sohn hatte. Ebenso steht unstrittig fest, dass vom Bw. keine „tatsächlichen Krankheitskosten“ für die Mutter in den Streitjahren getragen worden waren.

Eine sittliche Verpflichtung zur Tragung von krankheitsbedingten Aufwendungen kommt in erster Linie gegenüber mittellosen nahen Angehörigen in Betracht. Eine sittliche Verpflichtung liegt nur dann vor, wenn die Übernahme von Aufwendungen nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen durch die Sittenordnung objektiv geboten erscheint. Ob sich ein Steuerpflichtiger subjektiv verpflichtet fühlt, ist unerheblich; maßgeblich ist die allgemeine Verkehrsanschauung. (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 34 Tz 40).

Dass der Bw. auch aus sittlich moralischen Beweggründen seine Mutter, so oft es ihm möglich gewesen war, besucht habe wird nicht in Abrede gestellt. Jedoch kann das Abzugsverbot des § 34 Abs. 7 EStG 1988 nach Ansicht des erkennenden Senates nicht dadurch umgangen werden, dass für Aufwendungen im Zusammenhang mit „Besuchsfahrten und Wohnungskosten“ eine sittliche Beistandspflicht gegenüber einem nahen Angehörigen ins Treffen geführt wird.

Die Mietwohnungskosten des Bw. in B./Deutschland vermögen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich zu keiner außergewöhnlichen Belastung zu führen. Zur Frage der Außergewöhnlichkeit bei Fahrtkosten ist darüberhinaus zu bedenken, dass vielen Steuerpflichtigen aus dem Umstand, dass sie ihre alten und kranken Angehörigen regelmäßig besuchen, mitunter nicht unerhebliche Kosten entstehen. Jedoch erfüllen auch insoweit nur Fahrtkosten im unmittelbaren Zusammenhang mit Krankheitskosten (zB. Fahrten zum Arzt, zur Apotheke, zur ärztl. verordneten Therapie) das Merkmal der Außergewöhnlichkeit. Mit der Frage der Berücksichtigung von Fahrspesen in Zusammenhang mit der Betreuung eines 95-jährigen, zu 90 % seh- und hörbehinderten Vaters hat sich der VwGH in seinem Erkenntnis vom 1.3.1989, 85/13/0091, auseinander gesetzt und erkannt, dass Fahrtkosten aus Anlass von Besuchen, Besorgungen und Hilfestellungen zwischen Vater und Sohn nichts Außergewöhnliches sind.

Unter Beachtung der Norm des § 34 Abs. 7 EStG 1988 und mangels „Außergewöhnlichkeit“ waren die vom Bw. für die Jahre 2001 und 2002 geltend gemachten Aufwendungen für Wohnungs- und Fahrtkosten nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Das Berufungsbegehren in diesem Streitpunkte war daher als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

21. Dezember 2007