

GZ. RV/2768-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 12. Dezember 2008 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Christoph Plott, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt, vertreten durch Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 nach durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar vom 1. Jänner bis zum 31. Mai 2006 von A und vom 1. Juni bis zum 31. Dezember 2006 von B.

- a) In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2006 vom 18. Februar 2007 beantragte er ua. Reisekosten in Höhe von 41,70 € (50% der Ausgaben für eine Jahresnetzkarte der Wiener Linien) sowie Kosten der doppelten Haushaltsführung und für Familienheimfahrten in Höhe von 4.909,06 € (siehe "Beilage zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006", S 5 Aktenkonvolut zur Arbeitnehmerveranlagung 2006); bei den Kosten der doppelten Haushaltsführung und für Familienheimfahrten war angemerkt: "Einsatzort D befristet auf ein Jahr, Entfernung Wohnung - Dienstort 204 km, 64 Fahrten."

b) Mit Einkommensteuerbescheid vom 3. Mai 2007 ließ das Finanzamt die beantragten Reisekosten sowie die Ausgaben für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht zum Abzug zu. Der Bescheid enthält hierzu folgende Begründung:

„Die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte konnten nicht berücksichtigt werden, da die hierfür erwachsenen Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie durch ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind.“

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

c) Gegen den angeführten Bescheid erhob der Bw. – nach erfolgter Fristverlängerung - am 29. Juni 2007 Berufung:

„1. Nichtanerkennung der Reisekosten in Höhe von 41,70 €:

Eine Begründung für die Streichung ist im Bescheid nicht enthalten.

Im Zuge meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter in Ausbildung an [A] ergab sich die berufsbedingte Notwendigkeit, an anderen Instituten als dem Institut [C], bei dem ich beschäftigt war, Termine wahrzunehmen. Entsprechend dem VwGH Erkenntnis vom 27. März 1996, 92/12/0205, habe ich daher 50% der im Jahr 2006 angefallenen Kosten für die Jahreskarte der Wiener Linien in Abzug gebracht, da dies der geschätzten Verwendung für berufliche Zwecke dient.

2. Nichtanerkennung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in Höhe von 4.909,06 €:

Mein Dienstvertrag mit [B] (Eintritt: 1. Juni 2006) war auf 1 Jahr befristet. Auch der Einsatz in [D] war für maximal 1 Jahr vorgesehen, wobei eine bereits frühere Änderung des Dienstortes in die Nähe meines Wohnsitzes nicht ausgeschlossen wurde. Aus diesem Grund habe ich in [D] über keine Wohnung, sondern lediglich über ein angemietetes Fremenzimmer verfügt. Mit Wirkung zum 1. Mai 2007 wurde ich nach [E] versetzt. Der Einsatz in [D] hat somit lediglich 11 Monate gedauert.

Im angefochtenen Bescheid wurden folgende Werbungskosten nicht anerkannt:

- Miete für das Fremenzimmer in Höhe von 2.410,00 €.

- Kilometergeld für Familienheimfahrten in Höhe von 4.909,06 €.

Begründet wurde die Aberkennung damit, dass

- diese Aufwendungen durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind;

- Fahrten zum Wohnsitz der Eltern keine Werbungskosten darstellen.

Im Rahmen der doppelten Haushaltsführung können

- Aufwendungen für die Unterkunft am Tätigkeitsort

- Kosten der Familienheimfahrten

als Werbungskosten in Ansatz gebracht werden".

Weiters führte der Bw. unter der Überschrift "1. Aufwendungen für die Unterkunft am Tätigkeitsort" aus, dass ihm eine tägliche Rückkehr zum Wohnsitz durch die Entfernung von rund 200 km unzumutbar gewesen sei (diesbezüglich verwies der Bw. auf LStR 2002, Rz 342). Eine Wohnsitzverlegung habe er aus folgenden Gründen nicht in Betracht gezogen:

- Der Einsatz in D sei von Vornherein zeitlich befristet gewesen (tatsächlich sieben Monate im Jahr 2006, vier Monate im Jahr 2007).
- Da der Wohnsitz seiner Eltern seit seiner Geburt auch sein Wohnsitz sei, müsse er einen entsprechenden Anteil der anfallenden Haus- und Gartenarbeit erledigen. Er müsse seine Eltern auch auf Grund ihres Gesundheitszustandes bei den in der Landwirtschaft sowie in Haus und Garten anfallenden Arbeiten laufend unterstützen.
- Während der Zeit seiner Tätigkeit in D sei natürlich der Wohnsitz in F auch Postzustelladresse geblieben. Ebenfalls sei seine Bankverbindung bei der G-Bank aufrecht geblieben. Eine Änderung wäre auf Grund des kurzen Aufenthaltes in D nicht sinnvoll gewesen.
- Der Bw. sei Obmann des Musikvereins H und habe auf Grund dieser Funktion eine Verpflichtung zur regelmäßigen Teilnahme an den Proben und Auftritten.

Schon auf Grund der zeitlichen Befristung des Einsatzes in D (maximal zwölf Monate) und auf Grund der Möglichkeit, jederzeit an einen anderen Arbeitsort versetzt zu werden, sei eine Wohnsitzverlegung nutzlos und daher für ihn unzumutbar (wobei der Bw. in diesem Zusammenhang auf LStR 2002, Rz 345, und die dort genannte Judikatur verwies).

Unabhängig davon seien Werbungskosten der doppelten Haushaltsführung vorübergehend auch bei allein stehenden Steuerpflichtigen zu gewähren; dabei sei auf den Einzelfall abzustellen, wobei sich schon aus seinen obigen Ausführungen ergebe, dass eine kurzfristige Wohnsitzverlegung ihm nicht zumutbar und sinnlos gewesen wäre. Im Allgemeinen sei bei Alleinstehenden die doppelte Haushaltsführung für eine Frist von sechs Monaten gerechtfertigt (wobei der Bw. auf LStR 2002, Rz 346, verwies). Wenn von Vornherein klar sei, dass eine

Rückkehr erfolge, sei auch eine längere Frist als sechs Monate zulässig. Im Jahr 2006 habe für sieben Monate ein doppelter Haushalt bestanden. Die Überschreitung der allgemeinen Frist sei durch den Sachverhalt in seinem Fall durchaus gerechtfertigt.

Die Kosten für das Fremdenzimmer in D in Höhe von 3.180,00 € seien durch die beruflich bedingte Notwendigkeit, am vorübergehenden Arbeitsort zu wohnen, angefallen und stellten daher Werbungskosten dar. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung sei irrtümlich der um den vom Dienstgeber bezahlten Kostenersatz (770,00 €) verringerte Betrag von 2.410,00 € in Ansatz gebracht worden; da sich zwischenzeitlich herausgestellt habe, dass B den Kostenersatz in vollem Umfang der Lohnsteuer unterzogen habe, sei der ungekürzte Betrag als Werbungskosten anzusetzen.

Unter der Überschrift "2. Familienheimfahrten" führte der Bw. aus, dass auch bei unverheirateten Steuerpflichtigen Familienheimfahrten vorübergehend anzuerkennen seien, wobei auch hier ein Zeitraum von sechs Monaten als Richtschnur genannt werde, jedenfalls aber die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen seien (wobei der Bw. auf LStR 2002, Rz 354, und die dort genannte Judikatur verwies). Wenn von Vornherein klar sei, dass eine Rückkehr erfolge, sei auch eine längere Frist als sechs Monate zulässig.

Es sei richtig, dass der bloße Besuch der Eltern gemäß § 20 EStG 1988 grundsätzlich keine Familienheimfahrt darstelle; in seinem Fall handle es sich jedoch um keine "Besuche" der Eltern, sondern um die Rückkehr zu seinem Wohnsitz. Der Wohnsitz bei den Eltern habe durchgehend seit seiner Geburt bestanden; es sei diesbezüglich auch keine Änderung geplant. Seine Eltern hätten ihm das Recht eingeräumt, in ihrem Haus, gegen Mithilfe in der Landwirtschaft sowie bei Arbeiten in Haus und Garten, zu wohnen. Der Bw. sei daher verpflichtet, für dieses Wohnrecht eine Gegenleistung zu erbringen. Weiters sei er durch seine Tätigkeit als Obmann des Musikvereins H in das soziale Leben in F integriert. Auf Grund der zeitlichen Befristung der Tätigkeit in D und seinen sozialen Verpflichtungen in F wäre eine Änderung des Hauptwohnsitzes keinesfalls zumutbar gewesen.

In der Entscheidung UFS 15.9.2006, GZ. RV/0332-I/06, werde die Anerkennung von Familienheimfahrten unter Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 22.9.1987, 87/14/0066, versagt:

Das Höchstgericht habe darin ausgeführt, dass die langjährige Beibehaltung des Wohnsitzes (im Beschwerdefall vier Jahre) in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz wohl nur mit privaten Gründen erklärbar sei. Zu den Ausführungen des Beschwerdeführers, dass sein

Arbeitsplatz von der endgültigen Bewährung im Unternehmen abhängig sei, habe das Höchstgericht mit Hinweis auf das Neuerungsverbot nicht Stellung genommen; es lasse jedoch erkennen, dass es bei einer bloß vorübergehenden auswärtigen Beschäftigung eines Alleinstehenden, der am gemeinsamen Wohnsitz mit den Eltern lebe, die Wohnsitzverlegung sehr wohl als für den Steuerpflichtigen unzumutbar betrachte und daher die Aufwendungen im Rahmen des Werbungskostenabzuges für Familienheimfahrten zugelassen hätte.

In seinem Fall sei der Betrachtungszeitraum sogar wesentlich kürzer. Außerdem sei durch die zwischenzeitig erfolgte Versetzung nach E auch nachgewiesen, dass der Wohnsitz in F wieder als alleiniger Wohnsitz bestehne. Weiters bestünden neben der Verpflichtung gegenüber den Eltern zur Mithilfe auch seine Pflichten als Vereinsobmann nach Vereinsrecht, denen er nur durch regelmäßige Anwesenheit vor Ort nachkommen könne.

Nach Auffassung des Bw. würde hinsichtlich einer Unterscheidung zwischen eigenem Haushalt und damit verbundenen Kosten und abgeleitetem Wohnsitz bei den Eltern eine Ungleichbehandlung vorliegen, da die vom Bw. zu erbringenden Arbeitsleistungen für das Wohnrecht nicht berücksichtigt würden. Die Beurteilung müsse vielmehr unabhängig davon erfolgen, in welcher Form (Geld- oder Sachleistung) die Gegenleistung für das Wohnrecht erbracht werde. Abgesehen davon wäre jedenfalls die Verlegung des Wohnsitzes für den Bw. unzumutbar gewesen, was den Abzug als Werbungskosten für Familienheimfahrten rechtfertige.

Daher werde der Abzug folgender Kosten der doppelten Haushaltsführung beantragt:

- Aufwendungen für Fremdenzimmer in D: 3.180,00 €.
- Aufwendungen für Familienheimfahrten im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988: 1.554,00 € (2.664,00 €/12*7).

Weiters stellte er den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an den gesamten Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

d) Mit Schreiben vom 17. August 2007 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Ergänzung bezüglich folgender Punkte (S 18 f./Aktenkonvolut zur Arbeitnehmerveranlagung 2006):

„Sie werden ersucht, den Dienstvertrag vorzulegen, sowie die Kosten der doppelten Haushaltsführung belegmäßig nachzuweisen, auch die Art der Unterkunft.“

„Für den Alleinstehenden stellt der Wohnsitz der Eltern nicht seinen Familienwohnsitz dar und es ist ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend für die Verlegung des Wohn-“

sitzes an den Beschäftigungsort, sodass nur für einen Zeitraum von sechs Monaten diesbezüglich Werbungskosten zu zahlen sind.

Bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen stehen nur Werbungskosten für monatliche Familienheimfahrten zu, wobei Voraussetzung ist, dass er am Heimatort über eine Wohnung verfügt. Der Besuch der Eltern ist nicht als Familienheimfahrt zu werten.

"Wofür wurden die steuerfreien Bezüge gemäß § 26 EStG gewährt?

Um Belegvorlage und Stellungnahme wird ersucht."

e) Mit Schreiben vom 5. September 2007 (S 20 ff/Aktenkonvolut) übersandte der Bw. den Dienstvertrag mit B sowie Kopien der Rechnungen für die Privatunterkünfte. Weiters führte er in diesem Schreiben Folgendes aus:

"1. Dienstvertrag:

Eine Kopie des Dienstvertrages liegt bei.

2. Kosten der doppelten Haushaltsführung/Art der Unterkunft/Werbungskosten:

In der Anlage erhalten Sie Kopien der Rechnungen für die Privatunterkünfte. Bis einschließlich November 2006 habe ich in der Pension I in D gewohnt. Ab Dezember 2006 hatte ich ein Zimmer in J bei K angemietet.

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, handelte es sich um einen von Vornherein zeitlich befristeten Einsatz in [D]. Seit Mai 2007 ist der Dienstort [E], sodass ich wieder am ursprünglichen Wohnort wohne. In der Berufung wurde ausführlich dargelegt, dass bei zeitlicher Befristung eine Verlegung des Wohnsitzes unzumutbar ist. In Ergänzung dazu verweise ich auf eine Entscheidung des UFS 13.1.2006, RV/0524-I/05. In dieser Entscheidung wird Folgendes ausgeführt: „Besteht nur ein bis zum Abschluss der Ausbildung befristeter Dienstvertrag und ist anzunehmen, dass die berufliche Tätigkeit so dann wieder am ursprünglichen Wohnort ausgeübt wird, ist die Verlegung des Wohnsitzes unzumutbar und sind Werbungskosten für einen längeren als sechsmonatigen Zeitraum anzuerkennen.“

3. Familienheimfahrten – Werbungskosten:

Auch hier wurde in der Berufung ausführlich begründet, warum die Familienheimfahrten als Werbungskosten anzusetzen sind. Auch in diesem Punkt möchte ich ergänzend auf die obige Entscheidung des UFS 13.1.2006, RV/0524-I/05, verweisen.

"4. Steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG:

Hierbei handelt es sich um den Beitrag des Dienstgebers zu einer Gruppenkranken- und Gruppenunfallversicherung."

Der vom Bw. übermittelte Dienstvertrag mit B enthält folgende entscheidungsrelevante Bestimmungen (S 22 ff/Aktenkonvolut):

"Das Traineeprogramm ist für ein Jahr anberaumt, während dieses Zeitraumes werden Sie unserer Bezirksleitung [D] zugeteilt. [...] [Wir] ersuchen Sie, sich am Donnerstag, 1. Juni 2006, in unserer Bezirksleitung [D] ... zum Dienstantritt einzufinden.

Arbeitsvertrag

1. Beginn und Dauer

(1) Das Arbeitsverhältnis wird ab 1. Juni 2006 zunächst probeweise auf ein Monat und sodann befristet bis 31. Mai 2007 abgeschlossen. [...]

(2) Bei zufrieden stellender Leistung ist beabsichtigt, das Arbeitsverhältnis nach Ablauf der Befristung in ein unbefristetes umzuwandeln.

[...]

2. Verwendung

(1) [...] Bis auf weiteres erfolgt der Einsatz in der Abteilung Bezirksleitungen – Betrieb mit Dienstort [D].

[...]

3. Dienstort und Einsatzort

Der Dienstort ist bis auf weiteres [D]. Der Einsatzort des Arbeitnehmers ergibt sich aus der jeweiligen betrieblichen Notwendigkeit. Der Arbeitnehmer erklärt sich bereit, dass er innerhalb der [B] und den mit dieser verbundenen Unternehmen versetzt werden kann.

[...]"

f) Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 20. September 2007 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt, wobei das Finanzamt in seinem Vorlagebericht folgende begründete Anträge anführte:

- Zum ersten Berufungspunkt (50% der Ausgaben für eine Jahresnetzkarte der Wiener Linien) hielt die Abgabenbehörde I. Instanz unter Verweis auf VwGH 27.3.1996, 92/13/0205, fest, diesem könne Folge gegeben werden.

- Hinsichtlich der weiteren Berufungspunkte (Ausgaben für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten) beantragte das Finanzamt deren Abweisung:

Aufwendungen für eine *doppelte Haushaltsführung* seien nur dann zu berücksichtigen, wenn für die Begründung eines zweiten Hausesstandes eine berufliche Veranlassung bestehe. Eine doppelte Haushaltsführung könne jedoch nur dann zu Werbungskosten führen, wenn die Verlegung des Wohnsitzes bei einem Alleinstehenden nicht zumutbar gewesen sei. Eine Unzumut-

barkeit aus persönlichen Gründen müsse bei einem Alleinstehenden jedoch enger gefasst werden als bei einem verheirateten (bzw. in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen, der auch die Interessen und Bedürfnisse des (Ehe-)Partners und/oder der Kinder berücksichtigen müsse.

Aus der Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger jeweils nur auf Grund von Jahresverträgen beschäftigt werde, folge noch nicht, dass ihm deshalb die Wohnungsnahme am Arbeitsort oder in dessen Einzugsgebiet nicht zumutbar wäre (wobei das Finanamt auf VwGH 30.1.1991, 90/13/0030, verwies).

Grundsätzlich sei bei einem unverheirateten Steuerpflichtigen eine Wohnungsverlegung nach ca. sechs Monaten zumutbar; für diesen Zeitraum stünden demnach auch Werbungskosten zu. Dies könne jedoch nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige eine Wohnsitzverlegung überhaupt in Betracht ziehe. Erfolge die Nichtverlegung des Wohnsitzes aus privaten Gründen (die Teilnahme an Proben des Musikvereins H sei wohl offensichtlich ein privater Grund, zumal der Bw. keine Einnahmen aus seiner Tätigkeit bei diesem Verein erklärt habe), so lägen nicht-abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung vor (wobei das Finanzamt auf VwGH 22.4.1986, 84/14/0198, verwies).

Entschließe sich ein Steuerpflichtiger, keine Wohnung am Arbeitsort zu nehmen, sich mit einer unzureichenden Dienstunterkunft zu begnügen und die Wochenenden in der elterlichen Wohnung zu verbringen, so könne er die ihm aus dieser Lebensführung erwachsenden Kosten auch deshalb nicht mit der Notwendigkeit von Mehrkosten infolge getrennter Haushaltsführung begründen, weil es sich bei der elterlichen Wohnung nicht um seinen Haushalt handle (VwGH 30.1.1991, 90/13/0030).

Ein im Wohnungsverband der Eltern gelegenes "Zimmer" könne nicht als Haushalt gesehen werden. Um von einem Haushalt ausgehen zu können, müsse ein Steuerpflichtiger Räumlichkeiten aus eigenem Recht (zB Eigentum, Miete) nutzen können. Darüber hinaus bedürften Rechtsgeschäfte unter nahen Angehörigen zusätzlicher Voraussetzungen, um anerkannt zu werden (zB Fremdüblichkeit).

Zu den Aufwendungen für *Familienheimfahrten* führte das Finanzamt aus, diese seien grundsätzlich nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn eine doppelte Haushaltsführung gefertigt sei *und* die Familienheimfahrten innerhalb angemessener Zeiträume erfolgten. Bei

einem allein stehenden Steuerpflichtigen seien idR monatliche Heimfahrten zu *seiner* Wohnung am Heimatort ausreichend (zur Kontrolle).

Auch aus der in seiner Stellungnahme vom 5. September 2007 angeführten Entscheidung UFS 13.1.2006, RV/0524-I/05, sei für die Auffassung des Bw. nichts zu gewinnen, da dieser Entscheidung ein gänzlich anderer Sachverhalt zu Grunde gelegen sei (ein am Wohnsitz praktizierender Arzt, der nach einer befristeten doppelten Haushaltsführung zum Abschluss seiner Facharztausbildung wieder seine selbständige berufliche Tätigkeit in seiner Praxis am Wohnort aufnehmen wollte).

g) In der am 12. Dezember 2008 auf Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien – nach dem Vortrag des Sachverhaltes durch den Referenten – ihr bisheriges Vorbringen.

Ergänzend wurde vom Bw. vorgebracht, dass er im Haushalt der Eltern ein Zimmer für seine Person als Schlafzimmer nutze; die anderen Räume würden gemeinschaftlich genutzt.

Der steuerliche Vertreter des Bw. führte aus, dass eine Ungleichbehandlung vorliegen würde, wenn nur auf den eigenen Hausstand abgestellt würde, da es keinen Unterschied machen könne, ob etwa die Eltern und das Kind jeweils eine 50 qm-Wohnung in einem Haus nutzten oder Eltern und Kind eine 100 qm-Wohnung gemeinsam nutzten.

Weiters führte der steuerliche Vertreter aus, dass nach neuester Judikatur und den LStR 2002, Rz 343a, nicht auf den eigenen Hausstand abgestellt werde.

Außerdem wurde dargelegt, dass der Aufwand für die doppelte Haushaltsführung unabhängig davon entstanden sei, ob der Bw. in F einen eigenen Hausstand habe.

Kosten für den Hausstand seien vom Bw. keine getragen worden, allerdings sei in Haus und Garten entsprechend mitgeholfen worden; an den Lebenshaltungskosten erfolge schon eine Beteiligung.

Der Bw. erklärte, dass bei dem "Traineeprogramm" sowohl seine Vorgänger als auch seine Nachfolger immer in D begonnen hätten auf Grund des großen Einzugsgebietes und der vielen Industrie. Jedoch sei mündlich vereinbart worden, dass nach der Beendigung des "Traineeprogramms" eine Versetzung in die Nähe des Wohnortes erfolgen würde. Dies sei auch tatsächlich geschehen.

Der landwirtschaftliche Betrieb der Eltern des Bw. werde vom Vater geführt, wobei der Bw. ihn unterstütze. Der Betrieb bestehe aus einem verpachteten Acker, etwas Wald sowie einem Obstgarten. Der Betrieb produziere Most und Schnaps und werde wahrscheinlich später einmal vom Bw. übernommen.

Eine Vereinbarung mit den Eltern betreffend die Erbringung von Arbeitsleistung als Gegenleistung für das Zimmer gebe es laut Bw. nicht, dies wäre auch nicht lebensnah.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass die vom steuerlichen Vertreter zitierte Rz 343a LStR 2002 die Ansicht des Finanzamtes stütze, da das dort genannte Beispiel auf den gegenständlichen Fall zutreffe.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, dass in D durch die Anmietung des Fremdenzimmers kein eigener Hausstand begründet worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass in D kein eigener Hausstand begründet worden sei, er hielt aber weiterhin keinen eigenen Hausstand in F für gegeben.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass als Voraussetzung für eine doppelte Haushaltsführung zwei Haushalte vorliegen müssten und das Bewohnen eines Zimmers bei den Eltern jedoch keinen "ersten" Haushalt darstelle.

Der steuerliche Vertreter hielt diese Ausführung weiter für diskriminierend denen gegenüber, die einen gemeinsamen Haushalt über mehrere Generationen mit den Eltern führten.

Der Vertreter des Finanzamtes hatte keine Bedenken, im Fall des Nichtvorliegens von Familienheimfahrten jedenfalls eine einmalige Fahrt nach D als beruflich veranlasst anzuerkennen.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter des Bw., der Berufung Folge zu geben.

Der Senat hat erwogen:

1) Rechtsgrundlagen:

- § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, lautet:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. [...] Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. [...]"

- § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a und lit. e EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 79/1998, lauten:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufwendeten Beträge.
2. a) 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.
- e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen."

2) Festgestellter Sachverhalt:

Unstrittig ist, dass der Bw. im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, und zwar vom 1. Jänner bis zum 31. Mai 2006 von A und vom 1. Juni bis zum 31. Dezember 2006 von B, bezogen hat.

Der Dienstvertrag mit B (dabei handelte es sich um ein sog. "Traineeprogramm") war auf ein Jahr befristet (1. Juni 2006 bis 31. Mai 2007); während dieses Zeitraumes war als Arbeitsort D vereinbart, wobei die Möglichkeit einer vorzeitigen Änderung des Dienstortes nicht ausgeschlossen wurde. Mit 1. Mai 2007 wurde der Bw. nach E versetzt; er war somit elf Monate am Dienstort D tätig.

Während seiner beruflichen Tätigkeit in D hat der Bw. in Privatunterkünften (Pensionen) gewohnt (Anmieten von jeweils einem Fremdenzimmer, Nächtigungsaufwand von 300,00 € bis 480,00 € monatlich); der Gesamtaufwand für die gemieteten Fremdenzimmer betrug im streitgegenständlichen Jahr 3.180,00 € (diese Kosten wurden durch Vorlage von entsprechenden Rechnungen (S 28 ff/Aktenkonvolut) nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht).

Während der Zeit seiner beruflichen Tätigkeit in D verblieb der Wohnsitz des allein stehenden Bw. in F (die Entfernung zwischen F und dem Dienstort D beträgt rund 204 km, siehe www.oeamtc.at/routenplaner); dabei handelte es sich nicht um den eigenen Haushalt des Bw., sondern um den gemeinsamen Wohnsitz mit seinen Eltern (dass der Bw. im Haus seiner Eltern über eine *eigene* Wohnung (einen *eigenen* Haushalt) verfügt hätte, wurde von ihm nicht einmal behauptet). Der Bw. hat ausgeführt, dass seine Eltern ihm das Recht eingeräumt hätten, in deren Haus gegen Mithilfe in der Landwirtschaft sowie bei Arbeiten in Haus und Garten zu wohnen. Die Existenz diesbezüglicher schriftlicher Vereinbarungen zwischen dem Bw. und seinen Eltern wurde von ihm nicht behauptet; Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte der Bw. im streitgegenständlichen Zeitraum nicht. Weiters steht fest, dass der Bw. an seinem Wohnsitz in F als Obmann des Musikvereins H fungiert, wobei er keine Einkünfte aus dieser Vereinstätigkeit erhält.

Für den Zeitraum seiner beruflichen Tätigkeit in D hat der Bw. in seiner Berufung für das Jahr 2006 Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung (3.180,00 €) und für Familienheimfahrten (1.554,00 €) geltend gemacht (siehe oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung). Das Finanzamt hat diesen Ausgaben die steuerliche Anerkennung – ua. mit der Begründung, dass es sich beim Wohnsitz des Bw. in F nicht um dessen eigenen Haushalt handle, weshalb keine Mehrkosten infolge getrennter Haushaltsführung gegeben seien - versagt; Familienheimfahrten könnten bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen nur dann berücksichtigt werden, wenn dieser in seinem Heimatort über eine eigene Wohnung (ein eigenes Haus) verfüge.

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

3) Rechtliche Würdigung:

- Zunächst ist festzuhalten, dass hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von 50% der Ausgaben für eine Jahresnetzkarte der Wiener Linien (41,70 €) als Werbungskosten zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens kein Streit mehr besteht (in seinem Vorlagebericht hat das Finanzamt beantragt, der Berufung diesbezüglich stattzugeben); der Berufung wird somit in diesem Punkt Folge gegeben und der Betrag von 41,70 € als Werbungskosten anerkannt.

- Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen (das ist jener Ort, an dem ein Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner - auch ohne Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988 – einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (*Kofler, Die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung, taxlex 2008, S 9*) außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsstandort, können die (Mehr)Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung, wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsstandort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, § 20 Rz 90, Stichwort "doppelte Haushaltsführung"). Auch ein allein stehender Steuerpflichtiger kann einen Familienwohnsitz haben; dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 25*).

Auch bei allein stehenden Steuerpflichtigen *mit eigenem Hausstand* können allenfalls Mehrkosten der doppelten Haushaltsführung anerkannt werden. Voraussetzung für die Anerkennung der doppelten "Haushaltsführung" ist – wie schon die Bezeichnung nahe legt – allerdings, dass die Bleibe am Familienwohnsitz als *eigener Haushalt* anzusehen ist (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259); ein *abgeleiteter Wohnsitz*, wie zB ein Zimmer im Haushalt (Wohnungsverband) der Eltern, reicht dafür *nicht* aus (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0066; *Kofler, Die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung, S 9*, unter Verweis auf UFS 9.3.2007, RV/0030-G/04, wo überdies eine Nutzungsmöglichkeit aus eigenem Recht wie zB Eigentum oder Miete und überwiegende Kostentragung des Haushalts gefordert wird; BFH 14.6.2007, VI R 60/05, wonach ein eigener Hausstand ebenfalls nicht unterhalten wird, wenn der Arbeitnehmer die Haushaltsführung nicht zumindest mitbestimmt, sondern in einen fremden Haushalt (zB in den der Eltern oder als Gast) eingegliedert ist, so dass von einer eigenen Haushaltsführung nicht gesprochen werden kann).

Festzuhalten ist somit, dass eine doppelte Haushaltsführung bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen nur dann vorliegt, wenn er *sowohl am Heimatort als auch am Beschäftigungsstandort* einen *eigenen Hausstand* führt. Ein Zimmer im Haushalt der Eltern kann *nicht* als eigener Hausstand angesehen werden (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0066; BFH 14.6.2007, VI R 60/05); hierzu müsste er Räumlichkeiten aus eigenem Recht nutzen können (zB Eigen-

tum, Miete). Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushalts am Berufsort ist das Vorliegen eines *Mehraufwands*; von einem Mehraufwand kann aber dann *nicht* gesprochen werden, wenn die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit für den Steuerpflichtigen mit keinerlei Kosten (zB Wohnmöglichkeit bei den Eltern) verbunden ist (vgl. VwGH 16.3.1988, 87/13/0200; BFH 14.6.2007, VI R 60/05 ("Ein "eigener" Hausstand erfordert, dass er vom Arbeitnehmer aus eigenem oder abgeleiteten Recht genutzt wird (BFH 5.10.1994, VI R 62/90, BFHE 175, 430, BStBl. II 1995, 180). Der eigene Hausstand muss vom Arbeitnehmer "unterhalten" oder mit unterhalten werden. Unterhalten bedeutet die Führung eines Haushalts. Dazu gehört auch, dass der Arbeitnehmer für die Kosten des Haushalts aufkommt").).

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden:

Unstrittig ist, dass es sich beim Wohnsitz des allein stehenden Bw. in F (i. e. das Haus seiner Eltern) um dessen gemeinsamen Wohnsitz mit den Eltern handelt; dass der Bw. im Haus seiner Eltern über eine eigene Wohnung (einen eigenen Haushalt) verfügt hätte, wurde von ihm nicht einmal behauptet (zumal der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung selbst ausgeführt hat, im Haushalt der Eltern nur ein Zimmer für seine Person allein (als Schlafzimmer) zu nutzen, während die anderen Räume gemeinschaftlich genutzt würden). *Somit kann von einer eigenen, getrennten Haushaltsführung des Bw. im elterlichen Haus keine Rede sein; das zentrale Erfordernis für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung, dass die Bleibe am (Familien)Wohnsitz als eigener Haushalt anzusehen ist* (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259, siehe oben), *ist damit nicht erfüllt* (dass – wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt hat – "nach neuester Judikatur und den LStr 2002, Rz 343a, nicht auf den eigenen Hausstand abgestellt" werde, vermag der Unabhängige Finanzsenat in Anbetracht der ausführlich dargestellten, geltenden Rechtslage nicht nachzuvollziehen, zumal der steuerliche Vertreter seine Argumentation nicht näher ausgeführt hat; seine Behauptung, der Aufwand für die doppelte Haushaltsführung sei unabhängig davon entstanden, ob der Bw. in F einen eigenen Hausstand habe, geht schon deshalb ins Leere, weil mangels eigenen Haushalts in F dem Bw. gar kein Aufwand für einen "*doppelten*" Haushalt (somit kein Mehraufwand, siehe oben) entstehen konnte).

Da der Bw. seine Wohnmöglichkeit bei den Eltern nicht aus eigenem Recht (zB Eigentum, Miete) nutzt und er die Kosten des Haushalts nicht überwiegend trägt (vgl. UFS 9.3.2007, RV/0030-G/04, und BFH 14.6.2007, VI R 60/05, siehe oben), geht auch seine Argumentation, die Eltern hätten ihm das Recht eingeräumt, in ihrem Haus, gegen Mithilfe in der Landwirtschaft sowie bei Arbeiten in Haus und Garten, zu wohnen, weshalb er verpflichtet sei, für

dieses Wohnrecht eine Gegenleistung zu erbringen, ins Leere, kommt doch der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss, dass diese "Gegenleistung" (ebenso wie die in der mündlichen Berufungsverhandlung angeführte Beteiligung des Bw. an den Lebenshaltungskosten) nicht über den Rahmen bloß familienhafter Mitarbeit bzw. Beistandspflicht hinausgeht; die Existenz fremdüblicher, schriftlicher Vereinbarungen zwischen dem Bw. und seinen Eltern (woraus auf das Vorliegen eines Mietvertrages geschlossen werden könnte, bei dem die Gegenleistung für die Überlassung von Räumlichkeiten für Wohnzwecke im Erbringen von Arbeitsleistungen gelegen wäre) wurde von ihm nicht einmal behauptet, weshalb auch seine Argumentation, die Nichtberücksichtigung der von ihm "zu erbringenden Arbeitsleistungen für das Wohnrecht" hätte eine Ungleichbehandlung mit jenen Abgabepflichtigen zur Folge, die einen eigenen Haushalt führten und dafür Kosten zu tragen hätten, ins Leere geht.

Auch aus der vom Bw. angeführten Berufungsentscheidung UFS 13.1.2006, RV/0524-I/05, ist für dessen Standpunkt nichts zu gewinnen, da – wie das Finanzamt in seinem Vorlagebericht richtig ausgeführt hat – diesem Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zu Grunde lag: Es handelte sich um einen an seinem Wohnort in Tirol praktizierenden Arzt, der nach einer befristeten doppelten Haushaltsführung zum Abschluss seiner Facharztausbildung in Linz seine ärztliche Tätigkeit am Wohnort in Tirol wieder aufnehmen wollte; aus der Berufungsentcheidung geht nicht hervor, dass der Arzt in Tirol bei seinen Eltern wohnte und damit über keinen eigenen Haushalt in Tirol verfügte.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass schon auf Grund des Fehlens des zentralen Erfordernisses für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung, dass die Bleibe am (Familien)Wohnsitz als eigener Haushalt anzusehen ist, den geltend gemachten Aufwendungen für das Anmieten von Fremdenzimmern am Tätigkeitsort die steuerliche Anerkennung zur Gänze zu versagen ist, weshalb auf die vom Bw. thematisierte Frage nach der (Un)Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Tätigkeitsort nicht mehr einzugehen war (abgesehen davon gehen die Ausführungen des Bw., er sei durch seine Tätigkeit als Obmann des Musikvereins H in das soziale Leben in F integriert und es beständen für ihn Pflichten als Vereinsobmann nach Vereinsrecht, denen er nur durch regelmäßige Anwesenheit vor Ort nachkommen könne, schon deshalb ins Leere, da der Bw. keine Einkünfte aus dieser Vereinstätigkeit erzielt und diese daher der privaten Lebensführung zuzuordnen ist).

Zu den geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten ist schließlich festzuhalten, dass solche nur dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn die Voraussetz-

ungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (UFS 9.3.2007, RV/0030-G/04; *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 359). Die im gegenständlichen Fall geltend gemachten Fahrtkosten sind daher – mit Ausnahme eines Betrages von 76,70 € (dazu sofort unten) – ebenfalls als Aufwendungen der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig.

Zur Anerkennung des oa. Betrages von 76,70 € ist Folgendes festzuhalten:

Die (einmalige) An- und Abreise des Bw. zum Dienstort in D im Rahmen des hier vorliegenden, auf ein Jahr befristeten "Traineeprogramms" ist nach Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates der (einmaligen) An- und Abreise zu einem zeitlich befristeten Saisonarbeitsplatz, der soweit weg vom Wohnort liegt, dass eine tägliche Anreise nicht möglich ist, vergleichbar. Hinsichtlich der Kosten der (einmaligen) An- und Abreise zu einem solchen, zeitlich befristeten Saisonarbeitsplatz hat der Unabhängige Finanzsenat entschieden (UFS 19.5.2008, RV/0111-G/06), dass auch bei einem Abgabepflichtigen, der bei seinen Eltern keinen eigenen Haushalt führt, unter Berücksichtigung einer weiten Interpretation des Begriffes "Umzug", va. unter dem Gesichtspunkt, dass der Abgabepflichtige ausschließlich aus rein beruflichen Gründen diese Fahrten durchführen musste und daher objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes gemacht werden, von Werbungskosten ausgegangen werden kann.

Die im gegenständlichen Fall *für das Jahr 2006* steuerlich anzuerkennenden Kosten der einmaligen *Anreise* zum Dienstort D (die *Abreise* erfolgte erst *im Jahr 2007*, da der Bw. mit 1. Mai 2007 nach E versetzt wurde) errechnen sich wie folgt:

Entfernung zwischen F und dem Dienstort D (unstrittig): 204 km;

204 km x 0,376 (amtliches Kilometergeld): 76,70 €.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 18. Dezember 2008