



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes XXX vom 29. August 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2002: 46.499,51 €, Einkommensteuergutschrift 2002: 1.241,80 €;

Einkommen 2003: 52.326,11 €, Einkommensteuergutschrift 2003: 1.311,77 €;

Einkommen 2004: 56.446,39 €, Einkommensteuergutschrift 2004: 1.122,49 €

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) war in den Streitjahren O bei der FirmaX. Anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2002 bis 2004 machte er ua. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (2002: 3.213,80 €, 2003: 4.673 € und 2004: 4.200 €) geltend.

Mit Ausfertigungsdatum 29. August 2005 erließ das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004. Den Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung wurden neben nicht mehr strittigen Ausgaben die Abzugsfähigkeit versagt. Begründend wurde ausgeführt, Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich

veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Dies sei besondere dann nicht der Fall, wenn es sich beim Familienwohnsitz um den elterlichen Wohnsitz handle.

Mit Eingabe vom 8. September 2005 wurde um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 31. Dezember 2005 ersucht. Diesem Antrag wurde seitens des Finanzamtes entsprochen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung vom 12. Dezember 2005 wurde ausgeführt, der Bw. habe aus beruflichen Gründen seinen Dienstort nach B verlegen müssen. Der Dienstgeber sei berechtigt unter Einhaltung einer 60-tägigen Frist den Dienstort zu ändern. Aus diesem Grund sei er gezwungen gewesen, sich in B eine Unterkunft zu besorgen. Aus Kostengründen habe er mit drei weiteren Beschäftigten der FirmaX eine Wohngemeinschaft gegründet. Neben den anteiligen Kosten der Wohnungsablässe (436 €) habe er in den Kalenderjahren anteilige Miete entrichtet (2002: 654 €, 2003: 2.573 €, 2004: 2.100€). Es würde sich hierbei um ein sog. "Burschenzimmer" oder eine berufliche veranlasste Schlafmöglichkeit handeln. Diese Wohnung sei keineswegs geeignet einen Hauptwohnsitz zu begründen.

Weiters wurde ausgeführt, der Berufungsfall sei mit jenem Sachverhalt vergleichbar, der dem Erkenntnis des VwGH vom 22.9.1987, 87/14/066, zugrunde liege.

Da der Arbeitgeber jederzeit seinen Dienstort ändern könne, habe der Bw. den Hauptwohnsitz bei seiner Mutter in A beibehalten. Er bezahle seiner Mutter seit jeher eine anteilige Miete bzw. Betriebskosten von 250 € im Monat. Da es sich bei der Dienstortzuteilung durch den Arbeitgeber des Bw. um einen jederzeit wiederholbaren Vorgang handle, sei es dem Bw. unzumutbar den Familienwohnsitz bzw. den Hauptwohnsitz einzig und allein aufgrund dieser Dienstortänderung nach B zu verlegen.

Weiters wurde beantragt, dass große Pendlerpauschale bei Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrzeit zu gewähren. Im Zuge der Erklärung sei bereits das kleine Pendlerpauschale (Wegstrecke B Wohnung- U T) geltend gemacht und zuerkannt worden.

Nach einer der Berufung beigelegten Bestätigung der Mutter des Bw. hat dieser für Betriebs- und Instandhaltungskosten in den Streitjahren 250 €/Monat bezahlt.

Über Vorhalt des Finanzamtes wurde mit Eingabe vom 11. März 2006 ergänzend noch ausgeführt, der Bw. benutze im Haus seiner Mutter ein Schlafzimmer im 1.OG sowie einen Abstellraum bzw. ein Büro. Allgemeinräumlichkeiten wie Bad, Küche, Wohnzimmer etc. würden gemeinsam mit seiner Mutter genutzt.

Die Zahlung der Betriebs- und Instandhaltungskosten sei in bar erfolgt. Der Zahlungsfluss werde durch Barbehebungen vom Girokonto nachgewiesen.

Der Mietvertrag für die Wohnung in B sei bereits vorgelegt worden. Die Bestätigung des Hauptmieters D, dass es sich um ein Burschenzimmer handle, sei der Berufung beigelegt worden. Der Bw. habe keine schriftliche Ausfertigung eines Mietvertrages, es gebe nur einen mündlichen Vertrag. Das vom Bw. mitbenutzte Kabinett habe eine Größe von 10,84 m². Dieses Kabinett würde von E (O bei der FirmaX) mitgenutzt. In diesem Kabinett würden sich zwei Einzelbetten befinden. Das zweite Kabinett würde von D und G (ebenfalls F) genutzt. In diesem Raum befände sich ein Doppelbett. Man könne aufgrund der räumlichen Einteilung nur von einem sog. Burschenzimmer bzw. keinesfalls von einer als Hauptwohnsitz geeigneten Wohnung sprechen. Die Allgemeinräumlichkeiten wie z.B: Wohnzimmer und Bad würden gemeinsam benutzt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. März 2006 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben.

Begründend wurde ausgeführt, die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort sei nur dann beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- * von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und entweder
- * die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei oder
- * die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne.

Der Bw. sei seit 1.1.01 bis 2.3.05 am elterlichen Wohnsitz unter A mit Hauptwohnsitz gemeldet. Mit 1. März 2002 sei der Dienstort von XXX nach B verlegt worden. Zufolge den Angaben des Bw. werden von ihm an laufenden Kosten für das Privathaus A 250 € monatlich bezahlt.

Wie der Bw. selbst angebe, könne ein im Elternhaus gestattetes Wohnen nicht als "Haushalt" angesehen werden. Da die angeblichen "Betriebs- und Instandhaltungskosten" von 250 €, welche im Erstantrag als "Miet- bzw. Betriebskosten" bezeichnet worden seien, lediglich durch Bankomatbuchungen von meistens 300 € nachgewiesen worden seien und einen Immobilienvergleich mit dieser Wohnmöglichkeit im Raum XXX nicht annähernd stand halte, sei dieses Geld nicht als Mietentgelt zu qualifizieren.

Im vorliegenden Fall handle es sich beim Familienwohnsitz des Bw. um das Elternhaus, wobei diesem die Benützung des nahezu ganzen Hauses gestattet sei. Aus dem Umstand, dass das Elternhaus für den Bw. - ungeachtet der Leistung temporärer Kostenzuschüsse – lediglich als

abgeleiteter Wohnsitz zu qualifizieren sei, weswegen vom Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung überhaupt nicht gesprochen werden könne.

Wenn ein lediger Steuerpflichtiger am Ort der Beschäftigung einen Haushalt neu gründe, so sei dies ein einziger, sodass die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht gegeben seien. In diesem Fall würden keine Werbungskosten für diese Wohnung am Arbeitsort bzw. für Familienheimfahrten zustehen. Der Umstand, dass dieser Steuerpflichtige für sein(e) Zimmer im elterlichen Wohnungsverband "Haushaltsgeld" oder Miete zahle, ändere nichts an dieser Beurteilung.

Bei den gegenständlichen vom Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung am Beschäftigungsort in B handle es sich nun zweifelsohne um Aufwendungen, die grundsätzlich als nicht abzugsfähig iSd § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (sog. "Haushaltsaufwendungen") anzusehen seien.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO habe einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung inne habe unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung benutzen werde.

Eine Wohnung von ca. 60 m², wobei dem Bw. ein Schlafzimmer, Küche, Bad und Wohnzimmer zur Verfügung stehe, sei schon begrifflich kein "Burschenzimmer" auch wenn dieses vom Hauptmieter als solches bestätigt werde. Dass eine Wohngemeinschaft vorliege, ändere nichts an obiger Einstufung.

Dass der Ledige mit abgeleitetem Wohnsitz im Eigenheim seiner Mutter den Familienwohnsitz nicht verlege, liege vielmehr darin begründet, dass Zweckmäßigkeitsüberlegungen im Vordergrund stünden. Zweckmäßigkeitsüberlegungen würden jedoch nicht die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründen.

Auf Basis dieser Rechtslage habe sich daher jede weitere Auseinandersetzung mit dem Bw. bezüglich der Familienheimfahrten, der Reisekosten – Fahrten zum Dienstort und des großen Pendlerpauschales erübrigt, weil die Grundvoraussetzungen der doppelten Haushaltsführung nicht gegeben seien.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 4. April 2006 wurde ergänzend unter Hinweis auf ein Erkenntnis des VwGH (22.9.1987, 87/14/0066) noch ausgeführt, beziehe ein lediger Steuerpflichtiger am Arbeitsort nur eine einfache Unterkunft, die keinen Wohnsitz darstelle, also nicht geeignet sei, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen (z.B.: einem Burschenzimmer ähnliche Unterkunft) und seinen Wohnsitz (Mittelpunkt der

Lebensinteressen) im Haus der Eltern beibehalte, seien die Aufwendungen für die Unterkunft am Arbeitsort Werbungskosten. Ebenso würden Familienheimfahrten zustehen.

Zur Begriffsbestimmung "Burschenzimmer" oder "ähnliche Unterkunft" sei noch auszuführen, dass sämtliche Mitbewohner an der Unterkunft in B Familie oder Lebensgefährten haben würden und somit die Unterkunft nicht einmal für einen gelegentlichen Besuch dieser Ehegattinnen, Kinder bzw. Lebensgefährtinnen ausreiche.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, 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 (vgl. VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist in diesem Sinne beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und

- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH vom 23.5.2000, 95/15/0096). Das sind insbesondere: Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung (Hotelzimmer) des Steuerpflichtigen am Dienstort (Mietkosten und Betriebskosten) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände sowie Kosten für Familienheimfahrten.

Eine doppelte Haushaltsführung liegt bei einem ledigen Steuerpflichtigen vor, wenn der ledige Arbeitnehmer außerhalb des Ortes (Hauptwohnsitz), in dem er einen eigenen Hausstand (Wohnung, etc.) unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort (Zweitwohnsitz) wohnt und auch dort einen Haushalt führt.

Das Finanzamt hat aus dem Zentralen Melderegister ermittelt, dass der Bw. im strittigen Zeitraum bei seiner Mutter in XXX wohnhaft, alleinstehend und ledig war. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein im Wohnungsverband der Eltern gelegenes Zimmer nicht als "eigener Haushalt" bzw. "eigene Wohnung" angesehen werden (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0066, 18.12.1997, 96/15/0259).

Der Bw. benutzt im Haus seiner Mutter im 1. OG ein Schlafzimmer, und einen Abstell- bzw. Büroraum. Die Allgemeinräumlichkeiten wie das Bad (1.OG) und das Wohnzimmer, das Esszimmer, die Küche und das WC im Erdgeschoße werden hingegen gemeinsam mit seiner Mutter genutzt. Im 1. OG befinden sich zudem ein weiteres Schlafzimmer und ein Umkleideraum. Die vom Bw. benutzten Räume gehören sohin zum Wohnungsverband seiner Mutter, es besteht kein eigener Haushalt des Steuerpflichtigen im ersten Stock.

In der Beilage zu den Arbeitnehmerveranlagungen wurde noch behauptet, dass er für Mitbenutzen des Hauses seiner Mutter Miet- bzw. Betriebskosten zahle. Diese Behauptung steht im Widerspruch zur vorgelegten Bestätigung der Mutter des Bw., wonach ihr Sohn in den Jahren 2002 bis 2004 monatlich 250 € an Betriebs- und Instandhaltungskosten bezahlt habe. Von Mietzahlungen ist dieser Bestätigung keine Rede.

Im Streitfall handelt es sich um nahe Angehörige. Verträge zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt werden, wenn sie

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

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in all jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Hofstätter/Reichel EStG 1988 III A, Rz 3 zu § 4 Abs. 4 allgemein, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 2 RZ 158 ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 20 Rz 44 ff, sowie die dort jeweils zit. Rspr.).

Mit Vorhalt vom 31. Mai 2006 wurde der Bw. ersucht bekannt zu geben, welche konkrete Vereinbarung mit seiner Mutter betreffend die Nutzungsüberlassung bzw. die Betriebs- und Instandhaltungskostenzahlung getroffen wurde. Ferner wurde dem Bw. vorgehalten, dass kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen und offensichtlich auch kein Mietentgelt bezahlt worden sei. Weiters wurde um Erläuterungen der Zahlungsmodalitäten ersucht. Ferner wurde um Stellungnahme ersucht, weshalb die Barbehebungen betragsmäßig nicht mit der behaupteten Barzahlung an die Mutter übereinstimmen würden, wie nachstehende Beispiele verdeutlichen:

"1.1.: 300 €, 16.2.:300 €, 16.3.:250 €, 14.4.:300 €, 10.5.:300 €, 3.6.:300 €, 19.7.: 300 €, 3.9.: 300 €, 15.9.: 250 €, 3.11.: 300 €, 3.12.: 200 €, 14.12.:150 €."

In Beantwortung des Vorhaltes wurde zusammengefasst ausgeführt, dass der Bw. mit seiner Mutter vereinbart habe, dass er ab Erhalt eines monatlichen Fixeinkommens einen monatlichen Fixbetrag (Abgeltung für Abnutzung bzw. Instandhaltungskostenbeitrag und laufende Betriebskostenaufwendungen) in Höhe von 250 € leiste. Sollten in den jeweiligen Zeiträumen höhere Investitionen bzw. Instandhaltungskosten anfallen, werde freiwillig ein höherer Betrag bezahlt. Es sei eine mündliche Vereinbarung bzw. Mietvertrag geschlossen worden, der den Bw. verpflichte, diesen Fixkostenbeitrag zu leisten.

Die Kriterien für die Festsetzung des Fixbetrages hätten sich nach den damals laufenden Kosten bzw. den zu erwartenden Aufwendungen gerichtet. Es habe sich dabei um Erfahrungswerte bzw. einen für den Bw. damals leistbare Miet- bzw. Fixkostenbetrag gehandelt. Für außertourliche Aufwendungen (z.B.: Fassadenrenovierung) sei ein zusätzlicher Beitrag geleistet worden.

Zudem sei Barzahlung vereinbart worden. Aufgrund der beruflichen Abwesenheit bzw. aufgrund des sich laufend ändernden Dienstplanes hätte kein fixer Zahlungstermin vereinbart werden können.

Bezüglich der Abweichungen der Barbehebungen zu den vorgelegten Kontoauszügen sei zu bemerken, dass er keine Trennung zwischen Miet- und Fixkostenzahlungen an seine Mutter und den Kosten zur Bedeckung seines privaten Lebensaufwandes gemacht habe. Aufgrund

der dauernden Anwesenheit im Haus seiner Mutter habe er kein Problem darin gesehen, den Fixkostenbeitrag in bar zu zahlen.

Die vorgelegte Betriebskostenaufstellung (Strom, Wasser, Versicherung, Heizöl, Rückzahlung des noch offenen Darlehens, Gesamtbetrag 5.544,65 €) würden die Jahre 2004 und 2005 betreffen. Daraus sei ersichtlich, dass die Kosten nahezu jedes Jahr in derselben Höhe anfallen würden.

Unter einen Mietvertrag versteht man eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung. In derartigen Verträgen wird üblicherweise der von Mieter periodisch zu entrichtende Mietzins festgehalten. Darüber hinaus hat der Mieter auch einen verhältnismäßigen Anteil an den Betriebskosten, den laufenden öffentlichen Abgaben und den Kosten für Gemeinschaftseinrichtungen zu tragen.

Diesen Kriterien entspricht die zwischen dem Bw. und seiner Mutter getroffene Vereinbarung jedoch nicht. Als Entgelt soll ein monatlicher Fixbetrag von 250 € vereinbart worden sei. Dass in diesem Betrag eine angemessene Miete enthalten sein soll, hält der unabhängige Finanzsenat für nicht erwiesen; hat sich das Entgelt ausschließlich an den Betriebs- bzw. Instandhaltungskosten orientiert. Hinzu kommt noch, dass – wie bereits ausgeführt – die Mutter des Bw. lediglich bestätigt hat, dass ihr Sohn einen Betriebs- und Instandhaltungskostenbetrag geleistet habe. Nach welchen konkreten Kriterien die monatliche Kostenbeteiligung von 250 € letztendlich vereinbart worden ist, blieb im Ergebnis unbeantwortet. Allein aus dem Umstand, dass die Betriebskosten jährlich in etwa 5.544,65 € betragen, kann nicht abgeleitet werden, dass der Bw. fremdüblich einen Beitrag von 250 € zu leisten hatte. Dass zu den Kriterien für die Festsetzung des Betrages von 250 € auch der Umstand der "Leistbarkeit" durch den Bw. gehört hat, entspricht nicht den Erfahrungen des Wirtschaftslebens.

Keineswegs fremdüblich ist die vom Bw. gewählte Zahlungsmodalität. Mietzahlungen und Betriebskostenzahlungen werden bei Dauerschuldverhältnissen üblicherweise in Form von Überweisungen und nicht in Form von Barzahlungen geleistet. Zudem erfolgen derartige Überweisungen zumeist am Anfang eines Monats zu einem vertraglich festgelegten Termin. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass die Mietzahlungen an D (Untermiete in B) mittels Banküberweisung geleistet werden. Bargeldübergabe an nicht näher bestimmten Tagen (aufgrund der Dienstzeiten des Bw.) entsprechen auch nicht den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens.

Hinzu kommt noch, dass der Bw. jeglichen Nachweis des behaupteten Geldflusses schuldig geblieben ist. Der diesbezüglichen Aufforderung ist der Bw. nur äußerst unzureichend nachgekommen (vgl. Vorhalt des Finanzamtes von 9. Februar 2006). Belege für die Jahre

2002 und 2003 wurden überhaupt keine vorgelegt. Für das Jahr 2004 wurden zwar Kontoauszüge übermittelt. Die von Bw. den Betriebs- und Instandhaltungskostenbetrag zugeordneten Barbehebungen weichen zum Großteil betragsmäßig vom vereinbarten Betrag von 250 € ab.

Die Rechtfertigung hierfür, dass der Bw. bei der Barbehebung nicht zwischen Betriebskostenbeitrag und Kosten der privaten Lebensführung unterschieden habe, hält der unabhängige Finanzsenat für nicht stichhältig. Im Jahr 2004 wurde – wie den vorgelegten Kontoauszügen zu entnehmen ist – eine Vielzahl von Barbehebungen (z.B.: 16.1. 300 €, 1.3. 300 €, 1.3. 1.400 €, 8.3.: 500 €, 5.4. 150 €, 13.4.: 150 €, 28.4.: 100 €, 29.4.: 100 € etc.) getätigt. Zudem wurden viele Kosten der privaten Lebensführung (Einkäufe bei H, M, Tankstellen etc.) mittels Bankomatzahlung beglichen. Weitere Kosten der Lebensführung (Telefon, Versicherung etc.) wurden per Dauerauftrag überwiesen. Eine Zuordnung der Barbehebungen zu den behaupteten Betriebskostenzahlungen ist somit überhaupt nicht möglich.

In Würdigung der Gesamtumstände gelangte der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass im Streitfall zwischen dem Bw. und seiner Mutter keine entgeltliche Nutzungsüberlassung bezüglich bestimmter Räumlichkeiten im Haus A, vereinbart worden ist. Darüber hinaus hat der Bw. auch den Nachweis nicht erbracht, dass er tatsächlich einen monatlichen Betriebskosten- bzw. Instandhaltungsbeitrag geleistet hat.

Die Nutzung eines Zimmers sowie eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband der Mutter stellt jedoch keinen eigenen Haushalt dar. Von einem eigenen Haushalt eines ledigen und alleinstehenden Steuerpflichtigen kann grundsätzlich nur dann gesprochen werden, wenn dieser vom Ledigen aus eigenem Recht (z.B.: Eigentum des Wohnobjektes, eigener Mietvertrag) genutzt sowie selbstbestimmend (z.B.: eigene Betriebskosten, eigener Hausrat) geführt wird. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen hat der Bw. jedoch nicht nachgewiesen.

Der Bw. führt als bei seiner Mutter wohnend keinen eigenen Haushalt, weswegen ihm die Verlegung seines Wohnsitzes bzw. die Gründung eines eigenen Haushaltes am Ort der Beschäftigung sofort zumutbar ist. Dadurch können ihm auch keine als Werbungskosten abzugsfähigen doppelten Kosten für die Führung eines weiteren Haushaltes am Beschäftigungsort entstehen. Die Aufwendungen für Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung sind nur dann abzugsfähig, wenn eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann.

Fahrtkosten zum Besuch der Eltern fallen bei unverheirateten Arbeitnehmern, die bei ihren Eltern oder einem Elternteil wohnen (sog abgeleiteter Wohnsitz), unter das Abzugsverbot des

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 (VwGH v 22. 9. 1987, ZI 87/14/0066, 30. 1. 1991, ZI 90/13/0030, 31. 5. 1994, ZI 91/14/0170) und stellen ebenfalls keine Werbungskosten dar.

An dieser Beurteilung vermag auch das Berufungsvorbringen im Vorlageantrag vom nichts zu ändern. Das vom Bw. herangezogene Lohnsteuerprotokoll 1999 ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht bindend.

Der Bw. hat im Zeitraum 1. März 2002 bis 1. September 2002 in B kostenlos bei einem Arbeitskollegen genächtigt. Danach (ab Kenntnis einer länger andauernden Dienstverrichtung in B) hat sich der Bw. freiwillig – aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen – für eine Wohngemeinschaft mit drei Arbeitskollegen entschlossen. Diese Wohnung in B besteht aus ca. 60 m², wobei dem Bw. ein Schlafzimmer, eine Küche, ein Wohnzimmer und ein Bad zur Verfügung stehen. Diese Wohnung stellt somit keineswegs eine bloße Schlafstelle dar. Es kann daher schon begrifflich nicht von einem "Burschenzimmer" gesprochen werden. An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Hauptmieter bestätigt hat, dass diese Wohnung als "Burschenwohngemeinschaft" genutzt wird.

Was das Argument der jederzeitigen Versetzbarkeit unter Einhaltung einer 60-tägigen Frist anbelangt, ist dem Bw. zu erwidern, dass er unbefristet in B stationiert wurde. Anlass für diese Stationierung war seine Beförderung zum R, eine Rückversetzung nach XXX erfolgt nach Bedarf der jeweiligen Station und nach S des F (vgl. Bestätigung vom 8. Juni 2006). Die Wohnsitzverlegung nach B war im auch unter diesem Blickwinkel zumutbar.

Auch der erstmals im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellte Eventualantrag auf Berücksichtigung des "großen Pendlerpauschales" ist abzuweisen, weil im Falle des Vorliegens mehrerer Wohnsitze die Entfernung zum der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend ist (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Da das Finanzamt eine Entfernung von mehr als 20 km zwischen nächstgelegenen Wohnsitz und Arbeitsstätte nicht in Abrede gestellt hat und aufgrund der der vorgelegten Flugpläne davon auszugehen ist, dass auch die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind, wurde das "kleine Pendlerpauschale" vom Finanzamt zu Recht gewährt. Das "kleine Pendlerpauschale" hat in Jahr 2002 und 2003 384 €, im Jahr 2004 450 € betragen. Dies wurde vom Finanzamt – wie vom Bw. in der Berufung eingeräumt wurde – bereits in den Erstbescheiden allerdings nur in der beantragten Höhe von 240 € berücksichtigt. In den Berufungsvorentscheidungen vom 23. März 2006 wurde das kleine Pendlerpauschale aliquot mit 320 € für 2002, und mit 384 € für das Jahr 2003 und 2004 berücksichtigt. Der Berufung war insoweit stattzugeben als das kleine Pendlerpauschale für das Jahr 2004 mit 450 € Berücksichtigung finden konnte.

Insoweit der Bw. zur Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales auf die Lohnsteuerrichtlinien verweist, ist ihm zu erwidern, dass der unabhängige Finanzsenat an

diese nicht gebunden ist. Im Übrigen verlangt TZ 352 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung sind im Berufungsfall jedoch nicht gegeben.

Die Bemessungsrundlagen und die darauf entfallenden Steuern für die Jahre 2002 und 2003 sind den Berufungsentscheidungen vom 23. März 2006 zu entnehmen, die insoweit integrierender Bestandteil dieser Berufungsentscheidung sind.

Die Bemessungsgrundlage und die Einkommensteuer für das Jahr 2004 ergeben sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 23. Jänner 2007