

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/3/3 88/14/0081

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 03.03.1992

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §16 Abs1 Z6;

EStG 1972 §16 Abs1;

EStG 1972 §20 Abs1 Z1;

EStG 1972 §20 Abs1 Z2;

EStG 1972 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Baumann, Mag. Heinzl und Dr. Höfinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerde des W in H, vertreten durch Dr. L, Rechtsanwalt in H, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 8. Feber 1988, Zl. 37/6-5/Ae-1988, betreffend Lohnsteuer für das Jahr 1985, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.690,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, der seit November 1980 in X als Revisionsassistent beschäftigt war, beantragte als erhöhte Werbungskosten Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung, Heimfahrten nach N und Verpflegungskosten. Das Finanzamt hat für die Kalenderjahre 1981 bis 1984 die beantragten Werbungskosten anerkannt. Für das Kalenderjahr 1985 beehrte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung von Werbungskosten in der Höhe von insgesamt S 35.044,--. Dieser Betrag wurde aufgegliedert in 96 Heim- und Rückfahrten a S 132,-- (S 12.672,--), Kosten der doppelten Haushaltsführung (Untermietzimmer) in Höhe von S 6.000,-- und Mehrverpflegskosten nach "Studentensätzen" für 240 Tage a S 50,-- (S 12.000,--) sowie sonstige Werbungskosten, wie Prüfungsgebühren für Steuerberaterprüfung S 3.580,-- und Abonnement der Steuer- und Wirtschaftskartei S 792,--. Der Beschwerdeführer begründete den Antrag damit, daß es für ihn eine unbillige Härte darstellen würde, wenn er zum gegenwärtigen Zeitpunkt seine berufliche Stellung in X aufgeben müßte und die noch offene mündliche Prüfung bei einer anderen, ihm unbekanntem Prüfungskommission der Kammer der Wirtschaftstreuhänder abzulegen hätte.

Für das Kalenderjahr 1985 anerkannte das Finanzamt zunächst erhöhte Werbungskosten im Ausmaß von S 18.130,--. In der dagegen eingebrachten Berufung machte der Berufungswerber geltend, daß seine zusätzlichen Lebenshaltungskosten ausschließlich beruflich veranlaßt seien. Auf Grund der äußerst schwierigen Arbeitsmarktsituation wäre er gezwungen gewesen, die Stellung als Revisionsassistent in X anzunehmen. Für Wirtschaftstreuhand- Berufsanwärter sei eine Mindestpraxis von vier Jahren vorgesehen, es zeige sich aber, daß diese Zeit regelmäßig überschritten werde. Er befinde sich zur Zeit im Prüfungsstadium. Ein Wechsel der Prüfungskommission sei für ihn eine unzumutbare Belastung und ein nicht kalkulierbares Risiko. Ein Argument gegen den Wechsel des Dienstgebers wäre auch, daß ein Dienstgeber sich der Aufnahme eines Berufsanwärters im Prüfungsstadium mit der Begründung üblicherweise verschließe, daß dieser nur kurze Zeit, bis zur Ablegung der Prüfung, für ihn tätig sei. Weiters befürchte der Dienstgeber, daß sich der Berufsanwärter im Anschluß an die positiv abgelegte Prüfung selbständig mache und die von ihm betreuten Klienten übernehme. Gegen den privaten Charakter der beantragten Werbungskosten spreche die Tatsache, daß der Beschwerdeführer diesen Dienstort nicht nach freier Wahl ausgesucht habe.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen und den monatlichen Lohnsteuerfreibetrag mit S 129,-- festgesetzt. Begründet wurde die Entscheidung damit, daß der Antragsteller seit November 1980 in X beschäftigt sei und seit 1981 Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung, Heimfahrten und Verpflegungskosten als erhöhte Werbungskosten beantragt habe. Der ledige Antragsteller sei zur Zeit bereits im fünften Jahr in X tätig. Werbungskosten lägen bei getrennter Haushaltsführung immer nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen durch seine Berufsausübung diese höheren Kosten entstünden und die Wahl des Wohnsitzes nicht aus rein persönlichen Gründen erfolgt sei. Die Argumentation, wegen der schlechten Arbeitsmarktsituation in seinem Wohnsitzbereich den Arbeitsplatz in X beibehalten zu müssen, sowie der Einwand des gesteigerten Prüfungsrisikos bei einem Arbeitsplatzwechsel gingen ins Leere, da maßgebend für eine Anerkennung als Werbungskosten die Frage sei, ob die Notwendigkeit bestanden habe, den Wohnort über eine gewisse Zeit - ca. zwei Jahre nach Dienstantritt (Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 2. September 1977, VI R 114/76) - weiter in N beizubehalten. Da diese Notwendigkeit nicht gegeben gewesen sei, könne daher eine Beibehaltung nur aus privaten und persönlichen, nicht aber aus beruflich bedingten Gründen erfolgt sein. Die Aufwendungen für die Heimfahrten, Miete für das Zimmer und die Verpflegungskosten gehörten daher aus diesen Gründen zu den Kosten der Lebensführung.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, daß die von der Abgabenbehörde erster Instanz zitierte Entscheidung des Bundesfinanzhofes nur auf einen speziellen Einzelfall zugeschnitten sei und in diesem Erkenntnis betreffend die Zeitspanne der Gewährung der Werbungskosten - zwei Jahre - ausdrücklich von einer Prüfung jedes Einzelfalles und nicht von einer allgemeinen Frist die Rede sei. In seinem speziellen Fall dauere die Ausbildung mindestens vier Jahre. Es könne daher auf keinen Fall von der Wahl eines Wohnsitzes aus rein persönlichen Gründen gesprochen werden. Die Aufwendungen für Heimfahrten, die Miete für das Untermietzimmer (16 m<sup>2</sup> ohne Kochgelegenheit) und die Mehrkosten für die Verpflegung gehörten daher nicht zu den Kosten der Lebensführung.

In Vorhaltebeantwortungen wies der Beschwerdeführer neuerlich daraufhin, daß es ihm nicht möglich gewesen sei, in der näheren Umgebung von N eine Stelle als Berufsanwärter zu finden. Aus diesem Grunde sei er in X tätig gewesen, mit der ständigen Absicht, nach erfolgreicher Abschlußprüfung eine Kanzlei in N zu eröffnen. Er habe die Tätigkeit in X nie als dauernde Arbeitsstelle betrachtet. Durch die Wohnungsknappheit in X sei es ihm nicht möglich gewesen, eine kleine Garconniere zu finden, zumal jeder Vermieter nur längerfristige Mietverträge abschließen wolle. Auch Vermittlungsversuche über ein Realitätenbüro hätten fehlgeschlagen. Sein Zimmer in X sei bloß eine Schlafstelle gewesen. Es sei ihm nicht zumutbar gewesen, den Wohnsitz von N nach X zu verlegen.

Die Heimfahrten nach N seien schon deshalb erforderlich gewesen, da der Beschwerdeführer Hausbesitzer und die Beaufsichtigung des Hausstandes notwendig gewesen sei. Er habe ein Immobilien- und ein Realitätenbüro beauftragt, für ihn eine Kleinwohnung zu suchen. Kurzfristige Vermietungen seien in X aber schwer möglich gewesen, da die Vermieter im Sommer auf höhere Mieterlöse abzielten, die auf Grund der größeren Nachfrage auf dem Wohnungsmarkt dann auch erreicht werden könnten. Mietverträge mit einer halbjährigen Mietdauer würden daher fast nicht abgeschlossen. Er sei in N Anteilseigentümer an einer Liegenschaft, die nach erfolgtem Aus- bzw. Umbau in das Alleineigentum des Berufungswerbers übertragen werden soll.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab und setzte den Freibetrag wegen

erhöhter Werbungskosten mit Null fest. Eine ausdrückliche Regelung über die steuerliche Behandlung von Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung sei im Einkommensteuergesetz 1972 nicht enthalten. Allerdings seien von der Lehre und Rechtsprechung Abgrenzungen zwischen Werbungskosten und Kosten der privaten Lebensführung vorgenommen worden. Aufwendungen könnten jedenfalls immer dann nicht als Werbungskosten Anerkennung finden, wenn die Wohnsitzwahl bzw. die Beibehaltung eines Wohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Dienstort aus persönlichen Gründen erfolgt sei (Verwaltungsgerichtshof vom 1. Juli 1975, 550/75). Zu beachten sei dabei, daß die Aufwendungen nur insoweit Werbungskosten darstellen könnten, als nicht nur die Entstehung, sondern auch die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung beruflich veranlaßt sei. Je länger die doppelte Haushaltsführung andauere, deren Entstehung beruflich veranlaßt gewesen sei, um so stärker würden private Gründe zutage treten, die einen Steuerpflichtigen veranlassen könnten, die doppelte Haushaltsführung beizubehalten. Hinsichtlich der Beantwortung der Frage, wie lange die berufliche Veranlassung überwiege, enthalte das Gesetz keine Regelung. Auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung spreche die widerlegbare Vermutung dafür, daß die Beibehaltung zumindest in den ersten zwei Jahren beruflich veranlaßt sei (Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 2. September 1978, VI R 114/76).

Bei ledigen Arbeitnehmern mit eigenem Hausstand könnten somit im Falle einer beruflich bedingten Versetzung "für eine gewisse Übergangszeit" Fahrtkosten, Mehrverpflegungskosten und Aufwendungen für ein Zimmer am neuen Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden. Dies gelte jedenfalls bei bloß vorübergehender auswärtiger Beschäftigung. Beziehe jedoch ein unverheirateter Arbeitnehmer, der bisher im Haushalt seiner Eltern gelebt habe, aus beruflichen Gründen am Ort seiner Tätigkeit ein Zimmer, so seien etwaige Mehraufwendungen für Miete und Verpflegung sowie für Heimfahrten nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, auch wenn der Arbeitnehmer regelmäßig am Wochenende zu seinen Eltern fahre und sein Elternhaus noch als eigentliches Heim betrachte (Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz. 7 zu § 16 Abs. 1 allgemein EStG, Stichwort "Haushaltsführung - doppelte").

Im Beschwerdefall sei der Berufungswerber seit November 1980 in X beschäftigt gewesen und verfügte nach seinen eigenen Angaben über ein bescheidenes Zimmer am Ort seiner Arbeitsstätte. Im Jahr 1985 führte er bereits das fünfte Jahr einen doppelten Haushalt, ohne eine Wohnsitzverlegung an den Ort seiner Arbeitsstätte vorzunehmen. Der Beschwerdeführer habe zwar zu erkennen gegeben, daß er von vornherein die Absicht gehabt habe, seinen Wohnsitz in N beizubehalten bzw. an diesen letztlich wieder zurückzukehren. Dennoch dürfe in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, daß er den festen Entschluß gefaßt gehabt hatte, in X die Steuerberaterprüfung abzulegen und demnach für einen Zeitraum von mindestens vier Praxisjahren die Beibehaltung des Zweitwohnsitzes in X geplant habe. Unmißverständlich gebe der Berufungswerber damit zu erkennen, daß er für die Dauer der Ausbildungszeit die feste Absicht gehabt habe, aus beruflichen Gründen in X zu verweilen. Daraus folge, daß der Berufungswerber mit dieser Handlungsweise auch die daraus resultierenden abgabenrechtlichen Konsequenzen zu tragen gehabt habe. Von einer vorübergehenden auswärtigen Beschäftigung könne im vorliegenden Fall nicht gesprochen werden. Wesentlich sei nämlich, daß sowohl die berufliche Tätigkeit als auch die Beibehaltung der Wohnung nicht als kurzfristige Angelegenheit betrachtet und die Beibehaltung von zwei Wohnungen somit nicht als beruflich veranlaßt gewertet werden könne. Die vom Beschwerdeführer angeführten Gründe, wegen der in X herrschenden Wohnungsknappheit keine geeignete Garconniere gefunden zu haben, könne insofern nicht überzeugen, als die von ihm vorgelegten "Immobilienbestätigungen" auf kurzfristige Vermietungen Bezug nehmen, aber nicht auf einen Zeitraum von fünf Jahren. Die vorgelegten Schreiben der Immobilienmakler aus X hätten sich auf eine halbjährige Mietdauer bezogen und seien daher insofern für die rechtliche Beurteilung nicht entscheidend. Der Beschwerdeführer hätte von Anbeginn an die Anmietung einer Kleinwohnung für einen Zeitraum von fünf Jahren anstreben müssen, da ihm von vornherein die Praxisdauer bekannt gewesen sei. Der Sachverhalt lasse daher keine überzeugenden Gründe erkennen, wonach er aus dienstlichen Gründen gezwungen gewesen sei, beide Wohnungen aufrecht zu erhalten.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, in der näheren Umgebung seines Heimatortes keine geeignete Arbeitsstelle gefunden zu haben, werde durch ein Schreiben der Kammer der Wirtschaftstreuhänder widerlegt, wonach im Zeitraum 1980 bis 1985 auch im betreffenden Bundesland Ausbildungsmöglichkeiten bestanden hätten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der der Beschwerdeführer sowohl Rechtswidrigkeit des Inhalts als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend macht. Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes führt er aus, daß er nicht Werbungskosten für Familienheimfahrten zum Besuch der

Eltern, sondern Werbungskosten für Heimfahrten zur Beaufsichtigung des Hausstandes sowie Pflege der Wohnung und des Gartens beantragt habe. Dies gehe aus seiner Vorhaltsbeantwortung eindeutig hervor. Laut jüngster Rechtsprechung seien auch einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung in seinem Heimatort Aufwendungen zuzugestehen, weil diesem zuzubilligen sei, in gewissen Zeitabständen in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen (hg. Erkenntnis vom 22. September 1987, 87/14/0066). Weiters habe die von ihm in seiner Vorhaltsbeantwortung zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keinen Eingang in die Entscheidung der belangten Behörde gefunden. Tatsache sei nämlich, daß der Beschwerdeführer versucht habe, am Ort der Beschäftigung eine geeignete Wohnung zu beschaffen. Die nach herrschender Lehre geforderte Voraussetzung, daß nicht nur die Entstehung, sondern auch die Beibehaltung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt sein müßten, werde vom Beschwerdeführer erfüllt, weil am Ort der Beschäftigung keine geeignete Wohnung zu beschaffen gewesen sei und keine die Verlegung des Wohnsitzes begründende, dauernde Arbeitsstelle vorgelegen habe.

Die Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften begründete der Beschwerdeführer damit, daß die belangte Behörde in der Begründung der Berufung darauf verweise, die vorgelegten Bestätigungen der Immobilienbüros hätten lediglich auf kurzfristige Vermietungen Bezug genommen. Die Tatsache, daß er im Jahre 1985 auf Grund der in halbjährlichen Abständen stattfindenden Prüfungen gar keine längeren Mietverträge eingehen konnte, weil er nach bestandener Prüfung in seinen Heimatort zurückkehren wollte, werde überhaupt nicht gewürdigt. Auf die Prüfungssituation des Beschwerdeführers und die Schwierigkeiten, die ein Wechsel des Arbeitsplatzes in dieser Zeit zufolge gehabt hätte, sei die belangte Behörde überhaupt nicht eingegangen. Sie unterstelle lediglich, daß von vornherein eine Mietdauer von fünf Jahren anzustreben gewesen wäre. Die Tatsache, daß die nachzuweisende Praxiszeit des Beschwerdeführers nur drei Jahre (nach Angabe des Beschwerdeführers) betragen habe, bleibe ohne Berücksichtigung. Hinzu komme allerdings die Dauer des Prüfungsverfahrens, die jedoch von ihm nicht beeinflussbar gewesen sei. Somit konnte die tatsächliche Aufenthaltsdauer in X dem Beschwerdeführer nicht von vornherein bekannt sein. Er habe jedenfalls dargelegt, daß er die Absicht gehabt habe, nach abgelegter Prüfung in seinen Heimatort zurückzukehren, was er ja auch getan habe. Die Annahme der belangten Behörde, daß er die feste Absicht gehabt habe, fünf Jahre in X zu bleiben, sei nicht bewiesen worden und könne deshalb als bloße Vermutung nicht die Grundlage für die Entscheidung sein.

Weiters hätte bei der Sachverhaltsfeststellung und rechtlichen Beurteilung erhoben und berücksichtigt werden müssen, daß der Beschwerdeführer mit einem Gehalt von brutto S 8.500.-- keinesfalls in der Lage gewesen wäre, die Kosten für eine Kleinwohnung, die in X zwischen S 3.000.-- und S 4.000.-- betragen hätte, zu bestreiten. Durch Gehaltssteigerungen wäre er erst später in der Lage gewesen, eine Kleinwohnung anzumieten.

Weiters werde von der belangten Behörde ein Schreiben der Kammer der Wirtschaftstreuhandler als Beweis herangezogen, wobei aber verabsäumt worden sei, zu prüfen, ob auch in der näheren Umgebung von N eine Stelle als Berufsanwärter zu besetzen gewesen wäre. Die Auskunft der Kammer der Wirtschaftstreuhandler beziehe sich nur darauf, daß in den Jahren 1980 bis 1985 im betreffenden Bundesland Ausbildungsplätze vorhanden gewesen wären. Es werde somit konkret nicht bewiesen, daß in dem in Frage stehenden Zeitraum der Stellensuche in der näheren Umgebung von N eine Berufsanwärterstelle bei einem Wirtschaftstreuhandler zu besetzen gewesen wäre. Ein späterer Wechsel des Arbeitsplatzes in der Prüfungsphase wäre aber aus den bereits in der Berufung geschilderten Gründen eine unzumutbare Härte gewesen. Die belangte Behörde lege ihrer Entscheidung eine Vermutung und keine bewiesene Tatsache zu Grunde. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes zumutbar sei, könne nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden. Vielmehr seien die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen.

Die belangte Behörde habe überdies den Antrag auf Anerkennung von Verpflegskosten mit der Begründung abgewiesen, daß für eine Vielzahl von Arbeitnehmern die Notwendigkeit bestehe, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Das Zimmer des Beschwerdeführers habe keine Kochgelegenheit aufgewiesen, sodaß er gezwungen gewesen sei, alle Mahlzeiten außer Haus einzunehmen. Der Pauschbetrag von S 50.-- pro Tag sollte daher nur die Mehraufwendungen abdecken, die durch den beruflich bedingten Aufenthalt in X entstanden seien. Die Mehraufwendungen für Verpflegungskosten seien überdies auch deswegen erheblich gewesen, weil die Möglichkeit weggefallen sei, selbst produzierte Lebensmittel (Obst, Gemüse aus dem eigenen Garten) sowie Fleisch aus

Hausschlachtungen zu verwenden. Weiters sei der Unterschied im Preisniveau der Gasthäuser in X und jener im Raum von N beträchtlich. Dieser Sachverhalt hätte bei der rechtlichen Beurteilung und Sachverhaltsfeststellung durch die belangte Behörde bereits erhoben und berücksichtigt werden müssen.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift vor, in der kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1972 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden. Weiters dürfen gemäß Abs. 2 der Gesetzesstelle bei der Ermittlung der Einkünfte Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Wenn dem Arbeitnehmer unvermeidbare Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muß, ein Umzug nicht möglich ist und ihm eine tägliche Rückkehr zur Familienwohnung nicht zugemutet werden kann, werden die dadurch bedingten Mehraufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sein, soweit der Arbeitgeber keinen Ersatz dafür leistet. Bei ledigen Arbeitnehmern mit eigenem Hausstand können "für eine gewisse Übergangszeit" Fahrtkosten, Mehrverpflegungskosten und Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am neuen Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden. Dies jedenfalls bei bloß vorübergehender auswärtiger Beschäftigung, nicht aber bei mangelnder Umzugsbereitschaft (Hofstätter-Reichel Kommentar zu § 16 Abs. 1 EStG 1972 allgemein, Tz. 7, Haushaltsführung, Kosten doppelter-, Seite 23 und 24, sowie die darin zitierte Judikatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Aufwendungen, die sich dadurch ergeben, daß ein Steuerpflichtiger seinen Familienwohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung von seinem Arbeitsplatz beibehält, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn sich die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz zu verlegen, nicht aus Umständen ergibt, die lediglich in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen liegen (hg. Erkenntnis vom 26. April 1989, 86/14/0030, und die darin zitierte Judikatur). Die Frage, ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Familienwohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden (hg. Erkenntnis vom 22. April 1986, 84/14/0198). Die langjährige Beibehaltung eines Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz begründet jedenfalls die Vermutung, daß der Wohnsitz aus privaten Gründen beibehalten werde. Fahrtkosten eines alleinstehenden Arbeitnehmers zum Besuch seiner Eltern sind grundsätzlich keine Werbungskosten, sondern der privaten Lebensführung zuzurechnen. Aufwendungen für Heimfahrten wird man allerdings auch bei alleinstehenden Arbeitnehmern mit einer Wohnung im Heimatort Rechnung tragen müssen, weil diesen zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich, in ihrer Wohnung nach dem Rechten zu sehen (hg. Erkenntnis vom 22. September 1987, 87/14/0066).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist zunächst zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer die Verlegung seines Wohnsitzes nach X zumutbar gewesen ist.

Für die Zulassung zur Fachprüfung für Steuerberater ist, abgesehen von Anrechnungszeiten, eine mindestens vierjährige Tätigkeit als Berufsanwärter in einer Wirtschaftstreuhandkanzlei erforderlich (§ 10 Wirtschaftstreuhand-Berufsordnung). Der Beschwerdeführer hat zur Erfüllung der vierjährigen Praxis eine Stelle als Revisionsassistent in X angenommen. Die Auskunft der Kammer der Wirtschaftstreuhand, es seien Ausbildungsplätze für Wirtschaftstreuhand vorhanden gewesen, enthält keine Aussage darüber, ob auch in der Nähe seines Wohnsitzes ein solcher Ausbildungsplatz frei und für den Beschwerdeführer geeignet gewesen wäre.

In X hat der Beschwerdeführer einen Mietvertrag über ein Untermietzimmer abgeschlossen (nach Angaben des Beschwerdeführers eine Zimmer mit ca. 16 m<sup>2</sup>). Die vereinbarte Dauer dieses Mietvertrages ist den Verwaltungsakten nicht zu entnehmen. Wenn der Beschwerdeführer meint, er habe im Hinblick auf die halbjährlich stattfindenden Prüfungen keine längeren Mietverträge abschließen könne, übersieht er, daß er jedenfalls vier Jahre eine Unterkunft in X benötigt hat und daher ohne weiteres einen längerfristigen Vertrag abschließen hätte können. Auch hat die belangte Behörde keineswegs die Problematik eines Wechsels des Arbeitsplatzes während der Prüfungsphase unbeachtet gelassen, sondern nur gemeint, daß schon von Beginn der Berufsausübung in X an versucht hätte werden müssen, eine auf Dauer geeignete Wohnung zu finden. Dies hat der Beschwerdeführer jedoch offenbar im Hinblick auf sein

Berufsziel, nach bestandener Prüfung an seinem Familienwohnsitz in N eine selbständige Tätigkeit auszuüben, unterlassen.

Gegen eine sofortige, dem Beschwerdeführer zumutbare Wohnsitzverlegung spricht indes die wenn auch für zunächst vier Jahre geplante, aber doch nur vorübergehende Berufsausübung außerhalb seines bisherigen Wohnsitzes und die beabsichtigte ständige Berufsausübung nach Beendigung seiner Ausbildungszeit am Ort seines Familienwohnsitzes.

Bei einer nur vorübergehenden, im Zusammenhang mit einem Berufsabschluß stehenden Tätigkeit erscheint, anders als bei einer auf unbestimmte Dauer erfolgten Versetzung, die Beibehaltung des Familienwohnsitzes dann auch in einer Dauer von vier Jahren vertretbar, wenn der Beschwerdeführer beabsichtigt, den Beruf anschließend am Familienwohnsitz auszuüben und entsprechende Vorbereitungen für die Zeit nach dem Berufsabschluß bereits getroffen werden. Der Beschwerdeführer war Anteilseigentümer einer Liegenschaft, die nach seinen Angaben nach entsprechendem Aus- und Umbau in sein Alleineigentum übertragen werden sollte.

Daß dieser Zeitraum aus Gründen, die der Beschwerdeführer meint, nicht vertreten zu müssen, sich unvorhergesehen um ein weiteres Jahr verlängert hat, ändert im Grunde nichts daran, daß sich der Beschwerdeführer im Hinblick auf den bloß vorübergehenden Charakter zunächst nur eine bescheidene Unterkunft angemietet hat und nicht, allenfalls unter Auflassung seines bisherigen Wohnsitzes, übersiedelte. Auch die Abgabenbehörde hat im übrigen vier Jahre Werbungskosten anerkannt und es erst kurz vor Ablauf der nach erfolgreicher Prüfung beendeten Tätigkeit in X als zumutbar angesehen, daß der Beschwerdeführer nun endgültig übersiedle.

Die belangte Behörde ist somit nicht im Recht, wenn sie die vorgebrachten Gründe des Beschwerdeführers in Richtung auf seine nur vorübergehende Tätigkeit in X als nicht ausreichend angesehen hat, um die Unzumutbarkeit einer Verlegung seines Hauptwohnsitzes nach X darzutun. Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig.

Der Beschwerdeführer hat weiters die Anerkennung von Verpflegungskosten mit einem Pauschbetrag von S 50,- täglich - analog den "Studentensätzen" - geltend gemacht. Die belangte Behörde hat dieses Begehren mit der Begründung abgewiesen, daß der Berufungswerber als Arbeitnehmer mit einem regelmäßigen Einkommen mit Studenten nicht gleichzustellen sei. Es gehörten die Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung insbesondere in Großstädten grundsätzlich zu den Kosten der Lebenshaltung, weil ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen überhaupt darauf angewiesen sei, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Es sei keineswegs außergewöhnlich, sondern durchaus üblich, daß ledige Erwerbstätige von ihrem Elternhaus entfernt tätig seien und ihre Mahlzeiten außerhalb des Hauses, meistens in Gaststätten, einnehmen würden (siehe Hofstätter-Reichel zu § 16 Abs. 1 EStG 1972, allgemein, Seite 40, sowie die darin zitierte Judikatur).

Zu der fehlenden Möglichkeit der Kostenersparnis durch Verwendung von selbstproduzierten Lebensmitteln und Obst sowie Fleisch aus Hausschlachtungen ist darauf hinzuweisen, daß es dem Beschwerdeführer unbenommen war, solche Nahrungsmittel anlässlich seiner häufigen Reisen von seinem Familienwohnsitz an seinen Dienort mitzunehmen und dort zu verzehren. Jedenfalls ist seine Situation nicht anders zu sehen, als die Situation solcher Personen, die sich täglich außer Haus verköstigen müssen. Dem Beschwerdeführer ist es bei diesem Vorbringen nicht gelungen, darzulegen, daß er höhere Verpflegungskosten gehabt habe, als vergleichsweise andere Steuerpflichtige, die täglich und ganztags außerhalb ihres Haushaltes ihre Mahlzeiten einnehmen.

Da der angefochtene Bescheid sich als inhaltlich rechtswidrig erweist, war er gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2. Die vorgelegte Vollmacht war mit S 120,- und nicht zusätzlich auch mit S 30,- als Beilage zu vergebühren.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1988140081.X00

#### **Im RIS seit**

03.03.1992

#### **Zuletzt aktualisiert am**

22.09.2008

---

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)