



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, F., N.-Gasse 17a, vertreten durch Walder & Braito, SteuerberatungsGmbH, 6430 Ötztal-Bahnhof, Bahnhofstraße 20, vom 22. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 25. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Das Einkommen im Jahr 2003 beträgt:</b>		<b>110.168,24 €</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-370,85 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	70.026,36 €	
Malbuner Lebensmittel GmbH & Co. KG	-5.430,00 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte		64.596,36 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		46.017,73 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		110.243,24 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €.		
Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.		
Kirchenbeitrag		-75,00 €
Einkommen		110.168,24 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		46.834,42 €
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	46.489,42 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	667,10 €
Einkommensteuer	47.156,52 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-26.989,57 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>20.166,95 €</b>

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 unter anderem durch eine doppelte Haushaltsführung bedingte Mehraufwendungen in Höhe von insgesamt 8.988,76 € als Werbungskosten geltend.

Mit Bescheid vom 9. Mai 2005 sowie mit Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 2. Juni 2005 wurden die gegenständlichen Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt. In der Folge wurde jedoch der Bescheid vom 2. Juni 2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Im nunmehr gemäß § 295 Abs. 1 BAO (neu) erlassenen Änderungsbescheid wurde den beantragten Kosten die Abzugsfähigkeit mit der Begründung versagt, die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz und dem Beschäftigungsort betrage nicht mehr als 120 km, weshalb die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht vorlägen.

In der Berufung, die sich nicht gegen den Aufhebungsbescheid, sondern lediglich gegen den am 25. Jänner 2006 (neu) erlassenen Änderungsbescheid richtet, wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt: Eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz sei nicht nur bei einer Entfernung von mehr als 120 km zwischen Wohn- und Arbeitsort anzunehmen, sondern in begründeten Einzelfällen auch bei kürzeren Wegstrecken (siehe dazu Rz 342 LStR). Ein solcher liege gegenständlich vor. Wie aus dem beigelegten Routenplan „www.geo.herold.at“ hervorgehe, betrage die Entfernung zwischen I. und F 114,3 km und die Fahrzeit unter normalen Umständen in einer Richtung 1 Stunde und 46 Minuten. Die Strecke führe aber durch eine Reihe von Tunnels, zu einem großen Teil nicht über Autobahnen und sei auch auf Grund ihrer geographischen Lage regelmäßig (insbesondere im Winter) nicht ohne Zeitverzögerungen bewältigbar. Zudem sei es dem Bw. infolge seiner betrieblichen Position nicht ohne weiteres möglich, nur zu den „normalen“ Arbeitszeiten tätig zu sein, sondern diese ergäben sich kurzfristig nach betrieblichen Notwendigkeiten. Insbesondere müsse der Bw. absolut pünktlich im Betrieb sein und wiederholt beträchtliche Überstunden machen. Nach einer 12- bis 14stündigen Arbeitszeit sei es jedoch unzumutbar, von Fr. bis nach I. zu fahren, zumal die Fahrbahn im Winter regelmäßig schneebedeckt sei und die

Fahrdauer bei Schneefall weit über zwei Stunden betrage. Auch die zahlreichen Tunnels stellten für übermüdete Fahrer eine Gefahr dar. Hingewiesen werde auf die in der ARD 1990/4140 vertretene Rechtsmeinung (zitiert bei Doralt, EStG-Kommentar, 2. Auflage, § 4 Tz 348), wonach eine Fahrzeit von einer Stunde (Richtwert) gerade noch als zumutbar gelte. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 19.09.1995, 91/14/0227, eine Fahrzeit von ca. einer Stunde für die tägliche Rückkehr an den Wohnort als zumutbar betrachtet. In diesem Fall habe allerdings die Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort lediglich 78 km betragen und die Strecke konnte beinahe zur Gänze auf einer Autobahn zurückgelegt werden. Es werde daher beantragt, in Stattgabe der Berufung die geltend gemachten Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung zum Abzug zuzulassen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. März 2006 wurde die Berufung im Wesentlichen mit der folgenden Begründung abgewiesen: Außer Streit stehe, dass sich der Familienwohnsitz des Bw. in I. befinde und der Bw. im Zeitraum 10.04.2003 bis 18.05.2004 überdies einen Nebenwohnsitz in Fr. gehabt habe. Da in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr kein Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht worden sei, könne zudem davon ausgegangen werden, dass die Gattin des Bw. am Familienwohnsitz eigene Einkünfte beziehe, sodass eine Verlegung des Familienwohnsitzes zumindest im Jahr 2003 unzumutbar gewesen sei. Zu prüfen sei daher lediglich die Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz.

Laut Routenplaner „www.geo.herold.at“ betrage die Fahrtstrecke I. – Fr. 114 km, die Fahrzeit 1 Stunde, 46 Minuten, laut Routenplaner „www.viamichelin.com“ jedoch lediglich 104 km bei einer Fahrtzeit von 1 Stunde und 9 Minuten. Es könne davon ausgegangen werden, dass sich die Fahrtstrecke und die Fahrzeit zwischen diesen beiden Angaben bewegten. Eine Fahrtstrecke von mehr als 120 km könne jedenfalls ausgeschlossen werden. Aus dem Routenplaner sei zudem ersichtlich, dass mindestens 85 km und somit der weitaus überwiegende Teil der Strecke auf Schnellstraßen und zum Teil auf Autobahnen zurückgelegt würden, weshalb eine tägliche Heimkehr durchaus zumutbar gewesen sei (siehe dazu UFSaktuell 2005, S. 185). Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass gerade auf der Strecke I. – Fr. das öffentliche Verkehrsnetz gut ausgebaut und deshalb auch im Winter eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz problemlos möglich sei. Zum Vorbringen - es sei wiederholt vorgekommen, dass beträchtliche Überstunden gemacht worden seien und es nach einer 12- bis 14stündigen Arbeitszeit unzumutbar sei, die gegenständliche Fahrtstrecke zurückzulegen – sei festzustellen, dass nach dem vorliegenden Lohnausweis keine Bezüge im Sinne des § 68 EStG 1988 ausbezahlt worden seien. Ungeachtet dessen habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.02.2003, 99/14/0340, ausgesprochen, auch die Notwendigkeit der Ableistung von Arbeiten außerhalb der Normalarbeitszeit (Überstunden) und die Argumente hinsichtlich

schlechter Straßenverhältnisse durch Witterungseinflüsse mache die tägliche Heimfahrt zum Familienwohnsitz nicht unzumutbar. Gegenständlich stellten daher die Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsort nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend sinngemäß ausgeführt, bei der Prüfung der Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz sei nicht wie in den geltenden LStR allein auf die Entfernung abzustellen. Maßgeblich sei auch die Fahrzeit. So gelte auf Grund einer in der ARD 1990/4140 veröffentlichten Einzelerledigung des BMF eine Fahrzeit von einer Stunde gerade noch als zumutbar. Gegenständlich betrage die Fahrzeit für die 114 km lange Fahrtstrecke I. – Fr. 1 Stunde, 46 Minuten. Der in der Berufungsvorentscheidung genannte Routenplaner „[www.viamichelin.com](http://www.viamichelin.com)“, der eine Fahrzeit von 1 Stunde und 9 Minuten anführe, sei deshalb unrichtig, weil die genannte Zeit eine Durchschnittsgeschwindigkeit von mehr als 80 km/h erfordere. Weite Bereiche der Strecke (die gesamten Tunnels wie P.-Tunnel, A.-Tunnel, etc.) könnten jedoch nur mit einer Höchstgeschwindigkeit von 80 km/h befahren werden. Zudem sei bei der Mautstelle des A.-Tunnels anzuhalten. Auch mit der Bahn, die auf dieser Strecke um einiges schneller sei, benötige man laut Zugfahrplan mindestens 1 Stunde und 36 Minuten. Zu berücksichtigen sei weiters, dass im strittigen Zeitraum auf der Tiroler Seite im Bereich des neuen S. Tunnels umfangreiche Bauarbeiten durchgeführt worden seien, die zu einer deutlichen Verlängerung der Fahrzeiten geführt hätten. So sei es durch die zeitweise Einrichtung eines Ampelverkehrs zu entsprechenden Zeitverzögerungen gekommen, sodass die gegenständliche Strecke kaum in weniger als zwei Stunden zu bewältigen gewesen sei. Zu beachten sei überdies, dass das A.-Gebiet erfahrungsgemäß eines der niederschlagsreichsten in Österreich sei. Dementsprechend sei im Sommer mit starken Regenfällen und im Winter mit Schneefall zu rechnen, weshalb die Fahrzeiten auf dieser Strecke länger als auf anderen gleich langen Strecken seien. Bezüglich den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, auf dem Lohnzettel seien keine Überstunden ausgewiesen, sei festzustellen, dass in der Praxis immer wieder, insbesondere von leitenden Angestellten, Überstunden ohne Entgelt geleistet würden. Auch der Bw. habe auf Grund seiner gehobenen Stellung und seines überdurchschnittlich hohen Einkommens Überstunden gemacht, ohne diese ausbezahlt zu bekommen. Im Übrigen stünden dem Bw. für den Fall der Zumutbarkeit der täglichen Heimkehr die pauschalen Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zu. Dieser Betrag sei jedoch im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt worden.

### ***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.

Gegenständlich ist die berufliche Veranlassung jener auf Grund der doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Mehraufwendungen in Höhe von insgesamt 8.988,76 € strittig.

An Sachverhalt steht fest, dass der Bw. vom 2. Jänner 2003 bis zum 30. September 2006 bei der Fa. M.-L. GmbH & Co. KG in Fr. S.-Gasse 3 nichtselbständig beschäftigt war und an diesen Tätigkeitsort im Streitjahr ab dem 10. April 2003 einen Nebenwohnsitz in der S-Straße 63 hatte, während sich der Familienwohnsitz des Bw. in I, G.-Gasse 42, befand. Die in I. wohnhafte Gattin des Bw. bezog 2003 lediglich negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seitens des Bw. wurden jedoch die berufungsgegenständlichen Aufwendungen weder aufgeschlüsselt noch belegmäßig nachgewiesen, weshalb dieser mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 9. März 2007 ersucht wurde, dies nachzuholen. Zudem wurde der Bw. gebeten, zu den folgenden Fragen Stellung zu nehmen bzw. die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

- *In der Berufung wurde vorgebracht, im Streitjahr seien wiederholt beträchtliche Überstunden zu machen gewesen, sodass die tägliche Arbeitszeit mitunter 12 bis 14 Stunden betragen habe. Auf Vorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz, im betreffenden Lohnzettel wären keine Überstunden ausgewiesen, wurde angegeben, für die Überstunden sei kein Entgelt geleistet worden. Der unabhängige Finanzsenat stellt nun zwar nicht in Abrede, dass in der Praxis insbesondere in höheren Positionen Überstunden ohne zusätzliche Honorierung zu leisten sind. Sofern Überstunden jedoch keine Ausnahme darstellen, sondern mit einer gewissen Regelmäßigkeit anfallen und zudem im angegebenen Umfang (4 bis 6 Stunden Mehrzeit) zu absolvieren sind, ist es üblich, dass entweder im Dienstvertrag eine Überstundenpauschale vereinbart (sog. „All-Inclusive-Bezug“) oder in Zeiten eines geringeren Arbeitsanfalles ein entsprechender Zeitausgleich gewährt wird. Auch werden in der Regel Aufzeichnungen über die zeitlichen Mehrleistungen geführt. In diesem Zusammenhang werden Sie daher gebeten, eine Beschreibung Ihrer Tätigkeit in der Fa. M.-L. GmbH & CoKG samt Angabe der Regelarbeitszeit, Aufzeichnungen über Überstunden und etwaiger Zeitausgleiche sowie den betreffenden Dienstvertrag beizubringen.*

- *Im Vorlageantrag wurde ein Eventualantrag auf Zuerkennung eines Pendlerpauschales gestellt. Diesbezüglich werden Sie ersucht, bekannt zu geben, wie oft Sie im Streitjahr im Kalendermonat an Arbeitstagen durchschnittlich Fahrten zum Familienwohnsitz unternommen haben.*
- *Gegenständlich besteht Uneinigkeit über die tatsächliche Entfernung des Familienwohnsitzes in I. vom Arbeitsort in Fr. sowie die dafür zu veranschlagende Fahrzeit. Während in der Berufungsvorentscheidung ausgehend von den Angaben in den Routenplanern „www.geo.herold.at“ „www.viamichelin.com“ eine Entfernung von 109 km und eine Fahrzeit von 1 Stunde 27 Minuten als wahrscheinlich angesehen wird (Mittelwert der ausgewiesenen Daten in den Routenplanern), wird von Ihnen die Ansicht vertreten, für die 114 km lange Fahrstrecke betrage die Mindestfahrzeit 1 Stunde, 46 Minuten. Erhebungen des unabhängigen Finanzsenates ergaben nun Folgendes: Die Ihrerseits beigebrachten Angaben, die aus dem im Internet auf der Homepage „www.geo.herold.at“ frei zugänglichen Routenplaner entnommen wurden, sind deshalb unzutreffend, weil als Start- und Zielpunkt lediglich der jeweilige Ort eingegeben wurde. Eine Überprüfung der Fahrstrecke und der Fahrzeit muss jedoch so exakt wie möglich sein, und erfordert die Eingabe der Adressen (S.-Gasse 3, Fr sowie G.-Gasse 42, Im.). Bei dieser Vorgangsweise beträgt die Fahrstrecke gemäß dem Online-Routenplaner „www.geo.herold.at“ jedoch lediglich 101,4 km und die Fahrzeit eine Stunde, 21 Minuten. Ausgehend von einem auf der Homepage „www.ots.at“ veröffentlichten Test des ÖAMTC, der im Jahr 2004 12 frei zugängliche Online-Routenplaner einem Vergleich unter anderem bezüglich ihrer Genauigkeit unterzogen hat, hat der unabhängige Finanzsenat die Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsort zudem an Hand weiterer Routenplaner überprüft. So beträgt laut Routenplaner „www.reiseplanung.de“ (dieser war gemäß ÖAMTC der Testgewinner und liefert vollkommen korrekte Ergebnisse) die gegenständliche Fahrstrecke 94 km und die Fahrzeit 1 Stunde, 30 Minuten. Gemäß Routenplaner „www.at.map24“ beträgt die Strecke bei einer Fahrzeit von 1 Stunde, 32 Minuten 100,78 km, laut Routenplaner „www.viamichelin.com“ 105 km und 1 Stunde, 16 Minuten (die Daten des Finanzamtes sind deshalb abweichend, weil auch diese nicht auf der Basis der jeweiligen Adressen ermittelt wurden) und laut ÖAMTC (der allerdings nur Mitgliedern zur Verfügung steht) 102,06 km bei einer Fahrzeit von 1 Stunde und 25 Minuten. Aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates ist somit die Strecke in der Regel jedenfalls in eineinhalb Stunden bewältigbar. Wie die Abgabenbehörde erster Instanz überdies zutreffend festgestellt hat, ist das öffentliche Verkehrsnetz gerade auf der Strecke I. – Fr. gut ausgebaut. Ihrerseits wurde dazu ausgeführt, dass die Fahrzeit bei Benutzung der Bahn geringer als jene mit dem PKW sei. Sie werden daher gebeten, bekannt zu geben, ob aus Ihrer Sicht Gründe vorgelegen sind, die einer Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel entgegenstehen.*
- *Des Weiteren ergaben Ermittlungen, dass Ihre Gattin einen im Jahr 2002 übernommenen Pachtbetrieb am 01.07.2003 aufgegeben hat. Sowohl im Jahr 2002 als auch 2003 wurden daraus lediglich negative Einkünfte erzielt. Andere Einkünfte hat Ihre Gattin im Jahr 2003 nicht bezogen. Laut Zentralem Melderegister ist Ihre Gattin auch gegenwärtig am Familienwohnsitz in I. wohnhaft, obwohl sie 2004 keine Einkünfte und 2005 lediglich geringfügigste Einkünfte (741,84 € an steuerpflichtigen Bezügen) bezogen hat. Dennoch wurde der Familienwohnsitz beibehalten. Bitte nehmen Sie auch dazu Stellung.*

Im Antwortschreiben vom 11. April 2007 nahm der Bw. dazu wie folgt Stellung:

- *Mietwohnung in Fr. , S-Straße 63*

*Der Bw. habe die Stelle bei der Fa. M.-L. GmbH & Co. KG am 2. Jänner 2003 angetreten. Während seiner Probezeit sei er in diversen Gastronomie- und Fremdenzimmern untergebracht gewesen. Ab Eintritt in das ordentliche Angestelltenverhältnis habe er eine Wohnung angemietet.*

*Dem Schreiben beigelegt wurde eine Miet- und Meldebestätigung der Vermieterin des Bw. vom 10. April 2007, aus der hervorgeht, dass der Bw. in der Zeit vom 10. April 2003 bis zum 18. Mai 2004 bei dieser in Miete gewesen war und dafür monatlich 320,00 € bezahlt hat.*

- *Überstundenregelung*

*Wie im Ergänzungsersuchen des unabhängigen Finanzsenates vom 9. März 2007 zutreffend ausgeführt worden sei, sei es in führender Position üblich, keine Überstundenzuweisungen zu praktizieren. Dies treffe auch für den Bw. zu. Im beiliegenden Anstellungsvertrag sei daher unter Pkt. 6 vereinbart, dass „Entschädigungen für Überstunden und Überstundenzuschläge im Jahresgehalt inbegriffen seien und somit nicht ausbezahlt und nicht kompensiert werden könnten.“ Auf Grund dieser Vereinbarung habe der Bw. auch keine Veranlassung gesehen, Arbeitszeitaufzeichnungen zu führen. Festzuhalten sei zudem, dass der Bw. im Rahmen seiner Sorgfaltspflicht mehrfach an Samstagen, Sonn- und Feiertagen Kontrollrundgänge im Betrieb gemacht habe. Dies sei in einem Lebensmittel produzierenden Betrieb erforderlich, allein schon um technische Störungen von Klimaanlage, Heizungen und/oder Kühlungen rechtzeitig zu erkennen. Zudem habe der tägliche Betrieb mit Aufschalten vom Einschicht- zum Mehrschichtbetrieb zusätzliche Kontrollen, vorzeitigen Beginn oder spätere Rundgänge erforderlich gemacht. Zu bedenken sei überdies, dass der Bw. im Streitjahr neu in den Betrieb eingetreten sei und daher auch die Verlässlichkeit des Personals außerhalb der regulären Arbeitszeit des Bw. zu überprüfen gewesen wäre.*

- *Aufgabenbeschreibung*

*Der beiliegende Anstellungsvertrag gebe hinreichend Aufschluss über die beruflichen Aufgaben, die Kompetenzen und die Verantwortungsbereiche des Bw. Erwähnenswert sei, dass sich während der vierjährigen Tätigkeit des Bw. bei der Fa. M.-L. GmbH & Co. KG der Umsatz vervielfacht habe und der Personalstand von rund 80 auf 180 Mitarbeiter aufgebaut worden sei. Diese starke Expansion im Lebensmittelbereich sei in einer Normalarbeitszeit nicht zu bewältigen. Zu vielseitig und überraschend könnten Ereignisse eintreten, die zumindest eine kurzfristige Anwesenheit des Bw. erforderten.*

- *Fahrten zum Familienwohnsitz*

*In der Regel habe der Bw. versucht, das reguläre Wochenende (Samstag-Sonntag) bei seiner Familie in I. zu verbringen. War dies aus betrieblichen Gründen nur zum Teil oder gar nicht möglich, sei der Bw. bemüht gewesen, unter der Woche einen freien Nachmittag zu nehmen und diesen in I. zu verbringen. Der Bw. habe über die jeweiligen Heimfahrten keine Aufzeichnungen geführt, zumal er dazu auch keine Veranlassung gesehen habe.*

- *Entfernung und Fahrzeit*

*Wie im Ergänzungsersuchen des unabhängigen Finanzsenates vom 9. März 2007 zutreffend ausgeführt worden sei, gebe es unterschiedliche Kilometer- und Fahrzeiteinschätzungen. Tatsache sei, dass durch mannigfaltige Umstände (Umleitungen, Sperren, wetterbedingte Einflüsse, Unfälle, Tunnelreinigungen, etc.) eine minutiöse Streckeneinschätzung im A.-Gebiet nicht möglich sei. Jede Annahme sei zugleich richtig und falsch. Unberücksichtigt erscheine dem Bw. der Umstand, dass im betreffenden Zeitraum auch umfangreiche Strassenausbauten im K.-Tal stattgefunden hätten. Zudem sei die heutige obligatorische Tunnelumfahrung bei S im Bau und für den Verkehr nicht frei gewesen. Während der letzten Jahre hätten sich somit die Streckenverbindungen deutlich verbessert. Der Bw. sei jedenfalls einverstanden, wenn von einem „Mittel aller erwähnten Varianten“ der Streckenbemessung ausgegangen werde.*

*Bezüglich der öffentlichen Verkehrsmittel sei dem Bw. bekannt, dass die Züge zwischen F und I.-P. beinahe im Zweistundentakt verkehren würden. Es werde um Verständnis gebeten, dass dem Bw. im Hinblick auf seine ohnehin knappe Freizeit Wartezeiten von einigen Stunden (Hin- und Rückfahrt) nicht angebracht erscheinen würden. Zudem sei eine Anfahrtszeit nach F erforderlich, welches womöglich ein gebührenpflichtiges Parken zur Folge hätte und in I.-P. müsste der Weg zum Familienwohnsitz zurückgelegt werden. Da die Gattin des Bw. keinen PKW besitze, hätte die Fahrt vom Bahnhof in I. zum dortigen Wohnsitz und zurück mit dem Taxi zurückgelegt werden müssen. Dem Bw. erscheine deshalb diese Variante damals wie heute nicht praktikabel.*

- *Einkünfte der Gattin des Bw.*

*Die Gattin des Bw. habe bis Mitte 2003 einen Cafebetrieb in I. betrieben. Nach anfänglich guten Umsätzen habe sich der Betrieb leider nicht wie erwartet entwickelt. Die Schließung sei letztendlich die logische Konsequenz gewesen, um einen Konkurs abzuwenden. Möglich sei dies überdies lediglich auf Grund der relativ guten Einkommenssituation des Bw. gewesen. Nach der Schließung des Cafebetriebs sei die Gattin des Bw. bemüht gewesen, in I. eine Anstellung zu erlangen. Diesbezüglich sei sie auch – leider erfolglos – beim AMS vorstellig geworden. Sie habe daher auch keine Einkünfte erzielen können. Seit dem 26. April 2005 sei der Bw. geschieden und für seine ehemalige Gattin unterhaltspflichtig.*

Indem der Bw. einen Kostennachweis bezüglich der am 10. April 2003 bezogenen Wohnung am Tätigkeitsort erbracht hat (unter der Annahme, dass auch für den Monat April 2003 die volle Miete in Höhe von 320,00 € zu bezahlen war betragen die diesbezüglichen Aufwendungen für das Streitjahr insgesamt 2.880,00 €) ist er der Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates, die geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 8.988,76 € aufzuschlüsseln und belegmäßig nachzuweisen, nur zum Teil nachgekommen. Der unabhängige Finanzsenat hat daher den Bw. mit E-Mail vom 2. Mai 2007 ersucht, auch bezüglich der restlichen geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 6.108,76 € entsprechende Aufschlüsselungen bzw. Belege beizubringen. Weiters wurde mitgeteilt, der unabhängige Finanzsenat gehe davon aus, dass es sich bei den nicht nachgewiesenen „Werbungskosten“ in erster Linie um Fahrtkosten (Kilometergelder) und eventuell auch um Aufwendungen für die im Zeitraum vom 01.02.2003 bis zum 09.04.2003 vom Bw. angemieteten Gastronomie- bzw. Fremdenzimmer handelt. In diesem Zusammenhang wurde auch angemerkt, dass Abgabepflichtige gemäß § 119 iVm § 124 BAO zur Offenlegung steuerrechtlich bedeutsamer Umstände sowie zur Führung der entsprechenden Aufzeichnungen (Fahrtenbücher) verpflichtet sind und bei Nichterfüllung dieser Obliegenheiten die Grundlagen für die Abgabenerhebung gemäß § 184 BAO zu schätzen sind. Dem Bw. wurde zur Kenntnis gebracht, der unabhängige Finanzsenat sehe es am wahrscheinlichsten an, dass die Strecke F.-I. vom Bw. im Monat viermal zurückgelegt wurde. Dieser Annahme läge die Aussage des Bw. im Schreiben vom 11. April 2007 zu Grunde, er habe sich bemüht, entweder am Wochenende oder einmal unter der Woche den Familienwohnsitz in I. aufzusuchen. Unter Abzug der urlaubsbedingten Abwesenheiten vom Dienst (insgesamt fünf Wochen lt. beigebrachten Anstellungsvertrag) werde daher von jährlichen Fahrten im Ausmaß



von 47 Fahrten ausgegangen. Da auch im Schätzungsverfahren eine Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bzw. ein Parteiengehör besteht, wurde um Bekanntgabe ersucht, ob der Bw. das obige Schätzungsergebnis des unabhängigen Finanzsenates als zutreffend erachtet bzw. welche (begründeten) Überlegungen aus seiner Sicht dagegen sprechen. Überdies wurde der Bw. aufgefordert, eventuell noch vorhandene Belege (Fremdenzimmerrechnungen, etc.) nachzureichen.

In der Folge wurde der Bw. mittels Fax vom 23. Mai 2007 nochmals um Beantwortung der obigen Fragen bzw. um Nachreichung der angesprochenen Unterlagen bis spätestens 31. Mai 2007 ersucht. Mittels E-Mail vom 25. Mai 2007 übermittelte der Bw. sodann die folgende Werbungskostenauflgliederung:

	Monatlich	Jährlich
Wohnungsmiete inkl. Betriebskosten	420,00 €	5.040,00 €
Kilometergeld (118 km (einfache Strecke) x 0,356)		3.948,75 €
		8.988,75 €

Ergänzend wurde ausgeführt, neben der monatlichen Miete in Höhe von 320,00 € seien dem Bw. auch Betriebs- und Reinigungskosten in Höhe von insgesamt 100,00 € erwachsen, sodass der monatliche Wohnungsaufwand letztlich 420,00 € betragen habe. Zudem habe der Bw. nach einigen Monaten auch eine Garage anmieten können. Die am 25. Mai 2007 erfolgte telefonische Nachfrage der zuständigen Sachbearbeiterin beim Bw., ob bezüglich der Betriebs- und Reinigungskosten Belege existierten, wurde verneint. Der Bw. gab an, sämtliche Belege seien im Zuge seiner Scheidung verloren gegangen und auch die damalige Vermieterin hätte keine Belege mehr gehabt (siehe dazu den betreffenden Aktenvermerk).

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). Solche Ursachen müssen aber aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind (vgl. beispielsweise VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; 20.4.2004, 2003/13/0154; 26.5.2004, 2000/14/0207).

Erhebungen des unabhängigen Finanzsenates ergaben, dass die Gattin des Bw. im Streitjahr lediglich bis zum 1. Juli 2003 am Familienwohnsitz gewerblich tätig war, danach jedoch keine Berufstätigkeit mehr ausübte. Dieser Umstand ist im Streitjahr allerdings deshalb nicht maßgeblich, weil der Bw. erst in diesem Jahr seine Tätigkeit in Fr. aufgenommen hat und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu die bei Doralt, EStG-Kommentar,<sup>3</sup> § 4 Tz 353, angeführten Judikate) die Beibehaltung des bisherigen Familienwohnsitzes für eine gewisse Übergangszeit (als „Faustregel“ gilt hier bei verheirateten Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren) jedenfalls als beruflich veranlasst zu betrachten ist. Begründet wird dies damit, dass die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort sowie die Auflösung des bisherigen Wohnsitzes üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nehmen.

Mehraufwendungen, die auf Grund einer doppelten Haushaltsführung erwachsen, sind jedoch nur dann als Werbungskosten anzuerkennen, wenn neben der dauernden bzw. vorübergehenden Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort auch eine Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr vom Tätigkeitsort an den Familienwohnsitz vorliegt. Nach den in der Verwaltungspraxis zu diesem Themenkomplex entwickelten Prinzipien ist davon auszugehen, dass bei einer Entfernung von 120 km zwischen Wohnort und Arbeitsort eine tägliche Rückkehr jedenfalls unzumutbar ist. Ungeachtet dessen kann in begründeten Einzelfällen auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit der Rückkehr vorliegen (in diesem Sinne VwGH 15.2.1977, 1602/76; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer- Handbuch, § 16 Tz 102). Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19.9.1995, 91/14/0227 die Auffassung vertreten, dass bei einer Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnort von 78 km und einer Fahrzeit von einer Stunde (die Route bestand nahezu aus Autobahnkilometern) nämliche Zumutbarkeit jedenfalls als gegeben zu erachten ist. Diese Rechtsansicht hat das Höchstgericht wiederum im Erkenntnis vom 25.2.2003, 99/14/0340 bestätigt und die tägliche Rückkehr an einen 83 km vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitz als zumutbar qualifiziert.

Der unabhängige Finanzsenat geht gegenständlich nach ergänzenden Erhebungen, die dem Bw. mit Schreiben vom 9. März 2007 zur Kenntnis gebracht wurden, in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die tatsächliche Entfernung des Familienwohnsitzes in I.

vom Arbeitsort in Fr. 100,65 km und die dafür zu veranschlagende Fahrzeit mit dem PKW 1 Stunde 25 Minuten beträgt (diese Daten stellen den Mittelwert jener Angaben dar, die den im obigen Schreiben erwähnten Routenplanern entnommen wurden).

Wie auch seitens des Bw. eingeräumt wird, ist das öffentliche Verkehrsnetz auf der Strecke I. – Fr. gut ausgebaut, die Züge fahren beinahe im Zweistundentakt, wobei die Fahrzeit ca. 1 Stunde, 40 Minuten beträgt. Bezüglich des Vorbringens des Bw. im Schreiben vom 11. April 2007, die Fahrt vom Bahnhof in I.-P. zum Familienwohnsitz müsste mit einem Taxi zurückgelegt werden, wird Folgendes festgestellt:

Laut telefonischer Auskunft des Tourismusverbandes in I.-P. vom 11. Mai 2007 (siehe dazu den sich im Akt befindlichen Vermerk) beträgt die Entfernung zwischen der G.-Gasse, wo sich der Familienwohnsitz des Bw. befindet, und dem Bahnhof in I.-P. knapp vier Kilometer. Reisende jedes ankommenden Zuges haben eine sofortige Busverbindung in das drei Kilometer entfernte Zentrum von I. und von dort weiter zur G.-Gasse (die Haltestelle ist lediglich 300 Meter vom Familienwohnsitz entfernt). Zudem kann die Rückreise mit öffentlichen Verkehrsmitteln von Fr. aus erfolgen, eine Anreise nach F mit dem PKW und ein dortiges gebührenpflichtiges Parken, wie der Bw. vorbringt, ist somit nicht erforderlich. Die Entfernung zwischen dem Bahnhof in Fr. in der So.-Straße 7 und der Arbeitsstätte (Fa. M.-L. GmbH & CoKG, S.-Gasse 3) beträgt laut Routenplaner „[www.maps.google.de](http://www.maps.google.de)“ 1,2 Kilometer. Ausgehend von § 11 Abs. 1 Z 2 der Verordnung der Bundesregierung vom 29. März 1955, betreffend die Gebühren bei Dienstreisen, Dienstverrichtungen im Dienstort, Dienstzuteilungen und Versetzungen (Reisegebührenvorschrift 1955 idgF), wonach ein Kilometer zu Fuß in einer Viertelstunde zurückgelegt werden kann, wird für die Strecke Bahnhof-Fr. und Arbeitsstätte vom unabhängigen Finanzsenat in freier Beweiswürdigung eine Gehzeit von 18 Minuten als zutreffend erachtet. Gesamthaft ist daher davon auszugehen, dass der Bw. mit Massenbeförderungsmitteln ca. zwei Stunden zwanzig Minuten benötigt, um von seinem Familienwohnsitz in I. an seinen Arbeitsort in Fr. zu gelangen.

Gegenständlich ist allerdings bei der Prüfung der Zumutbarkeit einer täglichen Heimfahrt überdies das Vorbringen des Bw. in Pkt. 2 und Pkt. 3 seines Schreibens vom 11. April 2007 zu berücksichtigen, er habe im Rahmen seiner Sorgfaltspflicht mehrfach an Samstagen, Sonn- und Feiertagen Kontrollrundgänge im Betrieb zu machen gehabt. Dies sei in einem Lebensmittel produzierenden Betrieb erforderlich, allein schon um technische Störungen von Klimaanlage, Heizungen und/oder Kühlungen rechtzeitig zu erkennen. Zudem habe der tägliche Betrieb mit Aufschalten vom Einschicht- zum Mehrschichtbetrieb zusätzliche Kontrollen, vorzeitigen Beginn oder spätere Rundgänge erforderlich gemacht. Zu bedenken sei überdies, dass der Bw. im Streitjahr neu in den Betrieb eingetreten sei und daher auch die

Verlässlichkeit des Personals außerhalb der regulären Arbeitszeit des Bw. zu überprüfen gewesen wäre. Während der vierjährigen Tätigkeit des Bw. bei der Fa. M.-L. GmbH & Co. KG habe sich der Umsatz vervielfacht und der Personalstand sei von rund 80 auf 180 Mitarbeiter aufgebaut worden. Diese starke Expansion im Lebensmittelbereich sei in einer Normalarbeitszeit nicht zu bewältigen. Zu vielseitig und überraschend könnten Ereignisse eintreten, die zumindest eine kurzfristige Anwesenheit des Bw. erforderten.

Der unabhängige Finanzsenat hält das obige Vorbringen des Bw. insbesondere aus folgenden Gründen für glaubhaft: Aus dem übermittelten Anstellungsvertrag geht hervor, dass Entschädigungen für Überstunden und Überstundenzuschläge im Jahresgehalt inbegriffen waren und daher nicht ausbezahlt und nicht kompensiert werden konnten. Da überdies der Aufgabenbereich des Bw. so vielfältig und das Jahresgehalt so großzügig bemessen ist (siehe auch dazu den Anstellungsvertrag), erscheint es somit plausibel, dass der Bw. an seiner Arbeitsstelle weit mehr Zeit verbringen musste, als der Normalarbeitszeit eines Arbeitnehmers entspricht. Auch die Erfordernis einer kurzfristigen Erreichbarkeit eines für den gesamten Geschäftsbereich verantwortlichen Dienstnehmers (Produktion, Entwicklung, Einkauf, Technik und Verwaltung (siehe Pkt. 2 des Anstellungsvertrages)) in der Lebensmittelbranche, wo auch verderbliche Güter zum Einsatz kommen, ist für die nunmehr entscheidende Behörde nachvollziehbar.

Aus obigen Gründen vertritt der unabhängige Finanzsenat daher die Rechtsmeinung, dass dem Bw. unter Zugrundelegung des von der Behörde ermittelten Zeitaufwandes (ca. 1 Stunde, 40 Minuten mit dem Pkw und ca. zwei Stunden zwanzig Minuten mit Massenbeförderungsmitteln) eine tägliche Heimkehr nicht zumutbar war, weshalb die geltend gemachten Werbungskosten dem Grunde nach anerkannt werden.

Bezüglich der Höhe der geltend gemachten Werbungskosten ist anzumerken, dass lediglich die Mietkosten belegmäßig nachgewiesen wurden. Diese können daher jedenfalls berücksichtigt werden, allerdings nur für neun und nicht wie in der Werbungkostenaufstellung ausgewiesen, für zwölf Monate, da die Wohnung am Tätigkeitsort im Streitjahr erst im April bezogen wurde.

Hinsichtlich der geltend gemachten Betriebs- und Reinigungskosten ist der Bw. seiner sich insbesondere aus § 138 BAO ergebenden Beweispflicht bzw. Beweisvorsorgepflicht nicht nachgekommen, obwohl ihm diese nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates zumutbar war (diesbezüglich wurde vom Bw. vorgebracht, sämtliche Belege seien im Zuge seiner Scheidung verloren gegangen und die Beschaffung von Ersatzbelegen sei ihm nicht möglich gewesen). Dass dem Bw. tatsächlich Betriebskosten verrechnet wurden, sieht der unabhängige Finanzsenat jedoch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens als glaubhaft

an. Da laut Stoll, BAO-Kommentar, S. 1562 f, § 138 BAO lediglich dann wirksam zu werden vermag, wenn berechtigte Zweifel an der Richtigkeit eines Parteivorbringens bestehen, erscheint der nunmehr entscheidenden Behörde eine gänzliche Nichtberücksichtigung der Betriebs- und Reinigungskosten nicht gerechtfertigt. Auf Grund der Unmöglichkeit einer exakten Ermittlung der Höhe dieses Aufwands werden allerdings nur 50% der diesbezüglich geltend gemachten Kosten anerkannt.

Der Bw. hat auch bezüglich der Familienheimfahrten keine Aufzeichnungen geführt. Wie dem Bw. allerdings bereit mit E-Mail vom 2. Mai 2007 zur Kenntnis gebracht wurde, sieht es der unabhängige Finanzsenat als glaubhaft an, dass der Familienwohnsitz in I. einmal in der Woche aufgesucht wurde, weshalb unter Abzug der urlaubsbedingten Abwesenheiten vom Dienst (insgesamt fünf Wochen lt. beigebrachten Anstellungsvertrag) von jährlichen Fahrten im Ausmaß von 47 Fahrten ausgegangen wird (siehe dazu oben). Da die Entfernung des Familienwohnsitzes von der Arbeitsstätte nach den Ermittlungen der entscheidenden Behörde 100,65 km beträgt, ergibt sich bei Ansatz des amtlichen Kilometergeldes (0,356 €/km) für diese Familienheimfahrten ein Kostenaufwand in Höhe von 3.368,15 € ( $100,65 \text{ km} \times 2 \times 47 \times 0,356 \text{ €}$ ). Zu beachten ist allerdings, dass gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 die Kosten der Fahrten zwischen dem Wohnsitz am Arbeits- bzw Tätigkeitsort und dem Familienwohnsitz der Höhe nach begrenzt sind. Diese sind insoweit nicht abzugsfähig, als sie den auf die Dauer der auswärtigen Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen. Im maßgeblichen Zeitraum betrug dieser 2.100,00 € jährlich (siehe dazu § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c idF BGBl. I Nr. 59/2001). Daraus ergibt sich, dass jener den angeführten Höchstbetrag überschreitende Aufwandsbetrag in Höhe von 1.268,15 € steuerlich nicht berücksichtigt werden kann.

Auf Grund der als beruflich veranlasst eingestuften doppelten Haushaltsführung werden daher Mehraufwendungen in Höhe von insgesamt 5.430,00 € als Werbungskosten anerkannt, die sich Folgendermaßen zusammensetzen:

Miete für die Wohnung am Tätigkeitsort	2.880,00 €
Betriebs- und Reinigungskosten	450,00 €
Familienheimfahrten	2.100,00 €
	5.430,00 €

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 31. Mai 2007