



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat (Graz) 6

GZ. RV/0687-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AAA, Adresse, vom 4. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 17. März 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuer wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer in Euro: 2.170,92

Anrechenbare Lohnsteuer in Euro: -2.669,29

Festgesetzte Einkommensteuer in Euro: -498,37

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge seiner (elektronisch eingelangten) Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 machte der Berufungswerber (Bw.) Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in der Höhe von € 6.372 und das Pendlerpauschale in der Höhe von € 1.356 als Werbungskosten geltend.

Mit Schreiben vom 2. Februar 2010 forderte das Finanzamt den Bw. auf, ein ausgefülltes Formblatt L34 (Pendlerpauschale) vorzulegen und den genauen Dienstort und die Dienstzeiten bekannt zu geben. Weiters wurde um Vorlage einer Aufstellung und der Belege betreffend die doppelte Haushaltsführung ersucht.

Mit Schreiben vom 15. Februar 2010 legte der Bw. eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Einsatzorte im Jahr 2009 sowie Rechnungen über Übernachtungen in der Höhe von insgesamt € 1.469 vor. Weitere Unterlagen wurden nicht beigebracht.

Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 17. März 2010 wurden die nachgewiesenen Nächtigungskosten in der Höhe von € 1.470 (offensichtlicher Additionsfehler) als Werbungskosten berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, bei der beantragten doppelten Haushaltsführung seien die Ersätze gemäß § 26 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) in Abzug gebracht worden.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 4. April 2010. Darin ersuchte der Bw., den *"Steuerbescheid in den Punkten Pendlerpauschale (Familienheimfahrten) sowie doppelte Haushaltsführung zu überprüfen."* Mit Schreiben vom 16. April 2010 ersuchte der Bw. den *"Steuerbescheid in allen Punkten nochmals zu prüfen."*

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 2. September 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten berücksichtigt. Der Betrag von € 488,37 wurde nachgefordert. In der Begründung wurde ausgeführt, die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Darüber hinaus stünden Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasse oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar sei. In zeitlicher Hinsicht müssten die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Da dies nicht zutreffe, stehe das Pendlerpauschale nicht zu.

Die Fahrtkosten für Familienheimfahrten seien mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt. Vom Arbeitgeber seien steuerfreie Ersätze für Tagesdiäten, Nächtigungsgeld sowie Fahrtkosten gezahlt worden. Da diese Ersätze des Arbeitgebers die Fahrtkosten für Familienheimfahrten sowie die Nächtigungskosten überstiegen hätten, könnten keine zusätzlichen Werbungskosten geltend gemacht werden.

In dem als Vorlageantrag zu wertenden Einspruch brachte der Bw. vor, die steuerfreien Ersätze für Nächtigungen seien vom Arbeitgeber nur arbeitstäglich bezahlt worden. Aufgrund

der weiten Distanz zum Heimatort seien laut den vorgelegten Belegen für die Nächtigungen an fast jedem zweiten Wochenende die Kosten für die Unterkunft in BBB nicht vom Arbeitgeber, sondern privat bezahlt worden. Des Weiteren seien die Fahrten von BBB nach CCC zum Erreichen der Baustelle mit einem privaten Personenkraftwagen zurückgelegt worden. Die steuerfreien Fahrtkosten vom Arbeitgeber würden sich nicht mit den tatsächlich angefallenen Kosten decken und könnten nicht einfach ausgeklammert werden. Für Familienheimfahrten sei für Heim- und Rückfahrten eine Distanz von 1.450 Kilometer zurückgelegt worden. Er ersuche daher nochmals um Prüfung des Vorentscheids. Die Zahlung des Nachforderungsbetrages erfolge unter Vorbehalt. Abschließend ersuchte der Bw., die weitere anfallende Post an seine Adresse in Deutschland zu senden.

Mit Schreiben vom 27. März 2013 teilte der Unabhängige Finanzsenat dem Bw. mit, laut den vorgelegten Rechnungen habe er während seiner Tätigkeit in CCC nur an sechs Wochenenden in BBB genächtigt. Das Vorbringen, wonach Fahrten für das Erreichen der Baustelle in CCC angefallen seien, werde nicht zum Erfolg der Berufung führen, da die Nächtigungen im Regelfall im Ort der Beschäftigung stattgefunden hätten und es sich daher bei den steuerfreien Bezügen nicht um Fahrtkosten zwischen Nächtigungsort und Arbeitsort handeln könne. Weiters wurde der Bw. – unter Vorlage entsprechender Unterlagen – um Darlegung ersucht, wo er in der Zeit, für die keine Rechnungen vorgelegt worden sind, genächtigt habe und warum auch Nächtigungen in BBB angefallen sein sollen, obwohl er vom 23. April bis zum 20. November 2009 nur in CCC tätig gewesen sei. Zum Nachweis der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen wurde der Bw. um Vorlage entsprechender Unterlagen ersucht.

Das Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates blieb unbeantwortet. Ebenso wenig wurden weitere Unterlagen vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der im Verwaltungsverfahren vorgelegten Bestätigung der Arbeitgeberin (bzw. ihrer Rechtsnachfolgerin) steht fest, dass der Bw. vom 23. April 2009 bis zum 27. November 2009 seinen Arbeitsort in CCC hatte. Davor war er für zirka einen Monat in DDD tätig, danach war er 3 Tage in EEE und 2 Tage in FFF eingesetzt. Fest steht auch, dass der Bw. im Veranlagungsjahr steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 in der Höhe von € 3.675,40 bezog. Laut einer Mitteilung der Arbeitgeberin bzw. ihrer Rechtsnachfolgerin setzten sich die steuerfreien Bezüge aus Taggelder, Nächtigungsgelder und Fahrtkosten zusammen.

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

Ergänzend bestimmt § 16 Abs. 1 Ziffer 6 EStG 1988, dass Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten sind. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis zu 20 Kilometer durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten. Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales stehen dann zu, wenn die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (kleines Pendlerpauschale) oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte nicht möglich oder nicht zumutbar ist und diese Strecke mindestens 2 Kilometer beträgt (großes Pendlerpauschale). Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale sind alle Ausgaben für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Im verfahrensgegenständlichen Fall hat der Bw. das so genannte große Pendlerpauschale für eine Entfernung von 20 bis 40 Kilometer beantragt. In quantitativer Hinsicht ist sowohl beim kleinen als auch beim großen Pauschale auf das Überwiegen im Lohnzeitraum abzustellen. Die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale müssen somit in zeitlicher Hinsicht im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein; bei durchgehender Beschäftigung ist der Lohnzeitraum der Kalendermonat (§ 77 Abs. 1 EStG 1988). Für den vollen Kalendermonat können aufgrund einer Durchschnittsbetrachtung zwanzig Arbeitstage angenommen werden, sodass das (große und kleine) Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als zehn Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird (*Doralt*, EStG¹³ § 16 Rz 111).

Der Bw. hat – wie bereits ausgeführt – lediglich Rechnungen über Nächtigungen in CCC und BBB vorgelegt. Für die Zeit, für die keine Nächtigungsrechnungen vorgelegt worden sind, hat der Bw. trotz Ersuchens des Unabhängigen Finanzsenates keine Angaben über seinen Wohnort (Verbleib) gemacht. Ebenso wenig machte der Bw. Angaben betreffend seine Dienstzeiten.

Mangels näherer Angaben und aufgrund der vorliegenden Unterlagen war auszuschließen, dass der Bw. in den jeweiligen Lohnzeiträumen überwiegend eine Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 20 bis 40 Kilometer zurücklegt hat. Ebenso wenig hat der Bw. geltend gemacht, dass ihm die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich gewesen sei. Auch ein zweimaliges und somit nicht überwiegendes Fahren der Strecke CCC - BBB und retour in einem Lohnzeitraum vermag das beantragte Pendlerpauschale nicht zu begründen.

§ 20 Abs. 1 Ziffer 1 EStG 1988 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 2 EStG 1988 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. Kosten der Haushaltsführung stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des (Ehe)Partners haben. Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Bei Vorliegen der Voraussetzungen kann auch eine auf Dauer angelegte Haushaltsführung gerechtfertigt sein.

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsstandort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er das Aufgeben des Familienwohnsitzes als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Der Bw. hat weder angegeben, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar gewesen sei, noch lassen sich aus seinen Angaben und aus den vorgelegten Unterlagen Anhaltspunkte oder Gründe für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ableiten.

Aus einer doppelten Haushaltsführung kommen nur unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig

zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, als Werbungskosten in Betracht (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235). Das sind insbesondere die Kosten für die Unterbringung und die Familienheimfahrten.

Der Bw. hat im Verfahren vor dem Finanzamt Rechnungen über Nächtigungen in der Höhe von insgesamt € 1.469 vorgelegt. Es wurden weder weitere Unterlagen beigebracht, noch wurden darüber hinausgehende Kosten für die Unterbringung geltend gemacht oder diesbezügliche Angaben getätigt.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-) ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf Dauer der auswärtigen (Berufs-) Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung ist nach der vorstehend genannten Bestimmung der zu berücksichtigende Aufwand für die Familienheimfahrten mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt. Umgerechnet auf die von der Arbeitgeberin des Bw. bekannt gegebenen Zeiträume (16. März bis 13. Juli, 10. August bis 7. Oktober, 27. Oktober bis 20. November, 25. November bis 27. November und 30. November bis 1. Dezember) ergibt dies einen Höchstbetrag von € 1.844,92 (das Finanzamt ist von € 2.013,18 ausgegangen).

Der Bw. erhielt im Veranlagungsjahr steuerfreie Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 in der Höhe von insgesamt € 3.675,40 ausbezahlt. Laut einer Mitteilung der Arbeitgeberin (bzw. ihrer Rechtsnachfolgerin) handelte es sich dabei um Taggelder, Nächtigungskosten und Fahrtkosten. Der steuerfrei ausbezahlt Betrag deckte somit die (nachgewiesenen) Kosten für die Nächtigungen und den für Familienheimfahrten zustehenden Höchstbetrag in der Höhe von insgesamt € 3.313,92 ab. Selbst bei Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen für eine Anfangsphase von zirka einer Woche (vgl. VwGH 29.5.1996, 93/13/0013) oder des vom Finanzamt ermittelten Höchstbetrages übersteigen die vom Bw. nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Aufwendungen nicht den steuerfrei ausbezahlten Betrag.

Die im bekämpften Bescheid als Werbungskosten anerkannten Nächtigungskosten waren nicht zu berücksichtigen.

Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob überhaupt die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung

vorgelegen sind. Darüber hinaus hat der Bw. – wie bereits ausgeführt – keine diesbezüglichen Angaben gemacht.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 27. August 2013