



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 14. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben entsprechen jenen der Berufungsvorentscheidungen (jeweils mit Ausfertigungsdatum 9.3.2009).

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) wurde mit Bescheid vom 9.8.2007 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 veranlagt. Nach Einlangen der Einkommensteuererklärung für 2007 wurde der Bw. mit Ergänzungsersuchen vom 16.4.2008 um den Nachweis der Kosten der geltend gemachten doppelten Haushaltsführung (und deren Begründung) sowie der sonstigen Werbungskosten ersucht. Mit Schreiben vom 5.5.2008 wurde dazu mitgeteilt, dass der Bw. vom 1.7.2004 bis zum 30.6.2008 bei der P Q in H als R beschäftigt sei (ein befristetes Dienstverhältnis vorliege) und deshalb ein Wohnsitz in C begründet worden sei. Der Familienwohnsitz befindet sich jedoch in B (Deutschland). Eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz sei auf Grund der Entfernung (ca. 130 km Einfachstrecke) nicht zumutbar.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen des Finanzamts wurde darauf hingewiesen, dass (eine) Voraussetzung der Geltendmachung der Kosten eines zweiten Haushalts am Berufsort darin bestehe, dass ein Mehraufwand erwachse. Der Bw. wurde ersucht, einen allfälligen „Mehraufwand“ durch eine Meldebestätigung des Familienwohnsitzes sowie einen Mietvertrag und

Zahlungsbestätigungen der Miete am Familienwohnsitz nachzuweisen. Der Bw. legte daraufhin eine Meldebestätigung sowie ein Schreiben vor, in dem ausgeführt wurde, dass er am Heimatwohnsitz in einer Immobilie wohne, an der er über einen Eigentumsanteil von 25% verfüge. Es handle sich hiebei um ein Einfamilienhaus, in dem der Bw. eine abgeschlossene Wohneinheit nutze. Das Haus befände sich in familiärem Besitz (es sei jedoch nicht das Elternhaus). Die weiteren Eigentumsanteile entfielen zu 25% auf die E und zu 50% auf den F. Es gebe in diesem Fall keinen Mietvertrag und weiters auch keine Zahlungsbestätigungen über eine Miete. Es entstehe für den Bw. aber sehr wohl Aufwand (in verschiedenen Belangen, wie ua. Unterhalt und Instandhaltung).

In den am 16.6.2008 ausgefertigten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 (für das Jahr 2006 nach gleichzeitiger Erlassung eines Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO) wurden Werbungskosten von 760 € (Garage, Telefon) bzw. 252,57 € (Telefon) anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass Kosten eines zweiten Haushalts am Berufsort nur bei Vorliegen von Mehraufwand abgezogen werden könnten. Sei die Beibehaltung einer Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort mit keinerlei Kosten verbunden, könne nicht von Mehrkosten gesprochen werden. Voraussetzung für den Abzug von Aufwendungen für Familienheimfahrten sei, dass der allein stehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfüge. In der Begründung des Bescheides für das Jahr 2007 wurde (ergänzend) ausgeführt, dass keine Mehrkosten nachgewiesen werden konnten und nicht eindeutig nachweisbar sei, dass der Steuerpflichtige am Heimatort über eine Wohnung verfüge. Da Kosten für einen Garagenplatz zu den Kosten der privaten Lebensführung zu zählen seien, hätten diese gemäß § 20 EStG nicht berücksichtigt werden können.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide wurde eingewendet, dass die Begründung der Behörde aktenwidrig sei. Es sei nachgewiesen worden, dass der Bw. Miteigentümer eines Wohnhauses in G sei und dort über eine abgeschlossene Wohneinheit verfüge (die bisherige Mitteilung, dass sich der Familienwohnsitz in B befindet, sei unzutreffend). Andererseits seien die Kosten am Ort der Berufsausübung ebenfalls nachgewiesen worden. Für den Wohnsitz in G habe der Bw. die laufenden Betriebskosten zu bezahlen. Insoweit liege ein Mehraufwand vor (die diesbezüglichen Belege würden nachgereicht),

Über weiteres Ergänzungsersuchen des Finanzamts wurde mitgeteilt, dass der Bw. seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in G habe, zumal er dort einen Hausstand unterhalte und dort auch die soziale Eingliederung (Freundin, Freundeskreis, Vereinstätigkeit) bestehe. Der Dienstvertrag sei befristet; eine temporäre Verlegung des Hausstandes würde nur unnötig hohe Kosten verursachen. Ein Verkauf des Liegenschaftsanteils in G sei nicht zumutbar.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 9.3.2009 wurden die angefochtenen Bescheide – unter Abweisung der Berufung – zu Ungunsten des Bw. abgeändert (es wurden nur mehr Werbungskosten in Höhe des Pauschbetrags von 132 € anerkannt). Begründend wurde ausgeführt, dass die Strecke G – H laut Routenplaner 116 km betrage und dabei fast ausschließlich Autobahn benutzt werden könne, „was unterhalb der für die Unmöglichkeit der täglichen Rückkehr als Maßstab angesetzten 120 km liege. Schon aus diesem Grund wäre die Zuerkennung der geltend gemachten Kosten diskussionswürdig“. Bei *alleinstehenden* Steuerpflichtigen könnten die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsstandort nur vorübergehend anerkannt werden. Im Allgemeinen werde ein Zeitraum von sechs Monaten, der im vorliegenden Fall bereits mit Ablauf des Jahres 2004 geendet habe, als ausreichend angesehen. Das Vorbringen, dass es sich um ein befristetes Dienstverhältnis handle, werde schon dadurch entkräftet, dass der Bw. seit 3.1.2005 zusätzlich bei der Fa. I angestellt sei. Zudem stelle sich die Frage, ob die Befristung eines Beschäftigungsverhältnisses eine Wohnsitzverlegung bei einem *alleinstehenden* Steuerpflichtigen generell unzumutbar mache. Die Prüfung der Frage, ob der Abgabepflichtige am Heimatwohnsitz einen eigenen Haushalt führe oder lediglich über eine Wohnmöglichkeit bei den Eltern verfüge, sei nicht mehr vorzunehmen gewesen.

Die unter dem Titel der sonstigen Werbungskosten für das Jahr 2006 geltend gemachten Kosten der Garagenmiete wären auch bei Zuerkennung einer doppelten Haushaltung nicht anzuerkennen. Die im Ergänzungsersuchen eingeräumte Möglichkeit, die berufliche Veranlassung der geltend gemachten Telefonkosten zu begründen, sei nicht wahrgenommen worden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ausgeführt, dass das Dienstverhältnis mit der Fa. I ebenfalls befristet sei, zumal es sich hiebei um den praktischen Teil für die Absolvierung des K handle. Die Anstellung sei daher unmittelbar mit der Tätigkeit an der Q verbunden.

Die Nutzung des Garagenabstellplatzes sei unmittelbar mit dem Dienstverhältnis (und nicht mit der privaten Lebensführung) verbunden. In der näheren Umgebung der Dienststelle gebe es keine gebührenfreien Parkmöglichkeiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 1.) Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg. cit. dürfen Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

2.) Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat in ständiger Rechtsprechung erkannt, dass 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 Betriebsausgaben oder 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, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

3.) Die Verwaltungspraxis konkretisiert die „unüblich weite Entfernung“ des Tätigkeitsorts vom Familienwohnsitz mit einer Entfernung von mehr als 120 km, woran sich grundsätzlich auch die Rechtsprechung des VwGH und die Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenats zu orientieren scheint. Die Bedachtnahme auf eine „unüblich weite Entfernung“ wird aber wohl nur als eine Kurzformel für den unzumutbaren zeitlichen Aufwand zu verstehen sein (*Kofler, taxlex 2008, 8*).

4.) Der Bw. wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 29.1.2010 ersucht mitzuteilen, weshalb die Voraussetzungen einer „doppelten Haushaltsführung“ dem Grunde nach überhaupt vorliegen sollten. Nach Google maps betrage die Strecke von der P in H nach M, 119 km. Für die Strecke würden mit dem Pkw 71 Minuten benötigt.

Der Bw. teilte dazu mit, die Unzumutbarkeit sei darin begründet, dass die kürzeste Fahrtzeit für eine Fahrtrichtung bei Inanspruchnahme eines öffentlichen Verkehrsmittels ca. 2 Stunden und 30 Minuten betrage. Der Bw. habe „auch“ den Zug benutzt, wenn ihm das Kraftfahrzeug nicht zur Verfügung gestanden sei.

Abgesehen davon, dass die Behauptung, der Bw. habe auch den Zug benutzt, in quantitativer wie auch in zeitlicher Hinsicht völlig unbestimmt geblieben ist und die dafür ins Treffen geführten Gründe nur äußerst vage gehalten sind, kommt es in Fällen, in denen für die Zurücklegung der Strecke – von Ausnahmen abgesehen – tatsächlich das eigene Kfz benutzt wird, auf die Fahrtzeiten des tatsächlich benutzten Kfz und nicht auf die Fahrtzeiten eines nicht benutzten öffentlichen Verkehrsmittels an. Dass die Fahrzeit mit dem eigenen Kfz jedenfalls nicht mehr als 75 Minuten gedauert hat, wird eingeräumt. Unbestritten ist, dass der weitaus größte Teil der Fahrtstrecke (rund 114 km) auf einer bestens ausgebauten Straße verläuft.

Dass die Verwaltung und der Unabhängige Finanzsenat in Einzelfällen schon bei Fahrtstrecken unter 120 km zu der Annahme der Unzumutbarkeit gelangt sind, ist auf die *jeweiligen Verhältnisse* des Einzelfalls zurückzuführen (vgl. VwGH 16.3.1988, 85/13/0154). Bei einer durchschnittlichen Fahrtdauer von etwa 70 Minuten, wobei zwei Drittel der Fahrstrecke von rd. 100 km auf Schnellstraßen verlief, wurde aber andererseits noch von einer durchaus zumutbaren Entfernung ausgegangen (vgl. UFS 31.1.2007, RV/1967-W/04). Der vorliegende Fall unterscheidet sich von einem solchen Fall nicht wesentlich. Jedenfalls trifft es in keiner Weise zu, dass von einer Entfernung von 130 km, wie im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 7.2.2007 (zum unweit gelegenen O) ausgeführt wurde, auszugehen wäre. Soweit im Schreiben vom 19.2.2010 auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, Bezug genommen wurde, genügt es darauf hinzuweisen, dass in dieser Entscheidung keineswegs eine Obergrenze zum Ausdruck gebracht wurde. Vielmehr wurde darin (nur) ausgeführt, es könne der belangten Behörde gefolgt werden, wenn sie ausgeführt habe, dass „bei der (relativ) geringen Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnort von 78 km, die vom Beschwerdeführer überdies fast zur Gänze auf einer Autobahn zurückgelegt wird (sowohl in S als auch in H befinden sich Autobahnanschlüsse), was einer Fahrtzeit von maximal einer Stunde entspricht, die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz zumutbar“ sei (vgl. VwGH 25.2.2003, 99/14/0340, 83 km).

5.) Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung lagen daher nicht vor. Dessen ungeachtet sei darauf hingewiesen, dass als Fahrtkosten für Familienheimfahrten (unter der Annahme, es wären die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung gegeben) nur jene Aufwendungen abzusetzen wären, die durch das benutzte Verkehrsmittel *tatsächlich* angefallen sind. Der Bw. behauptet zwar, dass die tatsächlichen Fahrtkosten höher gewesen seien als der Betrag des höchsten Pendlerpauschales (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG, was im Übrigen für das Jahr 2007 auf Grund der unterjährigen Anhebung einen höheren als den geltend gemachten Betrag von 2.664 € ergeben hätte). Er räumt aber andererseits ein, keinerlei Fahrtenbuch geführt zu haben. Erstmals in dem Schreiben vom 19.2.2010 wird auch ausgeführt, dass der Bw. in einer Partnerschaft lebe, womit er offenku-

dig zum Ausdruck bringen möchte, dass ihm eine größere Anzahl von Heimfahrten zustehen sollte als einem Alleinstehenden (vgl. Berufungsvorentscheidung sowie den – insoweit erwiderrungslosen – Vorlageantrag). Abgesehen davon, dass in den vom Bw. angestellten rein rechnerischen Operationen (2.664 € / 0,38 €) noch kein Nachweis bzw. noch keine Glaubhaftmachung tatsächlicher Fahrten erblickt werden kann, mag es zwar als zutreffend anzusehen sein, dass (von einem Alleinstehenden) in angemessenen Zeiträumen nach dem Rechten gesehen werden muss (sofern dies nicht ohnedies von anwesenden nahen Angehörigen übernommen wird; so sind zB die vorgelegten Rechnungen der Energieversorgerin an N p.A. M gerichtet). In der Rechtsprechung werden für die genannten Zwecke monatliche Fahrten für ausreichend erachtet. Wenn der Bw. schließlich ausführt, dass auf Grund der weit über dem amtlichen Kilometergeld liegenden Kosten der Verwendung eines Kfz mit 2.664 € „in der Realität“ maximal 12 Familienheimfahrten pro Jahr getätigkt werden könnten, vermag er auch damit – ob zutreffend oder nicht – nur zum Ausdruck zu bringen, dass der Ansatz des Pauschalwerts als unzureichend anzusehen sei. Keinesfalls gelingt es ihm mit einem solchen Vorbringen glaubhaft zu machen, dass jedenfalls tatsächliche Kosten in dieser Höhe erwachsen sind.

Nur der Abrundung halber sei festgehalten, dass ein Arbeitnehmer, der das höchste Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG) in Anspruch nimmt, gleichfalls den Nachweis zu erbringen hat, dass die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen, unter anderem, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels *im Lohnzahlungszeitraum überwiegend* nicht möglich gewesen ist. Einem Ansinnen, den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung von (in Höhe des höchsten Pendlerpauschales geltend gemachten) Fahrtkosten auf ein Beweismaß zu reduzieren, das angeblichen Gepflogenheiten bzw. „Gewohnheiten einer Mehrzahl von Menschen“ entspricht, kann daher auch aus Gründen der Gleichbehandlung mit Arbeitnehmern, die überwiegend auf die Verwendung ihres Kfz (zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke) angewiesen sind, nicht näher getreten werden.

6.) Die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c Satz 2 EStG 1988 statuierte Abgeltungswirkung von Verkehrsabsetzbetrag und allfälligen Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erfasst nach der Rechtsprechung ausnahmslos alle mit Fahrten des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verbundenen Ausgaben einschließlich so genannter Garagierungskosten (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; VwGH 5.6.2003, 2002/15/0194; VwGH 25.4.2002, 2001/15/0225; VwGH 24.4.2002, 96/13/0152; VwGH 25.10.2001, 99/15/0192).

7.) Was die geltend gemachten Telefonkosten betrifft, wurde in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt, dass ein Nachweis der beruflichen Veranlassung nicht erbracht worden ist. Gegen die diesbezüglichen Ausführungen wurden im Vorlageantrag keine Einwendungen erhoben.

Innsbruck, am 25. Februar 2010