



UNABHÄNGIGER

FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/1967-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A., Angestellter, geb. X.X.X., B. whft., vom 6. Oktober 2004 und vom 29.9.2006 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 2003, 2004 und 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vom 24. September 2004 und 11. September 2006 entschieden:

S p r u c h :

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgaben wird auf dem gesondert beigelegten Berechnungsblatt ausgewiesen und bildet einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) wohnt mit seiner Ehefrau, AB., x.x.x. geb. und seiner Tochter AC., XX.X.X. geb., in B. An dem Hauptwohnsitz in B., sind der Bw. seit 1960, die Ehefrau seit 1983 und die Tochter seit 1989 amtlich angemeldet. Zusätzlich haben der Bw. und seine Ehegattin in Wien seit Jänner 1983 einen Nebenwohnsitz.

Der Bw. war bis Jänner 2004 bei der Firma D., in E. und ab Februar 2004 bei der Firma F., in G. als Angestellter beschäftigt. Weiters bezieht der Bw. aus seiner Funktion als Gemeindevorstand in der Heimatgemeinde B., noch weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (jährlich rund € 2.800,--).

Die Entfernung zwischen B., und E beträgt 99 km, davon sind 68 km Schnellstraße, die durchschnittliche Fahrzeit mit dem Pkw beträgt ca. 1 Stunde, 5 Minuten; die Entfernung zwischen B., und G beträgt 103 km, davon 73 km Schnellstraße mit einer durchschnittlichen Fahrtdauer von 1 Std. und 6 Min.. Die Wegstrecke zwischen Wien, -gasse und der Arbeitsstätte in E hat 52 km, davon sind 46 km Schnellstraße, wofür eine Fahrzeit von ca. 40 Min benötigt wird. Für die Fahrt zwischen dem Zweitwohnsitz und der Arbeitsstätte in G (ab 2/2004) sind mit dem Pkw 43 km, davon 40 km Schnellstraße, in ca. 30 Min, Fahrzeit zurückzulegen. Die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz in B., und dem wiener Zweitwohnsitz beträgt 142 km, davon 113 km Schnellstraße. Die durchschnittliche Fahrzeit beträgt eineinhalb Stunden. Die Messungen der Wegstrecken erfolgten mit dem Routenplaner „www.viamichelin.com“ und stimmen mit den vom Bw. gemachten Angaben überein.

Die Fahrtstrecke zwischen Wien, ...-gasse und der Arbeitsstätte in E und G liegt auf einer Hauptverkehrsline. Nach Auskunft des Verkehrsverbundes Ost-Region (www.vor.at) beträgt die Reisedauer zwischen dem Zweitwohnsitz in Wien und der jeweiligen Arbeitsstätte – sowohl für die Hin- wie für die Rückfahrt – zwischen 1 Std. 15 Min und 1 Std. 30 Min. Die Hinfahrt ist ab den frühen Morgenstunden (zwischen 5.00 und 6.00 Uhr mit Ankunft zwischen 6.00 und 7.00 Uhr) und die Rückfahrt bis in die späten Abendstunden regelmäßig möglich.

Der Bw. erhebt in der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2003, 2004 und 2005 Anspruch auf Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten bezüglich der Fahrten zwischen seinem Zweitwohnsitz in Wien und dem Familienwohnsitz in B., in Höhe des höchsten Pendlerpauschales gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e i.V.m. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG. Zusätzlich

macht er in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 sowie in einem Nachtrag zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 das große Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen seinem wieners Zweitwohnsitz und seiner Arbeitsstätte in E bzw. G geltend und verlangte, dass für seine Tätigkeit als Gemeindevorstand das 15%ig Werbungskostenpauschale gemäß der Durchschnittssatzverordnung für Werbungskosten, BGBl 2001/382 berücksichtigt werde.

Vom Finanzamt wurde in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2003 bis 2005 die Anerkennung von Familienheimfahrten abgelehnt, weil die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht erfüllt seien. Der Bw. erhalte den Alleinverdienerabsetzbetrag, weil seine Ehegattin am Familienwohnsitz keine steuerlich relevanten Einkünfte beziehe. Es würden daher keine Gründe vorliegen, weshalb aus steuerrechtlicher Sicht die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar sei.

Weiters vertrat das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2004 und 2005 die Auffassung, dass für die Fahrten zwischen dem Nebenwohnsitz in Wien und seiner Arbeitsstätte in E bzw. G nur das kleine Pendlerpauschale für Fahrstrecken von 40 bis 60 km zustehe, weil dem Bw. die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar sei.

Das Werbungskostenpauschale für Mitglieder einer Ortsvertretung wurde vom Finanzamt anerkannt und in den Einkommensteuerbescheiden 2004 und 2005 mit € 438,-- berücksichtigt. Für die Einkommensteuerveranlagung 2003 hat der Bw. dieses Werbungskostenpauschale sowie das große Pendlerpauschale erst nach Vorlage der Berufung an den UFS mit Schriftsatz vom 16.8.2005 ergänzend geltend gemacht.

Der Bw. erhob gegen die vorgenannten Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart form- und fristgerecht Berufung und brachte gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2003 fristgerecht einen Vorlageantrag ein. Der Bw. begehrt die Berücksichtigung von Werbungskosten wegen Familienheimfahrten und das große Pendlerpauschale für die an den Arbeitstagen zurückgelegten Fahrten zwischen seinem Zweitwohnsitz in Wien und seiner Arbeitsstätte sowie das Werbungskostenpauschale für seine Tätigkeit als Gemeindevorstand in B., auch bei der Einkommensteuerveranlagung 2003.

Zur Begründung seiner Begehren führt er sinngemäß Folgendes aus: "Die in den Lohnsteuerrichtlinien 2002, RZ 341 bis RZ 345 festgelegten Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung werden von mir erfüllt. Die Verlegung des Familienwohnsitzes ist mir alleine deswegen schon nicht zumutbar, weil meine Tochter schulpflichtig ist. Die Verlegung des Familienwohnsitzes kann auch wegen pflegebedürftiger Angehöriger unzumutbar sein (VwGH,

2001/14/0121). Meine Mutter ist bereits seit längerer Zeit pflegebedürftig (Pflegegeldbezieherin) und benötigt ständig die Betreuung der Kinder. Es ist außerdem unrichtig, dass meine Gattin in Wien über einen Nebenwohnsitz verfügt. Dies war früher der Fall.

Außerdem wurde das große Pendlerpauschale für die Fahrten von meinem Nebenwohnsitz in Wien zu meiner Arbeitsstätte nicht anerkannt. Da ich über eine unregelmäßige Arbeitszeit verfüge, ist für mich die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar."

Der Unabhängige Finanzsenat hat Beweis erhoben auf Grundlage der Parteivorbringen, Abfragen der amtlichen Meldedaten, Einholung von Fahrplanauskünften und Routenmessungen mittels elektronischem Routenplaner (Viamichelin).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Familienheimfahrten

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

Zu den Werbungskosten gehören auch Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung. Dazu zählen die Kosten für die Wohnung am Arbeitsplatz sowie die Kosten für Familienheimfahrten. Ansonsten dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden (§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG).

Die Abzugsbeschränkung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG begrenzt nicht nur die Höhe der Werbungskosten für Familienheimfahrten mit dem Betrag des höchsten Pendlerpauschales sondern enthält auch eine Definition der Familienheimfahrten. Das Vorliegen von Familienheimfahrten setzt Fahrten zwischen dem Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz sowie die Erfüllung der übrigen Kriterien einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung voraus. Als Wohnsitz am Arbeitsort gilt, wenn die Wohnung zumindest im Nahebereich des Arbeitsortes liegt. Als Nahbereich ist ein Umkreis von 20 km um den Tätigkeitsort anzunehmen. Die Wohnung darf ausschließlich oder fast ausschließlich aus beruflichem Zweck verwendet werden; sind private Zwecke mitbestimmend (z.B. Vermögensanlage, künftige Wohnmöglichkeit für Kinder, Freizeitnutzung) scheidet ein beruflich bedingter Doppelwohnsitz aus.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass 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 ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (siehe Erkenntnisse vom 26. November 1996, 95/14/0124, 29. Jänner 1998, 96/15/0171, 17. Februar 1999, 95/14/0059, 22. Februar 2000, 96/14/0018 und 20. April 2004, 2003/13/0154).

Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (siehe Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 3. August 2004, 2000/13/0083; 26. Mai 2004, 2000/14/0207).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige die Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung darzulegen. Die Abgabenbehörde ist nicht dazu verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (siehe Erkenntnisse vom 22. April 1999, 97/15/0137 und 20. April 2004, 2003/13/0154). Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen.

Unzumutbarkeit der täglichen Rückfahrt ist anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein. Hierbei findet nach Ansicht des UFS jedoch eine typisierende Betrachtungsweise statt (Umstände von erheblichem objektiven Gewicht). Die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen sind bei der Beurteilung der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr nicht maßgebend. Die Zurücklegung kürzerer Fahrtstrecken kann dann als unzumutbar gelten, wenn besonderes schwierige Straßen- und Verkehrsverhältnisse vorliegen (z.B. schwer befahrbare Berg- oder Pässestraßen).

Der Familienwohnsitz ist von der Arbeitsstätte des Bw. rund 100 km entfernt, wobei mehr als zwei Drittel der Wegstrecke Schnellstraßen sind. Dafür wird mit dem Pkw eine durchschnittliche Fahrtdauer von etwa 1 Stunde und 10 Minuten benötigt. Die Arbeitsstätte des Bw. liegt somit – nach dem typisierenden objektiven Beurteilungsmaßstab der doppelten Haushaltsführung – nicht in unzumutbarer Entfernung vom Familienwohnsitz. Schon aus diesem Grunde liegt eine doppelte Haushaltsführung nicht vor.

Des weiteren wird das Tatbestandsmerkmal des "Wohnsitzes am Arbeitsort" durch die in 40 km Entfernung von der Arbeitsstätte gelegene Zweitwohnung nicht erfüllt.

Der Bw. hat die Zweitwohnung schon seit 1998 inne. Daraus ist zu schließen, dass die Unterkunft nicht zum fast ausschließlichen Zweck seiner derzeitigen Berufstätigkeit weiterbenutzt wurde, sondern private Gründe maßgebend mitbestimmend waren. Der Bw. hat den Anschein der fehlenden beruflichen Veranlassung für die Innehabung der Wohnung durch Offenlegung und Darlegung der Sachlage nicht ausgeräumt.

Zudem ist auch der vom Finanzamt in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angesprochene Ausschlussgrund der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes gegeben. Die Ehegattin hat am Familienwohnsitz keine oder keine höheren Einkünfte als € 2.200,--.

Als Umstände, die einen Unzumutbarkeitsgrund bilden könnten, hat der Bw. den Schulbesuch seiner Tochter und die Pflegebedürftigkeit seiner Mutter angeführt. Was die entsprechende Schulausbildung der Tochter angeht, hat der Berufungswerber nicht behauptet, dass diese im Einzugsbereich von Wiener Neustadt nicht möglich wäre. Allein dies wird aber von der Judikatur als entsprechend schwerwiegender Grund angesehen (vergleiche Doralt, EStG⁷ zu § 4 Tz 353 und die dort zitierten Fundstellen). Die Pflegebedürftigkeit eines nahen Angehörigen begründet für sich allein noch keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes. Der Bw. hat weder vorgebracht, dass seine Mutter in seinem Haushalt wohnt, noch dass er oder seine Ehegattin der pflegebedürftigen Angehörigen in einem notwendigen Umfang tatsächlich Pflege leisten, die im Falle eines Umzuges nicht aufrechterhalten werden könnte. Darüber hinaus hat der Berufungswerber nichts vorgebracht und ergibt sich aus dem Sachverhalt nichts, was eine Übersiedlung gemeinsam mit der pflegebedürftigen Mutter in den Raum E gehindert hätte.

Die vom Berufungswerber vorgebrachten Argumente, warum der Familienwohnsitz nicht in den Nahebereich des Arbeitsortes habe verlegt werden können, betrifft daher ausschließlich subjektiv private Beweggründe. An Ursachen von erheblichem objektiven Gewicht fehlt es aber.

2. Pendlerpauschale

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 regelt das steuerliche Schicksal der Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen

aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Der Verkehrsabsatzbetrag wird automatisch bei der Veranlagung berücksichtigt.

Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometern übersteigt (kleines Pendlerpauschale) oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt (großes Pendlerpauschale).

Nach den Lohnsteuerrichtlinien RZ 255 ist Unzumutbarkeit gegeben, wenn vom Verlassen der Wohnung bis zum Erreichen der Arbeitsstätte oder umgekehrt bei einer Wegstrecke ab 40 km mit dem öffentlichen Verkehrsmittel mehr als 2 1/2 Stunden benötigt werden (Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer – Kommentar, EStG 1988, zu § 16 Abs. 1 Z 6, Tz 1). In der Lehre wird zum Teil die Auffassung vertreten, dass die Fahrt mit dem Massenbeförderungsmittel insbesondere dann unzumutbar sei, wenn sie dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen Kfz (Doralt, EStG⁹, zu 16 Tz. 105).

Die Fahrzeit mit dem Pkw beträgt durchschnittlich zwischen 30 und 40 Minuten, die Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen 75 und 90 Minuten. Weder die Wegzeit bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmitteln noch das Verhältnis der Reisezeit mit dem Pkw zur Reisezeit mit dem öffentlichen Verkehrsmitteln begründen eine Unzumutbarkeit der Verwendung der Massenbeförderungsmittel.

Mit dem Einwand, des Bw. "er verfüge über eine unregelmäßige Arbeitszeit" hat er weder einen Grund genannt noch einen solchen nachgewiesen, weshalb ihm Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar oder möglich sei. Da auf dieser Hauptverkehrsstrecke die Hinfahrt ab den frühen Morgenstunden und die Rückfahrt bis in die späten Abendstunden möglich ist, steht eine unregelmäßige Arbeitszeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht entgegen. Konkrete Umstände der Berufsausübung, die die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unmöglich oder unzumutbar machen würden, wurden vom Bw. weder im erstinstanzlichen noch im zweitinstanzlichen Abgabenverfahren vorgebracht.

Für die im Lohnzahlungszeitraum jeweils überwiegenden Fahrten zwischen der Wohnung in Wien und seiner Arbeitsstätte gebührt dem Bw. zusätzlich zum Verkehrsabsatzbetrag das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG im Fahrtstreckenbereich von 40 km bis 60 km. Dieses so genannte "kleine Pendlerpauschale" wurde in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2004 und 2005 bereits vom Finanzamt berücksichtigt; nicht aber im Einkommensteuerbescheid 2003. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003

ist daher teilweise stattzugeben und ein Pendlerpauschale in Höhe von € 768,-- gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 i.d.F. BGBl. 1995/297 in Abzug zu bringen.

3. Werbungskostenpauschale für Tätigkeit als Gemeindevorstand

Auf Grund der zu § 17 Abs. 6 EStG 1988 ergangenen Durchschnittssatzverordnung für Werbungskosten, BGBl 2001/382 werden ausdrücklich genannte Berufsgruppen von Steuerpflichtigen anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

Z. 10. Mitglieder einer Stadt-, Gemeinde- oder Ortsvertretung

15% der Bemessungsgrundlage, mindestens 438 Euro jährlich, höchstens 2.626 Euro jährlich. Der Mindestbetrag kann nicht zu negativen Einkünften führen.

Auf Grund der Einkünften aus der Tätigkeit als Gemeindevorstand wurde vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2004 und 2005 zu Recht das Werbungskostenpauschale bereits berücksichtigt. Es steht ebenso im Veranlagungsjahr 2003 zu. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 war insoweit teilweise Folge zu geben und die Bemessungsgrundlage um das Werbungskostenpauschale in Höhe von Euro 438,-- zu vermindert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 31. Jänner 2007