

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 28. Dezember 2005 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt P vom 5. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Mit der am 4. November 2005 beim Finanzamt (elektronisch) eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 machte der Abgabepflichtige „Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ (KZ 723) von 5.722,20 € als Werbungskosten geltend. Nach einem auf belegmäßigen Nachweis dieser Aufwendungen gerichteten Ergänzungsersuchen vom 16. November 2005 teilte er dem Finanzamt mit Schreiben vom 25. November 2005 mit, dass diese Aufwendungen die Mieten (inkl. Betriebskosten) für die Arbeiterunterkunft in A (Tunnelbau) im Ausmaß von 3.960,00 € (11 Monate x 360,00 €/Monat) sowie die Familienheimfahrten von A nach B im Ausmaß von 1.762,20 € (45 Wochen x 110 km x 0,356 €/km) beträfen.

Am 5. Dezember 2005 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2004, mit dem die beantragten „Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ nicht anerkannt wurden. Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushaltes an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, seien als Werbungskosten absetzbar. Berufliche Veranlassung liege dann vor, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr

nicht zugemutet werden könne, und die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar sei. Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr sei dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt sei. Die beantragten (jedoch trotz Aufforderung belegmäßig nicht nachgewiesenen) Aufwendungen hätten nicht anerkannt werden können, da der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort lediglich 55 km entfernt sei und somit eine tägliche Rückkehr zugemutet werden könne.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 28. Dezember 2005 fristgerecht „*Berufung*“. Da er bei seiner Tätigkeit im Tunnelbau jederzeit von einer Baustelle auf eine andere Baustelle versetzt werden könne, sei es ihm unmöglich, jedes Mal am Tätigkeitsort einen neuen Wohnsitz zu schaffen, zumal seine Lebensgefährtin am Familienwohnsitz auch noch einer Beschäftigung nachgehe. Weiters sei den LStR 2002 Rz 342 zufolge in begründeten Einzelfällen auch bei kürzeren Wegstrecken Unzumutbarkeit anzunehmen. Bei einer Tätigkeit im Tunnelbau (Vortrieb) im Schichtbetrieb sei es sicher unzumutbar, nach der Arbeit im Tunnel in ein Auto zu steigen und den Heimweg anzutreten, zumal ein Massenföhrungsmittel nicht verkehre. Der Abgabepflichtige stellte den Antrag, die Kosten der doppelten Haushaltsföhrung zu berücksichtigen und den angefochtenen Bescheid dementsprechend abzuändern.

Mit „*Berufungsvorentscheidung*“ vom 9. Jänner 2006 wurde die „*Berufung*“ vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Da der Familienwohnsitz nur 55 km vom Arbeitsort entfernt sei, sei nach Ansicht des Finanzamtes auch bei einer Tätigkeit im Tunnelbau die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz auf gut ausgebauten Straßen mit einem Zeitaufwand von ca. 50 Minuten pro Fahrt zumutbar. Da der Aufwand bereits dem Grunde nach nicht als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 anerkannt werde, sei von einer neuerlichen Beleganforderung abgesehen worden.

Am 2. Februar 2006 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „*Berufung*“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Wie bereits in der „*Berufung*“ ausgeföhr, sei bei einer Tätigkeit im Tunnelbau mit Schichtwechsel und der Arbeit im Untertagbetrieb eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar.

Mit Ergänzungsersuchen vom 8. Februar 2006 wurde der Abgabepflichtige vom Finanzamt erneut ersucht, einen belegmäßigen Nachweis zu den beantragten Kosten der doppelten Haushaltsföhrung (Miet- und Betriebskosten für die Wohnungen in A und B; Aufstellung über die Familienheimfahrten) zu erbringen. Dazu teilte der Abgabepflichtige mit Schreiben vom 14. März 2006 mit, dass er diese Belege im Hinblick auf die „*Berufungsvorentscheidung*“, in der von einer neuerlichen Beleganforderung abgesehen worden sei, nicht mehr weiter aufbewahrt habe. Er sei davon ausgegangen, dass sie nicht mehr benötigt würden. Im Streitjahr mache er lediglich 45 (wöchentliche) Familienheimfahrten geltend, da in den Kalenderwochen 1/6/7/24/32/51/52 keine Familienheimfahrten angefallen seien.

Mit Ergänzungsersuchen vom 27. März 2006 teilte das Finanzamt dem Abgabepflichtigen mit, dass die Aufbewahrungsfrist für die Belege sieben Jahre betrage. Sollten keine

Originalbelege mehr vorhanden sein, müsste er sich entsprechende Zweitschriften ausstellen lassen. Dazu teilte er dem Finanzamt mit Schreiben vom 17. April 2006 mit, dass ein belegmäßiger Nachweis der Aufwendungen durch Originalbelege nicht mehr möglich sei; auch Kopien habe er trotz mehrmaliger Nachfrage nicht erhalten. Die Miet- und Betriebskosten für die Arbeiterunterkunft in A wurden erneut mit 360,00 €/Monat (geltend gemacht für elf Monate), die Miet- und Betriebskosten für die Wohnung am Familienwohnsitz in B mit (nicht als Werbungskosten geltend gemachten) 500,00 €/Monat bekannt gegeben.

Mit Vorlagebericht vom 27. Juli 2016 wurde die gegenständliche „*Berufung*“, die nunmehr als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist, vom Finanzamt zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Streitjahr als Bauarbeiter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er war in diesem Jahr durchgehend im Rahmen einer Vollbeschäftigung bei der Arbeitgeberin Z beschäftigt, wobei er im Tunnelbau (im Vortrieb) bei der Errichtung des X-Tunnels im Einsatz stand. Auf dieser Baustelle arbeitete der Bf. im Wechsel-Schichtdienst. Im Zuge dieser Beschäftigung übernachtete der Bf. in einer Arbeiterunterkunft seines Arbeitgebers in Ort1, Straße1, die sich in unmittelbarer Nähe zum Einsatzort befand. Von 15. April 2003 bis 27. Mai 2005 war der Bf. mit seinem Nebenwohnsitz an dieser Adresse gemeldet, Unterkunftgeber war die Arbeitgeberin Z.

Der Familienwohnsitz des Bf. befand sich im Streitjahr in Ort2, Straße2, wo er mit seiner damaligen Lebensgefährtin (und nunmehrigen Ehegattin) wohnte und seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen unterhielt. Ein Routenplaner (vgl. [www.maps.google.at](http://www.maps.google.at)) weist für die Fahrtstrecke von Ort1, Straße1, nach Ort2, Straße2, eine gesamte Streckenlänge von 54,3 km und eine gesamte Fahrtzeit von ca. 45 Minuten aus. Einem weiteren Routenplaner (vgl. [www.viamichelin.at](http://www.viamichelin.at)) zufolge beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen dem Ort der Beschäftigung in C und dem Wohnsitz in B 54 km, wofür mit dem PKW eine Fahrtzeit von ca. 52 Minuten zurückzulegen ist.

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem unbestrittenen Vorbringen des Bf., aus Abfragen aus dem Zentralen Melderegister zum Wohnsitz des Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin sowie aus Abfragen im Internet (Routenplaner) zur Fahrtstrecke und Fahrtzeit zwischen Beschäftigungsort und Familienwohnsitz. Streit besteht nun darüber, ob die Aufwendungen für die Arbeiterunterkunft am Beschäftigungsort und für Familienheimfahrten aufgrund einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten abgesetzt werden können.

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

Aufwendungen für die eigene Wohnung sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Erwachsen einem Arbeitnehmer allerdings dadurch doppelte Haushaltskosten, dass ihm die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz wegen der Entfernung nicht zumutbar ist, so können die dadurch bedingten Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 darstellen, vorausgesetzt, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit gleichfalls nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.1.2000, 96/15/0205; VwGH 25.2.2003, 99/14/0340). Aufwendungen für Familienheimfahrten sind bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 200/14).

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist 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 aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, 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 in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist somit beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988) einen gemeinsamen

Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006). Die nichteheliche (bzw. eheähnliche) Lebensgemeinschaft wird bei der Berücksichtigung der beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung somit der Ehe gleichgestellt (vgl. auch Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 350).

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge (vgl. VwGH 19.9.1995, 91/14/0227; VwGH 25.2.2003, 99/14/0340; VwGH 15.9.2011, 2008/15/0239) ist bei einer Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnsitz von 78 bzw. 83 Kilometern, die überdies fast zur Gänze auf einer Autobahn zurückgelegt wird, was einer Fahrzeit von maximal einer Stunde entspricht, die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz jedenfalls zumutbar. Nach den LStR 2002 Rz 342, auf deren frühere Fassung sich auch der Bf. in seiner Argumentation bezog, ist Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (Hinweis auf VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132). Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel.

Die beiden angeführten Routenplaner weisen annähernd idente Ergebnisse aus und belegen (mit ca. 54 km) eine Fahrtstrecke zwischen dem Beschäftigungsort und dem Familienwohnsitz, die deutlich unter den von der Verwaltungspraxis (mit Hinweis auf VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132) geforderten 80 km liegt.

In begründeten Einzelfällen kann - worauf sich auch der Bf. berief - auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein. Dabei wird auf die Straßen- und Verkehrsverhältnisse hinsichtlich der zurückzulegenden Strecke (zB nicht ausgebaute Berg- und Passstraßen, Stadtdurchfahrten mit hohem Verkehrsaufkommen), die Art der Tätigkeit (zB Erfordernis der Pünktlichkeit, Beginn und Ende der Arbeitszeit, Nachtdienste), aber auch auf die Verkehrsanbindung Bedacht zu nehmen sein (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 348; Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 16 Rz 56, Stichwort „*Doppelte Haushaltsführung*“).

Besondere Umstände, die eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz auch bei einer kürzeren Wegstrecke rechtfertigten, liegen im Streitfall nicht vor, im Gegenteil: Die Fahrtstrecke zwischen dem Beschäftigungsort und dem Familienwohnsitz konnte vom Bf. unter Verwendung seines PKW zum überwiegenden Teil (ca. 30 km) auf einer Schnellstraße (SchnellstraßeX von der Anschlussstelle 1 bis zur Anschlussstelle 2) bzw. Autobahn (AutobahnY von der Anschlussstelle 2 bis zur Anschlussstelle 3) zurückgelegt werden. Die Arbeiterunterkunft in Ort1, Straße1, befand sich zudem in unmittelbarer Nähe zur Anschlussstelle 1 der SchnellstraßeX (ca. 650 m lt. Routenplaner Google Maps Österreich). Ab der Anschlussstelle 3 der AutobahnY konnte die Fahrt bis zum Familienwohnsitz auf der Bundesstraße Z (F-Straße) zurückgelegt werden. Die Verkehrsverbindung zwischen dem Beschäftigungsort und dem Familienwohnsitz muss daher als ausgezeichnet bezeichnet werden. Wohl auch deshalb ist für diese ca. 54 km lange Strecke eine Fahrzeit von lediglich 45 bis 52 Minuten (je

nach Routenplaner) zu veranschlagen. Damit ist aber auch das Kriterium einer Fahrtzeit von mehr als einer Stunde, um von der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz sprechen zu können (vgl. VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132), nicht erfüllt.

Vom Bf. wurde eingewendet, dass bei einer Tätigkeit im Tunnelbau mit Schichtwechsel und einer Arbeit im Untertagbetrieb eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar sei. Soweit er damit zum Ausdruck bringen wollte, dass er sich unter den genannten Umständen infolge körperlicher bzw. geistiger Erschöpfung außerstande sah, täglich mit seinem PKW (nach dem Ende des jeweiligen Schichtdienstes) zwischen C und B zu pendeln, ist ihm zu erwidern, dass dieses Argument im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2003, Zl. 99/14/0340, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen konnte. Derartige Umstände können daher die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort nicht begründen, zumal die vom Bf.

eingewendeten Umstände nicht nur ihn, sondern eine nicht unerhebliche Anzahl von im Wechsel-Schichtdienst tätigen Dienstnehmern und Pendlern in Tirol treffen. Das Bundesfinanzgericht stellt nicht in Abrede, dass der Bf. auf der Baustelle (Errichtung des X-Tunnels) seine Arbeit unter extremen Bedingungen zu verrichten hatte und dabei im Wechsel-Schichtdienst tätig war. Zu bedenken ist aber, dass es viele selbständig als auch nichtselbständig Tätige mit unregelmäßigen, langen oder in die Nacht fallenden Arbeitszeiten gibt, weshalb die Situation des Bf. keinen Einzelfall darstellt.

Vom Bf. wurde auch eingewendet, dass es unverantwortlich gewesen wäre, sich nach dem extremen Arbeitseinsatz im Tunnelbau (Vortrieb) ins Auto zu setzen und den Heimweg anzutreten. Das Verhalten des Bf., zwecks Vermeidung von Gefahrensituationen im Straßenverkehr auf Heimfahrten zu verzichten, zeugt von Verantwortungsbewusstsein; zu bedenken ist aber, dass die Teilnahme am Straßenverkehr generell (nicht nur in der Nacht, nicht nur nach einem langen Arbeitstag) ein bestimmtes Gefahrenpotenzial in sich birgt. Mit dem Vorbringen, aus Gründen der Verkehrssicherheit (Vermeidung einer Gefährdung von sich und anderen Verkehrsteilnehmern) oder aus volkswirtschaftlichen Überlegungen (Ersparnis möglicher Unfallkosten) sei einer Zweitwohnung am Arbeitsort der Vorzug zu geben, wird daher eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort nicht aufgezeigt (vgl. nochmals VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

In Würdigung des gesamten Sachverhaltes und in Anlehnung an den von Lehre und Rechtsprechung angelegten Maßstab sind die vom Bf. aufgezeigten Umstände nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht geeignet, die tägliche Heimfahrt von der Arbeitsstätte in C zum Familienwohnsitz in B mit dem eigenen PKW als unzumutbar erscheinen zu lassen. Im Falle der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz kann es in weiterer Folge dahingestellt bleiben, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zugemutet werden konnte. (Der Bf. wendete diesbezüglich ein, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zumutbar gewesen sei, weil er bei seiner Tätigkeit als Tunnelbauer jederzeit mit einem beruflichen Einsatz an einem anderen Ort habe

rechnen müssen und zudem seine damalige Lebensgefährtin am Familienwohnsitz einer Beschäftigung nachgegangen sei.)

Aufwendungen für die Arbeiterunterkunft am Beschäftigungsort und für Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsplatz zum Familienwohnsitz sind unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Da die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht vorliegen, können die geltend gemachten Aufwendungen (Miet- und Betriebskosten für die Arbeiterunterkunft sowie Fahrtkosten in Form von Kilometergeldern) keine Werbungskosten darstellen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles (die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz betreffend) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 15. März 2017