



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 7. Jänner 2011 und 6. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 7. Dezember 2010 und 11. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2009 und 2010 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die 1983 geborene Berufungswerberin (Bw.) war in den Streitjahren als befristete Vertragslehrerin des Landesschulrates für C in D tätig.

In ihrer am 4. Dezember 2010 beim Finanzamt A elektronisch eingelangten Arbeitnehmerveranlagungserklärung für das Jahr 2009 machte sie unter der Kennzahl 718 ("Pendlerpauschale") einen Betrag von 3.372,00 € geltend.

In dem am 7. Dezember 2010 ergangenen, Bezug habenden Einkommensteuerbescheid wurde der oa. Betrag nicht berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, das Pendlerpauschale sei immer vom nächstgelegenen Wohnsitz aus zu berechnen; da die Bw. am

Arbeitsplatz über einen Wohnsitz (Zimmer, Schlafstelle) verfüge, könne kein Pendlerpauschale berücksichtigt werden.

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhab die Bw. am 7. Jänner 2011 Berufung:

Sie habe 2009 als Vertragslehrerin an der E-Schule in D gearbeitet. Sie habe für das Schuljahr 2009/2010 nur einen befristeten Vertrag gehabt; dies bedeute, dass ihre Anstellung an dieser Schule mit Schulende jederzeit enden könne, es könnten sogar unterjährig die Stunden gekürzt werden. Vor diesem Hintergrund habe sie an diesem Arbeitsort auch keinen Wohnsitz begründet, sondern sie bewohne während der Woche nur ein Zimmer in D.

Der Familienwohnsitz der Bw. sei nach wie vor bei ihren Eltern und Geschwistern. Neben der Tatsache, dass ihre auswärtige Tätigkeit in D nur befristet sei, sei die Verlegung des Familienwohnsitzes auch deshalb nicht möglich, da sie auch eine zweite Berufstätigkeit in der Nähe ihres Familienwohnsitzes habe.

Ihre Fahrten zu ihren beiden Dienststellen stellten einen Aufwand dar, der ihr zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung ihrer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erwachse. Ihre Familienheimfahrt sei auf Grund der zweiten Beschäftigung beruflich veranlasst. Sie arbeite zwei Mal monatlich im Gasthaus F in G und habe daher 2009 beruflich veranlasst achtzehn Mal nach Hause fahren müssen. Die kürzeste Wegstrecke von ihrem Zimmer in D nach Hause betrage $240 \text{ km} \times 2 = 480 \text{ km} \times 18 = 8.640 \text{ km} \times 0,42 \text{ €} = 3.628,80 \text{ €}$.

Die Bw. stelle daher den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2009 insoweit aufzuheben und diesen unter Berücksichtigung ihrer Werbungskosten für beruflich veranlasste Familienheimfahrten in Höhe von 3.372,00 € zu erlassen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, wobei es folgendes ausführte:

"Die Anerkennung der Aufwendungen für die Familienheimfahrten muss in der Erwerbstätigkeit zum Zweck der Erzielung von Einkünften begründet sein, wobei unter "Erzielung von Einkünften" nur die Beibehaltung bzw. die Vermehrung von Einkünften gemeint sein kann. Führt aber eine Tätigkeit (Gasthaus F) und die damit entstandenen Aufwendungen (Fahrtkosten) insgesamt zu einer Schmälerung des Einkommens, kann darin keine berufliche Notwendigkeit erkannt werden. Die geltend gemachten Fahrtkosten waren daher nicht anzuerkennen und die Berufung als unbegründet abzuweisen."

In ihrem Vorlageantrag vom 11. Februar 2011 führte die Bw. aus, die Beibehaltung ihres Familienwohnsitzes im H sei neben ihrer zweiten Berufstätigkeit im Gasthaus F auch deshalb beruflich veranlasst, weil die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort in D

nicht zugemutet werden könne. Dies deshalb, weil ihre Tätigkeit nur befristet sei. Leider habe die Bw. nicht das Privileg, dass ihre Arbeitsstätte vor der Haustüre liege und sie kaum Aufwendungen zur Erwerbung ihrer Arbeit habe. Wenn sie es genauer betrachte, wäre es vielleicht günstiger, keine Arbeit so weit entfernt anzunehmen (va. bei dem geringen Gehalt eines Junglehrers), wenn sie überhaupt keine Werbungskosten steuerlich absetzen könne. Sie habe immer gedacht, dass in Österreich sämtliche Bürger vor dem Gesetz gleich seien und gleiche Sachverhalte gleich beurteilt würden. Wenn ein Arbeitnehmer täglich 70 km zur Arbeit fahre, erhalte er das große Pendlerpauschale zur Abgeltung seiner Werbungskosten, wenn die Bw. 240 km fahren und obendrein ein Zimmer zahlen müsse, bekomme sie gar keine Werbungskosten und zahle mehr Steuern als jener, der täglich heimfahren könne.

Zu ihrer zweiten Beschäftigung im Gasthaus F wolle sie noch ausführen, dass sie die Arbeit sehr wohl aus wirtschaftlichen Gründen mache, um ihre hohen Werbungskosten ein wenig abzudecken. Die Begründung des Finanzamtes, wonach ihre Tätigkeit im Gasthaus F insgesamt zu einer Schmälerung des Einkommens führe, teile sie nicht, da die Fahrtkosten von ihrem Familienwohnsitz zum Gasthaus nicht so hoch seien. Des Weiteren seien diese Einkünfte auch zur Besteuerungsgrundlage dazugezählt worden und dies habe sogar zu einer Einkommensteuernachforderung von 91,89 € geführt. Hier ergebe sich für sie ein Widerspruch.

Die Bw. stelle daher neuerlich den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2009 insoweit aufzuheben und diesen unter Berücksichtigung ihrer Werbungskosten für beruflich veranlasste Familienheimfahrten in Höhe von 3.372,00 € zu erlassen. Für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz stelle sie den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 24. Februar 2011 erging ein Vorhalt des Finanzamtes an die Bw., mit dem diese ua. aufgefordert wurde, anzugeben, wie groß ihre Wohnung (Zimmer) am Dienstort sei, welcher Mietzins dafür monatlich entrichtet werde, welches Verkehrsmittel sie benütze, um an ihren Arbeitsort zu kommen, wie oft sie die Strecke D - I fahre und ob es, falls sie mit dem eigenen Pkw fahre, Nachweise über ihre Kilometerleistung im Zeitraum 2009 gebe.

In ihrem Antwortschreiben vom 14. März 2011 führte die Bw. aus, sie bewohne nur während der Schulzeit von Sonntagabend bis Freitag bzw. je nach Stundenplan auch nur bis Donnerstag ihr Zimmer in D. Die Wochenenden und sämtliche Ferien verbringe sie bei ihrer Mutter bzw. ihrem Vater. Die Wohnmöglichkeit in D sehe wie folgt aus: 1 Zimmer mit Kochgelegenheit, Bad/WC inklusive kleinem Balkon, insgesamt im Ausmaß von 25 m². An Miete bezahle die Bw. 125,00 € pro Monat inklusive Betriebskosten, dazu komme noch Strom und Internet (dies werde zu 80% schulisch genutzt - Supplierplan, Webmail...).

Auf Grund ihrer privaten Situation (uneheliches Kind, Single, sie wisse derzeit nicht, wie ihre Zukunft aussehen solle, kein fester Arbeitsplatz (siehe befristeter Vertrag), sehr geringes Einkommen, Suche nach einer Anstellung an einer Schule im H/in der J) habe sie mehrere Wohnsitze bzw. lebe im Familienverband hauptsächlich bei ihrer Mutter in K oder bei ihrem Vater in I. Sie bezahle weder bei ihrer Mutter noch bei ihrem Vater Miete.

Die Bw. benütze ihren eigenen Pkw L, um an ihren Arbeitsort in D zu kommen. Sie fahre die Strecke K - D bzw. I - D wöchentlich zwei Mal (Sonntag und Donnerstag bzw. Freitag), nicht jedoch in den Schulferien. Als Nachweis für ihre Kilometerleistung lege sie die Servicenachweise bei, daraus sei zu ersehen, dass sie jährlich um die 30.000 km fahre (ca. 40 Schulwochen x 480 km ergebe 19.200 km, Fahrt vom Zimmer in die Schule täglich ca. 4 km hin und retour, Fahrten zwei Mal monatlich zum Gasthof F, Rest privat).

Die Bw. wolle nochmals darauf hinweisen, dass sie eine weitere Erwerbstätigkeit im Gasthaus F ausübe und diese Einkünfte auch zur Gänze zur Besteuerungsgrundlage dazugerechnet worden seien, jedoch anscheinend lt. letztem Schreiben nicht von Bedeutung seien.

Da die Bw. keine Steuerexpertin sei, sei es sehr wohl möglich, dass sie vielleicht ihre Werbungskosten unter dem falschen Titel beantragt habe, ihre Situation sei auch nicht alltäglich, aber nach ihrem Rechtsempfinden müsse es doch irgendeine Möglichkeit geben, ihre hohen Werbungskosten abzusetzen, va. verstehe sie es absolut nicht, dass man ihr für die zweite Erwerbstätigkeit keine Werbungskosten zubillige.

Diesem Schreiben der Bw. waren beigeschlossen:

- Servicenachweise betreffend ihren Pkw L, aus denen hervorgeht, dass sie mit diesem Fahrzeug im Zeitraum 18. Oktober 2008 bis 15. Oktober 2010 rund 60.400 km zurückgelegt hat.
- Den mit dem Landesschulrat für C abgeschlossenen Lehrerdienstvertrag der Bw. vom 30. Jänner 2007 sowie vier Nachträge zu diesem Vertrag, aus denen hervorgeht, dass ihr Dienstverhältnis von 2006 bis 2011 jeweils auf rund ein Jahr befristet war.

Am 18. April 2011 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In ihrer am 3. Dezember 2011 beim Finanzamt A elektronisch eingelangten Arbeitnehmerveranlagungserklärung für das Jahr 2010 machte die Bw. erneut unter der Kennzahl 718 ("Pendlerpauschale") einen Betrag von 3.372,00 € geltend.

In dem am 11. Jänner 2012 ergangenen, Bezug habenden Einkommensteuerbescheid wurde der oa. Betrag wiederum nicht berücksichtigt, wobei das Finanzamt auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2009 verwies.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 erhab die Bw. am 6. Februar 2012 Berufung:

Der angefochtene Bescheid sei falsch bzw. mangelhaft begründet, da es für das Jahr 2009 noch keine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates gebe.

Die Bw. stelle daher den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2010 insoweit aufzuheben und diesen unter Berücksichtigung der noch ausstehenden Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates neu zu erlassen.

Am 9. Februar 2012 erging ein Vorhalt des Finanzamtes an die Bw.:

In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 habe die Bw. die Anerkennung des Pendlerpauschales mit Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels für die Strecke über 60 km beantragt. Für die Zuerkennung des Pendlerpauschales sei es erforderlich, dass die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte an mehr als der Hälfte der Arbeitstage zurückgelegt werde.

In den Vorjahren sei der Arbeitsort der Bw. von ihrem Wohnort so weit entfernt gewesen, dass die tägliche Rückkehr nicht möglich gewesen sei, weshalb sie an ihrem Arbeitsort über eine Kleinwohnung verfügt habe.

Die Bw. werde ersucht, bekannt zu geben, wo ihr Dienstort im Kalenderjahr 2010 gewesen sei und ob sie auch im Kalenderjahr 2010 über diese Kleinwohnung verfügt habe.

In ihrem Antwortschreiben vom 1. März 2012 führte die Bw. aus, ihre berufliche Situation sei im Jahr 2010 gleich wie im Jahr 2009 gewesen, weshalb sie auf ihre Berufung vom 7. Jänner 2011, ihren Vorlageantrag vom 11. Februar 2011 und auf ihr Antwortschreiben vom 14. März 2011 verweise. Eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates sei noch nicht erfolgt.

Nochmals fasse die Bw. zusammen:

- Sie habe 2010 einerseits als Vertragslehrerin (Kochen, Ernährungslehre, Servierkunde) mit befristetem Vertrag an der E-Schule in D, andererseits zwei Mal monatlich im Gasthaus F in G gearbeitet.

- Sie bewohne während der Schulzeit von Sonntag abends bis Freitag bzw. Donnerstag in D ein Zimmer (wie sie im Vorjahr beschrieben habe).

- Zwei Mal im Monat arbeite sie im Gasthof F in G (dies diene auch ihrem Hauptberuf als Lehrerin für Kochen, Ernährungslehre und Servierkunde); zu diesem Zweck müsse sie auch von D dorthin fahren.

Da die Bw. keine Steuerexpertin sei, sei es sehr wohl möglich, dass sie vielleicht ihre Werbungskosten unter dem falschen Titel beantragt habe, ihre Situation sei auch nicht alltäglich, aber nach ihrem Rechtsempfinden müsse es doch irgendeine Möglichkeit geben, ihre hohen Werbungskosten abzusetzen, va. verstehe sie es absolut nicht, dass man ihre zweite Erwerbstätigkeit zwar voll ihren Einkünften hinzurechne, ihr jedoch überhaupt keine Werbungskosten dafür zubillige. Nach ihrem Rechtsempfinden sei dies gleichheitswidrig, denn ein selbständiger Unternehmer könne auch negative Einkünfte haben.

Ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 am 1. März 2012 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 28. August 2013 hat die Bw. ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

- § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, lautet:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. [...] Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. [...]"

- § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 lauten:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
 2. a) 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."
- Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1

Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen. (Dieser macht in der im Berufungszeitraum geltenden Fassung 3.372,00 € jährlich aus).

2. Festgestellter Sachverhalt:

Die 1983 geborene, alleinstehende Bw. wohnt mit ihrem minderjährigen Kind unentgeltlich bei ihren Eltern in K bzw. in I. Im Streitzeitraum war sie als befristete Vertragslehrerin (die Befristung betrug jeweils rund ein Jahr) des Landesschulrates für C in D tätig; die Entfernung zwischen den Orten K bzw. I und D beträgt rund 245 bzw. 269 km (ermittelt anhand des unter www.oeamtc.at zur Verfügung stehenden Routenplaners, S 17 ff UFS-Akt). In unmittelbarer Nähe ihres Dienstortes in D mietete die Bw. eine Kleinwohnung (25 m²) an, wofür sie ein monatliches Bestandentgelt von 125,00 € inklusive Betriebskosten (zuzüglich Strom- und Internetkosten) entrichtete; von dieser Kleinwohnung aus fuhr sie zum Dienstort.

Die Bw. hat in ihren Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2009 und 2010 die Anerkennung von Aufwendungen für Familienheimfahrten (irrtümlich als Pendlerpauschale bezeichnet) in Höhe von jeweils 3.372,00 € als Werbungskosten als beantragt.

3. Rechtliche Würdigung:

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsamt erwachsen, sind als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsamt ist beruflich veranlasst (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 7. GL, § 16 Anm. 25, Stichwort "Doppelte Haushaltung - Allgemeines"*), wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- a) von seinem Beschäftigungsamt so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- b) die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes nicht privat veranlasst ist, weil der (Ehe-)Partner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder
- c) die Verlegung des Familienwohnsitzes an das Beschäftigungsamt aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz aus der Entfernung zum Dienstort (rund 245 bzw. 269 km, siehe oben). Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Dienstort folgt aus der jeweils für rund ein Jahr bestehenden Befristung des Lehrerdienstvertrages der Bw. (was die Bw. durch Vorlage des Bezug habenden Vertrages sowie der dazu gehörigen Nachträge nach-

gewiesen hat). Am Dienstort sind der Bw. angemessene Aufwendungen für eine zweckentsprechende Kleinwohnung angefallen. Die geltend gemachte Anzahl und Dauer der Familienheimfahrten ergibt sich schon aus der Notwendigkeit des Besuches und der Betreuung des bei den Großeltern in K bzw. in I lebenden minderjährigen Kindes der alleinstehenden Bw.

Zu prüfen bleibt im gegenständlichen Fall noch, ob das unentgeltliche Wohnen der Bw. bei ihren Eltern der Anerkennung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten entgegensteht. *Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012, die Auffassung vertreten, dass auch in der Wohnung der Eltern sowie in einer unentgeltlich überlassenen Wohnung ein Hausstand bestehen kann und das Fehlen eines solchen auch kein Hindernis für die Anerkennung der Kosten der Haushaltsführung am Dienstort ist, womit letztere abzugsfähig sind* (vgl. Linde News vom 15. März 2013, news.lindeonline.at). Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer ist ein Wohnen im Elternhaus *kein* absolutes Hindernis für die Anerkennung der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung; zu prüfen ist vielmehr auch diesfalls die Frage der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsstandort (vgl. LexisNexis Rechtsnews 2013, 14829 vom 25. März 2013, www.lexisnexis.com).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sind im gegenständlichen Fall alle für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten erforderlichen Voraussetzungen als erfüllt anzusehen, zumal die Frage der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Dienstort auf Grund der Befristungen des Lehrerdienstvertrages der Bw. zu verneinen ist (siehe oben).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 30. August 2013