



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Stadtrat Johann Gamper im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des Bw., vom 19. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertreten durch Amtsdirektor Walter Halbmayr, vom 7. August 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 nach der am 19. Mai 2009 am Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs in Melk durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung vom 3. März 2008, RV/2714-W/07, über die Berufung des Berufungswerbers (Bw.) gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 entschieden und ist dabei – soweit auch für dieses Verfahren von Bedeutung – von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

*„Der Bw. hat seinen Hauptwohnsitz in P.. Er lebt dort mit seiner Frau und seiner Tochter. Die Gattin arbeitet in P., die Tochter besucht das Gymnasium in einer nahe gelegenen Stadt.*

*In den letzten Jahren hatte der Bw. folgende Arbeitgeber:*

- Bis 31. Mai 2000: B. , P. (= Hauptwohnsitz)*
- Juni 2000 bis 28. Februar 2002: N. GmbH, G. (rund 144 km - davon 116 km Autobahn - vom Hauptwohnsitz entfernt)*
- März 2002 bis 31. Mai 2003: S. GmbH, P. (= Hauptwohnsitz)*
- Juni 2003 bis 31. Juli 2006: A. Handels GmbH, V. (rund 67 km - davon rund 60 km Autobahn - vom Hauptwohnsitz entfernt)*
- Seit 1. August 2006: M., K. (rund 131 km - davon rund 125 km Autobahn - vom Hauptwohnsitz und rund 58 km - davon rund 52 km Autobahn - vom Nebenwohnsitz entfernt).*

*Der Bw. hat seit dem Jahr 1994 seinen Hauptwohnsitz in P..*

*Seit dem Jahr 2000 verfügt der Bw. über einen Nebenwohnsitz in L., P-Straße 21. An dieser Adresse war der Bw. im Zeitraum 24. März 2000 bis 29. Juni 2006 (21/4/12) sowie seit 11. Jänner 2007 (21) auch meldebehördlich mit einem Nebenwohnsitz gemeldet.*

*Im Sommer 2006 wurde anstelle der bisherigen Garconniere (Mietzins 50 €) in der P-Straße 21 eine größere Wohnung in diesem Haus vom Bw. angemietet.*

*Aktenkundig ist ein mit 12. August 2006 unterfertigter, auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Mietvertrag über eine rund 72 qm große Wohnung in L., P-Straße 21, 1. Obergeschoss, mit Wirksamkeit ab 1. August 2006 und einem Mietzins von 131 € monatlich (Bl. 10 ff. Finanzamtsakt).*

*Von August bis November 2006 bezahlte der Bw. laut von ihm vorgelegter Umsatzliste seines Bankkontos (Bl. 12 Finanzamtsakt) monatlich 39 € für Gas und 16 € für Strom, im Dezember 2006 49,25 € für Strom (jeweils betreffend Hausnummer 21, Stockwerk I).*

*Für das Objekt P-Straße 21/1/2 wurde (Bl. 14 ff. Finanzamtsakt) eine Haushaltsversicherung ab 6. November 2006 mit einer Erstprämie von 155,82 € abgeschlossen.*

*An Gebühren für Kabelfernsehen und Internet (Anschlussgebühr, laufende Gebühr für "P-Straße 21/1/\_", Einrichtung 13. Juli 2007) wurden 201,85 € (Bl. 16 Finanzamtsakt) und 67,10 € (Bl. 17 Finanzamtsakt) entrichtet.*

*Insgesamt sind dem Bw. somit Wohnungskosten von 1.349,02 € (5 x 131 € Miete, 4 x 39 € und 1 x 49,25 € Strom, 4 x 16 € Gas, 155,82 € Haushaltsversicherung, 268,95 € Fernsehen/Internet) nachweislich für die doppelte Haushaltsführung im Berufszeitraum erwachsen.*

*Während der Bw. bis Juli 2006 von seinem Hauptwohnsitz aus weitgehend täglich nach V. gependelt ist und nur gelegentlich in L. übernachtet hat, fuhr der Bw. ab August 2006 von seiner Wohnung in L. zur Arbeit und kehrte jeweils am Wochenende nach Hause nach P. zurück.*

*Zwischen P. und V. verkehren - bei einer Entfernung von 72 Bahnkilometern - in der Früh und am Nachmittag jeweils mehrere Züge mit einer Fahrzeit von 44 Minuten bis knapp über einer Stunde.*

*L. ist von V. rund 29 km (davon 23 km Autobahn) entfernt. Zwischen L. Hauptbahnhof und V. verkehren zahlreiche Züge mit Fahrzeiten zwischen 15 und 24 Minuten.*

*Die Gesamtwegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen der Wohnung in L. und der Arbeitsstätte in K. beträgt im Jahr 2006 mit öffentlichen Verkehrsmitteln über 2,5 Stunden.*

*Mit dem Auto beträgt die Fahrzeit von L. nach K. eine halbe Stunde, hingegen von P. nach K. ca. 70 Minuten.*

*Der Bw. hat in L. studiert und verfügt dort auch über einen Bekanntenkreis, während er zu K. keine persönlichen Beziehungen hat. Er hat daher den Nebenwohnsitz, von welchem er regelmäßig zur Arbeit fährt, in L. begründet.*

*Die Wohnung in L. ist von der Wohnung in P. 89 km entfernt.*

*Für die wöchentlichen Fahrten zwischen Neben- und Hauptwohnsitz sind dem Bw. Aufwendungen von 1.405,49 € erwachsen (21 Wochenenden,  $21 \times 2 \times 89 \text{ km} = 3.738 \text{ km} \times 0,376 \text{ € "Kilometergeld"} = 1.405,49 \text{ €}$ ).*

Rechtlich würdigte der Berufungssenat diesen Sachverhalt wie folgt:

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

*Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind 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 EStG*

1988 angeführten Betrag (im Berufszeitraum 2.664 €, siehe unten) übersteigen, nicht abzugsfähig.

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, sind als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des StPfl

- von seinem Beschäftigungsort 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, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist nach Rz 342 LStR 2002 jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist. Bei schlechten Verkehrsverbindungen oder unregelmäßigen Arbeitszeiten kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 25 "Doppelte Haushaltsführung - Allgemeines").

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 27 "Familienheimfahrten").

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens ist zu Recht unstrittig, dass die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung von August 2006 bis Dezember 2006 grundsätzlich vorliegen.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung der vom Bw. diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen im erstinstanzlichen Verfahren mit der Begründung, dass der Bw. bereits seit dem Jahr 2000 über einen Nebenwohnsitz in der P-Straße in L. verfüge und daher die Wohnsitzbegründung nicht durch den Wechsel des Arbeitgebers im Jahr 2006 veranlasst worden sei.

*Nun ist dem Finanzamt beizupflichten, dass der Nebenwohnsitz in L. ursprünglich aus privaten Überlegungen begründet wurde.*

*Dieser Umstand vermag jedoch der Anerkennung von Werbungskosten für eine zwischenzeitig beruflich veranlasste Nutzung der Wohnung in L. selbst dann nicht entgegenzustehen, wenn es sich dabei um dieselbe Wohnung gehandelt hätte:*

*Die durch die Nutzung der Wohnung im Zeitraum August bis Dezember 2006 angefallenen laufenden Kosten sind durch die auch nach Ansicht des Finanzamtes beruflich erforderliche doppelte Haushaltsführung veranlasst.*

*Nun kann es keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige im Fall einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung eine Wohnung neu anmietet oder eine bereits bestehende Wohnmöglichkeit nutzt. Dies führt auch der Bw. zutreffenderweise ins Treffen.*

*Der Bw. hat jedoch nicht die bisherige für private Zwecke angemietete Wohnung nunmehr für berufliche Zwecke genutzt, sondern eigens eine Wohnung (wenngleich im selben Haus wie die bisherige) angemietet. Daher geht die im erstinstanzlichen Verfahren herangezogene Argumentation des Finanzamtes ins Leere.*

*Im zweitinstanzlichen Verfahren stützt das Finanzamt seine ablehnende Haltung gegenüber der Anerkennung der Aufwendungen für die Zweitwohnung und die wöchentlichen Familienheimfahrten darauf, dass die Zweitwohnung nicht unmittelbar am Beschäftigungsort in K., sondern im von K. weiter entfernten, aber zu P. näheren L. begründet wurde.*

*Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung bei der doppelten Haushaltsführung von einer Zweitwohnung "am Beschäftigungsort" ausgehen. Dies deshalb, da ein Arbeitnehmer in der Regel den berufsbedingten Zweitwohnsitz möglichst in die Nähe der Arbeitsstätte verlegen wird, um nicht neben den Aufwendungen für diesen Zweitwohnsitz und Familienheimfahrten auch noch wesentliche Kosten und zeitliche Mühen für den Weg Zweitwohnsitz - Arbeitsstätte auf sich nehmen zu müssen.*

*Dies schließt jedoch nicht aus (und finden sich in der Entscheidungspraxis des UFS auch derartige Sachverhalte), dass bei Unzumutbarkeit der täglichen Zurücklegung des Weges zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitsstätte eine Zweitwohnung gewählt wird, die sich nicht direkt am Arbeitsort, aber in zumutbarer Entfernung zur Arbeitsstätte befindet.*

*Der Begriff des "Beschäftigungsortes" wird den gesamten Einzugsbereich des Beschäftigungsortes umfassen. Dass L. in dieser Hinsicht im Nahebereich von K. liegt, ergibt sich schon daraus, dass die Entfernung L. - K. mit 58 km unter der höchsten für das Pendlerpauschale maßgebenden Kilometergrenze (60 km) liegt, also der*

*Einkommensteuergesetzgeber jedenfalls für Entfernungen unter 60 km (und in einem bestimmten Umfang - die LStR 2002 sprechen hier von i.d.R. 120 km - auch darüber) ein tägliches Pendeln für zumutbar erachtet.*

*Die Aufwendungen für die Zweitwohnung in L. sowie für die Familienheimfahrten vom (zum Hauptwohnsitz näheren) L. nach P. sind daher jedenfalls abzugsfähig, da es - wie der Bw. richtig bemerkt - für diese Frage keinen Unterschied machen kann, ob der Bw. eine Zweitwohnung in L. oder im von dem Hauptwohnsitz weiter entfernten K. bezieht.*

*Die nachgewiesenen Kosten für die Nutzung der Wohnung in L. ab August 2006 sind daher als Werbungskosten anzuerkennen. Die geltend gemachten Aufwendungen sind trotz Bezugs einer über 70 qm großen Wohnung auch nicht unangemessen hoch, da die Miete mit 131 € (inklusive Hausbetriebskosten) - nicht nur für L., sondern auch für Kleinstädte - ausgesprochen niedrig ist.*

*Was die Kosten für Kabelfernsehen und Internetzugang anlangt, ist der entscheidende Senat der Auffassung, dass auch diese Aufwendungen zur Gänze - ohne Ausscheiden eines "Privatanteils", wie vom Bw. beantragt - Werbungskosten darstellen, da diese heute zur üblichen Ausstattung einer Wohnung zählen und es dem Bw. nicht steuerlich verwehrt werden kann, unter der Woche Fernsehen und Internet zu verwenden. Ebenso wie die Kosten für Miete, Strom, usw. handelt es sich hierbei um Aufwendungen, deren Abzugsfähigkeit, läge keine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vor, gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 generell nicht gegeben wären. Das Ausscheiden eines "Privatanteils" ist hier systematisch verfehlt. Da Gebühren für Fernsehen und Internet auch in P. anfallen, liegt hier ein beruflich veranlasster Mehraufwand vor.*

*Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen beträgt die Höhe der Aufwendungen in Zusammenhang mit der Wohnung im Zeitraum August bis Dezember 2006 1.340,02 €. Diese Aufwendungen stellen Werbungskosten dar.*

*Durch die wöchentlichen Heimfahrten sind dem Bw. laut den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen Fahrtkosten von 1.405,40 € erwachsen. Auch hierbei handelt es sich - gedeckelt mit 2.664 € jährlich (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988), das sind monatlich 222 € - um Werbungskosten. Da der Zweitwohnsitzort L. zum Familienwohnsitzort P. näher als der Beschäftigungsort K. liegt, stellt sich auch nicht die Frage, ob diese Aufwendungen bei einem Zweitwohnsitz in K. geringer wären.*

*Für den Zeitraum August bis Dezember 2006 beträgt die aliquote Höchstgrenze (vgl. Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.10.2006], § 20*

*Anm. 50 m.w.N.) somit 1.110 €. Bis zu dieser gesetzlichen Höchstgrenze liegen daher steuerlich abzugsfähige Aufwendungen für Familienheimfahrten vor.*

*Die Werbungskosten sind daher um 1.340,02 € Wohnungskosten und um 1.110,00 € Familienheimfahrtkosten, insgesamt daher um 2.450,02 € zu erhöhen:*

*Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:*

	<i>Aufwendungen</i>	<i>Steuerwirksam</i>
<i>Wohnungskosten</i>	- 1.340,02 €	- 1.340,02 €
<i>Fahrtkosten</i>	- 1.405,40 €	- 1.110,00 €
<i>Gesamt</i>		- 2.450,02 €

*Die Frage, ob die Wohnsitznahme in L. statt in K. im Wesentlichen beruflich oder privat veranlasst war, stellt sich nach Ansicht des Senates daher nicht hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten, die in zumindest dem gegenständlichen Umfang auch bei einer Wohnsitznahme in K. angefallen - und steuerlich abzugsfähig - wären, sondern allenfalls in Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale L. - K. (dazu unten unter 2.3.2.2)."*

Der Berufung wurde im Streitpunkt doppelte Haushaltsführung Folge gegeben.

Gegen die Berufungsentscheidung vom 3. März 2008, RV/2714-W/07, wurde vom Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs Amtsbeschwerde an den VwGH erhoben, die dort zur GZ. 2008/13/0086 protokolliert und noch unerledigt ist.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte der Bw. als Werbungskosten unter anderem das Pendlerpauschale i. H. v. 1.031,00 € und Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung i. H. v. 6.054,00 € geltend, und zwar:

Miete Wohnung: 1.582,00 €,

Strom: 211,75 €,

Gas: 528,72 €,

Versicherung: 145,70 €,

Internet: 259,00 €,

Abschreibungen Computer, Drucker, Internetanschluss: 530,00 €

Familienheimfahrten (wöchentlich, 180 km x 52 x 0,35 = 3.276,00 €, gedeckelt): 2.797,50 €.

Mit dem nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 7. August 2008 berücksichtigte das Finanzamt an Werbungskosten nur den Pauschbetrag von 132,00 € und verwies begründend einerseits auf die vorjährige Begründung und andererseits darauf, dass das Pendlerpauschale bereits in der laufenden Lohnverrechnung seinen Niederschlag gefunden habe. Laut Lohnzettel der M. berücksichtigte der Arbeitgeber 1.740,00 € als Pendlerpauschale.

Mit Schreiben vom 14. August 2008 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 mit dem Antrag, die Kosten der doppelten Haushaltsführung für den Zweitwohnsitz in L. i. H. v. 6.054,00 € steuerlich anzuerkennen.

„Sollte das Finanzamt dieser Berufung nicht im eigenen Wirkungsbereich entsprechen, wird bereits jetzt der Antrag gem. § 284 BAO gestellt, über diese Berufung wieder eine mündliche Berufungsverhandlung unter Ausschluss der Öffentlichkeit anzuberaumen.“

Mit Bescheid vom 14. November 2008 setzte das Finanzamt die Entscheidung über diese Berufung gemäß § 281 Abs. 1 BAO unter Hinweis auf das vor dem VwGH zur GZ. 2008/13/0086 anhängige Beschwerdeverfahren aus.

Auf Grund einer Berufung des Bw. gegen diesen Bescheid wurde der Aussetzungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Feber 2009 vom Finanzamt (offenbar) aufgehoben.

Mit Bericht vom gleichen Tag legte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In der am 19. Mai 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass er noch bis Juli 2008 bei der M. beschäftigt war. Seit Dezember 2008 ist der Bw. bei einem Arbeitgeber mit Sitz in L. tätig.

Ab Juli 2008 stellt sich daher die Frage einer doppelten Haushaltsführung nicht, da zwischen P. und L. Hauptbahnhof regelmäßig Züge mit einer Fahrzeit von durchschnittlich rund eineinhalb Stunden (bei einer Entfernung von 96 Bahnkilometern) in beide Richtungen verkehren.

Der Bw. übernachtet seit Dezember 2008 ein bis dreimal wöchentlich in L. und fährt ansonsten zum Familienwohnsitz nach P.. Der Bw. gab an, er könne seit 1. Jänner 2002 für jeden Tag nachvollziehen, wo er übernachtet habe.

Einvernehmlich wird festgehalten, dass eine Änderung der Sachlage gegenüber dem Jahr 2006 im Jahr 2007 nicht eingetreten ist.



Der Berufungswerber erklärte, dass eine komplette EDV-Ausstattung am Familienwohnsitz vorhanden sei.

Während im Verfahren für das Jahr 2006 die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens übereinstimmend davon ausgingen, dass der Familienwohnsitz in P. von der Arbeitsstätte in K. so weit entfernt ist, dass dem Bw. eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, und die für das Finanzamt maßgeblichen Lohnsteuerrichtlinien 2002 in Rz. 342 festlegen, dass eine – hier gegebene – Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Beschäftigungsort von mehr als 120 km „jedenfalls“ eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr indiziert, wurde vom Finanzamt in seiner Amtsbeschwerde gegen die Berufungsentscheidung für das Jahr 2006 unter anderem auch vorgebracht, auch bei einer größeren Entfernung als 120 km könne eine Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr vorliegen, wenn die Verkehrsverbindungen besonders gut sind.

Der Referent hielt hierzu folgende Überlegungen vor:

Öffentliche Verkehrsmittel für einen Arbeitsweg P. - K. stehen nicht zur Verfügung. Eine Fahrzeit für die Hinfahrt von 6 Stunden sei unzumutbar; auch die Fahrzeiten für die Rückfahrt überstiegen jeweils die in Rz. 255 LStR 2002 – in diesem Ausmaß noch dazu in der Literatur nicht völlig unstrittig - als höchstens zumutbar genannte Zeit von 2,5 Stunden.

Lediglich wenn der Bw. mit dem Auto fahren würde, wäre der Arbeitsweg von rund 131 km in eine Richtung im Idealfall unter Ausnutzung der Höchstgeschwindigkeiten in jeweils rund 70 Minuten zurücklegbar.

Nun ist das EStG 1988 in der Konzeption der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von einer grundsätzlichen Zurücklegung dieser Fahrten mit Massenverkehrsmitteln geprägt.

Es wäre nach Ansicht des Referenten mit den Intentionen des Gesetzgebers nicht vereinbar, in einem Fall wie dem gegenständlichen vom Bw. anstelle einer doppelten Haushaltsführung das tägliche Pendeln mit dem Auto zu verlangen, auch wenn es durchaus Fälle gibt, in denen die tägliche Zurücklegung einer derartigen Strecke von Arbeitnehmern in Kauf genommen wird.

Bei angenommenen rund 210 Arbeitstagen im Jahr ergäben sich – grob geschätzt - folgende Kosten:

Tägliche Fahrt P. - K. mit dem Auto:

$131 \text{ km} \times 2 = 262 \text{ km} \times 0,376$  („Kilometergeld“) = 98,512 € täglich  $\times 210 = 20.687,52$  € jährlich, gedeckelt (Rz. 371 LStR 2002) mit 30.000 km (statt 55.020 km) 11.280 € (d. s. ca. 55% des Kilometergeldes).

Tägliche Fahrt L. - K. mit dem Auto, wöchentliche Fahrt L. - P. mit dem Auto, Haushaltskosten in L.:

$58 \text{ km} \times 2 = 116 \text{ km} \times 0,376 = 43,616$  € täglich  $\times 210 = 9.159,36$  € (für 24.360 km)

$98 \text{ km} \times 2 = 196 \text{ km} \times 0,376 = 73,696$  € wöchentlich  $\times 42 = 3.095,232$  € (für 8.232 km)

Zusammen – zwecks Vergleichbarkeit - bei Anwendung des Satzes von 55% des Kilometergeldes für die fiktive tägliche Fahrt Familienwohnsitz – Arbeitsstätte 6.740,03 € (= 55% von 12.254,592 €).

Doppelte Haushaltsführung: 3.257,17 €.

Gesamtkosten: 9.997,20 €.

Einerseits liegen die – grob geschätzten – Kosten der vom Bw. gewählten Variante der doppelten Haushaltsführung unter den Kosten der vom Finanzamt angesprochenen Variante des täglichen Pendelns zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte.

Andererseits spart die vom Bw. gewählte Variante die Zurücklegung von über 20.000 zusätzlichen Autokilometern (weit mehr als die durchschnittliche österreichische Jahresfahrleistung von 15.000 km), da öffentliche Verkehrsmittel weder für die Strecke Familienwohnsitz – Arbeitsstätte noch für die Strecke Zweitwohnsitz – Arbeitsstätte mit zumutbaren Fahrzeiten zur Verfügung stehen.

Es sei daher dem Bw. weder zumutbar, täglich zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte 262 km zu pendeln, auch wenn die Fahrzeit hierfür je Richtung nur rund 70 Minuten betragen kann, noch stünde die Inkaufnahme zusätzlicher 20.000 Autokilometer im Jahr im Einklang mit den Intentionen des Gesetzgebers, den Individualverkehr – durch grundsätzlich geringere steuerliche Abzugsmöglichkeiten – zu reduzieren.

Der Vertreter des Finanzamtes replizierte darauf, dass die Lohnsteuerrichtlinien für den UFS und den VwGH keine Bindungswirkung entfalten. Die dort genannten 120 km seien keine starre Grenze. Die LStR nannten auch Fälle, in denen bei einer kürzeren Entfernung das tägliche Pendeln unzumutbar sein könne, etwa wenn die Verkehrsverbindungen und Straßenverhältnisse schlecht sind. Andererseits könne auch ein tägliches Pendeln bei sehr guten Verkehrsverbindungen bei einer 120 km übersteigenden Entfernung zumutbar sein. So betrage nach dem Routenplaner Viamichelin die Entfernung zwischen Wohnadresse und

Betriebsadresse 130 km und sei in 1 Stunde 10 Minuten zurückzulegen, wobei 97% der Strecke Autobahn sei. Beachte man die in der Literatur und der Rechtsprechung genannten Regelungen betreffend des Pendlerpauschales, wonach eine Fahrtzeit von 90 Minuten jedenfalls als zumutbar erachtet wird und auch Fahrtzeiten bis zu zweieinhalb Stunden in einer Richtung als zumutbar angesehen werden, müsste auch im gegenständlichen Fall das tägliche Pendeln möglich sein.

Sofern tatsächlich überwiegend zwischen dem Familienwohnsitz und dem Beschäftigungsort gependelt werde, würde das Finanzamt entsprechend den LStR einerseits das Pendlerpauschale gewähren, und andererseits die 120 km übersteigende Wegstrecke mit dem Kilometergeld berücksichtigen.

Der Bw. erläuterte, dass die Wohnung in L. auch nach Beendigung der Tätigkeit in K. beibehalten worden ist.

Da der Bw. derzeit mit der Bahn pendle, sei ihm der Unterschied des Pendelns mit dem Zug oder mit dem Auto von der Belastung her bewusst geworden. Der Unterschied eines täglichen Pendelns zwischen P. und K. zu der vom Bw. gewählten Form des Arbeitsweges betrage rund 17.000 km im Jahr. Die Zurücklegung dieser zusätzlichen Kilometeranzahl spare sich der Bw., was sowohl einen Freizeitgewinn als auch eine Verminderung der mit der Fahrt mit einem Auto verbundenen Gefahren darstelle. Im Übrigen sei die in den LStR genannte Zahl von 120 km verbindlich.

Staus auf den von ihm befahrenen Strecken habe es kaum gegeben. Von P. nach L. könne es sich in der Früh vor L. stauen.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt fest, dass sich aus dem weiteren Verhalten des Bw. ergebe, dass die Wohnung in L. nicht aus beruflichen Gründen, sondern aus privaten Gründen gehalten wurde.

*Der Bw. ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben. Die Wohnung in L. sei auch deshalb beibehalten worden, um im Falle von Bewerbungsgesprächen auf den Wohnsitz in L. verweisen zu können.*

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

Unstrittig ist, dass der Bw. seinen Hauptwohnsitz in P. hat, wo er mit seiner in P. arbeitenden Frau und seiner das Gymnasium in einer nahe gelegenen Stadt besuchenden Tochter lebt.

Im Jahr 2007 arbeitete der Bw. bei der M. in K., wobei er unter der Woche von seinem Zweitwohnsitz in L. pendelte.

K. ist rund 130 km - davon rund 125 km Autobahn - vom Hauptwohnsitz in P. und rund 58 km - davon rund 52 km Autobahn - vom Nebenwohnsitz in L. entfernt.

Nach den im Berufungsverfahren für das Jahr 2006 getroffenen Feststellungen beträgt die Fahrzeit von P. nach K. mit dem Auto etwa 70 Minuten, während die Fahrzeit mit dem Auto von L. nach K. etwa 30 Minuten beträgt. Die Richtigkeit der Fahrzeitangaben der Routenplaner wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 19. Mai 2009 bestätigt, da es auf der Strecke P. - K. bzw. zurück kaum zu Staus komme und sowohl der Familienwohnsitz als auch die Arbeitsstätte in der Nähe eines Autobahnzubringers gelegen sind.

Die Fahrzeit mit Massenverkehrsmitteln zwischen L. nach K. beträgt nach diesen Feststellungen mehr als zweieinhalb Stunden.

Ergänzend ist an Hand des elektronischen ÖBB-Fahrplans „HAFAS“ für den Berufszeitraum 2007 festzustellen, dass in der Früh zwischen P. und K. nur eine einzige Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Fahrzeit von 6 Stunden (Abfahrt 1:12 Uhr, Ankunft 7:12 Uhr) besteht und die etwa stündlich am Nachmittag bestehenden Verbindungen für die Rückfahrt jeweils eine Fahrzeit von über zweieinhalb Stunden aufweisen.

Für den rund 72 qm großen Nebenwohnsitz in L. sind dem Bw. im Jahr 2007 Aufwendungen von 2.468,17 € an Miete, Strom, Gas und Haushaltsversicherung sowie von 259,00 € an Kabel-/Internetkosten und 530,00 € an Abschreibungen für Doppelanschaffungen von Computer und Drucker erwachsen.

Ferner entstanden dem Bw. Fahrtkosten für wöchentliche Familienheimfahrten zumindest im Ausmaß des sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 ergebenden Höchstbetrages.

Am Familienwohnsitz des Bw. befindet sich im Haushalt eine komplette EDV-Ausstattung, sodass dem Bw. durch die Anschaffung eines Computers samt Drucker Mehraufwendungen gegenüber einer einfachen Haushaltsführung entstanden sind.

Der Bw. hat die Wohnung in L. auch nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit der M. in K. beibehalten, da er die Wohnung weiter für private Zwecke (Bekannte in L., kulturelle Angebote in L.,...) nutzt und teilweise auch weiterhin während der Arbeitswoche in L. nächtigt.

Bei angenommenen rund 210 Arbeitstagen im Jahr ergäben sich – grob geschätzt - folgende Vergleichskosten für die Arbeitswege:

Tägliche Fahrt P. - K. mit dem Auto:

$130 \text{ km} \times 2 = 260 \text{ km} \times 0,376 \text{ („Kilometergeld“) } = 97,76 \text{ € täglich} \times 210 = 20.529,60 \text{ €}$   
jährlich, gedeckelt (Rz. 371 LStR 2002) mit 30.000 km (statt 54.600 km) 11.280 € (d. s. ca. 55% des Kilometergeldes).

Gesamtkosten somit 11.280,00 €.

Tägliche Fahrt L. - K. mit dem Auto, wöchentliche Fahrt L. - P. mit dem Auto, Haushaltskosten in L.:

$58 \text{ km} \times 2 = 116 \text{ km} \times 0,376 = 43,616 \text{ € täglich} \times 210 = 9.159,36 \text{ € (für 24.360 km)}$

$98 \text{ km} \times 2 = 196 \text{ km} \times 0,376 = 73,696 \text{ € wöchentlich} \times 42 = 3.095,232 \text{ € (für 8.232 km)}$

Zusammen – zwecks Vergleichbarkeit - bei Anwendung des Satzes von 55% des Kilometergeldes für die fiktive tägliche Fahrt Familienwohnsitz – Arbeitsstätte 6.740,03 € (= 55% von 12.254,592 €).

Doppelte Haushaltsführung: 3.257,17 €.

Gesamtkosten somit: 9.997,20 €.

Zu der im Verfahren für das Jahr 2006 nicht strittigen Frage, ob der Familienwohnsitz in P. von der Arbeitsstätte in K. so weit entfernt ist, dass dem Bw. eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, ist – wie bereits in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgehalten - auszuführen, dass öffentliche Verkehrsmittel für einen Arbeitsweg P. - K. nicht zur Verfügung stehen. Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, dass eine Fahrzeit mit Massenverkehrsmitteln für die Hinfahrt von 6 Stunden unzumutbar ist; auch die Fahrzeiten für die Rückfahrt überstiegen jeweils die in Rz. 255 LStR 2002 – in diesem Ausmaß noch dazu in der Literatur nicht völlig unstrittig - als höchstens zumutbar genannte Zeit von 2,5 Stunden.

Unstrittig ist, dass der Arbeitsweg von rund 130 km in eine Richtung mit dem Auto im Normalfall unter Ausnutzung der Höchstgeschwindigkeiten in jeweils rund 70 Minuten zurücklegbar ist.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass derartige Wegzeiten i. Z. m. dem Pendlerpauschale als durchaus üblich angesehen werden und jedenfalls eine Wegzeit von neunzig Minuten (eineinhalb Stunden) in eine Richtung als zumutbar betrachtet wird (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 81).

Allerdings übersieht das Finanzamt, dass es sich dabei stets um Wegzeiten mit Massenbeförderungsmitteln handelt. Nun können öffentliche Verkehrsmittel für den

Arbeitsweg P. - K. nicht verwendet werden, sodass diese unter neunzig Minuten gelegene Wegzeit nur mit dem Auto erreicht werden kann.

Das EStG 1988 ist – wie in der mündlichen Berufungsverhandlung dargestellt – in der Konzeption der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von einer grundsätzlichen Zurücklegung dieser Fahrten mit Massenverkehrsmitteln geprägt.

Es wäre nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats mit den Intentionen des Gesetzgebers nicht vereinbar, in einem Fall wie dem gegenständlichen vom Bw. anstelle einer doppelten Haushaltsführung das tägliche Pendeln mit dem Auto zu verlangen, auch wenn es durchaus Fälle gibt, in denen die tägliche Zurücklegung einer derartigen Strecke von Arbeitnehmern in Kauf genommen wird bzw. werden muss.

Einerseits liegen die – grob geschätzten – Kosten der vom Bw. gewählten Variante der doppelten Haushaltsführung unter den Kosten der vom Finanzamt angesprochenen Variante des täglichen Pendelns zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte.

Andererseits spart die vom Bw. gewählte Variante die Zurücklegung von über 20.000 (laut Bw.: 17.000) zusätzlichen Autokilometern (weit mehr als die durchschnittliche österreichische Jahresfahrleistung von 15.000 km), da öffentliche Verkehrsmittel weder für die Strecke Familienwohnsitz – Arbeitsstätte noch für die Strecke Zweitwohnsitz – Arbeitsstätte mit zumutbaren Fahrzeiten zur Verfügung stehen.

Es ist daher dem Bw. weder zumutbar, täglich zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte 260 km zu pendeln, auch wenn die Fahrzeit hierfür je Richtung nur rund 70 Minuten betragen kann, noch stünde die Inkaufnahme zusätzlicher 17.000 bzw. 20.000 Autokilometer im Jahr im Einklang mit den Intentionen des Gesetzgebers, den Individualverkehr – durch grundsätzlich geringere steuerliche Abzugsmöglichkeiten – zu reduzieren. Die vom Finanzamt angestrebte Arbeitswegvariante würde – bezogen auf die durchschnittliche österreichische Jahresfahrleistung eines PKW – der Verwendung eines weiteren „Durchschnitts-PKW“ für den Arbeitsweg (zusätzlich zu den ohnehin schon erforderlichen mehr als zwei „Durchschnitts-PKW“ für die über 30.000 km für die Strecken P. - L. und L. - K.) entsprechen.

Neben ökologischen Gesichtspunkten ist auch das erhöhte Verkehrsrisiko für den Bw. ins Treffen zu führen. Darüber hinaus entspricht die zusätzliche für ein tägliches Pendeln zwischen P. und K. (für 17.000 bzw. über 20.000 km) benötigte Zeit – über das gesamte Jahr betrachtet – rund einem zusätzlichen Arbeitsmonat, der zulasten der Freizeit des Bw. ginge.

Der Unabhängige Finanzsenat kann es dahingestellt lassen, wie die Regelung in Rz. 342 LStR 2002 auszulegen ist, da diese für ihn keine Bindung entfaltet.

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber mit der in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 getroffenen Regelung offenbar von täglichen üblichen Arbeitswegen von bis zu 80 km ausgeht, da das Pendlerpauschale nach Entfernungen in 20 km-Abständen gestaffelt und der höchste Betrag für Entfernungen von über 60 km vorgesehen ist. Hielte der Gesetzgeber auch die tägliche Zurücklegung einer Strecke von mehr als 120 km in eine Richtung für zumutbar, hätte er – will er keine Verfassungswidrigkeit seiner Regelung in Kauf nehmen – weitere Pendlerpauschalsätze vorsehen müssen, da es keiner weiteren Ausführungen bedarf, dass die tägliche Zurücklegung einer Strecke von über als 120 km mit deutlich höheren Aufwendungen verbunden ist als die tägliche Zurücklegung einer Strecke von über 60 km.

Die vom Finanzamt angesprochene Regelung der LStR 2002, für Arbeitswegteile über 120 km Kilometergeld zu berücksichtigen, stellt zwar einen Lösungsversuch dar, steht aber mit dem Gesetz nicht ein Einklang.

Hinsichtlich der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach ist auf die Ausführungen in der das Jahr 2006 betreffenden Berufungsentscheidung vom 3. März 2008, RV/2714-W/07, zu verweisen.

Gleiches gilt für die Höhe dieser – auch für 2007 belegmäßig nachgewiesenen - Aufwendungen.

Zu den im Jahr 2007 erstmals geltend gemachten Kosten für Computer und Drucker ist zu sagen, dass nach herrschender Auffassung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung jedenfalls Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände zu berücksichtigen sind.

Nun zählt ein Computer samt Drucker zwar nicht den „Einrichtungsgegenständen“, aber – ebenso wie ein Rundfunk- oder ein Fernsehgerät – mittlerweile zur üblichen Ausstattung vieler Haushalte, sei es zur (ausschließlich) privaten Nutzung, sei es auch zur (teilweisen) beruflichen Nutzung.

Besteht am Familienwohrtort – wie im gegenständlichen Fall – eine entsprechende EDV-Ausstattung, liegt in der „doppelten“ Anschaffung einer weiteren Ausstattung für den während der Arbeitswoche genutzten zweiten Haushalt ein ebenfalls zu berücksichtigender Mehraufwand, von dem – siehe die Berufungsentscheidung für das Jahr 2006 betreffend Internetanschluss – kein „Privatanteil“ auszuscheiden ist.

Was die in der mündlichen Berufungsverhandlung nochmals angesprochene private Nutzung der Wohnung in L. anlangt, ist ebenfalls auf die Berufungsentscheidung für das Jahr 2006 zu verweisen, wonach die grundsätzlich private Veranlassung der Anmietung und Beibehaltung einer Wohnung dem Werbungskostenabzug für doppelte Haushaltsführung während der Zeit der Überlagerung der privaten Veranlassung durch eine berufliche Veranlassung nicht entgegensteht.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Mai 2009