



GZ. RV/0638-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Günter Theissl, gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 des Finanzamtes Oberwart vom 30. September 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochten Bescheid wird abgeändert.

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

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung 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 oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (i.d.F. Bw. genannt) bezog als Angestellte eines Speditionsunternehmens in Wien Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Sie ist Alleinerzieherin und hat Ihren Familienwohnsitz gemeinsam mit ihrer 1982 geborenen Tochter im elterlichen Haus in Rechnitz (Bgld.). Ihre minderjährige Tochter wird von der ebenfalls dort wohnhaften Großmutter während der berufsbedingten Abwesenheit der Bw. betreut und besucht in Rechnitz die Schule. Das Elternhaus der Bw. wurde ihr 1985 im Wege einer Veräußerung ins Eigentum übertragen.

Im Jahr 1991 begründete die Bw. an ihrem Beschäftigungsort (Wien) in einer angemieteten Garconniere einen weiteren Wohnsitz. Zweck der Unterkunft war die vertretbare Erreichbarkeit ihres Arbeitsplatzes sicherzustellen. An den Wochenenden und den arbeitsfreien Tagen pendelte sie zu ihrem Familienwohnsitz nach Rechnitz ("Wochenendpendlerin").

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 beantragte die Bw. aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung den Abzug folgender Werbungskosten:

- die Kosten der Jahreskarte der Wiener Linien (ATS 4.700,--),
- die Kosten für 46 Hin- und Rückfahrkarten des Verkehrsverbundes zwischen Rechnitz und Wien (ATS 10.856,--) und
- der Mietkosten ihrer Wiener Kleinstwohnung (ATS 63.351,-).

Vom Finanzamt Oberwart wurden im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997, StNr.: 018/2400, vom 30. September 1998, keine Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung gewährt. In der Bescheidbegründung wurde angeführt, dass einem alleinstehenden Arbeitnehmer, der eine Wohnung am Ort seines dauerhaften Arbeitsplatzes besitze, Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung einschließlich der Familienheimfahrten nur vorübergehend (maximal sechs Monate) als Werbungskosten zustünden. Die fortdauernde Beibehaltung des zweiten Wohnsitzes außerhalb einer üblichen Entfernung zum Dienstort sei der privaten Sphäre der Lebensführung zuzurechnen. Die Mehrkosten einer doppelten Haushaltsführung seien in den Fällen privater Veranlassung gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig. Da ihre Ehe 1984 geschieden worden sei, würden die Voraussetzungen einer dauernden doppelten Haushaltsführung (nämlich relevante Einkünfte des Ehegatten am Familienwohnsitz) nicht vorliegen. Die sechsmonatige Frist für die steuerliche Anerkennung einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung sei schon längst verstrichen, weshalb die Mietkosten für die Wohnung in Wien und Familienheimfahrtkosten nicht berücksichtigt hätten werden können.

Die Ausgaben für die Fahrten zwischen der Wohnung in Wien und der Arbeitsstätte seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, sodass ein zusätzlicher Abzug der Kosten für die Jahresnetzkarte der Wiener Linien ausgeschlossen ist.

Die Bw. erhob durch ihren steuerlichen Vertreter gegen den Einkommensteuerbescheid für 1997 mit Schriftsatz vom 29.10.1998, eingebracht am 29.10.1998 form- und fristgerecht Berufung. Es wurden aber keine Einwendungen gegen die Versagung der Abzugsfähigkeit der Kosten der doppelten Haushaltsführung erhoben. Der Berufungsantrag war ausschließlich auf die Gewährung des großen Pendlerpauschales in Höhe von ATS 28.800,-- gerichtet. Hierzu wurde bekanntgegeben, dass die einfache Fahrtstrecke zwischen Rechnitz und Wien 135 km betrage.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.11.1998 wurde vom Finanzamt Oberwart die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dem Begehren der Bw. auf Berücksichtigung eines Pendlerpauschales könne nicht entsprochen werden. Für das Pendlerpauschale maßgebend sei die tatsächliche Zurücklegung der Fahrtstrecke an den Arbeitstagen. Dies sei aber nicht die Fahrtstrecke zwischen Rechnitz und Wien, sondern die innerhalb Wiens gelegene Wegstrecke zwischen ihrer dortigen Wohnung und der Arbeitsstätte. Da somit für die tägliche Fahrt zur Arbeit überwiegend eine Fahrtstrecke innerhalb von Wien zurückgelegt wurde, stehe ihr ein Pendlerpauschale nicht zu.

Die Bw. stellte durch ihren steuerlichen Vertreter am 2.12.1998, eingebracht am 3.12.1998 fristgerecht den schriftlichen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag wurde zum Zweck der Begründung eines Anspruches auf das Pendlerpauschale sinngemäß folgender Sachverhalt dargelegt: Die Bw. sei alleinerziehende Mutter einer minderjährigen Tochter, mit der sie gemeinsam mit ihrer Mutter (Großmutter der Tochter) in Rechnitz wohne. Da die Bw. ganztätig berufstätig sei, müsse die Tochter noch beaufsichtigt werden. Die Großmutter nehme als familiäre Bezugsperson der Tochter seit vielen Jahren die Betreuungs- und Erziehungsfunktion während der beruflichen Abwesenheit der Bw. wahr. Die Tochter besuche in Rechnitz die Schule und habe ihr gesamtes kindliches Umfeld an diesem Ort. Schon auf Grund der ganztätigen berufstätig der Bw., sei es ihr unmöglich, in Wien eine vergleichbare Betreuung und Versorgung für ihre Tochter zu erreichen. Mit ihrem Einkommen sei es ihr nicht einmal möglich gewesen eine entsprechende Familienwohnung in Wien zu erlangen. Am Beschäftigungsort habe die Bw. lediglich aus beruflichen Gründen eine Kleinstwohnung von ca. 20 – 30 m<sup>2</sup> bezogen. Diese Unterkunft diene ihrem werktägigen Aufenthalte in Wien. Die arbeitsfreien Tage habe sie bei ihrer Tochter in Rechnitz verbracht, weshalb sie regelmäßig zwischen Rechnitz und Wien hin- und

hergependelt sei. Ihre Versuche einen Arbeitsplatz in der näheren Umgebung ihres Familienwohnsitzes zu finden, seien trotz intensiver Bemühungen erfolglos geblieben.

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

Gemäß § 260 BAO hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate über Berufungen der Finanzämter zu entscheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist. Die Entscheidung über Berufungen obliegt namens des Berufungssenates dem Referenten, außer die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird beantragt oder vom Referenten verlangt (§ 282 BAO). Die Mitglieder des UFS sind in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden (§ 271 BAO).

Der UFS ist berechtigt den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen (§ 289 Abs. 2 BAO).

Der Entscheidung liegt der oben dargestellte Sachverhalt zu Grunde, der im erstinstanzlichen Verfahren erhoben wurde und zwischen den Parteien nicht in Streit steht.

### **1. Doppelte Haushaltsführung**

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 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden

Z 1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 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.

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 Erwerbs-

tätigkeit 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; LStR 202 RZ 341).

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

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- der Steuerpflichtige oder sein (Ehe)Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen (mehr als 2.200,-- EURO jährlich) oder
- aus anderen gewichtigen Gründen die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes nicht zugemutet werden kann.

Für die Beurteilung, ob ein gewichtiger Grund für eine doppelte Haushaltsführung vorliegt, ist maßgebend, dass der Zusammenhang mit der Erwerbung, der Erhaltung oder Sicherung der Einnahmen so eng ist, dass er Vorrang vor der Zurechnung zur privaten Haushalts- und Lebensführung hat (Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG). Da es sich um Kosten der persönlichen Lebensführung handelt, muss zur Gewährleistung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in einer typisierenden Betrachtungsweise ein sehr strenger Beurteilungsmaßstab angelegt werden.

Von ganz entscheidender Bedeutung ist, dass die Begründung des zweiten Haushaltes (am Beschäftigungsort) ausschließlich beruflich veranlasst ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Dies wird beispielsweise bei einer privat mitveranlassten Vermögensbildung durch Erwerb einer Eigentumswohnung oder bei gehobenen Wohnansprüchen am Beschäftigungsort nicht der Fall sein.

Eine tägliche Rückkehr des Steuerpflichtigen ist dann unzumutbar, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt ist.

Für die Bw. als alleinerziehende Mutter war der Familienwohnsitz in Rechnitz von ganz wesentlicher Bedeutung, weil es ihr unter den dortigen Umständen möglich war, das Kindeswohl und die Kindesinteressen mit ihrer konkreten Berufstätigkeit in Vereinbarung zu bringen.

Bei Verlegung des Familienwohnsitz nach Wien, wäre das so nicht mehr möglich gewesen. Ein Umzug nach Wien hätte unter anderem erfordert, dass sie eine schlechter bezahlte Teilzeitbeschäftigung angenommen hätte, weil die Kinderbetreuung und -erziehung einer familiären Bezugsperson – nämlich der Großmutter- weggefallen wäre. Zudem sind ein umzugsbedingter Schulwechsel und die starke Veränderung des kindlichen Umfeldes schwere Belastungen für das Kindeswohl, welche eine Alleinerzieherin durch ihre erhöhte Beanspruchung nicht im notwendigen Ausmaß abfedern kann. Ein Wohnsitzwechsel wäre daher für die Bw. sowohl mit wesentlichen wirtschaftlichen als auch familiären Nachteilen verbunden gewesen.

Im Verhältnis zum anerkannten gewichten Grund der doppelten Haushaltsführung wegen relevanter Einkünfte des Ehegatten am Familienwohnsitz (z.B. mehr als 2.200,-- € jährlich), sind die Gründe für die doppelte Haushaltsführung der Bw. als gleich gewichtig zu qualifizieren. Im Berufungsjahr hätte ein Wohnsitzwechsel für die Bw. zu schwerwiegenden wirtschaftlichen und familiären Nachteilen geführt verbunden und war daher nicht zumutbar (in diesem Sinne auch BMF, Lohnsteuerprotokoll 2003, Seite 6 andere Auffassung aber VwGH 18.05.1995 Z. 93/15/0244). Ein Werbungskostenabzug wegen der doppelten Haushaltsführung ist für die Dauer des Vorliegens dieser Voraussetzungen daher möglich.

Die Kosten für die Familienheimfahrten (46 x) in Höhe von ATS 10.856,-- sind als Werbungskosten zu berücksichtigen. Für den Abzug der Mietkosten (monatlich ATS 5.279,26 = jährlich ATS 63.351,15) ist von entscheidender Bedeutung, dass sie ausschließlich beruflich veranlasst sind. Beruflich veranlasst ist nur der Zweck der werktägigen Nächtigung des Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort. Dies erscheint nach der Aktenlage im Berufungsjahr der Fall gewesen zu sein, weshalb der Werbungskostenabzug zu gewähren war.

## **2. Pendlerpauschale**

Nach § 16 Abs. 1 Z 6. EStG ist Voraussetzung für ein Pendlerpauschale, dass der Arbeitnehmer die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt. Die regelmäßigen und überwiegenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgten innerhalb von Wien. Die Wiener Unterkunft stellt eine Wohnung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6. EStG dar. Die Ausgaben für diese Fahrten innerhalb Wiens sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Ein Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen der Familienunterkunft in Rechnitz und der Arbeitsstätte in Wien (rund 46 mal) kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil diese Wegstrecke im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurückgelegt wurde. Vom Finanzamt Oberwart wurde daher zu Recht diesem Begehren der Bw. nicht entsprochen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass in Folge der Anerkennung der Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung (Familienheimfahrten, Mietkosten) der Berufung teilweise stattzugeben war und die Bemessungsgrundlage des angefochtenen Bescheides zu Gunsten der Bw. um ATS 74.207,-- herabzusetzen war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 25. Juli 2003