



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See, vertreten durch Mag. Siegfried Moser, vom 2. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise 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 Berufungswerber (kurz: Bw.) ist verheiratet und hat zwei Kinder. Seinen Familienwohnsitz hat er in A. inne, wo auch seine Ehefrau einer nichtselbständigen Tätigkeit nachgeht. Er selbst ist Bundesbediensteter (Beamter der XY) und hat seinen Dienstort in B.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2007 beantragte er Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 2.850,- und Familienheimfahrten in Höhe des höchsten Pendlerpauschales (€ 2.797,50), die vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt wurden mit der Begründung, eine tägliche Heimfahrt sei zumutbar, weil Wohnort und Dienstort weniger als 120 km voneinander entfernt seien. Dagegen erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung:

Er sei gegen seinen Willen von A. nach B. versetzt worden. Er übe keinen „8 Std. Bürojob“ aus, sondern sei viel im Außendienst tätig, wobei er regelmäßig Strecken zwischen 200 und 350 km pro Tag zurücklege. Dabei sei er bis zu 12 Stunden durchgehend im Einsatz. Im Anschluss übe er die anspruchsvolle Tätigkeit des stellvertretenden Chefs aus. Er könne sich nicht vorstellen, noch zusätzliche tägliche Fahrten mit dem Privat-Pkw auf sich zu nehmen. Er nütze daher eine äußerst kostengünstige Wohngelegenheit in B.. Eine Heimfahrt mit dem Dienstauto sei nicht möglich, weil die Fahrzeuge am Dienstort garagiert werden müssten und im Normalfall am Folgetag um 6:00 Uhr früh für die Kollegen zur Verfügung stehen müssten. Eine Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln sei vom Zeitaufwand her unzumutbar.

Das Finanzamt schloss sich der Argumentation des Bw. nicht an und wies die Berufung als unbegründet ab. Dagegen richtet sich der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit folgenden weiteren Argumenten:

Der Bw. verfüge über keinen eigenen Pkw. Seine Frau sei Eigentümerin des einzigen Autos der Familie, und sie benötige das Fahrzeug unter der Woche selbst. Er sei daher sehr wohl auf die unzumutbaren Fahrzeiten der ÖBB oder Postbusse angewiesen. Dies bedeute eine Anreisezeit von 2,5 Std., die Rückfahrt betrage in 25% der Fälle 2,5 Std., in 50% 3 – 3,5 Std. und sei in 25% der Fälle schlichtweg unmöglich. An seiner Dienststelle gebe es drei Dienst-Kfz für insgesamt sieben Mitarbeiter. Eines werde üblicherweise „vom Chef benutzt“, sodass sich sechs Mitarbeiter zwei Fahrzeuge teilen müssten. Jeder Mitarbeiter befindet sich im Schnitt zwei Tage pro Woche im Außendienst. Die Fahrzeuge müssten am Dienstort garagiert werden und täglich ab sechs Uhr bereit stehen. Unter den Mitarbeitern finde ein regelrechter Kampf um die Dienstfahrzeuge statt. Eine Rückfahrt vom Außendienst über den Wohnort des Bw. würde zu einem Mehraufwand an „Dienstkilometern und zu einer unzulässigen Abstellung des Fahrzeuges“ führen und hätte disziplinarrechtliche Konsequenzen.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor und beantragte in seinem Vorlagebericht die Abweisung der Berufung mit dem Hinweis, dass hinsichtlich der Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt auf die Mehrzahl der üblichen Arbeitstage abzustellen sei und nicht auf die Tage im Außendienst, an denen das Dienstende nach 18:15 Uhr erreicht werde.

In einer an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten Stellungnahme zum Vorlagebericht wies der Bw. darauf hin, dass er an zumindest 24 Tagen im Jahr 2007 keine Möglichkeit gehabt hätte, mit öffentlichen Verkehrsmitteln die Heimfahrt zurückzulegen, weil er an diesen Tagen bis in die späten Abendstunden im Außendienst gewesen sei und es um diese Zeit keine öffentliche Verkehrsverbindung mehr gegeben habe.

Am 28. Oktober 2010 fand vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungstermin statt.

Die dabei getroffenen Sachverhaltsermittlungen werden im Folgenden unter Pkt. 1)

Sachverhalt dargestellt. Am 22. November 2010 legte der Bw. eine ergänzende

Stellungnahme zum Erörterungsgespräch sowie diverse Unterlagen betreffend die

Betriebskosten im Haus seiner Eltern vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Sachverhalt:

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten, dem Vorbringen des Bw. und den Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates geht der folgende, unstrittige Sachverhalt hervor:

Der Bw. ist verheiratet, hat zwei Kinder und hat seinen Familienwohnsitz in A. im P.(Ortsteil C_Dorf), wo seine Ehefrau auch einer nichtselbständigen Tätigkeit nachgeht. Sein Dienstort ist in der Stadt B.. Als Beamter der XY hat er auch Außendienst im Pongau zu verrichten. Die Anzahl der Außendienste betrug im Jänner 3 Tage, im Feber und März je 4 Tage, im April 5 Tage, im Mai und Juni je 9 Tage, im Juli 16 Tage, im August 3 Tage, im September 8 Tage, im Oktober 10 Tage, im November 6 Tage und im Dezember 4 Tage. Laut den vorgelegten Reiserechnungen wurde der Außendienst überwiegend mit einem Dienstfahrzeug absolviert, wobei jeweils Distanzen von 150 – 200 km zurückgelegt werden. In vielen Fällen dauerten die Außendienste länger als bis 18 Uhr, zum Teil auch erheblich länger. Die Dienstfahrzeuge müssen nach beendetem Außendiensttätigkeit grundsätzlich an der Dienststelle garagiert werden, um am nächsten Morgen für die Kollegen zur Verfügung zu stehen. Sie dürfen grundsätzlich nicht für Heimfahrten verwendet werden. Ausdrücklich untersagt ist die Heimfahrt, wenn dem Dienstgeber erhöhte Fahrtkosten durch zusätzlich gefahrene Kilometer entstehen würden. Der Bw. legte diesbezüglich die Richtlinien des Bundesministeriums für die Verwendung von Kraftfahrzeugen des Bundes sowie eine entsprechende Bestätigung seines Vorgesetzten vor.

In der Dienststelle des Bw. gibt es gleitende Dienstzeit in einem Rahmen von 7 – 9 Uhr morgens und 15 – 17 Uhr nachmittags. Montags finden um 8 Uhr morgens Dienstbesprechungen mit Anwesenheitspflicht statt, an Außendiensttagen hat der Arbeitsbeginn nach Notwendigkeit zu erfolgen (laut den Reiserechnungen überwiegend nach 7 Uhr morgens).

Der Bw. verfügt über keinen eigenen PKW. Das Familienauto wird unter der Woche von seiner Ehefrau benötigt. Der Familienwohnsitz des Bw. ist von seinem Dienstort 102 km entfernt.

Laut Routenplaner beträgt die Fahrzeit mit dem Auto etwa 1 Std. 22 min., wobei etwa die Hälfte der Strecke auf Schnellstraßen zurückgelegt werden kann (<http://www.at.map24.com>). Dabei wird von guten Fahrbedingungen ausgegangen. Mit dem Zug beträgt die Fahrzeit von A. nach B. zwischen 1 Std. 37 min. und 1 Std. 54 min., jeweils von Bahnhof zu Bahnhof. Nicht inkludiert ist dabei die Wegzeit zu Fuß oder mit dem Bus von Wohnung zu Bahnhof und Bahnhof zu Dienststelle. Laut den Angaben des Bw. wären für den Fußweg zum Bus in C_Dorf ca. 10 min. zu veranschlagen, der Bus benötigt zum Bahnhof in A. etwa 5 min., und für den Fußweg in B. wären 20 min. aufzuwenden. Im Jahr 2007 gab es eine Frühverbindung mit der Abfahrt um 5:08 Uhr in A. (Ankunft 6:45 Uhr in B.). Abends verkehrte der letzte Zug um 21:04 Uhr ab B. und erreichte A. um 22:47 Uhr. Einen Bus von bzw. nach C_Dorf gab es weder für die Frühverbindung noch für den letzten Zug. Die Gehzeit vom Bahnhof zur Wohnung des Bw. beträgt etwa eine Dreiviertelstunde.

Der Bw. fährt seinen eigenen Angaben zufolge so gut wie immer mit den ÖBB von A. nach B., wobei er entweder am Sonntag Abend oder am Montag in der Früh nach B. fährt und am Freitag gegen Mittag wieder nach Hause. Er besitzt eine Vorteilskarte, die 2007 € 92,60 für das ganze Jahr kostete. Die Einzelfahrt mit dem Zug kostete € 9,10 und mit dem Bus (Bahnhof – Wohnung) € 1,70.

Der Bw. bewohnt unter der Woche im Haus seiner Eltern eine abgetrennte Wohnung im ersten Stock bzw. 2 Zimmer dieser Wohnung sowie Bad und Küche und leistet dafür einen sogenannten „Haushaltskostenbeitrag“ von € 200,- monatlich zuzüglich € 75,- Hezkostenzuschlag im Winter. Das dritte Zimmer dieser 75m² großen Wohnung wird von ihm laut seiner schriftlichen Darstellung „wirklich nie genutzt“. Seine Eltern bewohnen die Wohnung im Erdgeschoss, die ebenfalls 75m² Wohnfläche hat.

Ein Mietvertrag existiert nicht. Der Bw. leistet den „Haushaltskostenbeitrag“ an seine Mutter, die nur eine kleine Pension bezieht, persönlich dafür, dass er in der Wohnung wohnen kann. Seine Mutter reinigt die Wohnung auch bzw. wäscht die Bettwäsche und die Handtücher. Der Betrag beinhaltet aber nicht ein Entgelt für gelegentliche Mahlzeiten bei den Eltern. Der Erhalt dieser Beträge wird von der Mutter des Bw. durch ihre Unterschrift bestätigt, weitere Zahlungsnachweise gibt es nicht.

Der Bw. bezifferte die Betriebskosten für das Haus seiner Eltern mit insgesamt € 5.204,16 im Jahr 2007 und beantragte die Anerkennung von € 2.326,60, die er nach einem bestimmten Schlüssel als auf ihn entfallend berechnete.

2) Rechtliche Würdigung:

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. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind auch Werbungskosten, sie sind aber grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag und (gegebenenfalls) dem Pendlerpauschale abgegolten.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz sind unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Nach ständiger Rechtsprechung ist dies dann der Fall, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsstandort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, und auch eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist.

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass sich der Familienwohnsitz des Bw. in A. befindet, wo seine Ehefrau und die beiden Kinder leben und wo die Gattin nichtselbständig tätig ist und daraus entsprechendes Einkommen erzielt. Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz zu verlegen, ist daher jedenfalls gegeben. Strittig ist jedoch, ob dem Bw. die tägliche Rückkehr vom Arbeitsort an den Familienwohnsitz zumutbar ist.

Der Begriff der „Zumutbarkeit“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff und bedarf einer Definition. Die Verwaltungspraxis stellt in typisierender Betrachtungsweise zunächst nur auf die Wegstreckenlänge ab und nimmt eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr jedenfalls dann an, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 km entfernt ist. Bis zu einer Entfernung von 120 km soll die tägliche Heimfahrt daher grundsätzlich zumutbar sein. Nur in begründeten Einzelfällen (etwa schlechte Verkehrsverbindungen oder unregelmäßige Arbeitszeit) kann schon bei geringeren Distanzen Unzumutbarkeit angenommen werden. Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel (LStR 2002, Rz. 342).

Die 120 km – Grenze ist tatsächlich weder dem Gesetzestext noch den – materialien zu entnehmen. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat die Beurteilung der Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz nie vom Über- bzw. Unterschreiten dieser Entfernungsschwelle abhängig gemacht. Vielmehr vertritt der VwGH (etwa in seinem Erkenntnis vom 8.2.2007, 2004/15/0102) die Ansicht, dass die bloße Angabe der Entfernung des Arbeitsortes vom Familienwohnsitz nicht ausreicht, um die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr begründen zu können. Er spricht in diesem Zusammenhang vom Einzugsbereich des Familienwohnsitzes, innerhalb dessen eine tägliche Heimfahrt zumutbar ist. Daher wird jedenfalls auch der Zeitfaktor in die Unzumutbarkeitsprüfung mit einzubeziehen sein (in diesem Sinne auch Kofler, taxlex 2008, 10).

So hat der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 6.4.2006, RV/0087-W/06 die Auffassung vertreten, dass bei einer Fahrzeit von 1 Stunde 36 Minuten pro Strecke von einer Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz keine Rede mehr sein könne. Dagegen wurde eine Fahrzeit von 1 Stunde und 5 Minuten bei einer Entfernung von 78 km als grundsätzlich zumutbar beurteilt (UFS 2.1.2009, RV/0037-G/08; gleichlautend VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Neben der Entfernungs-Zeit-Relation können auch noch andere Umstände eine Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt begründen, wie etwa ein schlechter Gesundheitszustand (vgl. UFS 14.5.2010, RV/0718-I/09).

In seiner Entscheidung vom 23.12.2008, RV/0031-G/08 legte der Unabhängige Finanzsenat unter Bezugnahme auf die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (Pendlerpauschale) ausführlich dar, dass eine Fahrzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung (entspricht einer Gesamtwegzeit von drei Stunden pro Tag) als generelle Zumutbarkeitsobergrenze für die tägliche Rückkehr zum Wohnort anzunehmen ist. Diese Auffassung wird auch in der Entscheidung vom 24.6.2010, RV/1060-W/10 geteilt.

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die Zumutbarkeit der täglichen Heimfahrt ausschließlich mit der 120 km – Grenze begründet. In der Berufungsvorentscheidung geht das Finanzamt darüber hinaus auch auf die benötigte Wegzeit ein und führte aus, dass die tägliche Heimfahrt mit dem PKW bei einer Entfernung von ca. 102 km und einer Wegzeit von ca. 1 Stunde 20 Minuten jedenfalls zumutbar sei.

Dabei wurde nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates aber übersehen, dass dem Bw. kein PKW zur Verfügung steht, den er für tägliche Heimfahrten benützen könnte. Das einzige Familienauto wird unter der Woche von der Gattin des Bw. benötigt. Dieser Darstellung des Bw. ist das Finanzamt nicht entgegen getreten, und es gibt keinen Hinweis darauf, dass der Bw. über ein anderes Auto verfügt. Weiters hat der Bw. überzeugend dargelegt, dass ihm Heimfahrten mit einem Dienstfahrzeug grundsätzlich nicht gestattet sind und in der Praxis nur in Ausnahmefällen nach vorheriger schriftlicher Genehmigung durch den Dienstgeber vorkommen.

Unstrittig ist daher, dass der Bw. seine Heimfahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Zug und Bus) bewältigt. Es ist daher nicht relevant, in welcher Zeit er die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem PKW zurücklegen könnte, sondern es kann nur darauf ankommen, wieviel Zeit er dafür mit den öffentlichen Verkehrsmitteln benötigt. Diese Auffassung entspricht im übrigen auch der Verwaltungspraxis („*Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel*“ – LStR 2002, Rz. 342).

Fest steht, dass der Bw. die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln keinesfalls in weniger als zwei Stunden zurücklegen kann. Auch die schnellste Verbindung zwischen seinem Wohnort und dem Bahnhof in B. erfordert 1 Stunde 50 min, wobei die Gehzeiten zum und vom Bahnhof bzw. der Bushaltestelle noch nicht eingerechnet sind. Weiters steht fest, dass zwischen dem Bahnhof in A. und dem Wohnort des Bw. C_Dorf in den frühen Morgenstunden und den späteren Abendstunden kein Bus mehr verkehrt, sodass diese Strecke bei längeren Außendiensten bzw. früherem Dienstbeginn zu Fuß zurückgelegt werden müsste (Gehzeit etwa eine Dreiviertelstunde). Und schließlich ergab das Ermittlungsverfahren zweifelsfrei, dass der Bw. im Jahr 2007 an 24 Arbeitstagen so lange Außendienste verrichtete, dass er den letzten Zug nach A. nicht erreicht hätte. An diesen Tagen wäre ihm also überhaupt kein öffentliches Verkehrsmittel für eine Heimfahrt zur Verfügung gestanden.

Nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates ist im vorliegenden Fall von einer Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt auszugehen, weil die Gesamtwegzeit auch im günstigsten Fall mehr als vier Stunden beträgt. Bei frühem Dienstbeginn bzw. späterem Dienstende steht dem Bw. im Anschluss an den Zug kein Bus mehr zur Verfügung, was eine zusätzliche Gehzeit von ca. 45 min bedeutet und die Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt verstärkt. Dass schließlich an 24 Arbeitstagen überhaupt keine Möglichkeit zur Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln bestand, bestätigt die vorliegende Auffassung.

Somit sind die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltung verbunden mit Familienheimfahrten grundsätzlich gegeben. Zu den vom Bw. beantragten Kosten für die doppelte Haushaltung und die Familienheimfahrten (höchstes Pendlerpauschale) ist Folgendes auszuführen:

1) Familienheimfahrten:

Die Kosten für Familienheimfahrten sind nur insoweit steuerlich absetzbar, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird. Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, Kfz-Kosten, Flugkosten). Über die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten bestehen keine gesetzlichen Regelungen (VwGH 8.2.07, 2004/15/0102). Es entspricht der herrschenden Lehre und der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass bei einem verheirateten Steuerpflichtigen grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen sind (etwa VwGH 11.1.84, 81/13/0171).

Der Bw. hat ein Vorteilsticket der ÖBB, das im Jahr 2007 € 92,60 kostete und bezifferte die Kosten für Zug und Bus mit € 10,80 für die einzelne Fahrt. Unter der Annahme von 5 Urlaubswochen pro Jahr betragen die anzuerkennenden Kosten für wöchentliche Familienheimfahrten somit € 1.107,80.

2) Doppelte Haushaltsführung:

Der Bw. bewohnt unter der Woche einen Teil ($40m^2$) einer im ersten Stock des Wohnhauses seiner Eltern gelegenen Wohnung (2 Zimmer, Küche und Bad), wobei die gesamte Wohnung $75m^2$ aufweist. Seine Eltern bewohnen die ebenso große Wohnung im Erdgeschoß des Hauses. Einen Mietvertrag gibt es nicht. Für die Überlassung der Wohngemeinschaft gibt der Bw. seiner Mutter monatlich einen „Haushaltskostenbeitrag“ von € 200,- und in den Wintermonaten einen Heizkostenzuschuss von € 75,-, jeweils in bar.

Bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist die Frage zu prüfen, ob Zahlungen betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind. Solche freiwilligen Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 auch dann nicht abzugsfähig, wenn die Zuwendungen auf verpflichtenden Vereinbarungen beruhen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Im vorliegenden Fall existiert aber gar kein Mietvertrag, sodass von einem steuerlich relevanten Mietverhältnis ohnehin nicht ausgegangen werden kann. Die Vereinbarung des Bw. mit seinen Eltern, dass er unter der Woche die im ersten Stock ihres Hauses gelegene Wohnung benutzen kann, entspricht vielmehr einer Leistung im Familienverband, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht wird und die auch keine Verpflichtung zu einer Gegenleistung nach sich zieht. Der vom Bw. geleistete „Haushaltskostenbeitrag“ ist als freiwillige Zuwendung zu sehen. Der Bw. führte dazu aus, seine Mutter „*bezieht eine kleine Pension. Ich gebe ihr persönlich das Geld dafür, dass ich in der Wohnung wohnen kann. Meine Mutter putzt auch die Wohnung und wäscht die Bettwäsche und Handtücher.*“

Für den Unabhängigen Finanzsenat steht fest, dass diese Zahlungen nicht auf einer rechtlichen Verpflichtung beruhen, sondern als familienhaft bedingte und sittlich gebotene Abgeltung von Leistungen im Familienverband zu beurteilen sind. Auch die Tatsache, dass der

Bw. das Geld seiner Mutter persönlich gibt (Eigentümer des Hauses sind beide Eltern) spricht für eine familienhafte Zuwendung. Eine steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Zahlungen als Mietaufwand kommt somit nicht in Betracht.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass im Haus der Eltern des Bw. zweifellos ein Mehraufwand an Betriebskosten dadurch entsteht, dass der Bw. die Wohnung im ersten Stock benutzt. Es ist davon auszugehen, dass die vom Bw. geleisteten Beträge auch zur Abdeckung dieses Mehraufwandes verwendet wurden. Daher sind die Betriebskosten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als Kosten der doppelten Haushaltsführung des Bw. anzuerkennen.

Entgegen der Auffassung des Bw., der sämtliche das Haus betreffende Kosten wie Versicherungen, Grundsteuer etc. anteilig berücksichtigt wissen möchte, ist der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht, dass nur die durch den Bw. verursachten Mehrkosten anerkannt werden können. Die Kosten des Hauses, die den Eltern jedenfalls erwachsen, unabhängig davon, ob der Bw. die Wohnung nützt, können keinesfalls als den Bw. treffende Kosten der doppelten Haushaltsführung abgesetzt werden.

Der Bw. hat dem Unabhängigen Finanzsenat die gesamten, das ganze Haus betreffenden Betriebskosten für 2007 bekannt gegeben. Grundsätzlich anerkannt werden Heizkosten, Kosten für Strom und Wasser, Kanalgebühr und Abfallgebühr. Die sonstigen vom Bw. angeführten Aufwendungen wie Steuern, Versicherungen, diverse Wartungsarbeiten und Instandhaltungen fallen jedenfalls an und sind kein durch den Bw. verursachter Mehraufwand. Von den Stromgebühren, Kosten für Wasser und Kanalgebühr sowie Abfallgebühr werden 33,3% als auf den Bw. entfallend anerkannt. Wenn der Bw. vermeint, dass sein Strom- und Wasserkonsum weit über den seiner Eltern (Nachkriegsgeneration) hinausgehe, so ist dem entgegen zu halten, dass der Bw. nicht ständig im Haus der Eltern lebt, sondern an vier bis max. fünf Tagen der Woche, wobei Urlaub und Feiertage noch abzuziehen sind. Eine Schätzung mit einem Drittel der anfallenden Kosten erscheint daher ohnehin großzügig bemessen. Von den Heizkosten werden 25% als Betriebskosten des Bw. anerkannt. Dieser Prozentsatz entspricht ungefähr dem Verhältnis zwischen den vom Bw. genutzten Räumen ($40m^2$) zur Gesamtwohnfläche des Hauses ($150m^2$). Dabei ist wiederum zu bedenken, dass der Bw. die Räume nicht ständig bewohnt und dass der erste Stock des Hauses auch dann geringfügig geheizt werden müsste, wenn er gar nicht bewohnt würde. Eine Schätzung mit einem Viertel der gesamten Heizkosten erscheint daher als angemessen.

Die als Kosten der doppelten Haushaltsführung anerkannten Betriebskosten betragen daher € 902,-. Gemeinsam mit den Kosten der Familienheimfahrten sind daher € 2.010,- als Werbungskosten anzuerkennen.

Der Berufung war somit teilweise statt zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 28. Dezember 2010