



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. E., Adr.E, vertreten durch Prodingler & Partner, Wirtschaftstreuhand GmbH, 5760 Saalfelden, Leopold-Lueger-Straße 1, vom 24. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann, Tamsweg, Zell am See, vom 24. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Supplier Quality Engineer bei der A. in XA X., tätig und für die Betreuung bzw. Entwicklung von Lieferanten, die in Europa, Asien und USA beheimatet sind, zuständig.

In seiner elektronisch eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2007 beantragte der Bw. die Berücksichtigung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung iHv. € 4.863,58.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 24. März 2009 wies das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See die Berufung unter Hinweis auf die Begründung in der Berufungsentscheidung zur Veranlagung 2005 ab.

Mit Schreiben vom 24. April 2009 brachte der Bw. durch seinen ausgewiesenen Vertreter Berufung ein, wobei inhaltlich im Wesentlichen ausgeführt wurde, dass Familienwohnsitz und Lebensmittelpunkt des Bw. immer B. war. Bedingt durch die berufliche Tätigkeit der Gattin des Bw., die aus dieser unselbständigen Tätigkeit wesentliche Einkünfte beziehe, sei eine Verlegung des Familienwohnsitzes nicht möglich.

Der Bw. sei in einem internationalen Konzern tätig. Diese Tätigkeit erfordere sehr frühe Arbeitsbeginn Zeiten, Dienstfahrten zu anderen Betriebsstätten des Unternehmens sowie Videokonferenzen mit im außereuropäischen Ausland gelegenen anderen Unternehmensteilen. Eine tägliche Rückkehr zum Wohnort sei daher unzumutbar. Die vom Bw. in X. genutzte Wohnung sei lediglich eine einfache, als Familienwohnsitz nicht geeignete Unterkunft.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, die Entfernung zwischen B. und X. betrage lediglich 106 km. Die durchschnittliche Fahrzeit mit dem PKW liege bei 1 h 27 Minuten. Laut Fahrplanauskunft der ÖBB sei die Hinfahrt täglich ab 4:15 und die Rückfahrt bis in die späten Abendstunden möglich. Da in der Berufung keine zusätzlichen Argumente, die der Bw. nicht bereits in der abweisenden Entscheidung des Jahr 2005 betreffend vorgebracht habe, halte das Finanzamt an der Entscheidung, dass ihm die tägliche Rückkehr an den Wohnort zumutbar sei, fest.

Im mit Eingabe vom 13. Juli 2007 gestellten Vorlageantrag wiederholte der Bw. sein bisheriges Vorbringen. Ergänzend führte er aus, dass sich seine Arbeitszeit zunehmend auf Nachtstunden verlegt habe, was er durch Vorlage der Zeitjournale beweisen könne. Unbedingte Pünktlichkeit sei bei seiner Tätigkeit erforderlich. Die Autofahrt auf der kürzesten Strecke über das Pillerseetal sei vor allem im Herbst und Winter beschwerlich und unter 2 Stunden kaum zu bewältigen. Das Finanzamt gehe von einer durchschnittlichen Fahrzeit von 1:27 Min aus, was in dieser Jahreszeit unrealistisch sei. Die Hinfahrt mit der ÖBB sei zwar um 4:15 möglich, würde aber selbst bei Pünktlichkeit ein verspätetes Eintreffen an seinem Arbeitsplatz zur Folge haben.

Seine Gattin gehe in B. nunmehr einer unselbständigen Tätigkeit nach, aus der sie wesentliche Einkünfte beziehe. Der Bw. verfüge über eine hohe Qualifikation; eine berufliche Tätigkeit im nahen Umfeld von B. sei daher nicht möglich.

Mit Vorlagebericht vom 27. Juli 2009 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Erörterungsgespräches am 17. Oktober 2011 brachte der Bw. ergänzend vor, dass sich sein Tätigkeitsbereich jährlich vergrößere. Das bedinge einen höheren Arbeitsanfall

und längere Arbeitszeiten. Im Jahr 2007 habe er ca. 500 Überstunden machen müssen. Es sei notwendig, dass er seine Arbeit vor 6:00 Uhr beginne, da er Vorbereitungsarbeiten und schriftliche Arbeiten nur zu solchen Zeiten in Ruhe erledigen könne. Es sei zwar richtig, dass er Gleitzeit habe, diese sei aber rein theoretisch, da es ihm später am Tag nicht möglich sei diese Vorbereitungsarbeiten durchzuführen. Er habe dann Besprechungen mit anderen Abteilungen und komme nicht mehr dazu.

Bei einer Tagesarbeitszeit von 10 bis 14 Stunden könne ihm nicht auch noch eine tägliche Fahrzeit von 3 Stunden zugemutet werden. Er nehme mit dem PKW die Route über C.. Die Entfernung betrage dann nur 95 km, auf Grund der vielen Ortsdurchfahrten mit Geschwindigkeitsbeschränkungen dauere die Fahrt aber auch 1,5 Stunden. Im Winter sei diese Strecke bei starkem Schneefall nicht benutzbar. Er habe auch versucht, den Zug zu benutzen. Der Zug habe aber laufend Verspätung und außerdem müsse der Weg von seiner Wohnung zum Bahnhof (15 Min) und vom Bahnhof zu seinem Arbeitsplatz (10 Min) hinzugerechnet werden.

Mit Eingabe vom 26. Oktober 2011 brachte er ergänzend vor, dass er im Jahr 2007 als Projektleiter verantwortlich für die Herstellung von Guss- und Schmiedebauteile von Großmotoren, welche in China und Indien hergestellt wurden, war und daher verstärkt Telefonkonferenzen mit Vertretern dieser Firmen geführt habe. Die Abwicklung von Projekten in diesen Ländern sei erheblich arbeitsaufwändiger als vergleichbare, mit europäischen Firmen durchgeführte Projekte.

In einem weiteren Schreiben (eingelangt am 6. Dezember 2011) verwies er darauf, dass die Telefonkonferenzen wöchentlich bis 2-wöchentlich stattgefunden und um 8:00 Uhr begonnen haben. Er habe zur Vorbereitung auf die Konferenzen die aktuellen Zahlen und neuesten Erkenntnisse aus der laufenden Produktion der A. einholen müssen, sodass dies seine zeitige Anwesenheit erfordert habe. Weiters sei speziell im Projektstadium die Erreichbarkeit zu den chinesischen und indischen Normalarbeitszeiten (die Zeitverschiebung zu China betrage 7 Std. im Winterhalbjahr) sehr wichtig gewesen um aufgetretene Probleme kurzfristig beantworten zu können. Des Weiteren seien monatliche Telefonkonferenzen zwischen 15:30 Uhr – 18:00 Uhr mit USA/Z. (Fehlerkostenreviews) abgehalten worden. Im Gegensatz zur Stellungnahme des Finanzamtes könne bei einer Jahresüberstundenleistung von 500,72 (wobei sich an 99 Tagen eine Tagesarbeitszeit von 10:00 bis 14:00 Std. ergebe) wohl nicht mehr von einer Zumutbarkeit des Pendelns gesprochen werden, zumal im Gegensatz zu den laut Routenplaner errechneten Zeiten von einer Fahrzeit von durchschnittlich 1:45 und mehr auszugehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des Inhalts des Finanzamtsaktes sowie des durchgeführten Ermittlungsverfahrens geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Das Finanzamt hat die Anerkennung der diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen unter Bezugnahme auf die abweisende Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2005 verweigert, da der Bw. in der Berufung keine zusätzlichen Argumente zur Berufungsentscheidung vom 16.1.2008, RV/0668-S/06 vorgebracht habe. Die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz sei auf Grund der Entfernung von 106 km und der durchschnittlichen Fahrzeit von 1 h 27 min mit dem PKW als auch mit der ÖBB möglich und zumutbar.

Der Familienwohnsitz des Bw. befindet sich in B., die Arbeitsstätte ist in X.. Die Gattin des Bw. ist ebenfalls erwerbstätig, eine Verlegung des Familienwohnsitzes kommt daher nicht in Betracht. Am Beschäftigungsort unterhält der Bw. einen Zweitwohnsitz mit einer Wohnungsgröße von ca. 46,5 m².

Der Bw. ist als Supplier Quality Engineer bei der A. in XA X., beschäftigt und für die Betreuung bzw. Entwicklung von Lieferanten, die in Europa, Asien und USA beheimatet sind, zuständig. Er hat eine gleitende Arbeitszeit, wobei eine grundsätzliche Verpflichtung zur Erbringung zeitlicher Mehrleistungen, die auf Grund des All In Bezug finanziell nicht gesondert abgegolten werden, besteht. Aus den vorgelegten Aufzeichnungen über die geleistete Dienstzeit ist ersichtlich, dass das Zeitkonto im Veranlagungsjahr 2007 ein Zeitguthaben von 500,72 Stunden aufgewiesen hat.

Die Wegstrecke zwischen dem Familienwohnsitz und der Arbeitsstätte über D. beträgt etwa 107 km, Fahrzeit 1 h 29 lt. Routenplaner viamichelin.at (ca. 82 km Bundesstraßen - B 311 und B178 - und 25 km Autobahn); Die kürzere Strecke über F. beträgt etwa 95 km und einer Fahrzeit von 1 h 26 (viamichelin.at), ca. 70 km Bundesstraße B311 und B164, dann 25 km Autobahn. Die Bundesstraßen sind gut ausgebaut; im Winter kann es aber insbesondere auf der kürzeren Strecke zu witterungsbedingten Behinderungen kommen.

Mit dem Zug beträgt die Fahrzeit zwischen 1 h 37 und 2 h 10 (jeweils mit einmaligem Umsteigen). Der erste Zug fährt um 4 h 12 (Ankunft Jenbach 5 h 49); die Rückfahrt ist bis Mitternacht möglich. Dazu kommt noch die Wegzeit von der Wohnung zum Bahnhof (ca. 15 Min.) und vom Bahnhof zur Arbeitsstätte (ca. 5 Min.).

Der Bw. fuhr im Jahr 2007 regelmäßig mit dem Auto von seinem Familienwohnsitz in B. am Montag Früh nach X.. Am Mittwochnachmittag fuhr er zur Familie nach B. und am

Donnerstagmorgen wieder zurück nach X.. Er fuhr - außer an Wintertagen mit starkem Schneefall – auf der Strecke über C. (ca. 94 km).

Strittig ist die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr des Bw. zum Familienwohnsitz und damit die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für Familienheimfahrten und Zweitwohnsitz in X. im Jahr 2007. Im Zusammenhang mit dieser Zweitwohnung entstanden dem Bw. Miete und Betriebskosten; an Fahrtkosten machte der Bw. Kosten im Ausmaß des sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 ergebenden Höchstbetrages geltend.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen bzw. Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Entsprechend § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nicht abziehbar sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 auch 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 übersteigen.

Erwachsen einem Steuerpflichtigen allerdings dadurch doppelte Haushaltskosten, dass ihm die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz wegen der Entfernung nicht zumutbar ist, so können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die dadurch bedingten Mehraufwendungen (Kosten der Zweitwohnung am Arbeitsort, Familienheimfahrten) Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 darstellen. Derartige Aufwendungen gelten so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in Umständen der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehepartners haben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. Jakom, EStG, 2010, § 16 Rz 56, Wiesner/ Grabner/Wanke, EStG, § 16 Anm. 25, jeweils mit Judikaturhinweisen).

Unstrittig ist, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort des Bw. infolge der Berufstätigkeit der Gattin in B. im Jahr 2007 nicht zumutbar war.

Zur Frage, ob die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz zumutbar ist, hat Lehre und Spruchpraxis des UFS wiederholt festgestellt, dass bei einer Entfernung von mehr als 120 km Unzumutbarkeit anzunehmen ist.

Abhängig von den Umständen des Einzelfalles kann es jedoch bereits bei Strecken unter 120 km zu einer Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr kommen, etwa bei schlechten

Straßenverhältnissen, schwierigem Gelände oder Verzögerungen durch einen Grenzübertritt. Entscheidend ist daher nicht alleine die Entfernung, sondern auch die Beschaffenheit der zu befahrenden Strecke, der zeitliche Aufwand oder auch Gründe, die in der körperlichen bzw. psychischen Verfassung des Pendlers liegen (VwGH 8.2.2007, [2004/15/0102](#), UFS 23.12.2008, RV/0031-G/08).

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Beschäftigungsort jedenfalls unter 120 km beträgt und auf gut ausgebauten Bundesstraßen sowie auf der Autobahn zu bewältigen ist. Die Fahrzeit auf der kürzeren Strecke (95 km), die vom Bw. außer in den Wintermonaten benutzt wird, beträgt laut Routenplaner wie oben angeführt, 1 h 26. Die Fahrzeit für die längere Strecke (107 km) beträgt ebenfalls 1 h 26. Beide Strecken liegen eindeutig unter der Grenze von 120 km, ab welcher ein tägliches Pendeln nach der Verwaltungspraxis als jedenfalls unzumutbar anzusehen ist.

Die im gegenständlichen Fall zurückzulegende Distanz und die dabei aufzuwendende Fahrzeit sowie die Art der Wegstrecke sprechen grundsätzlich für eine Zumutbarkeit der täglichen Heimfahrt.

Ob beim Bw. aufgrund besonderer Umstände trotzdem eine Unzumutbarkeit der täglichen Fahrten vorliegt, war zu erwägen:

Der Bw. bringt vor, dass er zeitig in der Früh bereits am Arbeitsplatz sein müsse, da er regelmäßig Telefonkonferenzen mit in China und Indien ansässigen Geschäftspartnern geführt habe, deren Hauptgeschäftszeiten auf Grund der Zeitverschiebung für ihn in die frühen Morgenstunden fallen. Er habe diese Zeit auch genutzt um in Ruhe Vorbereitungsarbeiten erledigen zu können. Weiters habe er gemeinsam mit anderen Kollegen von X. aus zeitig in der Früh Dienstreisen antreten müssen. Auf Grund seiner langen Arbeitszeiten sei ihm das tägliche Pendeln nicht zumutbar. Sowohl im Sommer während der Reisezeiten als auch im Winter auf Grund von Schneefall sei es zu längeren Fahrzeiten gekommen. Er habe im Jahr 2007 über 500 Arbeitsstunden an Mehrleistungen erbracht, sodass er häufig erst spät am Abend nach Hause fahren hätte können, was eine zusätzliche Belastung darstelle.

Den vorgelegten Monatsjournalen für das Jahr 2007 ist zu entnehmen, dass der Bw. Montag, Dienstag und Donnerstag im Durchschnitt zwischen 9 bis 11 Stunden gearbeitet hat. 1 - 5 mal pro Monat auch mehr als 12 h od. 13 h. Mittwochs hat er die Firma regelmäßig nach durchschnittlich 9 stündiger Arbeit gegen 15:30 verlassen, um zu seiner Familie nach B. zu fahren; Freitags arbeitete er durchschnittlich 6 h. An zeitlichen Mehrleistungen hat der Bw. zwischen 21:24 Std. (August 2007) und 62:83 (Oktober 2007) erbracht.

Vergleicht man die Zeitaufzeichnungen aus dem Jahr 2005 zeigt sich ein signifikanter Anstieg an Mehrleistungen, sodass von einem gelegentlichen Ableisten von Arbeiten außerhalb der Normalarbeitszeit nicht mehr gesprochen werden kann. Bei dieser Ausgangslage ist eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht mehr zumutbar.

Der Einwand des Finanzamtsvertreters, der Bw. könne unter Hinweis auf die Entscheidung des UFS RV/3258-W/10 auf Grund der Gleitzeit den Arbeitsbeginn so legen, dass er am Abend früher die Firma verlassen könne, ist nicht stichhaltig.

Der zitierten Entscheidung liegt insofern ein anderer Sachverhalt zu Grunde, als im dortigen Verfahren der Bw. keinen Nachweis über die tatsächlich geleisteten aber behaupteten Mehrleistungen vorgelegt hat.

Der Bw. hat an mehr als der Hälfte der Arbeitstage zwischen 10 und 12, teilweise auch 13 Stunden gearbeitet. Das Argument, der Bw. könne sich die Zeit immerhin so einteilen, dass er regelmäßig am Mittwochnachmittag zur Familie (Dienstende zumeist 15:30 Uhr) nach B. und Freitag zu Mittag nach Hause fahren könne, ändert nichts daran, dass ein tägliches Pendeln im Hinblick auf die tatsächlich erbrachten Mehrleistungen in diesem Fall unzumutbar ist. Hinzu kommt, dass der Bw. den Großteil der Fahrtstrecke (70 bzw. 85 km) auf Bundesstraßen zurücklegen muss, die zwar gut ausgebaut, gerade im Herbst und Winter in den frühen Morgenstunden (Arbeitsbeginn zwischen 5:30 und 6:00 Uhr) und später am Abend mit Behinderungen in Folge von Nässe, Schnee zu rechnen hat, sodass längere Fahrzeiten anzunehmen sind.

Die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die tägliche An-/Rückreise von B. nach X. scheidet als Alternative im Hinblick auf die Gesamtwegzeit aus. Zwar beträgt die reine Fahrzeit des Zuges zwischen 1:37 und 2:01; hinzu kommen aber jeweils ca. 20 Minuten Wegzeit zum Bahnhof und 5 Minuten zur Arbeitsstätte. Entsprechend der Arbeitszeiten des Bw. im Jahr 2007 (Arbeitsbeginn zwischen 5:30 und 6:00 Uhr; Arbeitsende zwischen 17:00 und 19:00 Uhr und später) verblieben ihm weniger als 8 Stunden Ruhezeit.

Durch die nachgewiesenen regelmäßig erbrachten Mehrleistungen ist aus der Sicht des UFS im Jahr 2007 die tägliche Zurücklegung der verfahrensgegenständlichen Strecke nicht zumutbar.

Die dem Bw. erwachsenden Kosten für die Zweitwohnung in X. iHv. € 1.788,42 (Wohnungsmiete) und € 200,40 (Strom) sowie die Kosten für Familienheimfahrten (wöchentliche Fahrten unter Ansatz des amtlichen Kilometergeldes, begrenzt durch § 20 Abs. 1 z.2 lit. e EStG) iHv. € 2.797,50 (Jänner – Juni: € 1.332,00 und Juli bis Dezember: € 1.465,50) waren daher beruflich veranlasst.

Betreffend Parkplatzaufwendungen ist anzumerken, dass mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale ausnahmslos alle mit Fahrten des Bw. zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verbundenen Ausgaben abgegolten sind, also nicht nur die reinen Fahrtkosten, sondern alle Aufwendungen, die durch die Benützung des Kfz entstehen, also auch Garagierungskosten (VwGH 21.9.05, [2001/13/0241](#); 24.9.08, [2006/15/0001](#); Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 16 Rz 56 zu Garagierung).

In den Werbungskosten ist auch die Betriebsratsumlage iHv. € 174,30 enthalten, die bereits in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt worden ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 27. Februar 2012