



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/1344-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Gerald Büger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Gutschrift von bisher 27.435 S (1.993,78 €) erhöht sich um 10.833 S (787,26 €) auf 38.268 S (2.781,04 €).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

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

Der Berufungswerber war vom 1.1. bis 30.6. des Berufszeitraumes in V. als Turnusarzt beschäftigt, ab 1.7. in L. Im Zuge seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1999 machte er folgende Aufwendungen als Werbungskosten geltend: Telefonkosten, beruflich veranlasste Übersiedlungskosten zwischen V. und L., Fachliteratur, Fortbildungskosten aus Anlass der Teilnahme an verschiedenen Kursen und Ärztetagungen, Aufwendungen für Vorstellungsgespräche, Fahrten zur Ärztekammer, Arbeitskleidung, Mitgliedsbeiträge, Aufwendungen für die Wohnungssuche in L., Haftpflichtversicherung für die ärztliche Tätigkeit, PC-Aufwendungen, Familienheimfahrten zu seiner Lebensgefährtin in W. und Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung.

Zu letzteren Punkten wurde über Aufforderung des Finanzamtes der Meldezettel und eine Bestätigung der Lebensgefährtin über eine Beteiligung an den Wohnungskosten vorgelegt und bekanntgegeben, an welchen Wochenenden die Familienheimfahrten durchgeführt wurden. Angeführt wurden auch die Tage, an denen Übersiedlungsfahrten zwischen V. und L. durchgeführt wurden. Hinsichtlich der sonstigen Kilometergelder, die insbesondere in Zusammenhang mit den Fortbildungsaufwendungen geltend gemacht wurden, wurde erklärt, dass die Daten und Ziele im Antrag detailliert angeführt waren und daher ausreichend glaubhaft gemacht waren.

Das Finanzamt anerkannte in der Arbeitnehmerveranlagung die beantragten Werbungskosten nur zum Teil. Da keinerlei Nachweise über die Anzahl zurückgelegter Kilometer vorlagen, wurden insbesondere die Fahrtkosten in folgender Weise gekürzt: von neun beantragten Übersiedlungsfahrten zwischen V. und L. wurden nur zwei anerkannt; für die Fahrten zu den Fortbildungsveranstaltungen wurde jeweils die kürzeste Strecke ermittelt; von vier beantragten Fahrten für die Wohnungssuche wurden nur zwei anerkannt. Nicht anerkannt wurde weiters ein Teil der Taggelder, ein Telefonanschluss in der Wohnung, Aufwendungen für Farbe und Regale für die Wohnung, ein Abonnement der "Wiener Zeitung", ein auf das Mobiltelefon entfallender Privatanteil, sowie die gesamten Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung.

Mit Berufung wurden folgende Kürzungen bekämpft:

Übersiedlungskosten: Der Berufungswerber hätte auch die Möblierung übersiedeln müssen, es seien daher insgesamt neun Fahrten mit dem PKW notwendig gewesen. Auch sei die Anzahl der anerkannten Kilometer nicht mit dem Routenplaner nachvollziehbar.

Kilometergelder für Fortbildung: Die in der Erklärung beantragten Kilometergelder hätten sich aus dem Kilometeranzeiger des PKW ergeben und entsprechen den tatsächlich gefahrenen. Mit dem Routenplaner seien die anerkannten Kilometer nicht nachvollziehbar.

Abonnement der Wiener Zeitung: Die Zeitung werde nur zweimal pro Monat bezogen, da in diesen Ausgaben sämtliche Assistentenposten an den österreichischen Universitäten veröffentlicht seien.

Wohnungssuche: Es wurden nie Nachweise über die Wohnungssuche verlangt. Namen und Adressen der Personen, wo Wohnungen besichtigt wurden, könnten jederzeit vorgelegt werden.

Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten: Es widerspräche den gängigen Beweisregeln, wenn die Behörde davon ausginge, dass die doppelte Haushaltsführung nicht nachgewiesen sei. Der Berufungswerber sei nachweislich in W. gemeldet, eine Bestätigung über die Beteiligung an den Haushaltskosten liege vor. Zu den erwachsenen Mehrkosten gehörten zweifellos auch die Kosten für den Telefonanschluss und die Regale.

Nach Vorhalt des Finanzamtes über die mit dem Routenplaner errechneten Kilometer für die nachgewiesenen Fahrten ergänzte der Berufungswerber seine Ausführungen noch dahingehend, dass er für seine Fahrten jeweils die Strecke gewählt hätte, die üblicherweise von einem Autofahrer genutzt würde (Autobahn), nicht eine kürzere, aber dafür wesentlich länger dauernde. Er verweise daher nach wie vor auf die beantragten Kilometer.

In einer Berufungsvorentscheidung errechnete das Finanzamt die Kilometeranzahl unter Zugrundelegung der jeweils kürzesten Straßenverbindung neu und kürzte überdies die Werbungskosten noch um beantragte "Arbeitsschuhe", da diese nicht den Voraussetzungen entsprachen, sodass sich insgesamt noch eine Verböserung gegenüber dem Erstbescheid ergab. Im Vorlageantrag verwies der Berufungswerber im Wesentlichen auf sein bisheriges Vorbringen.

Im Zuge des weiteren Verfahrens wurde der Berufungswerber mit Vorhalt darauf hingewiesen, dass jegliche Nachweise für die von ihm zurückgelegten Fahrstrecken fehlten,

und aufgefordert, allfällige sonstige Nachweise vorzulegen, aus denen Rückschlüsse auf seine geltend gemachten Fahrtkosten gezogen werden könnten. Vorgelegt wurden hierauf einige Tankbelege aus dem Jahr 1999, eine Reparaturrechnung vom 23.9.1999 und der KFZ-Prüfbericht vom 3.2.2000. Andere Unterlagen seien nach den Ausführungen des Berufungswerbers nicht vorhanden. Es sei bei einer Nachberechnung der Kilometer mittels Routenplaner überdies zu bedenken, dass die aufgewendeten Kilometer sicher höher seien als die reine Fahrstrecke vom Wohnort zum Veranstaltungsort, da auch dort noch Wegstrecken zurückzulegen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Dagegen dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a leg.cit bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, auch wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Im Sinn dieser gesetzlichen Regelung war zu den hier strittigen Aufwendungen im Einzelnen festzustellen:

1. Fahrtaufwendungen:

Aufwendungen, die in Zusammenhang mit einer beruflichen Fortbildung anfallen, oder Aufwendungen aus Anlass einer beruflich bedingten Übersiedlung können unbestrittenermaßen als Werbungskosten abzugsfähig sein. Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe der Fahrtaufwendungen, die aus diesen Anlässen entstanden sind.

Verwendet der Steuerpflichtige den eigenen PKW für berufsbedingte Fahrten, so kann er die tatsächlich dadurch entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Das amtliche Kilometergeld kann in diesem Fall als Schätzungshilfe herangezogen werden. Entscheidet sich der Steuerpflichtige für diese Möglichkeit, so hat nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 23.5.1990, 86/13/0181) der Nachweis hierfür in der Regel durch ein Fahrtenbuch zu erfolgen, das die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten hat, fortlaufend und übersichtlich geführt sein muss und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder Fahrt zweifelsfrei erkennen

lässt. Ein Fahrtenbuch ist dann nicht erforderlich, wenn die Fahrtstrecke in anderer Weise nachgewiesen wird. Hierzu eignen sich insbesondere Reisekostenabrechnungen, oder der Nachweis auswärtiger Veranstaltungsorte.

Im vorliegende Fall sind nun mit Ausnahme der Veranstaltungsorte, an denen die Ärztetagungen und sonstigen Fortbildungsveranstaltungen stattgefunden haben, überhaupt keine Nachweise für die aus beruflichen Gründen zurückgelegten Fahrstrecken vorhanden. Soweit eine Fahrt dem Grunde nach als erwiesen angenommen werden konnte, wurden daher die hierfür notwendigen Kilometer von der Abgabenbehörde mit Hilfe des Internet-Routenplaners festgestellt. Dies war erforderlich, da die Kilometerangaben im Antrag größtenteils auch nicht durch den Routenplaner nachvollziehbar waren.

Der Berufungswerber wandte gegen die teilweise erheblichen Kürzungen seines Antrags ein, dass sich die von ihm angegebenen Kilometer aus dem Kilometerzähler des Pkw ergeben hätten und den Tatsachen entsprachen. Da der Berufungswerber trotz mehrfacher Aufforderung durch das Finanzamt und im Zuge des Berufungsverfahrens keinerlei Unterlagen vorlegen konnte, aus denen irgendwelche Schlüsse über die zurückgelegte Kilometeranzahl gezogen werden konnten, erhebt sich die Frage, inwieweit er dies ohne schriftliche Aufzeichnungen nach mehr als einem Jahr feststellen konnte. Die einzigen Unterlagen, auf denen der Kilometerstand aufschien (Reparaturrechnung und Prüfbericht), betrafen den Zeitraum ab 23.9. des Berufungsjahres. In diesen Zeitraum fiel lediglich eine Fortbildungsveranstaltung. Der Hinweis des Berufungswerbers, dass die Kilometeranzahl höher als die reine Fahrtstrecke zu den Veranstaltungsorten war, mag richtig sein, wenn der Abgabenbehörde jedoch keine nachvollziehbaren Unterlagen vorgelegt werden, bleibt eine Kilometerschätzung mit Hilfe des Routenplaners die einzige Möglichkeit.

Die Berufungsausführungen sind jedoch insofern gerechtfertigt, als die üblicherweise von einem Autofahrer gewählte Strecke der Schätzung zu Grunde zu legen ist. Da bei den hier in Frage kommenden Fahrstrecken teilweise erhebliche Zeitunterschiede zwischen einer Fahrt auf der "kürzesten" oder auf der "schnellsten" Route bestehen – zwischen V. und L. etwa variieren die Fahrzeiten zwischen 2 3/4 Stunden und 6 Stunden – kann davon ausgegangen werden, dass in diesen Fällen tatsächlich die längere, jedoch wesentlich günstigere Strecke gewählt wurde.

In diesem Sinn wurden folgende Fahrstrecken zu den Veranstaltungsorten – abweichend vom Erstbescheid – ermittelt: Wohnung – St.Paul und zurück 175,8 km, Wohnung – Velden und

zurück 676,6 km, Wohnung – Bad Gastein und zurück 457 km, Wohnung - St. Veit und zurück 95,4 km, Wohnung - Grado und zurück 341 km. Für ein Vorstellungsgespräch in W. wurde die Strecke hin und zurück mit 709,4 km ermittelt, für ein Vorstellungsgespräch in L. mit 636,2 km. Die Fahrstrecke zur Ärztekammer und zurück wurde mit 76 km ermittelt.

Bezüglich der Übersiedlungskosten zwischen V. und L. war den Ausführungen im Erstbescheid insofern beizupflichten, als es den Erfahrungen der Lebensführung widerspricht, wenn eine Übersiedlung über eine derartig große Entfernung (hin und zurück 636,2 km) in der Weise durchgeführt wird, dass die Strecke mit einem PKW innerhalb eines kurzen Zeitraumes neun Mal zurückgelegt wird, zumal auch die vorgelegten Tankbelege aus der fraglichen Zeit keinen Rückschluss auf eine solche Vorgangsweise zulassen, liegen doch nur über zwei der angeführten Tage Belege vor, laut denen überdies Diesel und nicht, wie sonst für den PKW des Berufungswerbers, Benzin gekauft wurde. Wenn die Abgabenbehörde erster Instanz jeweils zwei Fahrten für die Übersiedlung und zwei Fahrten für die Wohnungssuche als gegeben angenommen hat, ist dies bei Fehlen jeglicher Nachweise eine Ansicht, der sich auch der Berufungssenat anschließen kann. Im Sinn der obigen Ausführungen war jedoch auch diesen Fahrten die mit dem Routenplaner ermittelte logische Fahrstrecke (636,2 km) zugrunde zu legen.

Auf Grund dieser Ausführungen ändern sich die Kilometergelder gegenüber dem Erstbescheid daher in folgendem Ausmaß:

Fortbildung: St.Paul $2 \times 175,8 \text{ km} \times 4,90 = 1.722,84 \text{ S}$, bisher 1.764 S; Velden $676,6 \text{ km} \times 4,90 = 3.315,34 \text{ S}$, bisher 2.562,70 S; Bad Gastein $457 \text{ km} \times 4,90 = 2.239,30 \text{ S}$, bisher 2.058 S; St.Veit $95,4 \text{ km} \times 4,90 = 467,46 \text{ S}$, bisher 588 S; Grado $341 \text{ km} \times 4,90 = 1.670,90 \text{ S}$, bisher 1.724,80 S;

Vorstellungskosten W. $709,4 \text{ km} \times 4,90 = 3.476,06 \text{ S}$, bisher 3.645,60 S; Vorstellungskosten L. $636,2 \text{ km} \times 4,90 = 3.117,38 \text{ S}$, bisher 2.665,60 S; Fahrten zur Ärztekammer $4 \times 76 \text{ km} \times 4,90 = 1.489,60 \text{ S}$, bisher 1.764 S.

Übersiedlung und Wohnungssuche: $4 \times 636,2 \text{ km} \times 4,90 = 12.469,52 \text{ S}$, bisher 10.662,40 S.

Insgesamt erhöhen sich daher die als Werbungskosten anerkannten Kilometergelder von 27.435,10 S um 2.533,30 S auf 29.968,40 S.

2. Abonnement Wiener Zeitung:

Grundsätzlich fallen Aufwendungen für überregionale Tageszeitungen nach ständiger Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 lit.a EStG 1988, da es sich hierbei um Druckwerke handelt, die eine breite Öffentlichkeit ansprechen und üblicherweise losgelöst von der beruflichen Sphäre gelesen werden. Es sind somit Wirtschaftsgüter, bei denen die Trennung zwischen beruflicher und privater Veranlassung nicht einwandfrei durchführbar ist. Dies gilt auch für die "Wiener Zeitung", die neben dem Amtsblatt wie jede andere Tageszeitung auch einen allgemein interessierenden Teil enthält. Daran ändert auch der Hinweis des Berufungswerbers nichts, dass lediglich die Zeitungen bezogen werden, in denen die Assistentenstellen der jeweiligen Universitätskliniken ausgeschrieben werden ("Assistenten-Abonnement"), da auch mit diesem Abonnement jeweils die gesamte Zeitung einschließlich aller außerberuflich interessierender Teile erworben wird. Eine Anerkennung der Aufwendungen ist daher nicht möglich.

3. Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:

Liegt der Familienwohnsitz eines Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsplatz, können Aufwendungen für den Zweitwohnsitz am Arbeitsplatz sowie für Familienheimfahrten als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden, wenn die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort beruflich bedingt ist. Berufliche Gründe liegen z.B. vor, wenn keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt, oder wenn der (Ehe)partner des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz selbst berufstätig ist.

Der Berufungswerber ist ledig, erklärt jedoch seit dem Jahr 1996 in Lebensgemeinschaft mit P. zu leben. Die Lebensgefährtin ist in W. berufstätig, nach Aussage des Berufungswerbers befindet sich auch dort der gemeinsame Hauptwohnsitz. Grundsätzlich ist die eheähnliche Lebensgemeinschaft bei Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung der Ehe gleichgestellt, doch ist die Frage, ob ein Nichtverheirateter außerhalb des Beschäftigungsortes einen eigenen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bildet und tatsächlich einen "doppelten" Aufwand gegenüber anderen Steuerpflichtigen bedeutet, naturgemäß schwieriger zu beurteilen. Doralt verweist in seinem Kommentar zum Einkommensteuergesetz unter Tz 350 zu § 4 auf die Auffassung des BFH. Danach ist bei einer Lebensgemeinschaft ein gemeinsamer Hausstand nur dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sich mit Duldung des Partners dauerhaft dort aufhält und sich finanziell in einem Umfang an der Haushaltsführung beteiligt, dass daraus auf eine gemeinsame Haushaltsführung geschlossen werden kann. Die Feststellung, ob der Hausstand gegenüber

der Wohnung am Beschäftigungsort der "Haupthausstand" ist, erfordert eine Gesamtwürdigung anhand sämtlicher Umstände des Einzelfalles. Neben dem Vorhandensein abhängiger Zurechnungspersonen können auch Größe und Ausstattung der Unterkunft ein Indiz für den Lebensmittelpunkt sein.

Obwohl die Lebensgefährtin die Beteiligung des Berufungswerbers an den Mietzahlungen bestätigt, spricht vor allem die Größe der Wohnung in W. gegen eine Beurteilung als gemeinsamen Hauptwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen: Nicht nur bei der Wohnung in V., die der Berufungswerber noch in der ersten Hälfte des Berufungsjahres bewohnte, handelt es sich um eine nur 30 m² große Garconniere, sondern auch bei der Wohnung in W. Berücksichtigt man nun weiters, dass die Lebensgefährtin bereits seit Dezember 1992 alleinige Mieterin dieser Wohnung ist, der Berufungswerbers erst seit 31.7.1996 dort gemeldet ist, wobei laut Meldezettel diese Adresse nicht sein Hauptwohnsitz ist, er weiters erst ab März 1997 kurzfristig in W. berufstätig war und bereits ab November 1997 die Arbeit in V. aufnahm, so lässt dieser Sachverhalt viel eher den Schluss zu, dass hier ein "Familienwohnsitz", an dessen Haushaltsführung der Berufungswerber beteiligt ist, noch gar nicht begründet wurde. Dafür spricht auch, dass die Lebensgemeinschaft bloß durch gegenseitige Besuche an den Wochenenden aufrecht erhalten wurde, der Berufungswerber sich somit auch nicht "dauerhaft" – dh. unterbrochen nur durch die berufsbedingte und allenfalls urlaubsbedingte Abwesenheit - in W. aufgehalten hat, wodurch ebenfalls erkennbar ist, dass offensichtlich keine der beiden Wohnungen von den beiden Partnern als gemeinsamer Lebensmittelpunkt angesehen wurde. Auf Grund dieser Feststellungen liegt der Schluss nahe, dass ein doppelter Aufwand, der eine steuerliche Berücksichtigung von Wohnungskosten rechtfertigt, hier nicht vorgelegen, sondern jeder Partner für die Kosten seiner Wohnung aufgekommen ist.

Erstmalig mit dem Umzug nach L. hat der Berufungswerber dort eine Wohnung bezogen, die mit 50 m² viel eher vermuten lässt, dass dort zwei Personen ihren gemeinsamen Mittelpunkt der Lebensinteressen begründen könnten. Soweit sich diese Vermutung als stichhaltig erweist, könnten in der Folge allenfalls bei der Partnerin in Bezug auf ihre Tätigkeit die Voraussetzungen für eine steuerlich begünstigte doppelte Haushaltsführung vorliegen, nicht jedoch beim Berufungswerber.

Als Aufwendungen für Familienheimfahrten sind grundsätzlich die Fahrtaufwendungen desjenigen (Ehe)partners anzuerkennen, der von der Wohnung am Arbeitsplatz zum gemeinsamen Familienwohnsitz heimfährt. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass zwar

eine einen gemeinsamen Hauptwohnsitz begründende Wohnung nicht vorhanden ist, jedoch Fahrtaufwendungen zur Aufrechterhaltung der Lebensgemeinschaft tatsächlich angefallen sind, können ausnahmsweise diese Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt werden. Die Werbungskosten erhöhen sich daher aus diesem Titel um weitere 28.800 S.

In der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt auch die Kosten der "Arbeitsschuhe" nicht mehr anerkannt, da die Schuhe nicht die Voraussetzungen als typische Arbeitskleidung erfüllten. Die dort getroffenen Feststellungen erfolgten zu Recht und sind auch der Berufungsentscheidung zugrunde zu legen. Die Kürzung der Werbungskosten aus diesem Titel beträgt 390 S.

Auf Grund des Vorhergesagten erhöhen sich die Werbungskosten gegenüber dem Erstbescheid um insgesamt 30.943,30 S. Die Steuerberechnung ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 6. November 2003