



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 6. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz: Bw.) machte in Ihrer Einkommensteuererklärung für 2008 Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten von 5.296,38 € geltend. Nach einem Ersuchen um Ergänzung der Erklärung vom 9.6.2009 (das entsprechende Antwortschreiben der Bw. befindet sich allerdings nicht bei den vom Finanzamt vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens) erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008, in dem die geltend gemachten Aufwendungen von 5.296,38 € nicht anerkannt wurden und in dem nach Wiedergabe rechtlicher Ausführungen sachverhaltsbezogen ausgeführt wurde, dass die Steuerpflichtige und ihr Ehegatte „ihre Erwerbstätigkeiten am selben Ort ausüben“.

Die Bw. führte in ihrer Berufung aus, dass diese Feststellung unzutreffend sei. Es verhalte sich vielmehr so, dass die Bw. in B arbeite und ihr Ehegatte in A. Dem vorgelegten Mietvertrag

könne entnommen werden, dass die Bw. eine Dienstwohnung in B zur Verfügung gestellt erhalten habe, also auch ihr Arbeitsort in B sei. Der Hauptwohnsitz der Bw. befinde sich in A. Mindestens einmal pro Woche habe eine Fahrt von B nach A (ca. 100 km) und wieder zurück stattgefunden. Auch am Wochenende sei immer von B nach A gefahren worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.8.2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes 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 die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann. Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt ist.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde vorgebracht, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei (der Ehegatte in A berufstätig sei) und auch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne. Dies sei bereits erläutert und nachgewiesen worden. In begründeten Fällen könne auch bei einer kürzeren Wegstrecke (als 120 km) Unzumutbarkeit anzunehmen sein (Hinweis auf LStR Rz. 342). Nach dem beigelegten Schreiben eines Arztes leide die Bw. an einer Krankheit, durch die ihr längere Autofahrten und andere Tätigkeiten, die das Verharren in einer Position über einen längeren Zeitraum mit sich bringe, nicht zugemutet werden könnten. Tägliche längere Autofahrten seien für die Bw. undenkbar und auch mit großen Schmerzen verbunden. Beigelegt werde weiters eine Aufstellung der Bahnverbindungen von A nach B und retour. Der Aufstellung könne entnommen werden, dass Züge im besten Fall stündlich verkehrten und Direktverbindungen eigentlich gar nicht vorhanden seien. Um pünktlich am Arbeitsplatz erscheinen zu können, müsste zuerst mitten in der Nacht (um 03.58 Uhr) ein Bus genommen werden, um zum Bahnhof zu gelangen. Die Bahnfahrt sei dann verbunden mit Umstiegen und Fußwegen. Alles zusammen betrage die Fahrtzeit über zwei Stunden. Sie sei sehr umständlich und liege nicht mehr im Bereich des Zumutbaren.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) 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.

Gemäß § 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. Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg. cit. dürfen 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 angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nie durch die Erwerbstätigkeit, sondern (immer) durch Umstände veranlasst, die *außerhalb* der Erwerbstätigkeit liegen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; uva). Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit *nicht zugemutet* werden kann (VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116; uva). Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 21.6.2007, 2006/15/0313; uva).

2.) Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten setzen somit (zunächst einmal) voraus, dass der Erwerbstätigkeit *in unüblich weiter Entfernung* vom Familienwohnsitz ausgeübt wird. Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt ist. In Einzelfällen kann auch bei geringeren Distanzen eine Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt gegeben sein, wobei vor allem die Art der Wegstrecke von Bedeutung ist. So ist Unzumutbarkeit zB dann gegeben, wenn zwar keine „unüblich weite Entfernung“ vorliegt, die Rückfahrt aber nach der Nachtschicht erfolgen müsste und die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar wäre, nicht jedoch bei gelegentlichen abendlichen Überstunden (Kofler, taxlex 2008, 8). Das Alter des Steuerpflichtigen spielt grundsätzlich keine Rolle (VwGH 25.2.2003, 99/14/0340). Ein *schlechter Gesundheitszustand* kann allerdings auch bei kürzeren Entfernungen die Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt begründen (vgl. UFS 22.1.2007, RV/1932-W/06, zu ei-

nem Steuerpflichtigen mit jahrelangen Schmerzen im Bereich der Lendenwirbelsäule bei einer Fahrtstrecke von nur 46 km mit dem Pkw bzw. 75 km mit öffentlichen Verkehrsmitteln und ca. vierstündiger täglicher Fahrtzeit mit diesen Verkehrsmitteln).

3.) Die Strecke zwischen dem Familienwohnsitz und dem Beschäftigungsort der Bw. beträgt rd. 91 km (davon sind rd. 54 km Autobahn). Sie könnte mit dem Pkw in 1 Stunde und 24 Minuten zurückgelegt werden (Map24; FA-Akt, S 42).

4.) Die Bw. ist der Ansicht, dass die Unzumutbarkeit darin begründet ist, dass sie an einer Krankheit leidet, die tägliche längere *Autofahrten* als unzumutbar erscheinen lässt. Der von ihr vorgelegten ärztlichen Bestätigung vom 20.8.2009 (VA-Akt, S 25) lässt sich entnehmen, dass auf Grund der wechselnden Aktivität der Grunderkrankung „mitunter“ auch davon ausgegangen muss, dass ihr selbst kürzere Autofahrten soviel Beschwerden machen, dass sie nicht ausgeführt werden können.

a.) Auf die Frage, mit welchem Verkehrsmittel die Fahrten zwischen A und B tatsächlich unternommen worden sind, teilte die Bw. mit Schreiben vom 28.3.2010 zunächst bloß mit, dass sie jedenfalls am Wochenende in A gewesen sei. Über weitere Frage, mit welchem Verkehrsmittel diese Fahrten unternommen worden sind, gab die Bw. am 7.4.2010 bekannt, dass sie die Heimfahrten mit dem eigenen Auto (mit ein bis zwei Pausen pro Strecke) durchgeführt habe. Die „spezielle Einrichtung“, auf die sie in Ihrem Schreiben vom 28.3.2010 hingewiesen habe, habe in einem Tempomaten bestanden (da sie ja ua. mit ihrer AD Probleme habe). Auch habe es sich um ein höheres Auto gehandelt, in das sie „gerade“ einsteigen konnte und das auch über höhere Sitze verfüge. Den vorgelegten Zeitaufzeichnungen könne entnommen werden, dass die tägliche Arbeitszeit meist schon um 7.00 Uhr begonnen habe. Die Bahnverbindung um 7.30 Uhr (Abfahrt in A) sei daher zu spät (Schreiben vom 7.4.2010).

b.) Der Bw. wurde entgegen gehalten, dass sie den Arbeitsplatz – bei der ihr eingeräumten Möglichkeit der Inanspruchnahme von gleitender Arbeitszeit – mit der *Bahnverbindung* um 7.30 Uhr (ab A) sehr wohl noch rechtzeitig erreichen konnte. Sie werde (im Hinblick auf ihr Vorbringen im Vorlageantrag) ersucht auszuführen, aus welchen Gründen dennoch Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Hauptwohnsitz in A anzunehmen wäre. Sollten dafür gesundheitliche Gründe ins Treffen geführt werden, möge sogleich eine mit Gründen versehene ärztliche Bescheinigung vorgelegt werden, aus der sich ggf. ergibt, dass eine arbeitstägliche Hin- und Rückfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Berufungsjahr aus medizinischen Gründen unzumutbar gewesen sei. Die Vorlage einer solchen (weiteren) Bescheinigung sei erforderlich, weil die bislang vorgelegte ärztliche Bescheinigung diesbezüglich keinen Aufschluss gebe.

5.) Die Bw. legte am 10.5.2010 ein „Internistisch-rheumatologisches Gutachten“ einer (allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten sachverständigen) Fachärztin für innere Medizin vom 4.5.2010 vor, aus der sich – nach Anamnese und Befund (klinischer Untersuchung) – die Diagnose AA mit fortgeschrittenem Krankheitsbild ergab (Stadium III: berufliche Aktivitäten und Freizeitaktivitäten sind eingeschränkt, Selbstversorgung ist noch uneingeschränkt möglich). Auf Grund der bestehenden Fehlstellungen im Bereich der AB und der AC sei ein Anmarschweg auf 500 Meter eingeschränkt (eine Wegstrecke von 500 Meter könne in einer Zeit von 30 Minuten zurückgelegt werden). Tagespendeln sei nicht zumutbar. Auf Grund der vorliegenden Klinik und der radiologischen Befunde bestehe der gegenwärtige Zustand mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit seit über fünf Jahren.

6.) Noch *ohne Bedachtnahme* auf die Feststellungen dieses Gutachtens ist davon auszugehen, dass der Arbeitsplatz nur dann (noch) zeitgerecht erreicht worden wäre, wenn nach einem Fußweg von rd. 550 Metern (Google maps) die Busverbindung von der Haltestelle C zum D A genommen worden wäre (Abfahrt C 7.05 Uhr; Ankunft: 7.21 Uhr), mit der Bahn nach E (Ankunft 8.03 Uhr) und – nach einer Wartezeit von 15 Minuten – nach B weitergefahren worden wäre (Ankunft 8.47 Uhr) und anschließend ein Fußweg von 350 Metern bestritten worden wäre, wofür bei einer gesunden Person 8 Minuten angesetzt werden (Ankunft sohin um 8.55 Uhr). Der Zeitbedarf für die Anreise zum Arbeitsplatz wäre somit mit 1 Stunde und 50 Minuten anzusetzen (VA-Akt, S 27).

Unter Bedachtnahme auf die Feststellungen des Gutachtens ergibt sich ua., dass die Bw. den Fußweg in B bei weitem nicht in 8 Minuten zurückgelegt hätte, womit sich – insbesondere unter Berücksichtigung des weiteren Fußwegs in A – eine Anreisezeit von erheblich mehr als 2 Stunden ergeben hätte (dasselbe gilt für die Rückfahrt). Ein Dienstbeginn um 9.00 Uhr hätte nicht mehr eingehalten werden können.

Eine tägliche An- und Rückreise war der Bw. sohin weder mit dem Pkw noch mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar.

7.) Zu den bei Vorliegen der Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung anzuerkennenden Werbungskosten gehören Ausgaben für eine zweckentsprechende Unterkunft am Arbeitsort sowie für Fahrtkosten (VwGH 22.11.2006, 2006/15/0162; VwGH 23.5.2000, 95/14/0096).

a.) Die Bw. hat für die von ihrem Dienstgeber bereit gestellte *Wohnung* den Betrag von 2.752,32 € (229,36 € x 12) aufgewendet. Wenngleich es sich um eine Wohnung mit 77,33 m² Wohnfläche handelt, ist in Anbetracht der amtsbekannten Preise, die im Großraum B zu zahlen sind, dennoch auszugehen, dass mit dem geltend gemachten Betrag auf dem freien

Markt bei weitem keine Wohnung in einer den vorliegenden Zwecken entsprechenden Größe von 50 m² bis 60 m² (UFS 3.12.2009, RV/0295-W/09; UFS 14.3.2008, RV/2330-W/07) gefunden werden konnte. Unter diesen Voraussetzungen war aber der gesamte Betrag von 2.752,32 € anzuerkennen.

b.) Die Berechnung der *Fahrtkosten* konnte von der Bw. zwar nicht mehr im Einzelnen dargestellt werden. Da der Differenzbetrag von 2.544,06 € für Familienheimfahrten aber noch geringfügig unter jenem Betrag liegt, der sich bei der Zuerkennung des höchsten „Pendlerpauschales“ für 10 Arbeitsmonate ergeben würde (2.626,25 €; 244,25 € * 5 Monate = 1.221,25 €; 281,00 € * 5 = 1.405,00 €), konnte auch dem diesbezüglichen Begehren der Bw. entsprochen werden (§ 184 Abs. 1 BAO; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102).

8.) Es war daher spruchgemäß zu entscheiden (Werbungskosten: 6.054,82 €).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 14. Mai 2010