



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 18. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes X, vertreten durch A, vom 3. März 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2007 und 2008 entschieden:

- a) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

- b) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist bei der Y-AG mit Firmensitz in Z als Monteur (Fernmontageeinsatz) nichtselbstständig tätig.

In seiner am 23. März 2010 beim Finanzamt X eingelangten Arbeitnehmerveranlagungserklärung für das Jahr 2007 machte er unter der Kennzahl 723 ("Kosten

für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten") einen Betrag von 6.432,66 € und unter der Kennzahl 731 ("Begräbniskosten") einen solchen von 5.110,69 € geltend.

Am 2. August 2010 erging ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes an den Bw. mit folgendem Wortlaut:

*"[...]"*

*Ergänzungspunkte:*

*Begräbniskosten:*

*Sie werden ersucht, sämtliche Belege und Rechnungen in Höhe von 5.110,69 € sowie die Verlassenschaftsabhandlung vorzulegen.*

*Kosten der doppelten Haushaltsführung:*

*Hinsichtlich der beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten iHv 6.432,66 € wird um Vorlage folgender Nachweise gebeten:*

- Aufgliederung und belegmäßigen Nachweis der beantragten Kosten!*
- Bestätigung über den gemeinsamen Wohnsitz hinsichtlich Ihrer Lebensgemeinschaft.*
- Bestätigung hinsichtlich der Einkünfte (Lohnbestätigung!) Ihrer Lebensgefährtin für das gesamte Kalenderjahr 2007."*

Am 10. September 2010 langten am Finanzamt ua. folgende Unterlagen und Belege des Bw. ein (S 10 ff/2007 Arbeitnehmerveranlagungsakt (im Folgenden kurz: ANV-Akt)):

- 1 Begräbnisrechnung betreffend die am 21. September 2007 stattgefundene Beerdigung des B, ausgestellt vom Bestattungsinstitut C, über einen Betrag von 3.682,39 €.
- 2 Gasthausrechnungen betreffend das Totenmahl über einen Gesamtbetrag von 1.010,40 €.
- 1 Zahlschein (Auftragsbestätigung) betreffend von der Stadtgemeinde D in Rechnung gestellte Friedhofsgebühren in Höhe von 217,90 €.
- 1 Beschluss des Bezirksgerichts D betreffend die Verlassenschaftssache nach B vom 4. Dezember 2007, wonach die Verlassenschaft mit Aktiva von 716,72 € und Passiva von 5.912,79 € mit dem Betrag von 5.196,07 € überschuldet ist, dem Bw. als Sohn des Verstorbenen die Aktiva von 716,72 € gemäß § 154 AußStrG an Zahlungs statt überlassen und die Gerichtskosten mit 45,60 € festgesetzt werden.
- 1 Aufstellung über "wöchentliche Heimfahrten 2007", und zwar vom 8. Jänner bis zum 20. Mai 2007 Fahrten von E im F nach Z und zurück, und vom 26. Mai bis zum 22. Dezember 2007 Fahrten von G nach Z und zurück (17.254 km x 0,38 = 6.556,52 €). Gemäß den in dieser Aufstellung getätigten Ausführungen seien Fahrten, die von der Y-AG vergütet worden seien, darin nicht enthalten.

Am 14. September 2010 erging ein weiteres Ergänzungsersuchen des Finanzamtes an den Bw., mit dem dieser aufgefordert wurde, die von seinem Arbeitgeber erhaltenen Ersätze bezüglich seiner Familienheimfahrten bekannt zu geben.

Im ANV-Akt findet sich kein diesbezügliches Antwortschreiben des Bw. Auf S 26/2007 ANV-Akt befinden sich zwei Aktenvermerke des Finanzamtes mit folgendem Wortlaut:

*"Berufung 2006*

*Antwort vom Vorhalteverfahren: Pfl. ist alleine in G und seine Partnerschaften gehen niemanden etwas an!! Scheidung 2006, daher Familienheimfahrten o.k."*

*"Lt. Aktenlage erfolgte Scheidung 2006, lt. L1 am 23.3.2007, seither alleinstehend (siehe oben), daher nur mehr mtl. Heimfahrten max. ½ Jahr. Da der Wohnsitz am 25.5.2007 verlegt wurde, keine Heimfahrten mehr, da die Verlegung des Wohnsitzes nach G nicht aus beruflichen Gründen erfolgte (er hätte den Wohnsitz nach Z verlegen können).*

*3.3.2011 [Unterschrift des Organwalters]"*

In dem am 3. März 2011 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wurde vom Finanzamt lediglich ein Betrag von 1.368,00 € an Werbungskosten anerkannt (1.110,00 € an Familienheimfahrten für Jänner bis Mai 2007 (5 x 222,00 € (letzterer Betrag ergibt sich aus der monatlichen Aliquotierung des in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 normierten Höchstbetrages von 2.664 €)) sowie 258,00 € an Betriebsratsumlage); von den geltend gemachten Begräbniskosten wurden 3.183,57 € gewährt. Hinsichtlich der Familienheimfahrten enthält der Bescheid folgende Begründung:

*"Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt. Aus der Verlegung des Wohnsitzes nach G ist eine berufliche Veranlassung nicht erkennbar, da Sie lt. Aktenlage ab der Scheidung alleinstehend waren und es konnten daher ab diesem Zeitpunkt keine Werbungskosten für Heimfahrten berücksichtigt werden. Die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung am Arbeitsort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) stellen nur insoweit Werbungskosten dar, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale (2007 1. Halbjahr 222,00 € monatlich) nicht übersteigen. Sind die Aufwendungen höher, so ist der übersteigende Teil den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zuzurechnen."*

Hinsichtlich der Begräbniskosten weist der Bescheid ua. folgende Begründung auf:

*"Kosten für die Bewirtung von Trauergästen sind nicht absetzbar."*

In seiner am 4. Jänner 2011 beim Finanzamt eingelangten Arbeitnehmerveranlagungs-erklärung für das Jahr 2008 machte der Bw. unter der Kennzahl 723 ("Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten") einen Betrag von 4.630,50 € geltend.

Auf S 2 f./2008 ANV-Akt befindet sich 1 Aufstellung über "wöchentliche Heimfahrten 2008", und zwar vom 6. Jänner bis zum 27. April 2008 Fahrten von G nach Z und zurück, und vom 1. Mai bis zum 20. Dezember 2008 Fahrten von D nach Z und zurück ( $11.035 \text{ km} \times 0,42 = 4.630,50 \text{ €}$ ). Gemäß den in dieser Aufstellung getätigten Ausführungen seien Fahrten, die von der Y-AG vergütet worden seien, darin nicht enthalten.

In dem am 3. März 2011 ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wurde vom Finanzamt lediglich ein Betrag von 258,00 € (Betriebsratsumlage) an Werbungskosten anerkannt. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber der Bezug habenden Arbeitnehmerveranlagungserklärung verwies die Abgabenbehörde I. Instanz auf die Begründung des Vorjahresbescheides.

In seiner gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 am 18. März 2011 erhobenen Berufung führte der Bw. aus, das Finanzamt habe in den beiden Bescheiden geschrieben, dass er eine Wohnung am Arbeitsort habe; das stimme nicht, denn er sei auf Montage gewesen, seit er bei der Y-AG gewesen sei. Wenn der Bw. auswärts von seinem Wohnort G oder D gewesen sei, sei ein Zimmer von der Firma bezahlt worden, aber nicht über jedes Wochenende; diese Wochenenden habe er auch angegeben für Familienheimfahrten, es sei egal, ob man geschieden sei oder nicht, er habe heimfahren müssen, da er sonst das Zimmer von seinem Lohn bezahlen hätte müssen.

Der Ablauf eines Monates habe folgendermaßen ausgesehen:

Montag: Abfahrt um 5.00 Uhr früh vom Wohnort nach Z, von Z nach H; um 7.00 Uhr Fahrt mit dem Firmenauto auf die Montagestelle, zB I, J, K; arbeiten bis Donnerstagabend.

Freitag: Rückfahrt nach H, Fahrzeug zurückstellen, Weiterfahrt nach Z in die Firmenzentrale. Der Bw. habe keine Aufwandsentschädigung und kein Zimmergeld bekommen, da die Firma kein Zimmer über das Wochenende bezahle. Daher habe er die Familienheimfahrt geschrieben.

Samstag: Heimfahrt zum Wohnort.

Sonntag: Anreise nach Z.

Montag: Fahrt nach H, Firmenauto laden und auf Montagestelle fahren. 11 Tage durcharbeiten. Die Firma bezahle das Zimmer auf der Montagestelle, daher habe er auch keine Familienheimfahrt geschrieben.

Freitag: Rückfahrt nach H, Fahrzeug zurückstellen, Weiterfahrt nach Z in die Firmenzentrale. Der Bw. habe keine Aufwandsentschädigung und kein Zimmergeld bekommen, daher habe er die Familienheimfahrt geschrieben.

Samstag: Heimfahrt zum Wohnort.

Sonntag: Anreise nach Z.

Dasselbe Spiel wiederhole sich so das ganze Jahr, daher auch die Aufstellung der Familienheimfahrten. Ob man geschieden sei oder nicht, das spiele keine Rolle, der Bw. müsse zu seinem Wohnort fahren. Er habe mit der Abgabe seiner Abschreibung der Werbungskosten seine Mitteilungspflicht erfüllt.

Am 15. Juni 2011 erging ein Auskunftersuchen des Finanzamtes an den Dienstgeber des Bw., die Y-AG:

Auf den Jahreslohnzetteln des Bw. seien für 2007 und 2008 Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 in Höhe von 13.888,81 € bzw. 12.521,54 € ausgewiesen, für 2009 und 2010 solche in Höhe von 11.097,61 € bzw. 1.698,80 €. Ersucht werde um genaue Aufgliederung, wie sich diese Beträge aus Taggeldern ("Durchzahlerregelung") und Fahrtkosten (Familienheimfahrten) zusammensetzten.

Am 14. Juli 2011 langten beim Finanzamt den Bw. betreffende "Montagearbeitszettel" der Y-AG ein (S 15 ff/2008 ANV-Akt).

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 6. Dezember 2011 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In einer Beilage zum Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, der Bw. sei bei der Y-AG in Z als Monteur beschäftigt (Fernmontageeinsatz). Ausgangsort für den Ersatz von nicht steuerbaren Aufwandsentschädigungen und Reisespesen sei Z (Firmenzentrale). Wöchentlich fahre der Bw. vom Wohnort zur Firmenzentrale in Z und von dort weiter nach H, wo das Montagefahrzeug übernommen und anschließend zum Einsatzort weitergefahren werde. Nach mehrtätigem Montageeinsatz gehe es in umgekehrter Reihenfolge zurück (Einsatzort – H – Z – Wohnort). Die nicht steuerbaren Aufwandsersätze des Dienstgebers hätten im Jahr 2007 13.888,81 € und im Jahr 2008 12.521,54 € betragen. Der Familienwohnsitz sei bis zur

Scheidung in E/F (L) gewesen. Nach der Scheidung habe der Bw. im Mai 2007 seinen Wohnsitz nach D verlegt.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung habe der Bw. ua. Familienheimfahrten in Höhe des Kilometergeldes für die Fahrten D – Z und retour beantragt. Im Bescheid für das Jahr 2007 seien Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz in E/F in Höhe von 1.110,00 € ( $222,00 \text{ €} \times 5 = \text{höchstes Pendlerpauschale}$ ) für den Zeitraum Jänner bis Mai vom Finanzamt anerkannt worden. Für Zeiträume nach der Wohnsitzverlegung nach D seien keine Familienheimfahrten als Werbungskosten anerkannt worden, da nach Ansicht des Finanzamtes die Wohnsitzverlegung nach D nicht beruflich veranlasst gewesen sei. Gegen die Nichtanerkennung der Familienheimfahrten richte sich die Berufung.

Das Finanzamt beantrage, die Berufung als unbegründet abzuweisen und den Bescheid für 2007 abzuändern.

Familienheimfahrten würden so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre nach der Scheidung die Verlegung des Wohnsitzes in eine übliche Entfernung von Z zumutbar gewesen.

Aber selbst dann, wenn man zum Schluss käme, dass berufsbedingte Familienheimfahrten vorlägen, könne die Höhe des tatsächlich steuerlich absetzbaren Aufwandes nicht ermittelt werden:

Wie bereits angeführt, erhalte der Bw. hohe Beträge an nicht steuerbaren Aufwandsersatzten. Um festzustellen, ob in diesen Ersatzten auch Beträge enthalten seien, die unter Umständen von den tatsächlichen Kosten für Familienheimfahrten (Kilometergeld) in Abzug zu bringen seien, wie zB Diäten oder andere Ersatzte, die auch für freie Tage am Wochenende lt. Kollektivvertrag bezahlt würden ("Durchzahlerregelung"), seien vom Finanzamt die Reisekostenabrechnungen und eine jährliche Aufgliederung der nicht steuerbaren Kostenersatzte gemäß § 26 EStG 1988 abverlangt worden.

Trotz größter Bemühungen des Finanzamtes in Form von Kontaktaufnahmen mit der Lohnverrechnungsabteilung des Dienstgebers habe kein schlüssiger Zusammenhang zwischen den Montagearbeitszetteln (= Reisekostenabrechnung?) und den ausbezahlten, nicht steuerbaren Kostenersatzten gemäß § 26 EStG 1988 hergestellt werden können. Letzter Stand der Ermittlungen des Finanzamtes sei, dass lt. Aussage des Dienstgebers nur steuerfreie Ersatzte lt. Kollektivvertrag ausbezahlt würden, anhand der vorgelegten Montagezettel seien diese Beträge jedoch nicht nachvollziehbar.

Zu den Begräbniskosten führte das Finanzamt aus, auf Grund der zwischenzeitig ergangenen höchstgerichtlichen Entscheidung (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0009), wonach die Aufwendungen für ein einfaches ortsübliches Totenmahl als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig seien, beantrage das Finanzamt, den Einkommensteuerbescheid für 2007 insoweit abzuändern, als anstelle des bisher berücksichtigten Betrages von 3.183,57 € ein Betrag von 4.000,00 € als zwangsläufig erwachsen anerkannt werde.

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

- § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, lautet:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. [...] Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. [...]"

- § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 lauten:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
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."

- Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, 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.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Bw. nach seiner am März 2007 erfolgten Scheidung (so die Angabe des Bw. in seiner Arbeitnehmeranlagenerklärung für das Jahr 2007) Ende Mai 2007 seinen Familienwohnsitz in E/F aufgegeben und seinen Wohnsitz nach G bzw. D verlegt hat. *Dass der Bw. in G bzw. D einen neuen Familienwohnsitz begründet hat*, dh. dort mit seinem neuen Ehegatten bzw. seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhalten hat, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen gebildet hat, *hat er* - trotz des Bezug habenden Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 2. August 2010 (siehe dazu oben in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung) - *nicht einmal behauptet*; vielmehr ist nach Aktenlage davon auszugehen, dass der Bw. in den Streitjahren alleinstehend

war und in G bzw. D allein gewohnt hat. Auch andere Gründe, die eine Verlegung des Wohnsitzes nach Z bzw. in die Nähe von Z unzumutbar gemacht hätten (etwa die Notwendigkeit der Pflege von Angehörigen am Wohnsitz in G bzw. D), sind der Aktenlage nicht entnehmbar bzw. hat der Bw. deren Vorliegen nicht einmal behauptet.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden, hat doch der Bw. zum einen in G bzw. D *keinen* neuen Familienwohnsitz begründet (die Beibehaltung des neuen Familienwohnsitzes dort wäre nicht privat veranlasst gewesen, wenn der (Ehe-)Partner an diesem Wohnsitz mit relevanten Einkünften erwerbstätig gewesen wäre) und zum anderen Gründe, die eine Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar gemacht hätten, nicht einmal behauptet.

Dem Finanzamt kann somit nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es argumentiert, die Verlegung des Wohnsitzes nach G bzw. D sei nicht beruflich veranlasst gewesen bzw. dem Bw. wäre nach der Scheidung die Verlegung des Wohnsitzes in eine übliche Entfernung von Z bzw. nach Z zumutbar gewesen (anzumerken ist, dass die bis zur Aufgabe des Familienwohnsitzes in E/F von Jänner bis Mai 2007 angefallenen Familienheimfahrten vom Finanzamt ohnehin im gesetzlichen Höchstausmaß anerkannt wurden), sodass die Berufung im Punkt "Familienheimfahrten" abzuweisen ist.

Zu den für das Jahr 2007 geltend gemachten Begräbniskosten ist festzuhalten, dass der Bw. einen Betrag von 4.910,69 € (inklusive der Ausgaben für das Totenmahl) belegmäßig nachgewiesen hat (siehe dazu oben in der Darstellung des Verfahrensganges). Abzüglich des Wertes der dem Bw. nach Abzug der Gerichtskosten von 45,60 € verbleibenden Nachlassaktiva von 671,12 € ergibt sich somit ein als außergewöhnliche Belastung anzuerkennender Betrag an Begräbniskosten von 4.239,57 € (einheitlicher Höchstbetrag von 8.000,00 € für alle in Zusammenhang mit der Bestattung (Begräbnis, Grabstätte) angefallenen Kosten (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 14. EL; § 34 Anm. 78, Stichwort "Begräbniskosten")), sodass der Berufung im Punkt "Begräbniskosten" (betrifft nur den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007) teilweise stattzugeben ist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. September 2013