



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Wolfgang Ryda, Dr. Robert Zsifkovits und Ing. Helmut Jörg über die Berufung des Bw., Angestellter,
geb. 22. Dezember 1971, y W , Wa.Straße 13/14, vom 7. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Amtsdirektor Martin Paulovics, vom 8. September 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 nach der am 5. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Einbringung seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 machte der Bw. aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung einen Betrag von € 4.894,80 geltend.

Im Zuge eines mit 28. Juni 2005 datierten Vorhaltes wurde der Bw. seitens des Finanzamtes aufgefordert nachstehende Unterlagen nachzureichen:

Einkommensnachweis seiner Ehegattin;

Anführung der Gründe für die Nichtverlegung des Familienwohnst̄zes in die Nähe des Beschäftigungsortes für den Fall der Nichterzielung nachhaltiger Einkünfte durch die Ehegattin;

Belegmäßiger Nachweis der Kosten für die Familienheimfahrten;

Meldebestätigung der Familie am Familienwohnsitz;

Belegmäßiger Nachweis der Kosten für die doppelte Haushaltsführung

Seinem Antwortschreiben vom 19. August 2005 legte der Bw. den Lohnzettel 2002 seiner (nunmehrigen) Ehegattin, den Kontoauszug betreffend die Beendigung des Dauerauftrages für die Miete in ZW, WGasse 23, die Meldezettel betreffend die Person des Bw. sowie dessen damaliger Lebensgefährtin, den Mietvertrag der Wohnung in ONYMweg sowie die Abrechnungen für Gas und Strom beider Wohnungen vor.

Betreffend das Ausmaß der Familienheimfahrten führte der Bw. aus, dass diesbezüglich keine Aufzeichnungen geführt worden seien. Dessen ungeachtet sei das betragsmäßige Ausmaß im Schätzungswege ermittelt worden, wobei monatlich zwei Familienheimfahrten für die 115 km lange Distanz von der WGasse 23 zu ZGmbH . in x Wb , S - Straße 17 (Arbeitgeber des Bw.) unter Berücksichtigung des amtlichen Kilometergeldes von € 0,36 zum Ansatz gelangt seien.

Wie aus dem Meldezettel ersichtlich, habe es die Ehegattin des Bw. unterlassen sich unverzüglich in der WGasse 23 zu melden, wobei der Einzug in der Wohnung gemäß einer weiteren Beilage (Kautionsrückzahlung Studentenhaus D) mit Ende Juni 2002 zu terminisieren sei.

In dem mit 8. September 2005 datierten Einkommensteuerbescheid 2002 vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten geltend gemachten Aufwendungen insoweit zur Gänze nicht abzugsfähig seien, da nach der Verwaltungspraxis der Beschäftigungsorort vom Familienwohnort lediglich eine Entfernung von 115 km aufweise, während nach der Verwaltungspraxis eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnort nur bei einer Entfernung über 120 km zum Tragen komme.

In dem mit 7. Oktober 2005 datierten Berufungsschriftsatz führte der Bw. aus, dass sich in begründeten Einzelfällen eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnort auch bei Entfernung von weniger als 120 km ergeben könne. Nämliches Faktum sei im vorliegenden Fall insoweit gegeben als - gemessen an der kürzesten, mitten durch W führenden Fahrtstrecke - sich der Zeitaufwand für die Absolvierung der Strecke vom damaligen Wohnort (ZW, WGasse 23) zum Arbeitsplatz (x Wb, S Straße 17) auf nahezu 2

Stunden belaufen habe, wobei nählichem Ausmaß nach dem Dafürhalten des Bw. nicht mehr der Typus der Zumutbarkeit beizumessen sei.

Abschließend gab der Bw. bekannt, dass aus der Wahl der zeitlich kürzeren, aber 135 km langen Fahrtstrecke (Südost Tangente und Benützung der Außenringautobahn) eine Zeiter sparnis von ca. 10 Minuten resultiere.

Dem Berufungsbegehren des Bw. wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2005 nicht Folge gegeben, wobei das Finanzamt begründend ausführte, dass die vom Bw. zurückgelegte Strecke von 115 km unterhalb der von der Verwaltungspraxis festgesetzten Zumutbarkeitsgrenze (120 km) angesiedelt liege. Bei Ausmessung der zumutbaren Wegzeit sei die Regel betreffend die Anerkennung des Pendlerpauschales zur Anwendung gelangt, wobei diese bei Entfernung zwischen Wohnort und Dienstort von 60 km bis 120 km für Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf 2,5 Stunden laute. Bei Überschreiten nählicher Grenzen stünden noch keine Familienheimfahrten, sondern nur ein höherer Betrag als Pendlerpauschale zu. Abschließend sei seitens der Abgabenbehörde erster Instanz anzumerken, dass die in der Berufung ins Treffen geführte Wegzeiter sparnis von 10 Minuten bei einer Route von 135 km noch keinen begründeten Einzelfall für die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr begründe.

Mit Schriftsatz vom 23. Dezember 2005 stelle der Bw. den Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass die von der Abgabenbehörde erster Instanz für die Anerkennung des Pendlerpauschales ins Spiel gebrachte Regel für die Anrechenbarkeit der doppelten Haushaltung vollkommen irrelevant sei.

Nach Ansicht der Verwaltungspraxis seien Aufwendungen für doppelte Haushaltung dann anzuerkennen, wenn die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz unzumutbar sei; wobei diese Unzumutbarkeit dann anzunehmen sei, wenn der Familienwohnsitz mehr als 120 km entfernt sei. Nach der im Schrifttum (ARD 1990/4110) vertretenen Ansicht gelte eine Fahrzeit von einer Stunde als noch zumutbar. In Ansehung des Umstandes, dass im Fall des Bw. die Wegstrecke (eine Richtung) knapp unter der 120 km Distanz liege, die Wegzeit ungeachtet dessen jedoch annähernd zwei Stunden betrage, sei von Unzumutbarkeit auszugehen.

Ergänzende Erhebungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend die Distanz, respektive das zeitliche Ausmaß zur Absolvierung der Strecke von 1210 Wien, WGasse 23 zu der in x Wb , S -Straße 17 gelegenen Arbeitsstätte anhand von Routenplanern (www.viamichelin.de; www.falk.de; www.wigeogis.com) ergaben einerseits eine (längere) Fahrtstrecke von nahezu 137 km (nähliche Route führt über die Donauuferautobahn, die

Süd-Osttangente bzw. die Außenringautobahn zur A 1, wobei sich der gesamte Autobahnanteil auf rund 130 km beläuft) bzw. Fahrtzeiten zwischen 1 Stunde 23 Minuten und 1 Stunde 42 Minuten, während die Absolvierung der kürzeren, durch W führenden Route mit einem Ausmaß von 115,8 km (der Autobahnanteil beläuft sich diesfalls auf rund 90 km) laut Routenplaner (www.de.map24.com) eine Fahrzeit von 1 Stunde 36 Minuten in Anspruch nimmt.

Mit Vorhalt vom 8. März 2006 wurde der Bw. seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert Belege betreffend die Mietzahlungen für den Zeitraum Juli bis Dezember 2002, für die Wohnung in ONY vorzulegen, respektive den Geldabfluss von seinem Konto nachzuweisen.

In der am 5. April 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden seitens des Bw. die Kontoauszüge des Kontos bei der PSK Nr. 73.050.719, lautend auf den Namen des Bw. vorgelegt, wobei aus diesen Auszügen ersichtlich ist, dass vom Konto des Bw. ab August 2002 die Miete incl. Betriebskosten für die in NY angemietete Wohnung abgebucht worden ist. Der Bw. führte ergänzend aus, dass er seit April 2002 bei der Fa. ZGmbH in Wb beschäftigt gewesen sei, wobei die Wohnung in N mit Juli 2002 angemietet worden sei. Von April bis Juli 2002 habe der Bw. in einer Pension in Wb gewohnt. Wenn der Bw. von seiner Arbeitsstelle zu seiner Wohnung nach W gefahren sei, habe er die Fahrt Freitags zumeist zwischen 14.00 und 15.00 Uhr, manchmal auch später, angetreten und sei nach einer Fahrzeit von ca. 1 1/2 Stunden bei seiner Wohnung in Wien angekommen. Die Rückfahrt habe der Bw. sonntags um ca. 20.00 Uhr angetreten und sei er dann ebenfalls ca. 1 1/2 Stunden später in NY angekommen. Arbeitsbeginn bei der Fa. i sei am Montag um 7.30 Uhr morgens gewesen. Hätte der Bw. die öffentlichen Verkehrsmittel in Anspruch genommen, hätte er um 4.02 Uhr mit dem Nachtbus in WF wegfahren müssen, um rechtzeitig in der Firma zu sein. Es sei dem Bw. seitens der Firma auch nahe gelegt worden, in der Nähe des Arbeitsplatzes zu wohnen, da in der Vergangenheit mit Pendlern schlechte Erfahrungen gemacht worden seien.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass die Unzumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln eine Voraussetzung für die Anerkennung des Pendlerpauschales wäre. Im Übrigen werde auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Familienheimfahrten dann als Werbungskosten absetzbar, wenn dieser aus beruflichen

Gründen gehalten ist, an der Arbeitsstätte oder in deren Nahebereich eine Unterkunft zu bewohnen, weil sein (Familien)Wohnsitz so weit von der Arbeitsstelle entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist. Für den Fall der ertragsteuerlichen Anerkennung der Familienheimfahrten sind zusätzlich unter dem Titel "doppelte Haushaltsführung" auch die Mehrkosten, die sich wegen der zusätzlichen Wohnung am Beschäftigungsstandort ergeben als Werbungskosten abzugsfähig.

Nach den in der Verwaltungspraxis zum Themenkomplex der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr entwickelten Prinzipien ist davon auszugehen, dass diese ab einer Entfernung von mehr als 120 km jedenfalls als nicht mehr gegeben zu erachten ist. Ungeachtet dessen kann in begründeten Einzelfällen, wie beispielsweise bei schwierigem Gelände , bzw. schlechten Straßen auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit der Rückkehr vorliegen (in diesem Sinne VwGH v. 15.2.1977, 1602/76; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102 "Doppelte Haushaltsführung").

Im vorliegenden Fall hatte der Senat, in Ansehung der Tatsache, dass in Übereinstimmung mit der Abgabenbehörde erster Instanz am Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zur Anerkennung der doppelten Haushaltsführung keine Zweifel obwalten, der Frage nachzugehen, ob die zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Bw. liegende Fahrtstrecke bzw. die zu deren Absolvierung aufzuwendende Fahrzeit eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz als unzumutbar erscheinen lassen. Eingangs verbleibt festzuhalten, dass der unbestimmte Rechtsbegriff der Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz schwierig zu definieren ist. Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung erscheint am geeignetsten eine Analogie zum Baurecht, das in Zusammenhang mit Anrainer- und Nachbarrechten vom Rollentausch ausgeht, wonach dem einzelnen zumutbar ist, was er von den Normunterworfenen in objektiver billiger Betrachtungsweise eines "Durchschnittsbürgers" noch verlangen würde, wenn er selbst Normgeber wäre (ARD 1990 4140). In seinem Erkenntnis vom 19.9. 1995, 91/14/0227 war der Verwaltungsgerichtshof unter anderem mit der Frage nach der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz befasst, wobei das Höchstgericht judiziert hat, dass bei einer Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnort von 78 km und einer Fahrzeit von einer Stunde (die Route bestand nahezu aus Autobahnkilometern) nämliche Zumutbarkeit jedenfalls als gegeben zu erachten ist. Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof wiederum im Erkenntnis vom 25.2. 2003, 99/14/0340 bestätigt und die tägliche Rückkehr an einen 83 km vom Beschäftigungsstandort gelegenen Familienwohnsitz als zumutbar qualifiziert.

In Ansehung obiger Ausführungen sowie der an oberer Stelle dargelegten Ermittlungsergebnisse betreffend Fahrtstrecke und Fahrtzeit gelangte der erkennende Senat zur Überzeugung, dass dem Berufungsbegehren auf Anerkennung der Aufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung insoweit Berechtigung zukommt, als dem Bw. die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz nicht zumutbar ist.

Nämliches Ergebnis liegt vor allem darin begründet, als bei einer Fahrtstrecke von rund 116 km und einer laut Routenplaner ([www. de.map24.com](http://www.de.map24.com)) resultierenden Fahrzeit von 1 Stunde 36 Minuten von Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz keine Rede mehr sein kann. Dies auch unter dem Aspekt, dass nicht übersehen werden darf, dass in vorgenannter Zeitkomponente die Parameter Witterungs- und/oder Straßenverhältnisse (Staus) keinen Eingang gefunden haben und diese daher durch Zuschlag nach oben zu korrigieren ist, ein Umstand, der im Ergebnis wiederum bedeutet, dass die vom Bw. im Rechtsmittelschriftsatz veranschlagte Fahrtdauer von nahezu 2 Stunden als schlüssig und nachvollziehbar zu qualifizieren ist. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass der Bw. die besagte Wegstrecke zu einer Tageszeit zurückzulegen gehabt hätte, wo erfahrungsgemäß (vor allem innerhalb von W) äußerst reges Verkehrsaufkommen vorherrscht (Die vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung veranlagte Fahrzeit von ca. 1,5 Stunden bezieht sich auf Tageszeiten, zu denen in der Regel nicht mit Verkehrsstaus zu rechnen ist.)

Es darf im vorliegenden Fall weiters nicht übersehen werden, dass selbst unter Heranziehung der zeitsparenden, nahezu zur Gänze über diverse Autobahnen führenden Route – ungeachtet des Umstandes, dass deren Länge jenseits der von der Verwaltungspraxis determinierten "Zumutbarkeitsdistanz" von 120 km angesiedelt liegt – das Unzumutbarkeitskriterium der täglichen Rückkehr angesichts einer (um die Straßenverhältnisse adaptierten) Fahrzeit von 1 Stunde 45 Minuten ebenso als erfüllt zu erachten ist.

Als weiteres für die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz ist in dem von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu beurteilenden Sachverhalt sprechendes Indiz ist die Bestimmung des § 1 der – zum § 34 Abs. 8 EStG 1988 ergangenen - Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetz 1992 (BGBl 1993/605) anzuführen, der gemäß ob Nichtanführung der Gemeinde Wb eine tägliche Hin- und Rückfahrt zum Studienort W in zeitlicher Hinsicht nicht zumutbar ist. Nach dem Dafürhalten des Senates darf aus dem Umstand, dass der Bw. die Fahrt Wb W in Arbeitnehmereigenschaft und nicht als Studierender zu unternehmen hätte, betreffend die Zumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt keine anders gelagerte rechtliche Beurteilung erfolgen.

Der Vollständigkeit halber verbleibt zu den in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes angestellten Überlegungen betreffend der Anerkennung des Pendlerpauschales anzumerken, dass diese, via Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels letztendlich ein weiteres Argument für die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr des Bw. an den Familienwohnsitz boten. Nämliche Schlussfolgerung ergibt sich einerseits aus den Angaben des Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach er um 4 02 Uhr in W wegfahren müsste, um rechtzeitig um 7 30 Uhr an seiner Arbeitsstelle zu sein und andererseits aus Recherchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend die für die Fahrtstrecke W Wb aufzuwendende Zeit bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmitteln, da die Fahrplanauskunft der ÖBB (www.fahrplan.oebb.at) für die Fahrt von W (Bahnhof F) bis Wieselburg (Bahnhof) einen Zeitaufwand von 2 Stunden 11 Minuten bis zu 2 Stunden 32 Minuten ausgewiesen hat, ohne dass der Zeitaufwand für die Strecke vom Familienwohnsitz zum Bahnhof bzw. jene vom Bahnhof Wb zur Arbeitsstätte des Bw. Berücksichtigung gefunden hat. Im Ergebnis bedeutet dieser Umstand, dass – im Falle der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln - der tatsächliche Zeitaufwand jedenfalls jenseits der 2 Stunden und 30 Minuten angesiedelt liegt und dem Bw. die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels –unter Ausklammerung der Tatsache des vorhandenen, der Arbeitsstätte nächst gelegenen Wohnsitzes in NY – unzumutbar gewesen wäre.

In Anbetracht obiger Ausführungen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. April 2006