



GZ. RV/0185-K/08,
miterledigt RV/0186-K/08,
RV/0288-K/11, RV/0293-K/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder ADir Krall, Mag. Herwig Draxler und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin FOI Orasch über die Berufungen der Bw., Adr.1, gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 2005, 2006, 2007 und 2008 nach der am 20. Juni 2011 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005, 2006, und 2007 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2007 bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011 abgeändert und im Übrigen als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe des Veranlagungsjahres 2008 sind der Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011 zu entnehmen und bilden insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

(1) Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte in den streitgegenständlichen Veranlagungsjahren 2005 bis 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

(2) In den Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2005 und 2006 machte die Bw. ua. Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten (2005:

€ 4.080,--, 2006: € 4.173,60) als Werbungskosten geltend. Zu den beantragten Werbungskosten gab die Bw. in Beilagen zu den Abgabenerklärungen bekannt, dass sie zufolge wechselnder Turnusdienste im LKH B und zu erbringender Reinigungsdienste im täglichen Dienstzeitrahmen von 8:30 bis 18:00 Uhr bzw. von 6:30 bis 14:00 Uhr (4 Arbeitstage Dienst, 2 Tage Freizeit) am Dienort in B eine Dienstwohnung (Garconniere) angemietet habe und wegen fehlender bzw. nicht fahrender öffentlicher Verkehrsmittel die Fahrten (Familienheimfahrten) zum Familienwohnsitz (A) mit dem privat PKW (Kj. 2005: 50 Fahrten und Kj. 2006: 52 Fahrten jeweils hin und retour) durchgeführt habe.

(3) Das Finanzamt anerkannte in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005 und 2006 die beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten jeweils zur Gänze nicht als Werbungskosten – im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Anspruchstatbestände für eine doppelte Haushaltsführung nicht vorgelegen seien, da die tägliche Heimkehr vom Dienort (B) zum Wohnort (A) bei einer Entfernung von weniger als 120 km als zumutbar angesehen werde.

(4) Auch in den wiederaufgenommenen Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 2005 und 2006, in welchen jeweils Topf-Sonderausgaben iHv. € 730,00 in den neuen Sachbescheiden je vom 6. September 2007 steuerlich Berücksichtigung fanden, wurden vom Finanzamt wiederholt weder die Kosten für doppelte Haushaltsführung noch Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten berücksichtigt und dabei als Abweisungsargument auf die Begründungen in den Erstbescheiden verwiesen.

(5) In den Berufungsschriften gegen die neuen Sachbescheide (Einkommensteuer 2005 und 2006) je vom 10. Oktober 2007 wurde von der Bw. lediglich vorgebracht, dass die geltend gemachten Werbungskosten anzuerkennen seien, wobei das Berufungsbegehren bzw. die Begründung den berechtigten Anträgen auf Arbeitnehmerveranlagung (Formular L 1) zu entnehmen wäre. In diesen beiden Schriftsätzen je vom 8. Oktober 2007 wurde von der Bw. auch die Entscheidung über die Berufungen durch den gesamten Berufungssenat ([§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO](#)) beantragt.

(6) Das Finanzamt führte in den abweisenden Berufungsvorentscheidungen je vom 10. Jänner 2008 betreffend die Berufungen vom 10. Oktober 2007 gegen die (neuen) Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 im Wesentlichen aus, dass von der Bw. in den berechtigten Abgabenerklärungen (Posteingang: 6. September 2007) und in den dazu angefügten Beilagen bekannt gegeben worden sei, dass von ihr ein wöchentlich wechselnder Turnusdienst (4 Tage Dienst, 2 Tage frei) mit unterschiedlichen Dienstzeiten (Beginn: 6:30, Ende: 14:00 oder Beginn: 8:30, Ende: 18:00) zu erbringen gewesen sei. Auch sei von der Bw.

in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Dezember 2007, auf die Frage, weshalb ihr eine tägliche Rückkehr an den Familienwohntort nicht zumutbar sei, lediglich vorgebracht worden, dass die „Erreichbarkeit des Dienstortes um 6:30 Uhr mit öffentlichen Verkehrsmitteln“ unmöglich sei. Andere Gründe seien von der Bw. nicht bekannt gegeben worden. Zum amtswegig erhobenen Sachverhalt wies das Finanzamt ergänzend darauf hin, dass laut Routenplaner (www.viamichelin.com) die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der Bw., je nach Fahrtstreckenwahl (B 80, B 70 oder A 2) 58 km oder 64 km betrage, welche in ca. 46 bis 58 Minuten Fahrzeit mit einem PKW zurückgelegt werden könne. Da der Familienwohnsitz (A) vom Beschäftigungsort (B) nicht mehr als 120 km entfernt liege und kein beruflicher Veranlassungsgrund für eine Wohnsitzführung (doppelte Haushaltsführung) in B bzw. kein maßgeblicher Grund für die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz (A) bestanden habe, müsse das Berufungsbegehren als unbegründet abgewiesen werden.

(7) Aus der in Folge getätigten Eingabe der Bw., nämlich der Abgabe von berichtigten Erklärungen für 2005 und 2006 (Posteingangsvermerk beim Finanzamt: je dat. mit 15. Februar 2008), welche vom Finanzamt auch als (fristgerechte) Vorlageanträge an die zweite Instanz gewertet wurden, geht hervor, dass die Bw. ihr Berufungsbegehren bezüglich Werbungskosten abänderte und nunmehr im Berufungsverfahren jeweils ein Pendlerpauschale (KZ 718) für 2005 im Betrag von € 2.421,-- und für 2006 im Betrag von € 2.664,--, anstelle der ursprünglich geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten, geltend machte.

(8) Mit Vorlageberichten vom 7. März 2008 legte das Finanzamt diese zwei Berufungsfälle dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und stellte darin den ergänzenden Antrag auch das abgeänderte Berufungsbegehren der Bw., nämlich auf Zuerkennung eines Pendlerpauschales mangels Vorliegens der Anspruchsvoraussetzungen (Sachverhaltsfeststellung: auf Grund des Verbleibens der Bw. während des Turnusdienstes am Dienstort, wird von ihr die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurückgelegt) in beiden Streitjahren als unbegründet abzuweisen. Im Übrigen wurde vom Finanzamt auf die erlassenen Berufungsvorentscheidungen und die von der Bw. selbst vorgetragenen Sachverhaltselemente im abgeführten Ermittlungsverfahren (Bl. 18 und 33ff/2006) verwiesen.

(9) In den zwischenzeitig eingereichten Erklärungen für die Arbeitnehmerveranlagungen der Folgejahre (Posteingangsvermerk beim Finanzamt: je dat. mit 2. Dezember 2009) machte die Bw. unter dem Titel Pendlerpauschale (KZ 718) für das Jahr 2007 einen Betrag iHv. € 2.664,-- und für das Jahr 2008 einen Betrag iHv. € 3.372,-- als Werbungskosten geltend.

(10) Erklärungsgemäß wurde vom Finanzamt die Veranlagung für diese Jahre vorgenommen und es wurde folglich aus dem Titel Pendlerpauschale im Einkommensteuerbescheid für 2007 ein Betrag von € 2.664,00 und im Einkommensteuerbescheid für 2008 ein Betrag von € 3.151,50 anerkannt.

(11) Diese beiden Einkommensteuerbescheide wurden jedoch in Folge erstinstanzlich mit Bescheiden je vom 7. Dezember 2010 gemäß § 299 BAO aufgehoben. In dem mit gleichem Datum neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2007 und 2008 fanden die von der Bw. geltend gemachten Pendlerpauschbeträge bei der Berechnung und Festsetzung der Einkommensteuer zur Gänze keine Berücksichtigung. Zur Nichtberücksichtigung bzw. Aberkennung führte das Finanzamt begründend aus, dass auf Grund des Wohnsitzes der Bw. am Beschäftigungsort (B) dieser ein Pendlerpauschale nicht zustehe.

(12) In den Berufungen (zwei Schriftsätze je datiert mit 25. Dezember 2010) gegen diese neuen Sachbescheide wandte die Bw. im Wesentlichen ein, dass das Pendlerpauschale auf Grund eines Telefonates und Anratens eines Sachbearbeiters vom Finanzamt Wolfsberg beantragt worden sei.

(13) Mit ergänzenden Eingaben (Schriftsätze je datiert mit 21. Februar 2011) versehen mit diversen Unterlagen (ua. Aufgliederungen der Werbungskosten für die Kalenderjahre 2007 und 2008, berichtigte Arbeitnehmerveranlagungserklärungen für beide Streitjahre) änderte die Bw. ihr Berufsbegehren für diese beiden Veranlagungsjahre ab und machte nunmehr unter dem Titel Werbungskosten für das Kalenderjahr 2007 einen Betrag iHv. € 3.752,76 (KZ 723 e: Kosten für doppelte Haushaltsführung € 1.740,--, Familienheimfahrten € 1.926,60, KZ 723 f: Betriebsratszulage € 47,16) sowie für das Kalenderjahr 2008 einen Betrag iHv. € 1.348,23 (KZ 723 e: Kosten für doppelte Haushaltsführung € 1.305,--, KZ 723 f: Betriebsratszulage € 43,23) geltend.

(14) Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011 wies das Finanzamt die Berufung vom 30. Dezember 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 als unbegründet ab und änderte den angefochtenen Bescheid bezüglich der bisher unter dem Titel „außergewöhnlichen Belastung iSd. [§ 34 EStG 1988](#)“ berücksichtigten Aufwandsbeträge zum Nachteil der Bw. ab. Begründend führte das Finanzamt zu dieser Bescheidabänderung aus, dass die Aufwendungen iHv. € 612,00 für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht berücksichtigt werden konnten, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 1.935,71 nicht überstiegen haben. Sachverhaltsfeststellend wurde dazu ergänzend dargelegt, dass der beantragte pauschale Freibetrag für eine Diätverpflegung (Magenkrankheit oder andere innere Erkrankung) gleichfalls nicht ohne Anrechnung des Selbstbehaltes berücksichtigt werden konnte, da diesbezüglich eine Minderung von mehr als

25 % für eine Leberdiät vom Bundessozialamt nicht bescheinigt worden sei und im Behindertenpass (Nr.123) vom 9. Juli 2008 auch nicht eingetragen sei. Zur Nichtanerkennung des Pendlerpauschbetrages wurde weiters ausgeführt, dass die Anspruchsvoraussetzungen dafür allerdings auch zufolge durchgehenden Krankenstandes der Bw. seit 17. Oktober 2007 im Streitjahr 2008 nicht vorgelegen seien.

(15) Mit Eingabe vom 13. April 2011 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung, wobei das Berufungsbegehren der Bw. nach dem Inhalt dieses Schriftsatzes ausschließlich auf die Anerkennung von Werbungskosten im Betrag von € 1.348,23 (KZ 723 e: Kosten für doppelte Haushaltsführung € 1.305,00, KZ 723 f: Betriebsratszulage € 43,23) für das Veranlagungsjahr 2008 abzielte.

(16) Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 24. Mai 2011 die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. In diesem Vorlagebericht wurde unter Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.05.1985, [83/16/0177](#)) und Kommentarmeinung (Doralt, EStG 1988, Band II, § 16 Tz 200/3, Stand 1.9.2009) der Antrag gestellt, dass Berufungsbegehren der Bw. für die Streitjahre 2007 und 2008 auf Zuerkennung der in Rede stehenden Werbungskosten, mit Ausnahme der geltend gemachten Beiträge zur Betriebsratsumlage, als unbegründet abzuweisen. Im Übrigen wurde auf die Begründungen in den Berufungsvorentscheidungen zu den Streitjahren 2005 und 2006 und auf die erfolgte Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2008 laut der erlassenen Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011, bezüglich nicht anzuerkennender Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung, verwiesen.

(16) Mit Bedenkenvorhalt vom 27. Mai 2011 wurde der Bw. vom UFS-Referenten der aktenkundige Sachverhalt auf Grund der Inhalte der vorgelegten Verwaltungsakten zu allen vier Streitjahren (inkl. der amtswegigen Sachverhaltsermittlungsergebnisse des Finanzamtes) zur Kenntnisnahme gebracht. Unter Punkt 6 wurde wörtlich ua. ausgeführt: *„Ihren eigenen Angaben nach, die auch von Ihrem Dienstgeber bestätigt wurden (siehe Beilagen), ergibt sich, dass von Ihnen in den Jahren 2005, 2006 und 2007 der zu erbringende Reinigungsdienst (lt. Dienstplänen) turnusmäßig im täglichen Zeitrahmen von 08:30 bis 18:00 Uhr bzw. von 06:30 bis 14:00 Uhr zu erbringen gewesen war.“*

(17) In der Stellungnahme zu diesem Bedenkenvorhalt brachte die Bw. in ihrer Eingabe vom 16. Juni 2011 unter Hinweis auf Punkt 6 (Dienstzeiten) im Wesentlichen vor, dass zu Dienstbeginn um 6:30 Uhr der Dienstort mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht erreichbar gewesen sei. Auch habe nach Dienstende (18:00 Uhr, 14:00 Uhr) eine schwere körperliche

Ermüdung bestanden, weshalb eine sofortige Heimfahrt nicht zumutbar gewesen sei um sich nicht selbst oder Dritte im Straßenverkehr zu gefährden. Aus diesem Grunde sei die Schlafstelle (Dienstwohnung) am Dienstort erforderlich gewesen und es werde daher beantragt die Wohnungskosten (KZ 723 e) für die Jahre 2005 bis 2007 je iHv. € 1.740,-- und für das Jahr 2008 iHv. € 1.305,-- als Werbungskosten steuerlich anzuerkennen.

(18) Mit Mail vom 16. Juni 2011 wurde vom UFS-Referenten der Behördenvertreterin des Finanzamtes der im Rahmen des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens abgeführte Schriftwechsel mit der Bw. zur Kenntnisnahme übermittelt.

(19) Mit Mail vom 17. Juni 2011 trug die Amtsbeauftragte des Finanzamtes im Wesentlichen als Gegenäußerung vor, dass die Bw. das Anmieten einer Wohnung am Dienstort (B) mit Schreiben vom 13. Juni 2011 erstmals damit begründet habe, dass bei ihr nach Dienstende eine schwere körperliche Ermüdung vorhanden sei, weshalb eine sofortige Heimfahrt nicht zugemutet werden könne um sich nicht selbst oder Dritte im Straßenverkehr zu gefährden. Diesem Argument der Bw. gilt entgegenzuhalten, dass der von der Bw. zu erbringende Reinigungsdienst turnusmäßig von 8:30 bis 18:00 bzw. von 6:30 bis 14:00 erbracht worden war. Dieser Zeitrahmen ergebe eine maximale Nettoarbeitszeit (abzüglich einer pauschal angenommenen Mittagspause von 30 Minuten nach 6 Stunden Dienst) von 9 bzw. 7 Stunden pro Tag. Bei einer zu erbringenden Nettoarbeitszeit von 7 oder 9 Stunden und Ruhezeiten dazwischen von 10,50 bis maximal 16,50 Stunden (Anmerkung zu den Ruhezeiten: Zwischen Dienstende 14:00 und Dienstbeginn 6:30 abzüglich 2 Std. Fahrzeit ergibt sich ein Ruhezeitraum von 14,50 Std.; zwischen Dienstende 14:00 und Dienstbeginn 8:30 abzüglich 2 Std. Fahrzeit ergibt sich ein Ruhezeitraum von 16,50 Std.; zwischen Dienstende 18:00 und Dienstbeginn 6:30 abzüglich 2 Std. Fahrzeit ergibt sich ein Ruhezeitraum von 10,50 Std. und zwischen Dienstende 18:00 und Dienstbeginn 8:30 abzüglich 2 Std. Fahrzeit ergibt sich ein Ruhezeitraum von 12,50 Std.) könne von einer Unzumutbarkeit (aufgrund Ermüdung) der täglichen Rückkehr an den Wohnort (A) aus der Sicht des Finanzamtes nicht gesprochen werden. Von der Bw. wurde zwar eine schwere körperliche Ermüdung behauptet, aber nicht im Detail dargelegt, weshalb gerade ihre Tätigkeit im Reinigungsdienst eine besonders schwere Ermüdung hervorgerufen haben solle. Auf Grund der Lebenserfahrung des täglichen Lebens könne davon ausgegangen werden, dass das Reinigen von Böden, Leeren von Mülleimern, Überziehen von Betten, usw. keine mit außergewöhnlicher körperlicher Anstrengung behafteten Tätigkeiten darstellen. Auch gilt festzuhalten, dass die Bw. ihre Dienste ausschließlich tagsüber ausgeführt habe und keinerlei Nachtdienste, Rufbereitschaften und dgl. absolvieren musste. Ebenso sei anzumerken, dass eine Vielzahl von Pendlern zwischen 7 und 9 Stunden täglich arbeiten und danach ähnliche Wegstrecken (65 km in ca. 52 Minuten) im Straßenverkehr zurücklegen. Auch mit diesem neuen Argument vermochte die

Bw. keine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort (A) aufzuzeigen und es wird daher vom Finanzamt der Antrag auf Abweisung (E-2005 bis E-2008) der in Rede stehenden Werbungskosten beibehalten.

(20) Da hinsichtlich aller berufungsgegenständlichen Jahre, die nunmehr bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig sind, die gleichen Streitbegehren (Pendlerpauschale bzw. Kosten doppelter Haushaltsführung, etc.) zwischen den Verfahrensparteien in Frage standen, erschien es aus prozessökonomischen Gründen sinnvoll, über alle streitgegenständlichen Berufungsjahre im Rahmen einer Berufungsentscheidung zu entscheiden. Aus diesem Grunde wurde vom UFS-Referenten der Antrag gestellt, im Rahmen der von der Bw. ohnehin beantragten Berufungssenatsverhandlung (Berufungen gegen E-2005 und E-2006) auch gleichzeitig über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO) erkennen zu lassen.

Über die Berufungen wurde durch den gesamten Berufungssenat erwogen:

1) Doppelte Haushaltsführung (Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008):

Zufolge Abänderung des Berufungsbegehrens der Bw. mit Eingabe vom 16. Juni 2011 ist in allen Veranlagungsjahren (2005 – 2008) vorrangig die Frage strittig, ob der Bw. die geltend gemachten Kosten für eine doppelte Haushaltsführung (2005 – 2007: je € 1.740,--; 2008: € 1.305,--) als Werbungskosten zustehen.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Demgegenüber bestimmt [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#), dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung 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. Aufwendungen für die eigene Wohnung sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Erwachsen einem Arbeitnehmer allerdings dadurch doppelte Haushaltskosten, dass ihm die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den (Familien-)Wohnsitz wegen der Entfernung nicht zumutbar ist, so können die dadurch bedingten Mehraufwendungen Werbungskosten iSd [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) darstellen, vorausgesetzt, dass die Verlegung des Familien- bzw. Hauptwohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit gleichfalls nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.1.2000, [96/15/0205](#); VwGH 25.2.2003, [99/14/0340](#)). Die

Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, [95/14/0059](#); VwGH 22.2.2000, [96/14/0018](#)).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist grundsätzlich beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- a) vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- b) die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- c) die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Nach Ansicht des erkennenden Senates ist die Klärung der entscheidungsrelevanten Tatfrage (vgl. vorstehende lit. a), nämlich ob bei der Bw. im Einzelnen zu betrachtenden und zu wertenden Streitjahr glaubhaft eine behauptete Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz vorgelegen war in erster Linie an Hand der bestehenden Sach- und Aktenlage und insbesondere unter den Gesichtspunkten zu prüfen, welche die Bw. im Antrags- und Berufungsverfahren selbst vorgetragen und dargelegt hat.

Der Unabhängige Finanzsenat geht bei Klärung der Streitfrage „Kosten doppelter Haushaltsführung“ von folgender zwischen den Verfahrensparteien unstrittigen Sach- und Aktenlage aus:

Die verheiratete Bw. unterhielt in den Kalenderjahren 2005 bis 2008 neben ihrem Familienwohnsitz in Adr.1 auch einen Zweitwohnsitz in Adr.2. Beim Familienwohnsitz (Hauptwohnsitz) in A handelt es sich um eine Mietwohnung mit einer Nutzfläche von 81,89 m². Beim Zweitwohnsitz am Dienstort in B handelt es sich um eine Garconniere (lt. Bw. Schlafstelle: 1 Zimmer mit Küchenzeile, Dusche/WC extra) die von der Bw. als Dienstwohnung auf Grund des bestehenden Dienstverhältnisses (LKH-B) seit 1. August 1997 genützt worden war. Die jährlichen Mietkosten für die Garconniere am Dienstort betrugen in den Jahren 2005 – 2007 je € 1.740,-- und im Jahr 2008 € 1.305,--. Die aktenkundigen Fahrtroutenabfragen (Internet: [www.ViaMichelin](#) vom 10.01.2008 und [ÖAMTC](#) vom 09.05.2011) des Finanzamtes ergaben, dass die Fahrtstrecke vom Familienwohnsitz in A zum Dienstort in B ca. 64 km beträgt und diese Fahrtstrecke von der Bw. mit ihrem eigenen PKW (VW-Polo mit dem Kennzeichen WO) in ca. 46 - 52 Minuten Fahrzeit (Standardroute: davon ca. 32 Autobahnkilometer) zurückgelegt werden kann. Nach dem eigenen Sachvorbringen hat die Bw. im Kalenderjahr 2005: 50 Fahrten, im Kalenderjahr 2006: 52 Fahrten, im Kalenderjahr 2007: 39 Fahrten und im Kalenderjahr 2008 zufolge durchgehenden Krankenstandes „keine

Fahrt" zwischen Wohnung (A) und Arbeitsstätte (B) vorgenommen. Evident ist auch, dass von der Bw. in den Jahren 2005, 2006 und 2007 der zu erbringende Reinigungsdienst (lt. Dienstplänen) turnusmäßig im täglichen Zeitrahmen von 08:30 bis 18:00 Uhr bzw. von 06:30 bis 14:00 Uhr zu erbringen gewesen war. Den eigenen Angaben nach hat die Bw. (krankheitsbedingt) am 17. November 2008 ihr Dienstverhältnis beendet und war zuvor vom 1. Jänner bis zu ihrem Ausscheiden im September 2008 durchgehend im Krankenstand.

Als Ursache zur beruflichen Bedingtheit der Begründung eines Zweitwohnsitzes (Haushaltes) am Dienstort in B wurden von der Bw. im gesamten Berufungsverfahren zwei Gründe vorgebracht.

Erstens wurde wiederholt vorgetragen, dass ihr zufolge des Dienstbeginnes um 06:30 Uhr und des Dienstendes um 18:00 Uhr die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Zurücklegung der Fahrtstrecke vom Familienwohnsitz (Wohnung: A) zur Arbeitsstätte (Dienstort: B) nicht möglich gewesen sei. Als zweites Argument wurde von der Bw. eingewendet, dass die Unzumutbarkeit der „sofortigen“ täglichen Heimfahrt an den Familienwohnsitz auch auf ihre schwere körperliche Ermüdung nach Dienstende (*Anmerkung UFS: laut Turnusdienstplänen an 2 Arbeitstagen pro Woche um 18:00 Uhr und an 2 Arbeitstagen pro Woche um 14:00 Uhr*) zurückzuführen gewesen sei und durch die unterlassene Heimfahrt mit dem eigenen PKW auch eine sogenannte Eigen- oder Fremdgefährdung im Straßenverkehr zu vermeiden gewesen war.

Wie bereits ausgeführt, können die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Dazu wird in der Literatur (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung"; Doralt, EStG, 11. Lieferung, § 4 Tz 348) die Ansicht vertreten, dass eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz jedenfalls dann nicht zugemutet werden kann, wenn die Entfernung zwischen diesen Orten mehr als 120 km beträgt. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke eine Unzumutbarkeit anzunehmen sein.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse vom [a] 25.2.2003, 99/14/0340 und [b] 19.9.1995, 91/14/0227) ist bei einer (relativ) geringen Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnsitz (Fahrtstrecke lt. VwGH-Erk. a: 83 km, lt. VwGH-Erk. b: 78 km) oder einer Fahrtzeit von maximal einer Stunde in eine Fahrtrichtung, also die tägliche Hin- und Rückfahrt mit dem PKW, noch zumutbar.

In Anbetracht des vorstehend angeführten Sachverhaltes teilt der erkennende Senat unter Beachtung der angeführten Kommentar und VwGH-Rechtsprechung die Rechtsmeinung des Finanzamtes, dass die Entfernung zwischen Dienstort und Familienwohnsitz von ca. 64 km (Standartroute: davon ca. 32 Autobahnkilometer), die von der Bw. mit ihrem PKW in einer Fahrzeit in ca. 46 - 52 Minuten zurückgelegt werden kann, keinesfalls eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz aufzuzeigen vermag.

Dem von der Bw. mit Eingabe vom 16. Juni 2011 eingewandten „neuen“ Sachvorbringen zur Führung eines Zweitwohnsitzes am Dienstort, nämlich dass bei ihr auf Grund der zu erbringenden Tätigkeiten zu Dienstende (18:00 Uhr, 14:00 Uhr) eine schwere körperliche Ermüdung bestanden habe und aus diesem Grunde eine sofortige Heimfahrt zum Familienwohnsitz nicht zumutbar gewesen sei um sich nicht selbst oder Dritte im Straßenverkehr zu gefährden, gilt nach Meinung des erkennenden Senates die diesbezüglich zutreffende Gegenäußerung des Finanzamtes laut Mail vom 17. Juni 2011 entgegenzuhalten. In dieser wies das Finanzamt im Wesentlichen darauf hin, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens in einer Reinigungsdiensttätigkeit (Reinigen von Böden, Leeren von Mülleimern, Überziehen von Betten, etc.) keine mit außergewöhnlicher körperlicher Anstrengung behafteten Tätigkeit erblickt werden könne. Im Übrigen unterließ es die Bw. im Detail darzulegen, weshalb gerade ihre Tätigkeit im Reinigungsdienst, bei einer maximalen Nettoarbeitszeit von 7 oder 9 Stunden täglich, eine besonders schwere körperliche Ermüdung hervorgerufen haben solle. Auch habe die Bw. wischen den zu leistenden Nettoarbeitszeiten (von 7 oder 9 Stunden je 2 Tage pro Woche) weiters auch zeitmäßig über eine tägliche Frei- bzw. Ruhezeiten von 10,50 bis maximal 16,50 Stunden verfügen können. Zutreffend merkte das Finanzamt auch ergänzend an, dass es im heutigen Berufsleben und nach der gegenwärtigen Arbeitsmarktlage alltäglich und keine berufsspezifische Besonderheit sei, dass eine Vielzahl von Arbeitnehmern zwischen 7 und 9 Stunden täglich arbeiten und zu Arbeitsende ähnliche Wegstrecken (65 km in ca. 52 Minuten) wie die Bw. im Straßenverkehr mit dem eigenen PKW im Rahmen einer Rückfahrt zum Familienwohnsitz zurücklegen würden. Das „neue“ Sachvorbringen der Bw. vermochte daher den erkennenden Senat nicht von der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr nach Dienstende (18:00 Uhr, 14:00 Uhr) an den Familienwohnsitz zu überzeugen und geht daher insoweit ins Leere.

Auch wenn vom Finanzamt der Bw. sachverhaltsfeststellend unstrittig eingeräumt wird, dass ihr in allen Streitjahren die Erreichbarkeit des Dienstortes B um 06:30 Uhr mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich gewesen sei, vermag auch in diesem Umstand kein entscheidungsrelevantes Indiz erblickt zu werden, dass die Bw. aus dienstlichen Gründen gezwungen gewesen war, in den Streitjahren 2005 bis 2008 einen Zweitwohnsitz am Dienstort zu führen. Es mag der Bw. durchaus eingestanden werden, dass die von ihr in den

Streitjahren gewählte Form der privaten Lebensgestaltung, nämlich durch Unterhalten einer Zweitwohnung am Dienstort der beruflichen Tätigkeit hilfreich bzw. zweckdienlich gewesen ist, eine Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt wird damit jedoch ebenso wenig aufgezeigt wie mit dem Vorbringen, aus Gründen der Verkehrssicherheit (Vermeidung einer Gefährdung von Verkehrsteilnehmern durch Übermüdung) sei die Nutzung einer Zweitwohnung am Dienstort erforderlich gewesen.

In Würdigung der dargelegten Gesamtumstände gelangt der erkennende Senat in diesem Streitpunkt zur Ansicht, dass sich weder aus den eingangs angeführten Sachverhaltselementen noch aus dem Berufungsvorbringen der Bw. überzeugende berufsbedingte Gründe für die Führung eines Zweitwohnsitzes am Dienstort haben erkennen lassen.

Das Berufungsbegehren der Bw. auf Zuerkennung von Kosten doppelter Haushaltsführung für die Streitjahre 2005 bis 2008 war daher als unbegründet abzuweisen.

2) Aufwendungen für Familienheimfahrten (Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008):

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

Nach herrschender Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates, welche in ständiger Lehre und höchstgerichtlicher Rechtsprechung Deckung findet, sind Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom (Zweit)Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung im Einzelfall vorliegen.

Wie vorstehend unter „*Punkt 1*“ ausgeführt wurde, war der Bw. in allen vier Streitjahren die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz (A) mit dem eigenen PKW auf Grund der (relativ) geringen Fahrdistanz von 64 km zumutbar. Angesichts dieser rechtlichen Schlussfolgerung kommt der Senat zu dem Ergebnis, dass der Bw. in den Streitjahren 2005 bis 2008 die Aufwendungen für Familienheimfahrten gleichfalls nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

3) Pendlerpauschale (Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008):

Wie das Finanzamt im gesamten Berufungsverfahren zur Recht ausgeführt hat, ist Voraussetzung für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales nach [§ 16 Abs. 1 Z 6](#)

[EStG 1988](#) ua, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum „überwiegend“ zurückgelegt wird.

Dass dies bei der Bw. in den einzelnen Lohnzahlungsräumen der Streitjahre 2005 bis 2008 nicht der Fall gewesen war, wird von ihr zugestanden (vgl. Sachverhaltsangaben der Bw. über die Anzahl der jährlichen Familienheimfahrten, *Pkt. 1* oben) bzw. wurde trotz Ersuchens (siehe Bedenkenvorhalt des UFS vom 27. Mai 2011) nicht widerlegt.

Der erkennende Senat kommt daher in diesem Streitpunkt zu dem Ergebnis, dass das Finanzamt nicht rechtswidrig vorgegangen ist, wenn in den angefochtenen Bescheiden der Veranlagungsjahre 2005 bis 2008 ein Pendlerpauschale nicht berücksichtigt worden ist.

4) Betriebsratsumlage (Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008):

Aus den Erklärungsangaben der Bw. geht hervor, dass von ihr folgende Jahresbeiträge – 2005 und 2006: je € 85,08, 2007: € 47,16 und 2008: € 43,23 - zur Betriebsratsumlage geleistet worden waren.

Die Behandlung von Beiträgen die Arbeitnehmer als Betriebsratsumlage leisten, ist nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff ([§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#)) zu beurteilen, auf welche der Werbungskostenpauschbetrag iHv. € 132,00 (jährlich) gemäß [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) anzurechnen ist.

Zufolge dieser Anrechnung fanden die jährlich von der Bw. geltend gemachten Beiträge zur Betriebsratsumlage in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005 bis 2008 auch keine gesonderte Berücksichtigung in Form von Werbungskosten sondern es wurde an Stelle dieser gesetzeskonform der betragsmäßig höhere Werbungskostenpauschbetrag von € 132,00 (jährlich) anerkannt.

5) Außergewöhnliche Belastung, Krankendiätverpflegung (Einkommensteuerbescheid 2008):

Vorweg gilt festzuhalten, dass es sich bei den von der Bw. im Rahmen der Veranlagungserklärung 2008 geltend gemachten pauschalen Krankendiätverpflegungsaufwendungen um grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung abzugsfähige Krankheitskosten handelt. In Frage steht allerdings, ob diese Verpflegungsmehraufwendungen mit einem konkreten Krankheitsbild und Grad der Behinderung der Bw. in ursächlich und amtlich bescheinigten Zusammenhang (GdB mindestens 25 %) stehen und somit als außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes Berücksichtigung finden können.

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen; die Belastung muss außergewöhnlich sein (Abs. 2), sie muss zwangsläufig

erwachsen (Abs. 3) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Gemäß § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Nach § 35 Abs. 2 Z 2 ist die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Nach dem dritten Teilstrich leg.cit. ist in allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Gemäß § 1 der Verordnung [BGBl. Nr. 303/1996](#) sind bei einem Steuerpflichtigen, der u.a. Aufwendungen durch eine eigene körperliche Behinderung im Grad von mindestens 25 % hat, die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit Zöliakie oder Aids € 70,00; Gallen- Leber- oder Nierenkrankheit € 51,00; Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit € 42,00 pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen. Nach Abs. 2 leg. cit. bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25 % sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) zu berücksichtigen.

Aus den Inhalten des Verwaltungsaktes zum Streitjahr 2008 zeigt sich, dass von Seiten des Finanzamtes die Kosten für die beantragte Diätverpflegung (Magenkrankheit oder andere innere Erkrankung) offenbar ungeprüft bezüglich des Vorliegens einer amtlichen Bescheinigung iSd [§ 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) im angefochtenen Einkommensteuerbescheid iHv € 504,00 (= € 42,00 x 12) berücksichtigt worden war.

Aus dem vom Finanzamt im Zug des Berufungsverfahrens beigeschafften Behindertenpass Nr.123 und Sachverständigengutachten (Bl. 32/2008) über die Feststellung der Erwerbsminderung der Bw. (GdB 60 %, befristet bis 1.9.2009), ausgestellt am 9. Juli 2008 durch das Bundessozialamt, zeigt sich weder ein Hinweis auf eine ärztlich verordnete

Krankendiät noch auf einen diesbezüglichen Grad der Behinderung im Ausmaß von mindestens 25 %.

Gesetzeskonform wurde vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011 daher der von der Bw. beantragte pauschale Mehraufwand für Krankendiätverpflegung (Leberdiät: € 51,00 x 12 Monate), mangels Vorlage einer Krankendiätbescheinigung nach [§ 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) mit dem GdB von mindestens 25 %, im Betrag von € 612,00 unter dem Titel außergewöhnliche Belastung (sog. allgemeine Krankheitskosten) anerkannt. Mangels Überschreitung des Selbstbehaltes iHv. € 1.935,71 (§ 34 Abs. 4) kam es diesbezüglich jedoch zu keiner steuerlichen Auswirkung bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2008. Insoweit war der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 vom erkennenden Senat im Punkte außergewöhnliche Belastung im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011 zum Nachteil der Bw. abzuändern.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. Juni 2011