



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die Bestandteil des Spruches dieser Berufungsentscheidung sind.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist seit April 2006 als diplomierte Krankenschwester an der Klinik in A. nichtselbständig tätig. Im Einzugsbereich ihres Arbeitsortes (ca. 7 km entfernt in B.) hatte sie - schon seit der Ausbildungszeit (2003) - von ihrem nunmehrigen Arbeitgeber eine Garconniere gemietet. Die monatliche Miete belief sich auf ca. 200 €.

Im Mai 2006 bezog die Berufungswerberin zusammen mit ihrem Lebensgefährten eine Mietwohnung in ihrem Heimatort C. im X-Tal. Der Lebensgefährte der Berufungswerberin arbeitet in einem ca. 28 km von der gemeinsamen Wohnung in C. entfernten Hotel in D. im Y-Tal (Fahrzeit in einer Richtung mit dem Pkw ca. eine halbe Stunde). Der Arbeitsort der Berufungswerberin (A.) ist von der Wohnung in C. ca. 97 Straßenkilometer entfernt; die Entfernung zwischen A. und D. (dem Arbeitsort ihres Lebensgefährten) beträgt ca. 91 Straßenkilometer. Mit dem Pkw wäre der Arbeitsort der Berufungswerberin (A.) von C. wie

auch von D. aus jeweils innerhalb derselben Zeit (von etwas mehr als einer Stunde) erreichbar. Mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (Bus und Bahn) beträgt die Wegzeit zwischen A. und C. bzw. zwischen A. und D. - im günstigsten Fall - jeweils ca. zwei Stunden.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2006 bis 2008 machte die Berufungswerberin die Mietkosten für die Garconniere in B. als Werbungskosten geltend.

In den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2008 beurteilte das Finanzamt diese Mietkosten als nicht abzugsfähige Ausgaben der privaten Lebensführung.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 wendete die Berufungswerberin dagegen ein, ihr Zweitwohnsitz in B. sei dadurch begründet, dass sie in der Klinik in Schichtdiensten arbeite und deshalb keine Möglichkeit habe, mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nach Hause zu kommen. Die Berufungswerberin habe ihren Hauptwohnsitz gemeinsam mit ihrem Lebenspartner, der auch steuerlich relevante Einkünfte erziele, in C.. Beantragt werde, die Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten abzuziehen.

In den abweislichen Berufungsvorentscheidungen führte das Finanzamt aus, die Beibehaltung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Begründung des Familienwohnsitzes (hier C.) in unüblicher Entfernung vom Arbeitsort sei nicht beruflich veranlasst. Darüber hinaus sei Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz erst dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt sei, wobei die Arbeitszeiten (zB Schichtdienst, Nachtdienste) keine Berücksichtigung fänden.

Im Vorlageantrag brachte die Berufungswerberin ergänzend vor, sie habe als diplomierte Krankenschwester an der Klinik Dienstzeiten von 12 Stunden (von 7.00 Uhr bis 19.00 Uhr bzw. von 18.45 Uhr bis 7.00 Uhr) und damit nicht die Möglichkeit, an allen Arbeitstagen nach Hause bzw. rechtzeitig zur Arbeit zu kommen, weil zu den betreffenden Zeiten keine öffentlichen Verkehrsmittel fahren. Das „Familienauto“ sei ihr nicht zur Verfügung gestanden. Die Verlegung des Hauptwohnsitzes (an ihren Arbeitsort) sei aus beruflichen Gründen ihres Partners nicht möglich gewesen.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz gab die Berufungswerberin am 21. Juli 2009 niederschriftlich an, bis Mai 2006 habe sich ihr Hauptwohnsitz in der Wohnung ihrer Mutter in C. befunden. Einen Kostenbeitrag für die Mitbenützung dieser Wohnung habe sie nicht leisten müssen. In der Ausbildungszeit habe sie von der Mutter ein Taschengeld bekommen, mit dem sie auch die Kosten der Zweitwohnung (Garconniere) in B. bezahlt habe. Ab Mai 2006 habe sie gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten eine Wohnung in C. angemietet. Sie habe von C. nicht wegziehen wollen, zumal sich dort ihr Bekanntenkreis befinde und sie in

das örtliche Vereinsleben eingebunden sei. Ob sich am Arbeitsort ihres Lebensgefährten in D. überhaupt eine geeignete Wohnung hätte finden lassen, könne sie nicht sagen. Der Lebensgefährte arbeite (meistens bis 23.30 Uhr) in einem Hotel in D. und pendle täglich zwischen C. und seinem Arbeitsplatz in D.. Das in der Berufung erwähnte „Familienauto“ sei zwar auf die Berufungswerberin zugelassen, jedoch von ihrem Lebensgefährten bezahlt worden und werde von ihm für die Fahrten zum Arbeitsplatz verwendet. Im heurigen Jahr habe die Berufungswerberin selbst einen Pkw angeschafft und pendle nun täglich zwischen C. und ihrem Arbeitsplatz in A.; den Mietvertrag für die Garconniere in B. habe sie gekündigt. Für die Streitjahre werde beantragt, die Mietkosten der Wohnung in B. sowie die Kosten wöchentlicher Heimfahrten für die Bahnstrecke A. - E. als Werbungskosten abzuziehen, hinsichtlich des Jahres 2006 für die Monate Mai bis Dezember. Tatsächlich sei die Berufungswerberin wesentlich öfter nach Hause gefahren, und zwar jeweils zu den dienstfreien Tagen (im Durchschnitt sicher 11 Fahrten pro Monat). Vom Bahnhof E. sei sie jeweils (von der Mutter oder dem Lebensgefährten) mit dem Pkw abgeholt worden.

Von der Berufungswerberin wurden die (vollständigen) Dienstpläne für den Zeitraum von April 2006 bis Dezember 2008 vorgelegt.

### ***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.

Demgegenüber dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden (§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit.a EStG 1988).

Aufwendungen für die eigene Wohnung sind daher grundsätzlich 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 nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die dadurch bedingten Mehraufwendungen (Kosten der Zweitwohnung am Arbeitsort, Familienheimfahrten) Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 darstellen: Derartige Aufwendungen gelten so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in (gewichtigen) Umständen der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben; Momente bloß

persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (siehe etwa Jakom/*Lenneis* EStG, 2009, § 16 Rz 56, Stichwort „doppelte Haushaltsführung“; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, Anm. 25 zu § 16, jeweils mit Judikaturhinweisen).

Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Es kommt daher auch nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige an seinem (Familien-)Wohnsitz die Lebensgemeinschaft mit einem Einkommen erzielenden (Ehe-)Partner schon vor oder erst nach der Aufnahme seiner Berufstätigkeit an einem anderen Ort begründet (VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079; 26.7.2007, 2006/15/0047).

2) Das Finanzamt hat dem Berufungsbegehren zum einen deswegen nicht Folge geleistet, weil es die Begründung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsort (unter Beibehaltung des eigenen Haushalts am Beschäftigungsort) als nicht beruflich veranlasst ansah. Tatsächlich gab die Berufungswerberin in der Niederschrift vom 21. Juli 2009 an, sie habe von ihrem Heimatort C. nicht wegziehen wollen. Dass die Berufungswerberin und ihr Lebensgefährte gerade dort ihren Familienwohnsitz gründeten, geht somit auf private Motive zurück. Aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung vom Familienwohnsitz ausgeübt wird, ist aber die Aufrechterhaltung des (Familien-)Wohnsitzes stets durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung (und für Familienheimfahrten) dennoch als Werbungskosten bei den Erwerbseinkünften Berücksichtigung finden, ist - wie oben ausgeführt - darin gelegen, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Arbeitsort nicht zugemutet werden kann (siehe die oben angeführte Judikatur).

Aus der Sicht des Streitzeitraumes erschien somit wesentlich, dass der Lebensgefährte der Berufungswerberin vom Familienwohnsitz in C. aus einer Erwerbstätigkeit nachging: Wird erstmals ein Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des einen (Ehe-)Partners gegründet und muss der andere (Ehe-)Partner, weil er seine bisherige Erwerbstätigkeit beibehält, auch seinen bisherigen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom neuen Familienwohnsitz beibehalten, liegt ab diesem Zeitpunkt eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor (Jakom/*Lenneis* EStG, 2009, § 16 Rz 56, Stichwort „doppelte Haushaltsführung“, mit Hinweis auf VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047). Nichts Anderes kann gelten, wenn der Familienwohnsitz - wie im Berufungsfall - zwar nicht unmittelbar am Beschäftigungsort des einen (Ehe-)Partners, aber noch in einer Entfernung (hier: 28 km) gewählt wird, wie sie für viele „Tagespendler“ üblich ist. Bei der anzustellenden periodenbezogenen Betrachtung kam

es auch nicht darauf an, dass der Familienwohnsitz (in der Nähe des Arbeitsortes des Lebensgefährten) zu dem Zeitpunkt, als die Berufungswerberin ihre Erwerbstätigkeit in A. aufnahm, noch nicht bestanden hatte (sondern erst später gegründet wurde).

3) Zum anderen vertrat das Finanzamt die Ansicht, die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz sei bei Entfernungen von nicht mehr als 120 km jedenfalls zumutbar. Dass im Einzelfall - unter Bedachtnahme auf die Arbeitszeiten und die Verkehrsanbindung - nicht auch bei kürzeren Wegstrecken eine Unzumutbarkeit (der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz) vorliegen kann, ist dem Gesetz jedoch nicht zu entnehmen. Aus den von der Berufungswerberin vorgelegten Dienstplänen ergibt sich, dass sie an der Klinik in A. regelmäßig sowohl Tagdienst (von 7.00 Uhr bis 19.00 Uhr) als auch Nachtdienst (von 18.45 Uhr bis 07.15 Uhr) zu verrichten hatte. Nach dem glaubhaften Vorbringen der Berufungswerberin ist davon auszugehen, dass ihr das (einzige) „Familienauto“ für die Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz in C. und dem Arbeitsort A. in der Regel nicht zur Verfügung stand, weil es sich dabei um den Pkw ihres Lebensgefährten handelte, der von ihm für die täglichen Fahrten zu seinem Arbeitsplatz in D. verwendet wurde. Mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (Bus vom Wohnort C. zum Bahnhof in E. und von dort weiter mit der Bahn nach A.) hätte die Berufungswerberin aber nicht rechtzeitig zu Beginn des Tagdienstes um 7.00 Uhr die Klinik in A. erreichen können (erforderliche Abfahrt in E.: 5.15 Uhr, um diese Zeit verkehrt aber noch kein Bus auf der Teilstrecke C. - E.), und nach Ende des Tagdienstes um 19.00 Uhr hätte sie nicht mehr an ihren Wohnort zurückkehren können (früheste mögliche Bahnverbindung ab A. um 20.39 Uhr mit planmäßiger Ankunft in E. um 21.24 Uhr, um diese Zeit gibt es jedoch keinen Bus mehr nach C.). Zu Beginn und zum Ende des Nachtdienstes wäre die An- bzw. Rückreise mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (Bus für die Teilstrecke C. - E., Bahn für die Teilstrecke E. - A.) zwar möglich gewesen, doch hätte die Berufungswerberin infolge zeitlich ungünstiger Verkehrsverbindungen Wegzeiten (ab Verlassen der Wohnung in C. bis zum Arbeitsbeginn in A. bzw. ab Arbeitsende in A. bis zum Eintreffen in der Wohnung in C.) von mehr als drei Stunden (in einer Richtung) in Kauf nehmen müssen. Anders als etwa bei einer Fallkonstellation, in der ein Krankenpfleger eine Wegstrecke von 78 km bei bester Verkehrsanbindung unter Verwendung des eigenen Kfz in maximal einer Stunde Fahrzeit bewältigte (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227), war im vorliegenden Fall der Berufungswerberin eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz in Anbetracht ihrer Arbeitszeiten somit nicht zumutbar (bzw. gar nicht möglich), solange sie ohne eigenes Kfz auf die öffentlichen Verkehrsmittel angewiesen war.

4) Die der Berufungswerberin erwachsenen Kosten der doppelten Haushaltsführung stellen somit Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dar. Die monatlichen Mietkosten für die Garconniere in B. betrugen laut den aktenkundigen Gehalts-

abrechnungen 203,64 € für Mai 2006 bis November 2007, 208,42 € für Dezember 2007 (gesamt 2006: 1.629,12 €, 2007: 2.448,46 €) und 214,05 € für Jänner bis Dezember 2008 (gesamt 2008: 2.568,60 €). Die Anzahl der Heimfahrten nach C. und die dadurch entstandenen Kosten (für Bahnkarten) konnte die Berufungswerberin nicht belegen. Ausgehend von den vorgelegten Dienstplänen würden sich rechnerisch zwei bis drei Familienheimfahrten pro Monat (in zeitlichen Abständen von jeweils rund einer Woche), ausgenommen in den Urlaubsmonaten Juni 2007 und November 2008, ausgeben. Die abzugsfähigen Fahrtkosten für Familienheimfahrten werden für 2007 und 2008 mit jeweils 250 € jährlich (ca. 22 € monatlich für zwei Hin- und Rückfahrten mit ÖBB-Vorteilscard für die Strecke A. - E. x elf Monate), für 2006 mit 180 € (ca. 22 € x acht Monate) geschätzt.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 17. September 2009

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei