



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Karl Studeregger im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Halbmayr, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 nach der am 26. Februar 2008 am Finanzamt in Melk durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

1.1 Verfahren vor dem Finanzamt

Der in P. wohnhafte Berufungswerber (Bw.) beantragte in seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 unter anderem die Anerkennung des Pendlerpauschales in Höhe von 2.664 € sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung in Höhe von 3.242 € als Werbungskosten. Für Jänner bis Juli werde, wie bei der Lohnverrechnung berücksichtigt, das „große“ Pendlerpauschale beantragt, für August bis Dezember abweichend von der Lohnverrechnung, der das „große“ Pendlerpauschale für eine Wegstrecke über 60 km (erklärungsgemäß) zugrunde gelegt wurde, das „kleine“ Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 40 bis 60 km.

Nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens gewährte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 5. Juli 2007 nur den Pauschbetrag für Werbungskosten und nahm bei den mittels Lohnzetteln bekannt gegebenen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit insoweit eine Korrektur vor, als bei den vom Arbeitgeber M. angesetzten Einkünften anstelle des vom Arbeitgeber berücksichtigten Pendlerpauschales für eine Wegstrecke von über 60 km das „große“ Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 40 bis 60 km ab August 2006 ($155,25 \times 5 = 776,25 \text{ €}$) abgezogen wurde. Aus einer Berechnung im Veranlagungsakt (Bl. 25) ergibt sich, dass das Finanzamt unter Berücksichtigung von Gehwegen eine Gesamtwegzeit für die Fahrt von L. nach K. bzw. zurück von jeweils über 2,5 Stunden angenommen und deshalb das „große“ Pendlerpauschale gewährt hat. Aus dem vom Arbeitgeber A. Handels GmbH übermittelten Lohnzettel ergibt sich, dass dieser das „kleine“ Pendlerpauschale für Strecken zwischen 20 und 40 km ($288,75 : 7 \times 12 = 495 \text{ €}$) berücksichtigt hat; diesbezüglich erfolgte keine Änderung durch das Finanzamt.

Hinsichtlich des Pendlerpauschales verwies das Finanzamt darauf, dass für die Zeit der Berufstätigkeit in V. das „kleine“ Pendlerpauschale für die Wegstrecke (von der Wohnung in L.) 20 bis 40 km und für die Berufstätigkeit in K. das „große“ Pendlerpauschale für eine Wegstrecke 40 bis 60 km anerkannt worden sei.

Da der Bw. bereits seit dem Jahr 2000 einen Nebenwohnsitz in L. unterhalte, seien die Aufwendungen steuerlich nicht anzuerkennen, da diese nicht mit dem Arbeitgeberwechsel im Jahr 2006 in Zusammenhang stünden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 richtet sich die Berufung des Bw. vom 12. Juli 2007 mit dem Antrag, die Kosten der doppelten Haushaltsführung (und der Familienheimfahrten) ab Juli 2006 in Höhe von 3.242 € anzuerkennen. Sollte das Finanzamt dieser Berufung nicht im eigenen Wirkungsbereich entsprechen, werde gemäß § 284 BAO der Antrag gestellt, über diese Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung eine vor dem Berufungssenat unter Ausschluss der Öffentlichkeit anzuberaumen.

Die Tatsache, dass die Wohnung vor dem Arbeitgeberwechsel im Jahr 2006 teils privat, teils beruflich genutzt worden sei, könne nicht dazu führen, dass nunmehr im Jahr 2006 der Werbungskostenabzug für doppelte Haushaltsführung versagt werde. Hätte der Bw. seinerzeit die Wohnung gekündigt und in der Folge eine andere Wohnung gemietet, stünde die steuerliche Anerkennung außer Frage.

1.2 Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzamt

In der am 26. Februar 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der unter 2.1 wiedergegebene Sachverhalt von den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabensverfahrens außer Streit gestellt.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt allerdings in diesem Zusammenhang fest, dass mittlerweile ein neuer Fahrplan in Kraft sei, der eine kürzere Fahrtzeit zwischen L. und K. mit öffentlichen Verkehrsmitteln ermögliche, sodass aus der Entscheidung für das Jahr 2006 kein Präjudiz für zukünftige Veranlagungen abzuleiten sei.

Zum Pendlerpauschale Jänner bis Juli 2006 hielt der Vorsitzende vor, dass bislang das „kleine“ Pendlerpauschale für die Entfernung 20 bis 40 km für diesen Zeitraum gewährt wurde, jedoch überwiegend zwischen P. und V. gependelt worden sei, und daher nach einigen Entscheidungen des UFS, unter anderem des Senates 17 der Außenstelle Wien, das „kleine“ Pendlerpauschale für die Entfernung von mehr als 60 km zu stünde.

Der Bw. verwies darauf, in diesem Zeitraum vielleicht zweimal im Monat in L. übernachtet zu haben, da die Wohnung in L. nur eine kleine Garconniere war. In der Regel sei er von zu Hause nach V. gefahren.

Nach Ansicht beider Parteien sei das Pendlerpauschale von der näher gelegenen Wohnung in L. aus zu berechnen.

Zum Pendlerpauschale August bis Dezember 2006 stellte der Bw. klar, dass er richtigerweise die doppelte Haushaltsführung ab August 2006 – und nicht ab Juli 2006 - beantrage.

Im Normalfall sei der Bw. von L. nach K. gependelt. Warum in der beim Arbeitgeber abgegebenen Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales die Adresse in P. und eine Entfernung von 131 km angegeben wurde, könne der Bw. heute nicht mehr sagen.

Die verglichen mit der Garconniere größere Wohnung (3 Zimmer plus Nebenräume, 72 qm) sei deswegen angemietet worden, da der Bw. davon ausging, während der Woche ständig in L. zu wohnen, und daher eine etwas größere Wohnung gewählt habe, in der er auch entsprechend wohnen könne. Obwohl die Wohnung größer ist, sei die Miete für L. sehr günstig. Die Miete für die Garconniere habe im Monat 50 € betragen, für die größere Wohnung nur 131 €.

Eine neue Wohnung sei deswegen nicht in K. bzw. in der Nähe von K. angemietet worden, da sich der Bw. bereits in L. auskenne und ein sinnvolles Privatleben in K. nicht zu führen sei. Der Freundeskreis des Bw. befinde sich in L.. Außerdem sei die Miete in L. sehr günstig.

Nach der Abmeldung der alten Wohnung in L. habe der Bw. vergessen, die neue Wohnung als Nebenwohnsitz zu melden.

Auch am Hauptwohnsitz seien Aufwendungen für Fernsehen und Internet angefallen.

Der Vertreter des Finanzamtes stellte die Rechtslage zu Familienheimfahrten und doppelten Haushaltsführung anhand der LStR 2002 dar.

Im konkreten Fall hätte das Finanzamt kein Problem gehabt, Wohnungskosten am Beschäftigungsort in K. im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anzuerkennen, ein derartiger Sachverhalt sei jedoch nicht gegeben. Es wurde vielmehr eine Wohnung in L. bezogen, von der wiederum nach K. gependelt werden müsse. Dadurch komme es sowohl zur steuerlichen Geltendmachung des Pendlerpauschales von L. nach K. als auch der doppelten Haushaltsführung in L. und schließlich der Kosten der Familienheimfahrten von L. nach P.. Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen seien grundsätzlich vom Abzugsverbot des § 20 EStG umfasst. Nur in Ausnahmefällen könnten derartige Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden. Im gegenständlichen Fall überlagerten private Motive die Wohnsitznahme in L..

Der Berufungswerber hielt dem entgegen, dass die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung aufgrund der Entfernung zwischen P. und K. jedenfalls gegeben seien. Hingegen befinde sich der Wohnsitz in L. in einer zumutbaren Entfernung von K.. Zum Kostenargument sei auszuführen, dass eine vergleichbare Wohnung in K. kaum unter 300 € zu bekommen sei sowie dass bei einer Wohnsitznahme in K. die Aufwendungen für die Familienheimfahrten entsprechend größer würden. In Summe müsste sich das etwa ausgleichen.

Der Vertreter des Finanzamtes betonte, dass die Mietkosten in K. derzeit nicht überprüfbar seien, aber davon auszugehen sei, dass allgemein die Mieten in L. höher sind. Es bestehe durchaus auch die Möglichkeit, eine günstige Mietwohnung in L. anzumieten, damit diese etwa später der Tochter bei einem allfälligen Studium in L. zur Verfügung stehe. Der berufliche Anlass der doppelten Haushaltsführung werde hier durch die private Veranlassung, ausgerechnet in L. und nicht am Beschäftigungsort eine Wohnung anzumieten, überlagert.

Der Berufungswerber replizierte, dass die Miete in L. deswegen so günstig sei, weil die verstorbene Hauseigentümerin eine idealistische Einstellung hatte. Außerdem sei die Gattin des Bw. mit den jetzigen Hauseigentümern, die mit der Verstorbenen verwandt waren, befreundet. Zu so günstigen Bedingungen hätte es in K. keine Wohnung gegeben.

Beide Parteien gaben an, dass ungeachtet des vom Bw. beantragten Ausschlusses der Öffentlichkeit von der mündlichen Berufungsverhandlung keine wesentliche Interessen der

Parteien i.S.d. § 10 Abs. 4b UFG gegen die Veröffentlichung der (anonymisierten) Berufungsentscheidung in der elektronischen Rechtsdokumentation des BMF (Findok) sprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1 Sachverhalt

Auf Grund der Akten des Finanzamtes, der Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenats und der Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlung steht folgender Sachverhalt fest:

Der Bw. hat seinen Hauptwohnsitz in P.. Er lebt dort mit seiner Frau und seiner Tochter. Die Gattin arbeitet in P., die Tochter besucht das Gymnasium in einer nahe gelegenen Stadt.

In den letzten Jahren hatte der Bw. folgende Arbeitgeber:

- Bis 31. Mai 2000: B. , P. (= Hauptwohnsitz)
- Juni 2000 bis 28. Februar 2002: N. GmbH, G. (rund 144 km – davon 116 km Autobahn - vom Hauptwohnsitz entfernt)
- März 2002 bis 31. Mai 2003: S. GmbH, P. (= Hauptwohnsitz)
- Juni 2003 bis 31. Juli 2006: A. Handels GmbH, V. (rund 67 km – davon rund 60 km Autobahn - vom Hauptwohnsitz entfernt)
- Seit 1. August 2006: M., K. (rund 131 km – davon rund 125 km Autobahn - vom Hauptwohnsitz und rund 58 km – davon rund 52 km Autobahn - vom Nebenwohnsitz entfernt).

Der Bw. hat seit dem Jahr 1994 seinen Hauptwohnsitz in P..

Seit dem Jahr 2000 verfügt der Bw. über einen Nebenwohnsitz in L., P-Straße 21. An dieser Adresse war der Bw. im Zeitraum 24. März 2000 bis 29. Juni 2006 (21/4/12) sowie seit 11. Jänner 2007 (21) auch meldebehördlich mit einem Nebenwohnsitz gemeldet.

Im Sommer 2006 wurde anstelle der bisherigen Garconniere (Mietzins 50 €) in der P-Straße 21 eine größere Wohnung in diesem Haus vom Bw. angemietet.

Aktenkundig ist ein mit 12. August 2006 unterfertigter, auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Mietvertrag über eine rund 72 qm große Wohnung in L., P-Straße 21, 1. Obergeschoss, mit Wirksamkeit ab 1. August 2006 und einem Mietzins von 131 € monatlich (Bl. 10 ff. Finanzamtsakt).

Von August bis November 2006 bezahlte der Bw. laut von ihm vorgelegter Umsatzliste seines Bankkontos (Bl. 12 Finanzamtsakt) monatlich 39 € für Gas und 16 € für Strom, im Dezember 2006 49,25 € für Strom (jeweils betreffend Hausnummer 21, Stockwerk I).

Für das Objekt P-Straße 21/1/2 wurde (Bl. 14 ff. Finanzamtsakt) eine Haushaltsversicherung ab 6. November 2006 mit einer Erstprämie von 155,82 € abgeschlossen.

An Gebühren für Kabelfernsehen und Internet (Anschlussgebühr, laufende Gebühr für „P-Straße 21/1/_“, Einrichtung 13. Juli 2007) wurden 201,85 € (Bl. 16 Finanzamtsakt) und 67,10 € (Bl. 17 Finanzamtsakt) entrichtet.

Insgesamt sind dem Bw. somit Wohnungskosten von 1.349,02 € (5 x 131 € Miete, 4 x 39 € und 1 x 49,25 € Strom, 4 x 16 € Gas, 155,82 € Haushaltsversicherung, 268,95 € Fernsehen/Internet) nachweislich für die doppelte Haushaltsführung im Berufszeitraum erwachsen.

Während der Bw. bis Juli 2006 von seinem Hauptwohnsitz aus weitgehend täglich nach V. gependelt ist und nur gelegentlich in L. übernachtet hat, fuhr der Bw. ab August 2006 von seiner Wohnung in L. zur Arbeit und kehrte jeweils am Wochenende nach Hause nach P. zurück.

Zwischen P. und V. verkehren – bei einer Entfernung von 72 Bahnkilometern – in der Früh und am Nachmittag jeweils mehrere Züge mit einer Fahrzeit von 44 Minuten bis knapp über einer Stunde.

L. ist von V. rund 29 km (davon 23 km Autobahn) entfernt. Zwischen L. Hauptbahnhof und V. verkehren zahlreiche Züge mit Fahrzeiten zwischen 15 und 24 Minuten.

Die Gesamtwegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen der Wohnung in L. und der Arbeitsstätte in K. beträgt im Jahr 2006 mit öffentlichen Verkehrsmitteln über 2,5 Stunden.

Mit dem Auto beträgt die Fahrzeit von L. nach K. eine halbe Stunde, hingegen von P. nach K. ca. 70 Minuten.

Der Bw. hat in L. studiert und verfügt dort auch über einen Bekanntenkreis, während er zu K. keine persönlichen Beziehungen hat. Er hat daher den Nebenwohnsitz, von welchem er regelmäßig zur Arbeit fährt, in L. begründet.

Die Linzer Wohnung ist von der Wohnung in P. 89 km entfernt.

Für die wöchentlichen Fahrten zwischen Neben- und Hauptwohnsitz sind dem Bw.

Aufwendungen von 1.405,49 € erwachsen (21 Wochenenden, $21 \times 2 \times 89 \text{ km} = 3.738 \text{ km} \times 0,376 \text{ € „Kilometergeld“} = 1.405,49 \text{ €}$)

2.2 Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf das jeweils unbestrittene Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens.

Die Entfernungen zwischen dem Wohnort und dem jeweiligen Arbeitsort beruhen zum einen auf Angaben des Bw., zum anderen auf Abfragen im Internetrouutenplaner

www.viamichelin.at.

Zur Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln folgt der Senat nicht den – nicht näher begründeten – Angaben des Bw., wonach diese ca. 1 Stunde 45 Minuten betrage (Bl. 4 des Finanzamtsaktes), sondern den Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes, wonach diese unter Einrechnung von Gehzeiten von der Wohnung in L. bis zum Arbeitgeber in K. im Berufszeitraum über 2 Stunden 30 Minuten ausmache (Bl. 25 des Finanzamtsaktes).

Die Fahrzeiten mit dem Auto wurden vom Bw. vorgetragen.

Die Fahrzeiten zwischen P. und V. wurden an Hand des Internetfahrplans der ÖBB (www.oebb.at) festgestellt.

Im Hinblick auf die jeweiligen Fahrzeiten ist das – vom Finanzamt nicht bestrittene – Vorbringen des Bw., bis Juli 2006 von seinem Hauptwohnsitz in P. aus weitgehend täglich nach V., hingegen ab August 2006 von der Wohnung in L. zur Arbeit nach K. gefahren - und jeweils am Wochenende nach Hause nach P. zurückgekehrt zu sein - glaubwürdig.

Der unter 2.1 dargestellte Sachverhalt wurde von beiden Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens im Übrigen außer Streit gestellt.

2.3 Rechtliche Würdigung

2.3.1 Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind 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 EStG 1988 angeführten Betrag (im Berufszeitraum 2.664 €, siehe unten) übersteigen, nicht abzugsfähig.

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, sind als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des StPfl

- von seinem Beschäftigungsort 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, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist nach Rz 342 LStR 2002 jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist. Bei schlechten Verkehrsverbindungen oder unregelmäßigen Arbeitszeiten kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 25 „Doppelte Haushaltsführung – Allgemeines“).

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassenden doppelten Haushaltsführung vorliegen (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 27 „Familienheimfahrten“).

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgangs ist zu Recht unstrittig, dass die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung von August 2006 bis Dezember 2006 grundsätzlich vorliegen.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung der vom Bw. diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen im erstinstanzlichen Verfahren mit der Begründung, dass der Bw. bereits seit dem Jahr 2000 über einen Nebenwohnsitz in der P-Straße in L. verfüge und daher die Wohnsitzbegründung nicht durch den Wechsel des Arbeitgebers im Jahr 2006 veranlasst worden sei.

Nun ist dem Finanzamt beizupflichten, dass der Nebenwohnsitz in L. ursprünglich aus privaten Überlegungen begründet wurde.

Dieser Umstand vermag jedoch der Anerkennung von Werbungskosten für eine zwischenzeitig beruflich veranlasste Nutzung der Wohnung in L. selbst dann nicht entgegenzustehen, wenn es sich dabei um dieselbe Wohnung gehandelt hätte:

Die durch die Nutzung der Wohnung im Zeitraum August bis Dezember 2006 angefallenen laufenden Kosten sind durch die auch nach Ansicht des Finanzamtes beruflich erforderliche doppelte Haushaltsführung veranlasst.

Nun kann es keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige im Fall einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung eine Wohnung neu anmietet oder eine bereits bestehende Wohnmöglichkeit nutzt. Dies führt auch der Bw. zutreffenderweise ins Treffen.

Der Bw. hat jedoch nicht die bisherige für private Zwecke angemietete Wohnung nunmehr für berufliche Zwecke genutzt, sondern eigens eine Wohnung (wenngleich im selben Haus wie die bisherige) angemietet. Daher geht die im erstinstanzlichen Verfahren herangezogene Argumentation des Finanzamtes ins Leere.

Im zweitinstanzlichen Verfahren stützt das Finanzamt seine ablehnende Haltung gegenüber der Anerkennung der Aufwendungen für die Zweitwohnung und die wöchentlichen Familienheimfahrten darauf, dass die Zweitwohnung nicht unmittelbar am Beschäftigungsort in K., sondern im von K. weiter entfernten, aber zu P. näheren L. begründet wurde.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass Verwaltungspraxis, Lehre und Rechtsprechung bei der doppelten Haushaltsführung von einer Zweitwohnung „am Beschäftigungsort“ ausgehen. Dies deshalb, da ein Arbeitnehmer in der Regel den berufsbedingten Zweitwohnsitz möglichst in die Nähe der Arbeitsstätte verlegen wird, um nicht neben den Aufwendungen für diesen Zweitwohnsitz und Familienheimfahrten auch noch wesentliche Kosten und zeitliche Mühen für den Weg Zweitwohnsitz – Arbeitsstätte auf sich nehmen zu müssen.

Dies schließt jedoch nicht aus (und finden sich in der Entscheidungspraxis des UFS auch derartige Sachverhalte), dass bei Unzumutbarkeit der täglichen Zurücklegung des Weges zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitsstätte eine Zweitwohnung gewählt wird, die sich nicht direkt am Arbeitsort, aber in zumutbarer Entfernung zur Arbeitsstätte befindet.

Der Begriff des „Beschäftigungsortes“ wird den gesamten Einzugsbereich des Beschäftigungsortes umfassen. Dass L. in dieser Hinsicht im Nahebereich von K. liegt, ergibt sich schon daraus, dass die Entfernung L. - K. mit 58 km unter der höchsten für das Pendlerpauschale maßgebenden Kilometergrenze (60 km) liegt, also der Einkommensteuergesetzgeber jedenfalls für Entfernungen unter 60 km (und in einem bestimmten Umfang - die LStR 2002 sprechen hier von i.d.R. 120 km - auch darüber) ein tägliches Pendeln für zumutbar erachtet.

Die Aufwendungen für die Zweitwohnung in L. sowie für die Familienheimfahrten vom (zum Hauptwohnsitz näheren) L. nach P. sind daher jedenfalls abzugsfähig, da es – wie der Bw. richtig bemerkt – für diese Frage keinen Unterschied machen kann, ob der Bw. eine Zweitwohnung in L. oder im von dem Hauptwohnsitz weiter entfernten K. bezieht.

Die nachgewiesenen Kosten für die Nutzung der Wohnung in L. ab August 2006 sind daher als Werbungskosten anzuerkennen. Die geltend gemachten Aufwendungen sind trotz Bezugs

einer über 70 qm großen Wohnung auch nicht unangemessen hoch, da die Miete mit 131 € (inklusive Hausbetriebskosten) – nicht nur für L., sondern auch für Kleinstädte – ausgesprochen niedrig ist.

Was die Kosten für Kabelfernsehen und Internetzugang anlangt, ist der entscheidende Senat der Auffassung, dass auch diese Aufwendungen zur Gänze – ohne Ausscheiden eines „Privatanteils“, wie vom Bw. beantragt – Werbungskosten darstellen, da diese heute zur üblichen Ausstattung einer Wohnung zählen und es dem Bw. nicht steuerlich verwehrt werden kann, unter der Woche Fernsehen und Internet zu verwenden. Ebenso wie die Kosten für Miete, Strom, usw. handelt es sich hierbei um Aufwendungen, deren Abzugsfähigkeit, läge keine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vor, gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 generell nicht gegeben wären. Das Ausscheiden eines „Privatanteils“ ist hier systematisch verfehlt. Da Gebühren für Fernsehen und Internet auch in P. anfallen, liegt hier ein beruflich veranlasster Mehraufwand vor.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen beträgt die Höhe der Aufwendungen in Zusammenhang mit der Wohnung im Zeitraum August bis Dezember 2006 1.340,02 €. Diese Aufwendungen stellen Werbungskosten dar.

Durch die wöchentlichen Heimfahrten sind dem Bw. laut den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen Fahrtkosten von 1.405,40 € erwachsen. Auch hierbei handelt es sich – gedeckelt mit 2.664 € jährlich (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988), das sind monatlich 222 € – um Werbungskosten. Da der Zweitwohnsitzort L. zum Familienwohnsitzort P. näher als der Beschäftigungsort K. liegt, stellt sich auch nicht die Frage, ob diese Aufwendungen bei einem Zweitwohnsitz in K. geringer wären.

Für den Zeitraum August bis Dezember 2006 beträgt die aliquote Höchstgrenze (vgl. *Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.10.2006], § 20 Anm. 50 m.w.N.) somit 1.110 €. Bis zu dieser gesetzlichen Höchstgrenze liegen daher steuerlich abzugsfähige Aufwendungen für Familienheimfahrten vor.

Die Werbungskosten sind daher um 1.340,02 € Wohnungskosten und um 1.110,00 € Familienheimfahrtkosten, insgesamt daher um 2.450,02 € zu erhöhen:

Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:

	Aufwendungen	Steuerwirksam
Wohnungskosten	- 1.340,02 €	- 1.340,02 €
Fahrtkosten	- 1.405,40 €	- 1.110,00 €

Gesamt		- 2.450,02 €
--------	--	--------------

Die Frage, ob die Wohnsitznahme in L. statt in K. im Wesentlichen beruflich oder privat veranlasst war, stellt sich nach Ansicht des Senates daher nicht hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten, die in zumindest dem gegenständlichen Umfang auch bei einer Wohnsitznahme in K. angefallen – und steuerlich abzugsfähig – wären, sondern allenfalls in Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale L. - K. (dazu unten unter 2.3.2.2).

2.3.2 Pendlerpauschale

Wie bereits ausgeführt, sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988). Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt nach der im Berufszeitraum anzuwendenden Fassung des EStG 1988:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km: 495,— Euro jährlich

40 km bis 60 km: 981,— Euro jährlich

über 60 km: 1.467,— Euro jährlich.

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km: 270,— Euro jährlich

20 km bis 40 km: 1.071,— Euro jährlich

40 km bis 60 km: 1.863,— Euro jährlich

über 60 km: 2.664,— Euro jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales dann zu (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 67), wenn

- die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte eine Entfernung von mindestens 20 km umfasst („kleines Pendlerpauschale“ oder „Entfernungspauschale“) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte nicht möglich oder nicht zumutbar ist und diese Fahrtstrecke mindestens 2 km beträgt („großes Pendlerpauschale“ oder „Unzumutbarkeitspauschale“).

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach Rz 255 LStR 2002 nicht mehr zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

- Unter 20 km: eineinhalb Stunden,
- ab 20 km: zwei Stunden,
- ab 40 km: zweieinhalb Stunden.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel,

Wartezeiten usw. (*Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 81).

Nach UFS (Wien), Senat 17 (Referent), 20. 9. 2006, RV/2256-W/05, ist – unter Hinweis auf *Doralt*, 9. Auflage, § 16 Tz 105, und die Erläuterungen zur Regierungsvorlage – die Benützung von Massenverkehrsmitteln auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW.

Bei mehreren Wohnsitzen ist nach Rz. 259 LStR 2002 unter Hinweis auf VwGH 19. 9. 1995, 91/14/0227 die Entfernung zu dem der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz maßgeblich. Benützt der Arbeitnehmer am Arbeitsort regelmäßig eine Schlafstelle, ist der Arbeitsweg von dieser Schlafstelle aus zu berechnen. Für Familienheimfahrten können ggf. gesondert Werbungskosten geltend gemacht werden.

Hingegen vertreten etwa UFS (Wien), Senat 17 (Referent), 16. 12. 2005, RV/0478-W/05, und UFS (Wien), Senat 17 (Referent), 21. 2. 2006, RV/0872-W/05, die Auffassung, dass bei mehreren Wohnsitzen jener maßgeblich ist, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend der Weg zur Arbeitsstätte angetreten wird (i.d.S. auch *Doralt*, 9. Auflage, § 16, Tz 114, *Werner/Schuch*, Abschn. 6 Tz 128). Hinsichtlich der letztgenannten Entscheidung ist eine Amtsbeschwerde beim VwGH zu 2006/15/0145 anhängig.

Hieraus folgt für die beiden Dienstverhältnisse im Berufszeitraum:

2.3.1.1 Pendlerpauschale erster Arbeitgeber (Jänner bis Juli 2006)

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ist der Bw. bis Juli 2006 von seinem Hauptwohnsitz aus weitgehend täglich – d.h. überwiegend im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum - nach V. gependelt und verkehren zwischen P. und V. – bei einer Entfernung von 72 Bahnkilometern bzw. 67 Straßenkilometern – in der Früh und am Nachmittag jeweils mehrere Züge mit einer Fahrzeit von 44 Minuten bis knapp über einer Stunde. Selbst unter Berücksichtigung von Wegzeiten zum und vom Bahnhof ist die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar.

Es erweist sich daher die Beurteilung durch Arbeitgeber und Finanzamt als zutreffend, dem Bw. für die Fahrt zum und vom Arbeitsort jeweils das „kleine“ Pendlerpauschale zu gewähren.

Finanzamt und Arbeitgeber gehen jedoch offensichtlich von Rz. 259 LStR 2002 aus, wonach für das Pendlerpauschale die Entfernung zu dem der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz maßgeblich ist und halten daher ein Pendlerpauschale für die Entfernung 20 bis 40 km für zutreffend.

Da nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen der Bw. jedoch nicht von L., sondern von P. überwiegend nach V. und zurück gefahren ist, ist im Sinne der zitierten Entscheidungen des Senates 17 – und weiterer Entscheidungen des UFS – von der tatsächlich überwiegend benutzten Wohnung auszugehen und dem Pendlerpauschale die Entfernung zwischen P. und V. – mehr als 60 km – gemäß § 289 Abs. 2 BAO zugrunde zu legen. Hierbei ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht an die abweichende einvernehmliche rechtliche Würdigung beider Parteien in der mündlichen Berufungsverhandlung gebunden.

Der Differenzbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

Bisher „kleines“ Pendlerpauschale für 20 – 40 km und 7 Monate	+ 288,75 €
Nunmehr „kleines“ Pendlerpauschale für über 60 km und 7 Monate	- 855,75 €
Differenz laut Berufsentscheidung	- 567,00 €

Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO zu dem beim VwGH zur Zahl 2006/15/0145 anhängigen Beschwerdeverfahren erfolgt nicht, da das eigentliche Berufsbegehren einen Streitwert in mehrfacher Höhe als die Differenz der beiden Pendlerpauschalen umfasst und sich bei einer Aussetzung die Entscheidung in der Hauptsache wesentlich verzögern würde.

2.3.2.2 Pendlerpauschale zweiter Arbeitgeber (August bis Dezember 2006)

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen fuhr der Bw. ab August 2006 von seiner Wohnung in L. zur Arbeit und kehrte jeweils am Wochenende nach Hause nach P. zurück. Die Gesamtwegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen der Wohnung in L. und der Arbeitsstätte in K. betrug im Jahr 2006 mit öffentlichen Verkehrsmitteln über 2,5 Stunden, mit dem Auto eine halbe Stunde. Die Arbeitsstätte ist rund 131 km – davon rund 125 km Autobahn - vom Hauptwohnsitz und rund 58 km – davon rund 52 km Autobahn - vom Nebenwohnsitz entfernt.

Dem Finanzamt ist daher zuzustimmen, dass – entgegen dem ursprünglichen Antrag des Bw. – das „große“ Pendlerpauschale für die Entfernung zwischen 40 und 60 km für fünf Monate zusteht. Diesbezüglich ist der angefochtene Bescheid unverändert zu belassen.

Fraglich kann sein, ob im hier gegebenen Fall der doppelten Haushaltsführung sowohl das Pendlerpauschale als auch Kosten der doppelten Haushaltsführung steuerlich berücksichtigt werden können.

Nun schließen sich Pendlerpauschale und doppelte Haushaltsführung/Familienheimfahrten deshalb regelmäßig aus, da das Pendlerpauschale die überwiegende Zurücklegung der Strecke

Wohnung – Arbeitsstätte voraussetzt und entweder nicht überwiegend zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitsstätte gependelt (sondern vom der Arbeitsstätte näher gelegenen Nebenwohnsitz aus gefahren wurde) oder überwiegend der Arbeitsweg nicht vom der Arbeitsstätte näher gelegenen Nebenwohnsitz, sondern trotz Nebenwohnsitz vom Hauptwohnsitz aus angetreten wurde, weswegen in aller Regel von einer Zumutbarkeit der täglichen Fahrt zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitsstätte (und der mangelnden beruflichen Notwendigkeit des Nebenwohnsitzes) ausgegangen werden kann.

Hier ist der Fall anders gelagert.

Der Bw. ist tatsächlich von L. nach K. zur Arbeit gefahren. L. liegt zu K. auch näher als P..

Eine Bestimmung, dass der Steuerpflichtige gehalten wäre, im Fall einer doppelten Haushaltsführung den berufsbedingten Zweitwohnsitz in die unmittelbare Nähe der Arbeitsstätte zu verlegen, ist dem EStG 1988 nicht zu entnehmen.

L. liegt zwischen K. und P., sodass sich, wie der Bw. zutreffend ausführt, die Entfernung zu K. beim täglichen Pendeln in einer geringeren Entfernung zu P. beim wöchentlichen Nachhausefahren auswirkt.

Infolge Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Berufszeitraum pendelte der Bw. mit dem PKW.

Der Bw. räumt ein, dass private Motive – Bekanntenkreis, bessere Möglichkeiten zur Freizeitgestaltung – ausschlaggebend für die Wahl des Zweitwohnsitzes in L. gegeben sind. Auch wird das Finanzamt mit seiner Überlegung, eine derart günstige Mietwohnung in L. nicht aufzugeben, damit diese später einmal allenfalls der Tochter zur Verfügung stehen könne, nicht so falsch liegen.

Andererseits darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass der Bw. in seiner beruflichen Karriere schon mehrfach den Arbeitgeber gewechselt hat und grundsätzlich die Chancen, einen weiteren neuen Arbeitsplatz zu finden, im Raum L. größer als im Raum K. sein werden.

Der entscheidende Senat teilt die Auffassung beider Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens, dass für die Wahl der Zweitwohnung in L. und nicht in K. primär private Überlegungen ausschlaggebend waren.

Dass dies nichts an der ausschließlich beruflichen Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten ändert, da eine tägliche Fahrt zur und von der Arbeit vom Familienwohnsitz aus nicht zumutbar ist und daher – wo auch immer – ein weiterer Wohnsitz bzw. zumindest eine Schlafstelle erforderlich ist, wurde bereits oben unter 2.3.1 dargestellt.

Freilich kann dem Bw. auch die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Fahrten Zweitwohnung – Arbeitsstätte nicht verwehrt werden.

Der Bw. unternimmt diese Fahrten tatsächlich.

Das EStG kennt keine Bestimmung, die es dem Arbeitnehmer gebieten würde, seinen Wohnsitz in bestimmter Entfernung zum Arbeitsplatz zu wählen, bzw. die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Im Gegenteil steht jedem Arbeitnehmer zur Abdeckung seiner Mobilitätsaufwendungen der Verkehrsabsetzbetrag und zusätzlich entfernter wohnenden Pendlern das Pendlerpauschale zu.

Die Aufwendungen für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte werden lediglich nicht mit den tatsächlichen Kosten, sondern nur in pauschalitem Umfang – entfernungs- und verkehrsmittelabhängig – berücksichtigt.

Wenn dem Bw. für den Fall, dass sein Hauptwohnsitz in L. wäre, das Pendlerpauschale unstrittig zustünde, muss dies auch für das regelmäßige Pendeln vom Nebenwohnsitz L. aus gelten.

Da der Bw. tatsächlich im Zeitraum August bis Dezember 2006 überwiegend von L. aus zur Arbeit und wieder zurück nach L. gefahren ist, sind diese dem Bw. erwachsenen Fahrtkosten auch steuerlich – pauschaliert mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale - zu berücksichtigen.

Die Ansicht des Finanzamtes, dem Bw. stehe für die Fahrten zwischen L. und K. im Zeitraum August bis Dezember 2006 das „große“ Pendlerpauschale zu, erweist sich daher als zutreffend.

2.4 Rechnerische Darstellung

P 2.3.2.1 zusätzlicher Anteil Pendlerpauschale	- 567,00 €
P 2.3.1 doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten	- 2.450,02 €
Summe Werbungskosten	- 3.017,02 €
Werbungskosten bisher	- 132,00 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 3. März 2008