



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 11

GZ. RV/0651-G/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Jürgen Strinzel, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 4550 Kremsmünster, Papiermühlstraße 9, vom 2. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 24. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 2001, 2002, 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Turnusärztin.

In diesem Zusammenhang machte sie in den Einkommensteuererklärungen (ua.) folgende Beträge als Werbungskosten geltend:

	2001	2002	2003	2004
Doppelte Haushaltsführung:				
Garconniere				
Personalhaus K	336,84	231,82	985,23	637,50
Miete Wohnung K	2.247,78	3.710,94		

Reisekosten:

Familienheimfahrten nach A (9x, 12x, 12x, 5x 136km) (=1x pro Monat)	435,74	580,99	580,99	242,08
--	--------	--------	--------	--------

Mit **Vorhalt vom 3. Oktober 2005** wurde die Bw. (ua.) ersucht, die o.a. beantragten Werbungskosten mittels entsprechender Unterlagen und Belege nachzuweisen. Die Bw. wurde in diesem Zusammenhang auch darauf hingewiesen, dass eine berufliche Veranlassung der Gründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsstandort nur dann anzunehmen sei, wenn die tägliche Heimkehr nicht zugemutet werden könne. Dies sei aber erst ab einer Entfernung von 120 km anzunehmen. Die Entfernung Wohnung - Arbeitsstätte betrage im vorliegenden Fall jedoch nur 68 km. Die Bw. wurde weiters um Aufklärung ersucht, ob sie in A über eine eigene Wohnung, ein eigenes Haus verfügt oder bei den Eltern gewohnt habe. Es möge auch bekannt gegeben werden, ob eine eigene Küche der Bw., ein eigenes Bad, ein eigenes WC, ein eigener Eingang vorhanden gewesen seien. Die Bw. wurde außerdem um Mitteilung ersucht, wie die Wohnung, die sie ab Juli 2001 in K bewohnt habe, konkret beschaffen gewesen sei (Größe, Räume, Ausstattung) und warum sie diese Wohnung mittlerweile wieder aufgegeben habe. Die Bw. möge weiters bekannt geben, ob sie im verfahrensgegenständlichen Zeitraum in einer Partnerschaft gelebt habe (in den Einkommensteuererklärungen seien keine Angaben zum Familienstand gemacht worden). Gegebenenfalls wären die Daten des Partners zu übermitteln. Die Bw. möge auch erklären, warum im vorliegenden Fall keine Verlegung des Familienwohnsitzes nach K erfolgt sei. Schließlich wies das Finanzamt auch noch ausdrücklich darauf hin, dass, falls die erforderlichen Nachweise nicht beigebracht würden, eine Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten nicht erfolgen könne.

Als Reaktion auf den o.a. sowie einen weiteren **Vorhalt vom 29. November 2005** (betreffend sonstige Werbungskosten und Sonderausgaben) übermittelte die Bw. lediglich ihr „Fahrtenbuch für Fortbildung“ (vgl. **Schreiben vom 9. Jänner 2006**).

In einem **Schreiben vom 21. Dezember 2005** wies der steuerliche Vertreter der Bw. darauf hin, dass die Bw. ihre Unterlagen in Deutschland aufbewahre, wo sie nunmehr auch arbeite.

Da auch die weiteren - telefonischen - Urgenzen seitens des Finanzamtes vom 28. Februar 2006 und 2. März 2006 erfolglos blieben, ergingen in der Folge die verfahrensgegenständlichen **Einkommensteuerbescheide vom 24. März 2006**. Laut Bescheidbegründung seien die beantragten Reisekosten für Familienheimfahrten und die

Kosten für doppelte Haushaltsführung aus dem Grund steuerlich nicht zu berücksichtigen, weil die Bw. trotz mehrfacher Aufforderung durch das Finanzamt keine diesbezüglichen Nachweise vorgelegt und auch die an sie gestellten Fragen nicht beantwortet habe. Die Entfernung Wohnung - Dienstort betrage im vorliegenden Fall deutlich weniger als 120 km. Eine berufliche Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung sei aber grundsätzlich erst ab einer Entfernung zwischen Wohnung und Dienstort von 120 km anzunehmen.

In der dagegen gerichteten **Berufung vom 2. Mai 2006** bzw. **Berufungsergänzung vom 8. Mai 2006** verwies der steuerliche Vertreter der Bw. zunächst darauf, dass die Bw. in Deutschland nur schwer zu erreichen sei und außerdem ein gesundheitliches Problem seinerseits den Kanzleibetrieb behindert habe. Es sei daher ein gewisser Rückstand aufgetreten, den er nun abarbeiten müsse. Die Begründung und Innehabung eines eigenen Haushalts am Dienstort in K seien deshalb beruflich veranlasst, weil der Familienwohnsitz in A ca. 72 km und somit so weit entfernt liege, dass der Bw. eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar gewesen sei. Die Straße führe über den H-Pass, und dieser sei schon im Sommer nach Nachtdiensten (Gesamtdauer 24-36 Stunden und mehr) für die Bw. kaum noch zumutbar gewesen; dies auch aus Rücksicht für andere Verkehrsteilnehmer. Im Winterhalbjahr stehe eine Zumutbarkeit wohl außer Frage, wie auch die Sachbearbeiterin des Finanzamtes bestätigt habe. Jedenfalls seien diese Kilometer über den H-Pass sicher anstrengender als 120 km auf der Autobahn oder einer vergleichbaren Bundesstraße. Als Fahrzeit nehme der ÖAMTC auf trockener Straße ca. 1,5 Stunden an. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes sei deshalb unzumutbar gewesen, weil die Bw. in K als Turnusärztin begonnen habe. Diese Tätigkeit als Turnusärztin sei von vornherein nicht auf Dauer angelegt gewesen. Im Bereich Gynäkologie sei eine Stelle als Oberärztin am LKH K zu dieser Zeit nicht frei oder in Aussicht gewesen bzw. auch heute nicht frei. Die Anstellung sei also rein für Ausbildungszwecke gewählt worden, und es sei auch eindeutig klar gewesen, dass sie nicht länger als drei bis vier Jahre dauern würde. Das sei also der Grund für die Beibehaltung des Familiensitzes gewesen. Die o.a. Berufungsausführungen würden auch für die monatlich einmal angesetzten Familienheimfahrten gelten.

Im **Vorhalt vom 23. Juni 2006** stellte das Finanzamt zunächst klar, eine doppelte Haushaltsführung setze voraus, dass auch tatsächlich doppelte Kosten entstanden, somit also zwei Haushalte geführt worden seien. Die Bw. wurde daher um Bekanntgabe gebeten, ob sie in A überhaupt über eine eigene Wohnung bzw. ein eigenes Haus und einen eigenen Haushalt verfügt oder (kostenlos?) bei den Eltern gewohnt habe. Es möge näher erläutert werden, wie diesfalls die Wohnung bei den Eltern beschaffen gewesen sei (um die Vorlage eines Wohnungs- bzw. Hausplanes, aus welchem hervorgehe, welche Räume von der Bw. und welche gemeinsam mit den Eltern genutzt worden seien, werde ersucht) und welche Kosten

der Bw. entstanden seien (diesbezügliche Nachweise wären vorzulegen). Der Besuch der Bw. der Eltern sei jedenfalls nicht als Familienheimfahrt zu werten. Außerdem würden nach wie vor die Nachweise betreffend die Wohnungskosten in K (Vorschreibungen und Zahlungsnachweise) fehlen, lediglich der Nutzungsvertrag liege in Kopie vor. Insoweit die Bw. dieser Aufforderung nicht rechtzeitig nachkomme, werde die Berufung abgewiesen werden.

Den diesbezüglichen **Fristverlängerungsantrag vom 20. Juli 2006** begründete der steuerliche Vertreter damit, dass die Bw. derzeit in Deutschland tätig sei und sich überdies der Urlaub der Bw. mit dem Kanzleibetriebsurlaub des steuerlichen Vertreters überschneide.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 21. August 2006** teilte der steuerliche Vertreter der Bw. dann mit, dass die Bw. in A eine eigene Wohnung im ersten Stock des (elterlichen) Wohnhauses zur Verfügung gehabt habe. Deren Beschaffenheit ergebe sich aus dem vorgelegten Bauplan. Belege zum Nachweis der Kosten lägen nicht mehr vor. Die Heimfahrten seien aus dem oben dargelegten Sachverhalt nicht zum alleinigen Besuch der Eltern erfolgt. Die Wohnungskosten in K würden durch Vorlage einer Monatsabrechnung (Gehaltszettel) beispielhaft nachgewiesen (die Kosten seien als „Ersätze“ ausgewiesen).

Da für das Finanzamt aus dem vorgelegten Bauplan keine eigene Wohnung bzw. kein eigener Haushalt der Bw. im Hause ihrer Eltern in A erkennbar war, wurde in der Folge eine Erhebung an Ort und Stelle durchgeführt (Gegenstand des Erhebungsauftrages vom 25. August 2008: „Feststellungen über das Vorliegen eines eigenen Haushaltes“). Demnach bewohne die Bw. im Obergeschoß des elterlichen Einfamilienhauses ein Zimmer (= Schlafzimmer) sowie gemeinsam mit ihrem Bruder Bad, WC und einen Arbeitsraum im Erdgeschoß. Die übrigen Räumlichkeiten wie Küche, Wohnzimmer etc. würden gemeinsam mit der Mutter genutzt (vgl. **Niederschrift mit der Mutter der Bw. vom 25. August 2006**).

Daraufhin erließ das Finanzamt die abweisende **Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2006**, und zwar mit folgender Begründung: Eine doppelte Haushaltsführung setze voraus, dass auch tatsächlich doppelte Kosten entstanden, also zwei Haushalte geführt worden seien. Von einem „eigenen Haushalt“ könne grundsätzlich aber nur dann gesprochen werden, wenn dieser aus eigenem Recht (zB Eigentum, eigene Betriebskosten, eigener Hausrat) genutzt sowie selbstbestimmend geführt werde und die Kosten des Haushaltes überwiegend getragen würden. Im vorliegenden Fall sei ein eigener Haushalt der Bw. in A aber aus folgenden Gründen zu verneinen: Die Bw. sei zum Zeitpunkt des Dienstantrittes in K im April 2001 nicht Eigentümerin des Hauses in A gewesen. Sie habe trotz Aufforderung durch das Finanzamt keine Nachweise betreffend von ihr getragene Kosten für die von ihr behauptete „eigene Wohnung“ in A vorgelegt und auch gar nicht konkret das Vorliegen solcher Kosten behauptet. Die Nutzung eines Zimmers im Wohnungsverband der Mutter -

wenn auch gegen (nicht behauptete/nachgewiesene) Kostenbeteiligung - stelle aber keine eigene Wohnung und auch keinen eigenen Haushalt dar. Von einer getrennten Haushaltsführung zwischen der Bw., deren Mutter und dem Bruder könne im vorliegenden Fall keine Rede sein, zumal die vorhandenen Räumlichkeiten des Wohnhauses in A mit Ausnahme des einen eigenen Zimmers der Bw. laut Sach- und Aktenlage gemeinsam genutzt würden. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass das Wohnhaus im Jahr 2003 (*Anm.: durch Schenkung anlässlich des Scheidungsvergleichs der Eltern der Bw.*) in das Eigentum der Bw. übergegangen sei. Die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und die damit in Zusammenhang stehenden Kosten der Familienheimfahrten seien daher nicht zu berücksichtigen. Der Vollständigkeit halber werde jedoch auch noch Folgendes festgehalten: Laut Ansicht des Finanzamtes sei die tägliche Heimfahrt von einem Arbeitsort, der in 62 km Entfernung liege, jedenfalls zumutbar, zumal die Fahrzeit: A - K laut verschiedenen Routenplanern (zB www.viamichelin.com, www.at.map24.com, www.stadtplaene.klicktel.de) mit Standard-Einstellung lediglich zwischen 49 und 58 Minuten betrage. Sogar im Falle der Benutzung der längeren Fahrstrecke über die B und den B-Tunnel würden sich nur eine Fahrstrecke von 86 km und eine Fahrzeit von 1 Stunde und 1 Minute ergeben, wobei diese Strecke jedenfalls auch im Winter befahrbar sei. Die Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw., dass im Winterhalbjahr die Unzumutbarkeit der Fahrtstrecke: A - K außer Frage stehe, werde somit nicht geteilt. Das Berufungsargument hinsichtlich schlechter Witterungsverhältnisse und dadurch bedingter längerer Fahrzeiten habe außerdem auch im Erkenntnis VwGH 25.2.2003, 99/14/0340, der Beschwerde nicht zum Erfolg verholfen. Es könne aber auch die Behauptung, dass der H-Pass im Winter immer wieder gesperrt sei, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Dass im alpinen Lebensraum bestimmte Verkehrswege fallweise wegen Schneefall oder Lawinengefahr gesperrt seien, liege auf der Hand. Dies könne jedoch die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort nicht begründen, zumal derartige witterungsbedingte Umstände nicht nur die Bw., sondern eine nicht unerhebliche Anzahl von Dienstnehmern und Pendlern in der Region treffen würden, die trotzdem täglich nach Hause fahren würden. Auch die (gelegentliche) Ableistung von Arbeiten außerhalb der Normalarbeitszeit - was wohl einen erheblichen Teil der Dienstnehmer treffe - mache die tägliche Heimfahrt nicht unzumutbar.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 5. Oktober 2006**.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Doppelte Haushaltsführung

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

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

Kosten für doppelte Haushaltsführung stellen dann Werbungskosten dar, wenn die doppelte Haushaltsführung berufsbedingt ist (vgl. zB Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 220 und die dort zit. Judikatur). Als Werbungskosten kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss (vgl. VwGH 23.5.2000, 95/14/0096). Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Berufsort ist das Vorliegen eines Mehraufwandes. Von einem Mehraufwand kann aber dann nicht gesprochen werden, wenn die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort für den Steuerpflichtigen mit keinerlei Kosten (zB Wohnmöglichkeit bei den Eltern) verbunden ist (vgl. VwGH 16.3.1988, 87/13/0200).

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates kommt im vorliegenden Fall eine steuerliche Berücksichtigung der unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ als Werbungskosten geltend gemachten Beträge aus mehreren Gründen nicht in Betracht:

1.1. Keine **doppelte** Haushaltsführung

Im vorliegenden Fall wäre das Erfordernis der doppelten Haushaltsführung nur dann als erfüllt anzusehen, wenn die (laut Aktenlage ledige und allein stehende) Bw. im elterlichen Einfamilienhaus in A auch tatsächlich über einen eigenen Haushalt verfügt hätte.

Nach den o.a. Ermittlungsergebnissen kann jedoch von einer eigenen, getrennten Haushaltsführung der Bw. im elterlichen Einfamilienhaus in A keine Rede sein. Von der Bw. wurde dort offenbar ja lediglich ein Schlafzimmer im Obergeschoß allein bewohnt, während die übrigen Räumlichkeiten gemeinschaftlich (mit der Mutter bzw. dem Bruder) genutzt wurden.

Im Übrigen entspricht es auch der herrschenden Rechtsauffassung, dass ein im elterlichen Wohnungsverband gelegenes Zimmer nicht als „eigener Haushalt“ bzw. „eigene Wohnung“ anzusehen ist (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0066; 18.12.1997, 96/15/0259).

1.2. Keine **doppelten** Haushaltskosten

Von doppelten Haushaltskosten und somit Haushaltsmehrkosten könnte im vorliegenden Fall nur dann gesprochen werden, wenn der Bw. auch am Familienwohnsitz in A Haushaltskosten erwachsen wären.

Die Bw. hat aber trotz mehrfacher Aufforderung durch das Finanzamt ihr in Zusammenhang mit der (behaupteten) Haushaltsführung in A erwachsene Kosten weder dem Grunde noch der Höhe nach nachgewiesen oder glaubhaft gemacht (vgl. Vorhalt vom 3. Oktober 2005; Vorhalt vom 23. Juni 2006; Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2006).

Tatsächlich wurde das Vorliegen derartiger Kosten von Seiten der Bw. bis zuletzt nicht einmal konkret behauptet.

Wie bereits seitens des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2006 ausgeführt wurde, kann von einem eigenen Haushalt einer ledigen und allein stehenden Steuerpflichtigen wohl nur dann gesprochen werden, wenn dieser Haushalt aus eigenem Recht genutzt sowie selbstbestimmend geführt wird und wenn die Steuerpflichtige die Kosten des Haushaltes überwiegend trägt.

Davon kann hier aber offenbar keine Rede sein.

Nach den Ermittlungsergebnissen ist vielmehr davon auszugehen, dass die Bw. in K überhaupt erstmals einen eigenen Hausstand gegründet und ihr dadurch auch erstmalig Kosten für eine eigene Haushaltsführung entstanden sind.

1.3. Keine Unzumutbarkeit der täglichen Heimkehr

Der Berufung wäre aber selbst dann, wenn die o.a. Punkte 1.1. und 1.2. erfüllt wären, kein Erfolg beschieden, setzt doch eine berufliche Bedingtheit der doppelten Haushaltsführung nach herrschender Rechtsauffassung (ua.) auch voraus, dass der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass dem Abgabepflichtigen eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann.

Davon kann aber im Falle der Entfernung: A - K bei einer unbestrittenen Fahrtzeit zwischen 49 und 58 Minuten und einer Fahrstrecke von 62 km bzw. einer ebenfalls unbestrittenen Fahrtzeit von etwas über einer Stunde auf einer jedenfalls wintersicheren, gut ausgebauten Fahrtstrecke von 86 km (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2006) offenbar keine Rede sein (vgl. zB Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Tz 102 und die dort zit. Judikatur, wonach eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz dann nicht zugemutet werden kann, wenn die Entfernung zwischen diesen Orten mehr als 120 km beträgt; Doralt, EStG⁹, § 4 Tz 348 und die dort zit. Judikatur).

Ebenfalls in der Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2006 wurde bereits erwähnt, dass auch die Witterungsverhältnisse in der Gegend um A / K sowie die (gelegentliche) Ableistung von Arbeiten außerhalb der Normalarbeitszeit die tägliche Heimfahrt - wie auch bei vielen anderen Dienstnehmern und Pendlern in dieser Region - nicht unzumutbar machen (vgl. UFS 24.3.2006, RV/0341-I/05).

Es sind somit die der Bw. erwachsenen Aufwendungen für den Zweitwohnsitz in K auch aus Gründen der täglichen Erreichbarkeit des Familienwohnsitzes als privat veranlasst anzusehen.

2. Familienheimfahrten

Nach herrschender Rechtsauffassung können Aufwendungen für Familienheimfahrten nur dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (vgl. zB zB Doralt, EStG⁹, § 4 Tz 359, und die dort zit. Judikatur, sowie § 16, Tz 220).

Wie oben bereits besprochen, ist dies hier aber offenbar nicht der Fall.

Die geltend gemachten Fahrtkosten sind daher der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 10. Jänner 2007