



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0278-F/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B.S., H.-Straße 7, vertreten durch Baldauf & Eberle, Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG, 6600 Reutte, Innsbrucker Straße 8, vom 9. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 24. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer 2007 wird festgesetzt mit:	-1.074,50 €
Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	17.172,29 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	20.089,79 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.797,50 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	17.292,29 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Steuerberatungskosten	-60,00 €
Einkommen	17.172,29 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.749,38 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	121,98 €
Einkommensteuer	2.526,36 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-3.600,86 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.074,50 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), ein deutscher Staatsbürger, war im Streitjahr in Österreich nichtselbständig tätig.

In der elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 wurden unter KZ 718 (Pendlerpauschale) Aufwendungen in Höhe von 2.664,00 € als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 3. Juni 2008 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass ein Pendlerpauschale für die Fahrt vom Zweitwohnsitz zum jeweiligen Einsatzort zusteünde. Der Bw. werde ersucht, für das Streitjahr eine Aufstellung nachzureichen, in der für jeden Monat der jeweilige Einsatzort unter Angabe der einfachen Kilometeranzahl zwischen Wohnung und Dienstort sowie die Anzahl der monatlichen Fahrten zu diesem Dienstort ausgewiesen werde.

In der Folge reichte der Bw. durch seine steuerliche Vertretung eine berichtigte Erklärung für das Streitjahr ein und legte dar, dass die Werbungskosten wie bereits im Vorjahr Familienheimfahrten betreffen würden. Eine Aufstellung über die getätigten Fahrten samt Reisedaten und Kilometeranzahl sei beigelegt.

Hin- bzw. Rückreisen zwischen den Beschäftigungsorten und dem deutschen Wohnort des Bw.

Reisedaten	Hin- bzw. Rückreise	Kilometeranzahl
14.01.2007	B.Sch. – B.	704 km
27.01.2007	B. – B.Sch.	704 km
29.01.2007	B.Sch. – B.	704 km
10.02.2007	B. – B.Sch.	704 km

12.02.2007	B.Sch. – B.	704 km
24.02.2007	B. – B.Sch.	704 km
26.02.2007	B.Sch. – B.	704 km
10.03.2007	B. – B.Sch.	704 km
12.03.2007	B.Sch. – B.	704 km
24.03.2007	B. – B.Sch.	704 km
26.03.2007	B.Sch. – B.	704 km
07.04.2007	B. – B.Sch.	704 km
24.04.2007	B.Sch. – Bn.	664 km
05.05.2007	Bn. - B.Sch.	664 km
07.05.2007	B.Sch. – Bn.	664 km
17.05.2007	Bn. - B.Sch.	664 km
20.05.2007	B.Sch. - V.	714 km
25.05.2007	V. – B.Sch.	714 km
29.05.2007	B.Sch. – V.	714 km
15.06.2007	V. – B.Sch.	714 km
17.06.2007	B.Sch. – V.	714 km
29.06.2007	V. – B.Sch.	714 km
02.07.2007	B.Sch. – V.	714 km
13.07.2007	V. – B.Sch.	714 km
16.07.2007	B.Sch. – V.	714 km
28.07.2007	V. – B.Sch.	714 km
30.07.2007	B.Sch. – V.	714 km
11.08.2007	V. – B.Sch.	714 km

15.08.2007	B.Sch. – V.	714 km
24.08.2007	V. – B.Sch.	714 km
27.08.2007	B.Sch. – V.	714 km
15.09.2007	V. – B.Sch.	714 km
17.09.2007	B.Sch. – V.	714 km
21.09.2007	V. – B.Sch.	714 km
23.09.2007	B.Sch. – V.	714 km
05.10.2007	V. – B.Sch.	714 km
07.10.2007	B.Sch. – V.	714 km
19.10.2007	V. – B.Sch.	714 km
22.10.2007	B.Sch. – V.	714 km
01.11.2007	V. – B.Sch.	714 km
05.11.2007	B.Sch. – V.	714 km
16.11.2007	V. – B.Sch.	714 km
19.11.2007	B.Sch. – V.	714 km
30.11.2007	V. – B.Sch.	714 km
02.12.2007	B.Sch. – V.	714 km
15.12.2007	V. – B.Sch.	714 km
17.12.2007	B.Sch. – V.	714 km
23.12.2007	V. – B.Sch.	714 km

Mit Bescheid vom 24. Juni 2008 wurde den berufungsgegenständlichen Aufwendungen die Abzugsfähigkeit verwehrt. In der Begründung wurde ausgeführt, bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen mit unbefristetem Dienstverhältnis stellten die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten nur für einen vorübergehenden Zeitraum von 6 Monaten absetzbare Werbungskosten dar. Danach gelte die Beibehaltung des Wohnsitzes in

der Heimat als privat veranlasst und es könnten keine weiteren Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten berücksichtigt werden.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wurde nunmehr beantragt, für Familienheimfahrten Werbungskosten in Höhe von 2.797,50 € zu berücksichtigen. In der Begründung wurde dargelegt, der Bw. sei Leasingarbeiter der Fa. M. und habe allein im Streitjahr vier verschiedene Einsatzorte gehabt. Damit sei eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Der Bw. besitze eine Eigentumswohnung in B.Sch. und sei laut seinen detaillierten Aufzeichnungen im Jahr 2007 insgesamt 48 mal an seinen Hauptwohnsitz heimgekehrt, um alle notwendigen Erledigungen dieser Wohnung betreffend durchzuführen. Diese Wohnung werde auch dauerhaft behalten. Leasingarbeiter seien der klassische Berufszweig, der permanent mit Standortwechseln konfrontiert sei und damit auch am jeweiligen Tätigkeitsort keinen Dauerwohnsitz begründen könnte (siehe dazu Sailer/Bernold/Mertens, die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, § 16, 5.9.9., S. 178 ff.).

In der Anlage zur Berufung wurden die vier Einsatzorte im Streitjahr, die jeweilige Einsatzdauer sowie der jeweilige Unterkunftgeber angeführt. Danach war der Bw. vom 02.01.2007 bis zum 14.01.2007 bei der Fa. E. in R., G.-Straße 10-14, tätig und während dieses Zeitraums bei I.H., in B, K.L.-Straße 34, untergebracht. Vom 15.01.2007 bis zum 22.04.2007 wurde der Bw. bei der Fa. S., in Bz., Z.-Straße 43, eingesetzt und nächtigte in der Pension A., in Bs., H-Straße 42. Vom 25.04.2007 bis zum 20.05.2007 war der Bw. bei der Fa. L., in W., A.-Straße 53, tätig und nächtigte im Gasthof F., in B.-F., D. Nr. 43. Vom 21.05.2007 bis zum 23.12.2007 war der Bw. bei der Fa. M, in Ss., B.-Straße 15a/b, beschäftigt und bei der Fa. P.B., in Vs., Z.-Straße 25, untergebracht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2009 wurde die Berufung sinngemäß mit der Begründung abgewiesen, Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“ und für Familienheimfahrten würden solange als beruflich veranlasst gelten und könnten daher als Werbungskosten abgesetzt werden, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte sei eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort dann unzumutbar, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben sei. Da bei Arbeitsstellen innerhalb VI. nicht von weit entfernten Arbeitsstellen gesprochen werden könne, sei die doppelte Haushaltsführung ab 15. Jänner 2007 privat veranlasst. Somit konnten nur Aufwendungen in Höhe von 270,00 € als Werbungskosten anerkannt werden, weshalb der Berufung teilweise Folge zu geben gewesen sei.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2009 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Unter Aufrechterhaltung des Berufungsbegehrens wurde ergänzend vorgebracht, das Finanzamt verkenne die Sachlage insofern, als der Bw. laut seinem Dienstvertrag jederzeit von seinem Dienstgeber an einen beliebigen Einsatzort versetzt werden könne. Allein schon aus dieser vertraglichen Verpflichtung heraus sei eine Wohnsitzbegründung in der Nähe des gerade aktuellen Arbeitsortes nicht realisierbar bzw. zumutbar. Es widerspreche wohl allen Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein rational denkender Abgabepflichtiger beträchtliche Kosten für eine Wohnsitzbegründung in Kauf nehme, wenn er jeden Tag damit rechnen müsste, dass er versetzt werde. Der klassische Fall, der in der Fachliteratur stets erwähnt werde, sei der Leiharbeiter, der sofort und ohne Begründung an einen beliebigen Ort dienstzugeteilt werden könne. Die Wohnungsauflösungskosten wären damit in jedem Fall unweigerlich verlorener Aufwand. Bei dem Bw. sei dies – wie bei allen Leiharbeitern – nicht eine abstrakte Möglichkeit, sondern gelebte Realität. Das Finanzamt habe sich mit dem in der Berufung vorgebrachten Argumenten in keiner Weise auseinandergesetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob Aufwendungen für Familienheimfahrten wegen Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort als Werbungskosten anzuerkennen sind.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 definiert Werbungskosten als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

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 leg. cit. angeführten Betrag übersteigen, nicht abzugsfähig.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen sowie ergänzender Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der allein stehende Bw. war zumindest seit Juli 2004 in Österreich für Leiharbeitsfirmen tätig, wobei während dieses Zeitraumes ein mehrmaliger Arbeitgeberwechsel erfolgte. Seine Einsatzorte lagen vom 01.06.2004 bis zum 31.12.2005 im Raum S.-St. und im Jahr 2006 in T. und zwar im Gebiet B.i.T. und im Bereich Re.. Im Streitjahr 2007 wurde der Bw. noch bis zum 14.01.2007 in Re. eingesetzt, vom 15.01.2007 bis zum 22.04.2007 war Einsatzort B., vom 25.04.2007 bis zum 20.05.2007 wurde der Bw. an eine in Wt. ansässige Firma verliehen und vom 21.05.2007 bis zum 23.12.2007 wurde der Bw. bei einer Firma in Ss eingesetzt. Von den Arbeitgebern wurde dem Bw. kostenlos in der Nähe seiner jeweiligen Arbeitsorte entweder ein Zimmer in einer Pension oder ein Privatzimmer zur Verfügung gestellt. Der Wohnsitz des Bw. befindet sich in BS., H. 7. Dort besitzt der Bw. eine Eigentumswohnung, die er nach eigenen Angaben auch dauerhaft beibehalten möchte. Nach den beigebrachten Aufzeichnungen hat der Bw. im Streitjahr insgesamt 24 mal seinen Wohnsitz in Deutschland aufgesucht, um dort diese Wohnung betreffende notwendige Erledigungen durchzuführen. Die in diesem Zusammenhang anfallenden Fahrtkosten wurden als Familienheimfahrten in Höhe des für das Streitjahr höchstzulässigen Pendlerpauschales von 2.797,50 € geltend gemacht. Aus dem Abgabeninformationssystem ist zudem ersichtlich, dass der Bw. bereits in den Jahren 2005 bis 2006 Aufwendungen für Familienheimfahrten geltend gemacht hat und diese auch anerkannt wurden.

Der Bw. hat die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit mit seiner Tätigkeit als Leasingarbeiter und den dadurch bedingten ständigen Standortwechseln begründet. So könne er von seinem Dienstgeber laut Dienstvertrag sofort und ohne Begründung an jedem beliebigen Ort dienstzugeteilt werden.

Bei der rechtlichen Beurteilung dieses Vorbringens ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, der wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung sowie für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038; VwGH 28. 9. 2004, 2001/14/0178, VwGH 21. 6. 2007, 2005/15/0079). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011).

Auch ein allein stehender Steuerpflichtiger kann einen „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Eltern, Freunde) hat (Jakom/Lenneis EStG, 2009, § 16 Rz 56). Für die Anerkennung von Familienheimfahrten als nicht entscheidend ist anzusehen, ob vom Arbeitgeber lediglich eine Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer zur Verfügung gestellt werden oder ob die Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittelt.

Wie die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Berufungsentscheidung zutreffend ausgeführt hat, ist eine Verlegung des „Familienwohnsitzes“ an den Beschäftigungsort unter anderem dann unzumutbar, wenn ein Abgabenpflichtiger konkret und ernsthaft mit Einsätzen an entsprechend weit entfernten Arbeitsstätten zu rechnen hat. Bei der Beurteilung, ab welcher räumlichen Distanz Einsatzorte als „weit entfernt“ anzusehen sind, ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates auf die von der Verwaltungspraxis entwickelten Prinzipien zur „Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr vom Tätigkeitsort an den Familienwohnsitz“ abzustellen. Danach ist jedenfalls bei mehr als 120 km voneinander entfernten Arbeitsstätten von einer Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung auszugehen.

Obig wurde aufgezeigt, dass der Bw. im Streitjahr zwar überwiegend in Vg, zu Jahresbeginn aber auch in T. eingesetzt wurde. In den Vorjahren wurde der Bw. vom selben Arbeitgeber im Gebiet S.-St. und in T. eingesetzt. Damit hat der Bw. den Nachweis erbracht, dass er jederzeit konkret mit einer Dienstzuteilung an einem beliebigen Ort im Bundesgebiet rechnen muss, weshalb die Aufwendungen für Familienheimfahrten dem Grunde nach anzuerkennen waren.

Dass der Bw. im Streitjahr – wie aus den obig dargestellten Aufzeichnungen ersichtlich – insgesamt 24 mal seinen von den jeweiligen Arbeitsstätten ca. 700,00 km entfernten Wohnsitz in Deutschland mit dem eigenen Pkw aufgesucht hat, um dort diese Wohnung betreffende notwendige Erledigungen durchzuführen, wird als glaubhaft erachtet. Insbesondere angesichts der Distanz zwischen dem deutschen Wohnsitz des Bw. und den jeweiligen Einsatzorten werden allerdings seitens des Unabhängigen Finanzsenates unter Verweis auf die diesbezügliche Lehre und Judikatur (siehe dazu z.B. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065; VwGH 3.3.1992, 88/14/0081; VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; VwGH 13.9.1994, 94/14/0066; VwGH 27.8.1998, 95/13/0119; Jakom/Lenneis EStG, 2009, § 16 Rz 56; Doralt, EStG¹², § 4 Tz 359) nur Aufwendungen für monatliche Familienheimfahrten als angemessen angesehen. Da die Höhe der absetzbaren Kosten für Familienheimfahrten mit dem für 2007 höchstzulässigen Pendlerpauschale von 2.797,50 € begrenzt ist, die Kilometergelder für zwölf Fahrten pro Jahr jedoch 6.382,96 € betragen ((704 km x 0,376 x 2 x 3) + (664 km x 0,376 x 2) + (714 km x 0,376 x 2 x 8)) hat die Berücksichtigung von Kosten für zwölf anstelle von vierundzwanzig jährlichen Fahrten keine steuerlichen Auswirkungen.

Gesamthaft waren daher Aufwendungen für „Familienheimfahrten“ in Höhe von 2.797,50 € anzuerkennen und dem Berufungsbegehren Folge zu geben.

Feldkirch, am 3. August 2009