

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf den Bescheid des FA Judenburg Liezen vom 26.02.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 18.3.2013 verwiesen. Darüber hinaus wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.), der im beschwerdegegenständlichen Jahr 2012 nach der Aktenlage seinen Wohnsitz bis 31. Juli 2012 in x und ab August 2012 in y hatte und in r als Man tätig war, machte in seiner beim Finanzamt am 10. Jänner 2013 elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung 2012 folgende Kosten geltend:

- Pendlerpauschale (Kz 718) iHv 3.672 Euro
- Familienheimfahrten (Kz 300) iHv 3.672 Euro
- doppelte Haushaltsführung (Kz 723) iHv 4.800 Euro
- Krankheitskosten (Kz 730) iHv 628 Euro
- Ehepartner Grad der Behinderung 30%
- Diät Zucker
- zusätzliche Kosten (KZ 417) iHv 840 Euro

Mit Vorhalt vom 11.2.2013 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, den Wohnsitz in der Nähe der Arbeitsstelle, seine Arbeitszeiten, das Einkommen der Ehegattin sowie den Nachweis des Grades der Behinderung durch Bescheinigung des zuständigen Bundessozialamtes bekannt zu geben.

Der Bf. kam mit Eingabe vom 12.2.2012 dem abgabenbehördlichen Offenlegungs- und Nachweisverlangen nur zum Teil nach. Bis 31.8.2012 habe der Beschwerdeführer in der Nähe seiner Arbeitsstelle, nämlich in x, seinen Wohnsitz gehabt. Der Nachweis

über bezahlte Miete in x für den Zeitraum **Jänner bis Juli 2012** (monatlich Euro 330) wurde vom Bf. erbracht. Zusätzliche Verpflegungskosten von monatlich 270 Euro seien angefallen. Nach Ausführungen des Bf. würden sich bis 31.8.2012 30 Heimfahrten nach z mit einer einfachen Wegstrecke von 397 km à 0,65 ergeben. 23.820 Gesamtkilometer würden daher mit einem Betrag von 15.483 Euro zu berücksichtigen sein. Für Fahrten A-B an 135 Werktagen im Zeitraum Jänner bis Juli 2012 seien 1.404 Euro (16km à 0,65) anzusetzen.

Ab 1.8.2012 sei er täglich nach S gependelt (101 Werktage à 112 km einfache Strecke, $22.624 \times 0,65 = € 14.705,60$).

Im Einkommensteuerbescheid vom 26. Februar 2013 für das Jahr 2012 berücksichtigte das Finanzamt einen Betrag von 4.452 € als *Werbungskosten*. *Die Aufwendungen seien insoweit berücksichtigt worden als Nachweise erbracht wurden. Familienheimfahrten seien mit dem maximal möglichen Betrag von € 306/Monat berücksichtigt worden.*

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wendet der Bf. ein, mit Antwortschreiben vom 12.2.2013 über den anzurechnenden Aufwand sowie Pendlerpauschale Aufschluss in ausreichendem Maß gegeben zu haben. Eine Meldebestätigung der Meldebehörde sowie eine Aufstellung von Apothekenrechnungen über Euro 628,50 (ohne Belege) betreffend die Krankheit seiner Ehefrau wurde vorgelegt.

Mit neuerlichem Vorhalt vom 8.3.2013 wurde der Bf. darauf hingewiesen, trotz Aufforderung keine Angaben zu seiner Arbeitszeit bzw. zu allfälligen Gleitzeitregelungen getätigt zu haben. Eine Arbeitgeberbestätigung für 2012, aus der die Anwesenheitstage in der Firma ersichtlich sind, wurde vom FA angefordert.

Der in Folge vorgelegten Bestätigung des Arbeitgebers vom 13.3.2013 ist zu entnehmen, dass der Bf. seit 6.9.2011 bei der Fa vollbeschäftigt sei. Seit 1.8.2012 verfüge der Bf. über einen Firmenwagen. Ein tägliches Pendeln sei auf Grund des sich entwickelnden KM-Standes nachvollziehbar.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.3.2013 wurde der Berufung teilweise stattgegeben.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag bemängelte der Bf. den doppelten Wohnsitz und die doppelten Lebenshaltungskosten in der Zeit von Jänner bis Ende Juli 2012 nicht ausreichend gewürdigt zu haben. Zudem seien Kosten für Familienheimfahrten nicht berücksichtigt worden. Das gewährte Pendlerpauschale entspreche nicht den festgestellten Kosten. Die tägliche Arbeitszeit von 6 bis 17 Uhr sei unbewertet geblieben. Die eingereichten Kosten bezüglich medizinischer Versorgung seien nicht anerkannt worden.

Mit Schreiben vom 29. März 2013 an den Bf. nahm das Finanzamt **umfangreich** zu den einzelnen im Vorlageantrag vorgebrachten Punkten unter Darlegung der Rechtslage Stellung. Im Schreiben vom 26.4.2013 behauptet der Bf., dass seine Ehefrau zu 30% schwerbehindert und Diabetikerin sei. Über die Krankenkasse in Deutschland

könne dies nachgewiesen werden. Aus Versehen habe der Bf. bisher die mit dem Umzug entstandenen Kosten in Höhe von Euro 3.568,44 nicht geltend gemacht. Belegkopien eines Maklerbüros, einer Autovermietung sowie einer Umzugsfirma wurden vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 30.4.2013 wurde der Bf. schließlich erneut darauf hingewiesen, dass als Nachweis der Behinderung der Ehegattin nur eine Bescheinigung des Bundessozialamtes in Frage käme. Die zuständige Stelle wurde dem Bf. mitgeteilt. Umzugskosten seien nur bei nachgewiesener beruflicher Veranlassung zu berücksichtigen.

In der dazu vom Bf. abgegebenen Stellungnahme vom 5.5.2013 wurde erneut darauf verwiesen, dass die Fahrtkosten für die täglich zurückgelegte Strecke B-C (einfache Wegstrecke 128 km) mit dem entsprechenden gesetzlichen Kilometersatz anzuerkennen seien. Sollte von Seiten des Finanzamtes weiterhin eine Verweigerung erfolgen, würde der Bf. seine Ansprüche über einen "Fachanwalt" geltend machen. Nach seinen weiteren Ausführungen dürfte es der Aufmerksamkeit des FA entgangen sein, dass die Ehegattin in Deutschland selbst versichert sei. Zuständig für die Ausstellung einer Bescheinigung sei daher das Bundesversorgungsamt in Deutschland. Der Umzug von m sei im Zusammenhang mit seinem Arbeitsplatz zu sehen. Die Probezeit bei seinem Arbeitgeber hätte abgewartet werden müssen. Der Bf. hätte erst finanziell in der Lage sein müssen, die Umzugskosten zu tragen. Es sei ureigenste Sache des Bf., wo er sich ein neues Zuhause schaffe. Die Anregung des FA betreffend möglicher Wohnsitznahme un unmittelbarer Nähe des Arbeitsplatzes betrachte der Bf. als "Affront". Eine Mietvertragskopie wurde vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (Erkenntnis des VwGH vom 16. Juli 1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind **grundsätzlich** durch den **Verkehrsabsetzbetrag** (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) **abgegolten**, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines *Pendlerpauschale*) oder

- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes *Pendlerpauschale*).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Doppelte Haushaltsführung:

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

Kosten der *Haushaltsführung* stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) verweist in seiner Judikatur explizit darauf, dass normale *Kosten* für Wohnung und Kleidung unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallen und damit vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind (VwGH 16.3.1988, 87/13/0200). Dennoch gibt es Sachverhaltskonstellationen, aufgrund welcher *Kosten* der *Haushaltsführung* als durch die Einkünfteerzielung veranlasst gelten. Begründet ein Arbeitnehmer aufgrund einer unüblich weit entfernt gelegenen Berufsausübung einen zweiten Haushalt im Nahbereich seiner Arbeitsstätte, so kann dem dadurch entstehenden Mehraufwand für die (*doppelte*) *Haushaltsführung* (vorübergehend oder dauerhaft) Werbungskostencharakter zukommen, wenn und solange ihm die Verlegung des bisherigen (Familien-) Wohnsitzes (vorübergehend oder dauerhaft) nicht zumutbar ist.

Nach ständiger Lehre und Judikatur sind *Aufwendungen* für das Halten einer zweiten Wohnung am Arbeitsort und für Familienheimfahrten (*doppelte Haushaltsführung*) dann steuerlich anzuerkennen, wenn dies beruflich notwendig ist und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist.

Bei einem ausländischen Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten dieselben Kriterien wie bei einem inländischen Familienwohnsitz.

Als Werbungskosten im Rahmen einer *doppelten Haushaltsführung* kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 23.5.2000, 95/15/0096). Das sind insbesondere: *Aufwendungen* für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung (Hotelzimmer) des Steuerpflichtigen am Dienstort (Mietkosten und Betriebskosten) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände.

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 (eine Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen), gehen davon aus, dass Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr

grundsätzlich dann anzunehmen sei, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt sei. In begründeten Einzelfällen könne schon bei einer kürzeren (schlechte Verkehrsverbindungen oder unregelmäßige Arbeitszeit) Wegstrecke Unzumutbarkeit angenommen werden. Abzustellen sei jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel. In Ansehung einer einfachen Wegstrecke von 128 km im vorliegenden Fall wird die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz evident. Auch der Verwaltungsgerichtshof geht in ständiger Judikatur davon aus, dass eine Wegzeit von bis zu einer Stunde zur Rückkehr an den Familienwohnsitz noch zumutbar ist (vergleiche zuletzt VwGH 15.9.2011, 2008/15/0239). Der Bf. hat jedoch eine Wegzeit von deutlich mehr als einer Stunde zurückzulegen.

Steht somit die Abzugsfähigkeit von *Aufwendungen* für die *doppelte Haushaltsführung* grundsätzlich fest gilt dies jedenfalls für die vom Bf. **nachgewiesenen Mietkosten** in Höhe von € 2.310. Der Bf. bringt zunächst vor, einen Wohnsitz in der Nähe der Arbeitsstelle bis 31. August 2012 gehabt zu haben. Belege für die Miete in x wurden jedoch nur für den Zeitraum Jänner - Juli 2012 vorgelegt, weshalb der Mietaufwand auch nur für diesen Zeitraum zu berücksichtigen ist.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

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*), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG angeführten Betrag übersteigen, **nicht** abgezogen werden.

Die Aufwendungen für **Familienheimfahrten** eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz in der Nähe des Arbeitsortes zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Familienheimfahrten sind demnach gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 grundsätzlich nur soweit abzugsfähig als sie den in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 genannten Betrag (für 2012 beim Bf. € 3.672,00/Jahr) nicht übersteigen. Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen ist die steuerlich anzuerkennende Anzahl von Familienheimfahrten nach ständiger Judikatur auf eine pro Woche beschränkt (siehe schon VwGH 11.1.1984, 81/14/0171).

Als Fahrtenkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen. Im vorliegenden Fall handelt es sich um Kfz-Kosten.

Seit 1996 ist die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für *Familienheimfahrten* durch die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem sich auf die Dauer der auswärtigen Tätigkeit bezogenen Betrages nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (für das

Jahr 2012 sind dies bezogen auf den Zeitraum Jänner bis Juli 2012 € 2.142) beschränkt. Darüber hinausgehende Aufwendungen sind laut Gesetz nicht abzugsfähig. Für eine Berücksichtigung des vom Bf. für Familienheimfahrten begehrten Betrages in Höhe von 15.483 Euro bleibt auf Grund der geschilderten Rechtslage kein Raum. Der Vollständigkeit halber wird darauf verwiesen, dass das amtliche Kilometergeld für Personen- und Kombinationskraftwagen im Jahr 2012 **0,42 Euro je Fahrkilometer** und nicht -wie vom Bf. behauptet, 0,65 Euro betrug.

An dieser Beurteilung vermag auch das Vorbringen des Bf, im Fall einer weiteren Verweigerung der Anerkennung der Fahrtkosten, diese Ansprüche über einen Fachanwalt geltend zu machen, nichts zu ändern.

Zu den vom Bf. beantragten jedoch nicht konkretisierten **Verpflegungskosten** in Höhe von monatlich 270 Euro wird ausgeführt:

Gemäß 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 können Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dabei steht das volle Taggeld für 24 Stunden zu.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit. nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden. Zu den nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehört auch jener *Verpflegungsmehraufwand*, der einer Vielzahl von Steuerpflichtigen regelmäßig dadurch erwächst, dass sie aus beruflichen Gründen genötigt sind, Mahlzeiten außer Haus einzunehmen. *Verpflegungsmehraufwand* im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen (vgl. VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Die Abgeltung des *Verpflegungsmehraufwands* setzt, wie eingangs ausgeführt (abgesehen von der Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes bei Auslandsaufenthalten; davon, dass der Bf. die Abgeltung eines allfälligen Kaufkraftunterschiedes begehrt, ist nicht auszugehen, zumal kein derartiger Antrag gestellt wurde), eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 voraus.

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit (Betriebsstätte) entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird (vgl. Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2012, Seite 188).

Gegenständlich kann aus der - nach mehrfach urgierter Bekanntgabe der Arbeitszeiten - eingelangten Bestätigung des Arbeitgebers, wonach der Bf. von Montag bis Freitag seine Tätigkeit in r verrichtet, nicht entnommen werden, dass der Bf. im Jahr 2012 im Rahmen

seiner Tätigkeit für diesen Betrieb beruflich veranlasste Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 unternommen hat, weshalb der begehrte *Verpflegungsmehraufwand* zu Recht nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden konnte.

Fahrten A-B Jänner bis Juli 2012:

Der Bf. gab seine täglichen Arbeitszeiten mit 06:00 bis 17:00 bekannt. Rückfragen des Finanzamtes beim Arbeitgeber haben ergeben, dass kein Gleitzeitmodell und keine Arbeitszeitaufzeichnungen existieren würden. Der Bf. könne in Einzelfällen seine Arbeitszeiten variabel regeln. Um 08:00 sei der Bf. regelmäßig in der Firma, da zu dieser Zeit meetings stattfinden würden.

Die Strecke zwischen Wohnung in x und Arbeitsplatz des Bf. beträgt lt. ÖAMTC-Routenempfehlung bei einer Fahrtzeit von 10 Minuten 9,7km, wovon auf der gesamten Strecke eine gut ausgebaute Zugverbindung besteht. Eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels liegt somit nicht vor. Weiters ist zu prüfen, ob eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit vorliegt. Die Frage, wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel *zumutbar* ist, wird in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht näher geregelt und ist somit im Wege der Gesetzesinterpretation zu lösen. In Übereinstimmung mit Lehre wird in der Verwaltungspraxis die Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit anhand einer entfernungsabhängigen Zeitstaffel geprüft, wobei nachstehende Zeiten für die Zurücklegung der **einfachen** Wegstrecke durchschnittlich als *zumutbar* angesehen werden:

- bei **einfacher Wegstrecke unter 20 km: 1 1/2 Stunden** - bei einfacher Wegstrecke ab 20 km: 2 Stunden - bei einfacher Wegstrecke ab 40 km: 2 1/2 Stunden.

Die Wegzeit umfasst nach hL (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB EStG1988, Tz 53 zu § 16; Doralt, EStG9, § 16 Tz 108, ÖStZ 1988, 317) 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. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, dann ist von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen; darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (z.B. Park and ride) zu unterstellen, und zwar auch dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird. Ist die Wegzeit bei Hinfahrt und Rückfahrt unterschiedlich lang, gilt die längere.

Der Bf. hat nach eigenen Angaben eine Dienstzeit von 06:00 bis 17:00 Uhr.

Nach der elektronischen Fahrplanauskunft der ÖBB verkehrten auf der Strecke x-r im Jahr 2012 folgende öffentliche Verkehrsmittel:

Dienstbeginn 06:00 Uhr: Zugabfahrt x 5:06 Ankunft r 5:16

Dienstende 17 Uhr: Bus Abfahrt in r um 17:09 Ankunft in x um 17:51.

Sowohl die Hin- als auch die Rückfahrt ist somit - unter Berücksichtigung der Fußwegzeiten von rund 10 Minuten - an allen Arbeitstagen unter 2 Stunden bewältigbar.

Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist somit zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke *zumutbar*. Damit sind die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung des *großen* Pendlerpauschales nicht erfüllt.

Fahrten W-M August bis Dezember 2012:

Für die nach Aufgabe des W Wohnsitzes vom Bf. durchgeführten täglichen Fahrten vom Arbeitsort zum Familienwohnsitz nach Bayern wurde vom FA laut Berufungsvorentscheidung ein Betrag von 1.530 berücksichtigt.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 sind bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels folgende Pauschbeträge zu berücksichtigen: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km: "372 Euro" jährlich 20 km bis 40 km: "1.476 Euro" jährlich 40 km bis 60 km: "2.568 Euro" jährlich über 60 km "3.672 Euro" jährlich. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann wird bei einer einfachen Wegstrecke von über 60 km ein Pauschbetrag von 3.672 € jährlich berücksichtigt.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Der Gesetzgeber begrenzt somit die anzuerkennenden Kosten für Familienheimfahrten ausdrücklich mit dem höchsten Pendlerpauschbetrag (im Jahr 2012 für fünf Monate 1.530 Euro). Würde man die vom Bf. begehrten Fahrtkosten iHv 14.705,60 Euro für 101 Werktage bei einer täglichen Wegstrecke von 224 km ansetzen, käme das einem "Anheben" des bereits berücksichtigten Pendlerpauschales gleich. Aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen in den §§ 16,20 EStG stehen somit neben dem höchsten *Pendlerpauschale* keine Werbungskosten zu. Die beantragte Korrektur der "Heim- und Pendlerfahrten" bzw. die Zuerkennung des "entsprechenden gesetzlichen Kilometersatzes" findet im Gesetz keine Deckung.

Mehrkosten medizinischer Versorgung:

Der Beschwerdeführer beantragte, dem *Selbstbehalt* unterliegende Arzt- und Apothekenkosten iHv Euro 628,50 für das Jahr 2012 zu berücksichtigen.

Der gemäß § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 in der für das Streitjahr jeweils gültigen Fassung ermittelte *Selbstbehalt* beträgt im vorliegenden Fall Euro 9.465,55.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche *Belastungen* nur dann abzuziehen, wenn sie neben anderen Voraussetzungen auch das Kriterium der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfüllen und den nach § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 ermittelten *Selbstbehalt* übersteigen.

Da die (ohne Belege) geltend gemachten *Aufwendungen* aus dem Titel **Krankheitskosten** und andere den errechneten **Selbstbehalt von Euro 9.465,55 nicht übersteigen**, kann eine Entscheidung darüber, ob sämtliche der als außergewöhnliche *Belastung* beantragten

Kosten tatsächlich abzugsfähig sind, dahingestellt bleiben. Diese Kosten sind daher nicht zu berücksichtigen.

Umzugskosten:

Strittig ist, ob die *Umzugskosten* iHv Euro 3.568,44 des Beschwerdeführers von o als beruflich veranlasst anzusehen sind und damit als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Nach der Verwaltungspraxis sind *Umzugskosten* dann Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Eine berufliche Veranlassung kann beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, beim Wechsel des Dienstgebers oder im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Dienstgeber (im Falle der Arbeitskräfteüberlassung durch das überlassende Unternehmen) vorliegen. *Umzugskosten* ohne Wechsel des Dienstortes und ohne Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, sind nicht absetzbar (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 35, Stichwort "*Umzugskosten*").

Fest steht im gegenständlichen Fall zunächst, dass der Bf. die neue Wohnung bzw. das Haus in Deutschland ohne Wechsel des Dienstortes in Österreich bezogen hat. Eine Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, geht aus der Aktenlage nicht hervor, weshalb die damit zusammenhängenden Kosten nach der Verwaltungspraxis daher grundsätzlich nicht absetzbar sind (Atzmüller/Lattner, § 16 Anm. 35).

Die berufliche Veranlassung des Umzugs hat der Beschwerdeführer zum einen damit begründet, dass er vor dem Umzug die vereinbarte Probezeit mit seinem Arbeitgeber abgewartet hätte. Zum anderen hätte er erst einmal in der Lage sein müssen, die mit einem Umzug verbundenen Kosten finanziell tragen zu können.

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 23. März 2001, VI R 175/99, BStBl 2001 II S. 585 und Beschluss vom 12. November 2008, VI B 85/08) stellen Aufwendungen für einen Umzug ohne berufliche Veränderung Werbungskosten dar, wenn infolge des Umzugs der erforderliche Zeitaufwand für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wesentlich vermindert worden ist. Eine wesentliche Verminderung liegt vor, wenn eine tägliche Fahrzeitverkürzung von mindestens einer Stunde eintritt. Durch die Aufgabe des Wohnsitzes in der Nähe des Arbeitsplatzes und die gleichzeitige Verlegung des Familienwohnsitzes nach sd verlängerte sich der erforderliche Zeitaufwand für die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte ohne Zweifel um ein Vielfaches, was als Indiz dafür gewertet wird, dass der Umzug nicht als ausschließlich beruflich veranlasst anzusehen ist. Auch das Vorbringen des Bf., dass es seine ureigenste Sache sei, wo er sich ein neues Zuhause schaffe, vermag eine berufliche Veranlassung des Umzuges nicht zu begründen, weshalb diese Aufwendungen nicht zu berücksichtigen sind.

Nachweis der Behinderung, Diät der Ehegattin:

Strittig ist in diesem Zusammenhang, ob der Beschwerdeführer für seine in Deutschland lebende, behinderte Gattin den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988, den

Pauschbetrag für Diätverpflegung nach § 2 Abs. 1 der VO ohne Vorlage einer Feststellung der Behinderteneigenschaft durch das (österreichische) Bundessozialamt geltend machen kann.

Der Beschwerdeführer behauptet, für die Ausstellung einer solchen Bescheinigung sei in Deutschland das Bundesversorgungsamt bzw. die zuständige gesetzliche Krankenversicherung bzw. der legitimierte Kassenarzt zuständig.

Die für den gegenständlichen Fall maßgeblichen, in § 35 EStG 1988 normierten, speziellen gesetzlichen Regelungen für außergewöhnliche Belastungen von behinderten Personen lauten:

Gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 steht dem Steuerpflichtigen ein Freibetrag (Abs. 3) zu, wenn er außergewöhnliche Belastungen bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§106 Abs. 3) hat und er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindengeld) erhält.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach den §§ 7 und 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine **amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle** nachzuweisen.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25% bis 34% jährlich ein Freibetrag von € 75,00 gewährt.

Zuständige Stelle ist gemäß § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 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 Bestimmung ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung jener Umstände, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt wird, obliegt in erster Linie dem Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 19.11.1998, 95/15/0071; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255; VwGH 15.9.1999, 93/13/0057).

Der Bf. ist der mehrfachen Aufforderung des Finanzamtes, eine derartige Bescheinigung vorzulegen, nicht nachgekommen. Der Behauptung des Bf, dass für die Ausstellung einer derartigen Bescheinigung in seinem Fall das Bundesversorgungsamt in Deutschland zuständig sei, steht der klare Wortlaut der oben zitierten und im konkreten Fall anzuwendenden Bestimmung des § 35 Abs. 2 Z 2 EStG entgegen.

Die von einer deutschen Behörde ausgestellte Bescheinigung über einen Behinderungsgrad bewirkt in Österreich nicht automatisch die Zugehörigkeit zum Kreis begünstigter Behinderter. Zur **Erlangung der Begünstigungen ist es daher erforderlich, in Österreich (neuerlich) die Feststellung der Behinderteneigenschaft beim Bundessozialamt zu beantragen** (OGH vom 5.4.2013, 8 ObA 50/12d).

Mangels geeigneten Nachweis muss der begehrten Berücksichtigung der Behinderung der Ehegattin der Erfolg versagt werden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Da im Erkenntnisfall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG angesprochen sind, war die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen. Das BFG konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen.

Graz, am 18. März 2015