

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter \*\*\*R\*\*\* in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 21.7.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 12.7.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird in Übereinstimmung mit der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 1.8.2016 wie folgt abgeändert: Die Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird festgesetzt mit -531,00 Euro. Das Einkommen beträgt 30.463,28 Euro.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang:**

Der Beschwerdeführer machte im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 unter anderem Kosten der doppelten Haushaltsführung im Betrag von 4.080,00 Euro sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten im Betrag von 3.672,00 Euro steuerlich geltend.

Mit Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 6.6.2016 wurde der Beschwerdeführer gebeten, Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen – soweit beantragt – durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen (Aufstellung, wie sich die einzelnen Positionen zusammensetzen) und Belege nachzuweisen. Betreffend die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten wurde der Beschwerdeführer zur Beantwortung von Fragen betreffend seine Wohnsituation und betreffend Art und Höhe der angefallenen Kosten aufgefordert.

Mit Schreiben vom 7.7.2016 nahm der Beschwerdeführer sinngemäß wie folgt zu den von der belangten Behörde gestellten Fragen Stellung: Er habe für die Fahrten zwischen „Arbeitsort“ und „Familienwohnsitz“ das eigene KFZ verwendet. Die Anzahl der Heimfahrten habe sich im Jahr 2013 auf 36 belaufen. Er habe dabei keine anderen Personen mitbefördert. Sein Familienwohnsitz befinde sich in \*\*\*Wohnsitz3\*\*\*. Am Beschäftigungsort habe er eine Mietwohnung, die ungefähr 35 m<sup>2</sup> groß sei. Die Entfernung

Familienwohnsitz - Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort betrage 222 km. Die Heimfahrten seien vom Arbeitgeber nie steuerfrei vergütet worden. Diesbezüglich legte der Beschwerdeführer eine Bestätigung des Arbeitgebers bei.

Mit Einkommensteuerbescheid 2013 der belangten Behörde vom 12.7.2016 wurde von den erklärten Aufwendungen für Familienheimfahrten lediglich ein Betrag von 306,00 Euro anerkannt. Die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung wurden zur Gänze nicht anerkannt. Begründend führte die belangte Behörde dazu wie folgt aus: *„Da Sie erst ab 12/13 einen gemeinsamen Haushalt mit Ihrer Lebensgefährtin gegründet haben, konnten die Familienheimfahrten nur für 12/13 anerkannt werden. Für die Nichtberücksichtigung der Monate 1-11 werden Sie auf die Bescheidebegründung des Vorjahres verwiesen. Die Kosten der doppelten Haushaltsführung wurden nicht belegt und konnten daher nicht anerkannt werden.“*

Im Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes \*\*\*Ort1\*\*\* vom 6.11.2013 wird folgende Begründung angeführt: *„Da sie bereits seit 03.09.2007 das Dienstverhältnis bei der Uni \*\*\*Ort2\*\*\* innehaben und in \*\*\*Ort2\*\*\* über eine Wohnung verfügen, stellen die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung sowie die beantragten Familienheimfahrten zum Wohnsitz der Eltern Kosten der privaten Lebensführung dar und sind gem. § 20 EStG 1988 nicht absetzbar. Daran ändert auch die Tatsache der schweren Erkrankung Ihrer Mutter nichts, da am Wohnort im \*\*\*Ort5\*\*\* auch noch Ihr Vater sowie Ihre Schwester zur Pflege vor Ort waren.“*

Mit am 26.7.2016 bei der belangten Behörde eingelangtem Schreiben vom 21.7.2016 erhob der Beschwerdeführer gegen den oa Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die *„Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung für Dezember 2013“* sowie die *„Anerkennung der großen Pendlerpauschale bzw. des Pendlereuros bis November 2013.“*

Mit Beschwerdeverentscheidung der belangten Behörde vom 1.8.2016 wurden Kosten der doppelten Haushaltsführung im Betrag von 340,- Euro (zusätzlich) als Werbungskosten berücksichtigt und die Einkommensteuer 2016 unter Zugrundelegung eines Einkommens iHv 30.463,28 Euro im Betrag von -531,00 Euro festgesetzt. Begründend wurde dazu wie folgt ausgeführt: *„Die beantragte große Pendlerpauschale für Jänner bis November kann nicht anerkannt werden, da zu diesem Zeitpunkt lediglich ein Wohnsitz in \*\*\*Ort2\*\*\* vorhanden war.“*

In einem am 12.8.2016 bei der belangten Behörde eingelangtem Schreiben, das in verständiger Würdigung als Antrag auf Vorlage der oa Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zu werten war, führte der Beschwerdeführer wie folgt aus: *„Ich ersuche um Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale von Jänner bis November 2013. Mein Arbeitsplatz war damals in \*\*\*Ort2\*\*\*, wo ich nur für Arbeitszwecke eine kleine Mietwohnung (\*\*\*Wohnsitz2\*\*\*) hatte, in welcher ich mich auch nur von Montag bis Freitag aufhielt. Mein Hauptwohnsitz war, bis zum Umzug nach \*\*\*Ort3\*\*\* Ende 2013, in \*\*\*Ort4\*\*\* (\*\*\*Wohnsitz1\*\*\*) Ich bitte um Anerkennung der Pendlerpauschale bzw. des Pendlereuros,*

*da die Fahrtkosten für mich finanzielle Ausgaben darstellten und ich \*\*\*Ort2\*\*\* nicht als Lebensmittelpunkt bezeichnen kann.“*

Am 6.11.2018 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 20.1.2020 wurde der Beschwerdeführer insbesondere um Stellungnahme zu der Wohnsituation an der Adresse \*\*\*Wohnsitz1\*\*\*, und zu der Anzahl der Tage in den einzelnen Kalendermonaten des Jahres 2013, an denen der Beschwerdeführer von der Adresse \*\*\*Wohnsitz1\*\*\*, zur Arbeitsstätte gefahren ist, ersucht.

Mit Schreiben vom 2.2.2020 nahm der Beschwerdeführer zu den vom Bundesfinanzgericht gestellten Fragen im Wesentlichen wie folgt Stellung: Neben dem Beschwerdeführer hatten an der Adresse \*\*\*Wohnsitz1\*\*\*, im Jahr 2013 auch die Schwester des Beschwerdeführers, der Vater des Beschwerdeführers sowie die im Jahr 2013 verstorbene Mutter des Beschwerdeführers einen Wohnsitz. Die in dem Haus wohnenden Personen hätten nicht über „eigene Wohnungen“ verfügt. Eine ausschließliche Nutzung von Wohnräumlichkeiten durch den Beschwerdeführer (dh ohne Mitbenützung durch andere Hausbewohner) habe lediglich betreffend ein Schlafzimmer mit 16 m<sup>2</sup> bestanden. An der Adresse \*\*\*Wohnsitz2\*\*\* habe er alleine eine Wohnung mit ca 35 m<sup>2</sup> Nutzfläche (Schlafzimmer, eine Küche, WC und Dusche) bewohnt. Da sein Lebensmittelpunkt im Jahr 2013 nicht in \*\*\*Ort2\*\*\* gewesen sei, sei der Beschwerdeführer regelmäßig Montagmorgen mit seinem PKW nach \*\*\*Ort2\*\*\* und Freitag wieder nach \*\*\*Ort4\*\*\* (bzw \*\*\*Ort3\*\*\*) gefahren.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer war im Streitjahr 2013 nichtselbständig an der Universität \*\*\*Ort2\*\*\*, \*\*\*Adresse\*\*\* tätig. An der Adresse \*\*\*Wohnsitz2\*\*\* hatte der

Beschwerdeführer eine gemietete Wohnung mit ca 35 m<sup>2</sup> Nutzfläche (Schlafzimmer, Küche, WC und Dusche) inne, die weniger als 2 km von der Arbeitsstätte des Beschwerdeführers entfernt war (gemeldet als Nebenwohnsitz).

In den Monaten Jänner bis November 2013 hatte der Beschwerdeführer seinen gemeldeten Hauptwohnsitz an der Adresse \*\*\*Wohnsitz1\*\*\*. An dieser Adresse hatten im Jahr 2013 auch die Schwester des Beschwerdeführers, der Vater des Beschwerdeführers sowie die im Jahr 2013 verstorbene Mutter des Beschwerdeführers einen Wohnsitz. Der Beschwerdeführer verfügte an dieser Adresse über keinen eigenen Hausstand (eigene

Wohnung), sondern ihm stand lediglich ein Schlafzimmer mit 16m<sup>2</sup> zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung.

Der Beschwerdeführer fuhr im Zeitraum Jänner bis November 2013 regelmäßig an den Wochenenden nach \*\*\*Ort4\*\*\* und hielt sich unter der Woche in \*\*\*Ort2\*\*\* auf.

Im Dezember 2013 begründete der Beschwerdeführer an der Adresse \*\*\*Wohnsitz3\*\*\* gemeinsam mit seiner erwerbstätigen Ehegattin und seinem im Oktober 2013 geborenen Sohn einen gemeinsamen Wohnsitz. Es handelte sich dabei um ein auf einem im Jahr 2011 vom Beschwerdeführer und seiner Ehegattin erworbenen Grundstück neu errichtetes, im Jahr 2013 fertiggestelltes Wohnhaus.

Im Monat Dezember 2013 erwuchsen dem Beschwerdeführer in Zusammenhang mit der Miete der Wohnung an der Adresse \*\*\*Wohnsitz2\*\*\* Kosten iHv 340,- Euro.

## **2. Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen des Beschwerdeführers.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Kosten der doppelten Haushaltsführung**

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 erster Satz EStG 1988 die 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. Dies gilt gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a leg cit auch für 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen

eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehepartners haben (vgl zB VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047). Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Wie bereits der Begriff nahelegt, liegen Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine „doppelte Haushaltsführung“ (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) allerdings nur unter der Voraussetzung vor, dass ein Familienwohnsitz vorliegt, der als „eigener Haushalt“ anzusehen ist (vgl VwGH 22.9.1987, 87/14/0066; VwGH 18.12.1997, 96/15/0259); ein abgeleiteter Wohnsitz wie zB ein Zimmer im Haushalt der Eltern reicht dafür nicht aus (vgl zB UFS 9.3.2007, RV/0030-G/04; *Kofler*, Die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung, taxlex 2008, 8 [9] mwN).

Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer in den Monaten Jänner bis November 2013 an der Adresse \*\*\*Wohnsitz1\*\*\* keinen eigenen Hausstand hatte. Vielmehr verfügte der Beschwerdeführer lediglich über ein Schlafzimmer mit 16 m<sup>2</sup> zur ausschließlichen Eigennutzung, während die übrigen Räumlichkeiten vom Beschwerdeführer innerhalb eines Wohnverbandes mit seinen Eltern bzw seinem Vater und seiner Schwester mitbewohnt wurden. Ein Familienwohnsitz iSd §§ 16 Abs 1 Z 6 lit f und 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 lag somit in den Monaten Jänner bis November 2013 nicht vor. Eine steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung ist daher betreffend diesen Zeitraum nicht möglich.

Ebenso ist im gegenständlichen Fall unstrittig, dass die nach der Maßgabe der oa Rechtsprechung des VwGH genannten Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung im Monat Dezember 2013 erfüllt waren (vgl insbesondere VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047). In Übereinstimmung mit der Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde vom 1.8.2016 sind folglich die dem Beschwerdeführer im Monat Dezember 2013 in Zusammenhang mit der Miete der Wohnung an der Adresse \*\*\*Wohnsitz2\*\*\* getragenen Kosten iHv 340,- Euro als Werbungskosten (Kosten der doppelten Haushaltsführung) zu berücksichtigen.

### **3.2. Pendlerpauschale und Pendlereuro**

§ 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2013 maßgeblichen Fassung BGBl I 2013/53 lautet auszugsweise (soweit für den Beschwerdefall relevant):

*„(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. (...) Werbungskosten sind auch:*

*(...)*

*6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:*

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

(...)

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale: Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich, bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich, bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c: Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich, bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich, bei mehr als 40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich, bei mehr als 60 km 3 672 Euro jährlich.

(...)

f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

(...)

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen. “

§ 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr 2013 maßgeblichen Fassung BGBl I 2013/53 lautet:

„(5) Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

(...)

4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend. “

Wie bereits unter Punkt 3.1. ausgeführt wurde, ist im Beschwerdefall unbestritten, dass der Beschwerdeführer in den Monaten Jänner bis November 2013 an der Adresse \*\*\*Wohnsitz1\*\*\* keinen eigenen Hausstand und somit keinen Familienwohnsitz §§ 16 Abs 1 Z 6 lit f und 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 hatte. Liegt ein Familienwohnsitz nicht vor, folgt aus § 16 Abs 1 Z 6 lit f EStG 1988, dass für die Berechnung des Pendlerpauschales zwingend der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz heranzuziehen ist. Maßgeblich für die Berechnung des Pendlerpauschales ist im Beschwerdefall folglich der Wohnsitz des Beschwerdeführers an der Adresse \*\*\*Wohnsitz2\*\*\*. Aufgrund der geringen Entfernung zwischen diesem Wohnsitz und der Arbeitsstätte des Beschwerdeführers (weniger als 2 km) steht ein Pendlerpauschale nach der Maßgabe der lit c und d des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 – unabhängig davon, ob bzw inwieweit die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist – nicht zu. Da der Anspruch auf den Pendlereuro gem § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 akzessorisch zu jenem auf das Pendlerpauschale ist, steht auch der Pendlereuro im Beschwerdefall nicht zu.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch eine Qualifizierung des Wohnsitzes an der Adresse \*\*\*Wohnsitz1\*\*\* als „Familienwohnsitz“ im Beschwerdefall zu keinem anderen Ergebnis führen würde, da bei Vorliegen sowohl eines Familienwohnsitzes als auch eines weiteren Wohnsitzes für die Berechnung des Pendlerpauschales maßgeblich ist, von welchem Wohnsitz tatsächlich überwiegend der Weg zur Arbeitsstätte zurückgelegt wird (vgl *Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – EStG 1988 Kommentar § 16 Rz 21; *Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 16 Rz 118). Da der Beschwerdeführer den Weg zur Arbeitsstätte überwiegend von seinem Wohnsitz an der Adresse \*\*\*Wohnsitz2\*\*\* aus zurücklegte, wäre folglich auch diesfalls für die Berechnung des Pendlerpauschales dieser Wohnsitz (und nicht der Wohnsitz an der Adresse \*\*\*Wohnsitz1\*\*\* ) maßgeblich.

Die Beschwerde ist somit betreffend die Geltendmachung des Pendlerpauschales sowie des Pendlereuros abzuweisen.

#### **4. Unzulässigkeit der Revision**

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Lösung der im Beschwerdefall in Zusammenhang mit der vom Beschwerdeführer beantragten Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuros zu klärenden Rechtsfragen ergibt sich unmittelbar aus dem insoweit klaren und eindeutigen

Gesetzeswortlaut. Betreffend die mit der Geltendmachung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten zusammenhängenden Rechtsfragen folgt das Bundesfinanzgericht der hg einheitlichen Rechtsprechung des VwGH, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 10. Februar 2020