

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin *** in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin, Adresse, über die Beschwerde vom 24. Jänner 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. Jänner 2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 Steuernummer XXX zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit elektronisch eingelangter Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 wurden von der Beschwerdeführerin (kurz Bf.) Reisekosten in Höhe von € 2.968,32, Aus- und Fortbildungskosten in Höhe von € 468,00, Personenversicherungen in Höhe von € 502,92, ein Kirchenbeitrag in Höhe von € 107,60 und Begräbniskosten in Höhe von € 2.588,86, beantragt. Die zuvor angeführten Kosten wurden mit der Begründung, dass keine Unterlagen beigebracht wurden, von der Abgabenbehörde nicht anerkannt.

In der fristgerechten Berufung (=nunmehr Beschwerde) wurde beantragt die erhöhten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen laut Belege zu berücksichtigen.

Der Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung teilweise Folge gegeben. Es wurden Aus- und Fortbildungskosten in Höhe von € 806,52, Familienheimfahrten in Höhe von € 119,88, Personenversicherungen in Höhe von € 502,92 und ein Kirchenbeitrag in Höhe von € 107,60 von der Abgabenbehörde anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass für die Fahrten von K nach L zum Ausbildungsort einmal im Monat Familienheimfahrten abzüglich der Reisekostenersätze des Dienstgebers zustehen würden.

Mit Schreiben vom 08.05.2013 wurde die Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Bf. Mitarbeiterin des Arbeitsmarktservices (kurz AMS) mit Dienstort W, sei. Die Ausbildung fände konzentriert in L in der A-Akademie (folglich Ausbildungseinrichtung) statt. Der Dienstgeber gäbe die Ausbildungsintervalle vor und stelle die Unterkunft von Montag bis Freitag. Es lägen Dienstreisen im Sinne des § 26 EStG vor. Der Ausbildungsinhalt sowie der Ablauf der Grundausbildung sei den Beilagen zu entnehmen. Tagesdiäten und die Fahrt W-L ÖBB 2. Klasse würden vom Arbeitgeber bezahlt werden. Die Strecke könne nur mit dem PKW gefahren werden und würden daher die Differenzwerbungskosten beantragt werden. Die Nichtbeachtung der Ausbildungsmaßnahme führe zu einem Arbeitsplatzverlust. Die Begründung des Bescheides sei rechtlich falsch und unhaltbar. Es handle sich um Dienstreisen und werde auf die Ausführungen der Lohnsteuerrichtlinien Randziffer 281 ff verwiesen. Auf berufliche Veranlassung brauche hier nicht näher eingegangen werden, da der Dienstgeber die Veranlassung treffe. Familienheimfahrten nur ein Mal im Monat wären nicht möglich, da der zeitliche Ablauf jede 2. bis 3. Woche eine Dienstverrichtung in der Geschäftsstelle in W vorsehe und es nicht möglich wäre ein Monat durchgehend in L zu wohnen. Die Unterkunft stehe nur von Montag bis Freitag zur Verfügung. Eine doppelte Haushaltsführung wie in den Lohnsteuerrichtlinien Randziffer 341 näher beschrieben, könne nicht vorliegen, da keine Erwerbstätigkeit an einem anderen Ort vorliege. Die Beschäftigung beginne Montag und ende am Freitag, womit keine durchgehende Beschäftigung in L gegeben sei. Fahrtkosten würden nach den Lohnsteuerrichtlinien Randziffer 287 ff keine spezifischen Reisekosten darstellen, sondern Werbungskosten allgemeiner Art. Selbst wenn nach den Lohnsteuerrichtlinien Randziffer 300 ff ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit am Einsatzort begründen werden würde, ändere dies nichts daran, dass Fahrtkosten im Rahmen der Dienstreise Differenzwerbungskosten darstellen können. Es werden Differenzwerbungskosten in Höhe von € 2.629,80 (laut Beilage) beantragt. In der Beilage werde eine Aufstellung „Abrechnung Kilometergeld“ mit Fahrten vom AMS W zum AMS L und retour mit dem amtlichen Kilometergeld in Höhe von € 0,42, somit gesamt € 4.392,36, abzüglich der vom Dienstgeber ausbezahlten Fahrtkostenpauschale laut Beilage in Höhe von gesamt € 1.762,56, vorgelegt.

Mit Vorlagebericht vom 14.03.2014 legte die Abgabenbehörde den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls mit dem

Pendlerpauschale abgegolten werden. Arbeitsstätte sei auch jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig werde. Die Tätigkeit des Dienstnehmers könne auch darin bestehen, sich für die Erbringung der Dienste notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten anzueignen. Es sei ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit bei der Ausbildung in L entstanden, da die Bf. größtenteils durchgehend 5 Tage zur Ausbildung in L aufgrund der Verpflichtung im Dienstvertrag gewesen sei. Die Fahrten zwischen W und L seien durch das Pendlerpauschale abgegolten. Eine tägliche Rückkehr sei der Bf. jedoch unzumutbar, die Strecke L - W betrage 249 km. Die Unterkunft in L war jedenfalls nicht der Familienwohnsitz sondern „Arbeitswohnsitz“ für die Zeit der Ausbildung. Es seien daher die Kosten für Familienheimfahrten zu erstatten. Bei alleinstehenden Steuerpflichtigen sei grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen. Der Besuch der Eltern sei nicht als Familienheimfahrt zu werten, da der Bf. über keine Wohnung verfüge. Auch wenn die Bf. wöchentlich nach K zum Familienwohnsitz gefahren sei, stünden ihr pro Monat nur einmal die anfallenden Fahrtkosten L-W-L zu. Dies ergäbe bei 498 km x 0,42 € pro km somit € 209,16 pro Monat für die Zeit der Ausbildung.

Es stünde ein Kilometergeld für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.822,44 (für 9 Monate) abzüglich der vom Dienstgeber bereits ausbezahlten Fahrtkostenpauschale in Höhe von € 1.762,56 zu. Ein Absetzbetrag von € 119,88 sei abzugsfähig und die Beschwerde abzuweisen.

Auf Nachfrage des Bundesfinanzgerichts, an welcher Adresse im streitgegenständlichen Jahr der Mittelpunkt der Lebensinteressen (Familienwohnsitz) der Bf. gewesen sei, teilte die Bf. mit Vorhaltsbeantwortung vom 04.10.2022 mit, dass sich dieser in der W1, *Adresse* befunden habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. bezog im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Unter anderem ist die Bf. Mitarbeiterin des AMS K mit Dienstort in ***Adresse***. Die Bf. war im gegenständlichen Jahr alleinstehend und hatte keine Kinder.

Die Bf. bewohnte im Jahr 2011 die Wohnung in der W1, *Adresse*, und hatte ihren Hauptwohnsitz an dieser Adresse gemeldet.

Der Grundausbildungslehrgang fand an der A-Akademie, Adresse, mit Beginn am 26.04.2011 bis zum 22.02.2012 statt. Die Bf. war für die Zeit des Lehrganges der Ausbildungseinrichtung dienstzugeteilt.

Die Unterbringung der Bf. während des Grundschausbildungslehrgangs erfolgte ab 26.04.2011 im Hotel S, Adresse, in der Woche vom 23.05. bis 27.05.2011 im Hotel P, Adresse und ab 01.07.2011 in einer Garconniere, Adresse.

Die einfache Wegstrecke von der Wohnung in der W1, *Adresse*, zur Garconniere beträgt 255 km. Die einfache Wegstrecke von der zuvor genannten Wohnung zu den beiden oben angeführten Hotels beträgt 257 km.

Vom Dienstgeber wurde eine Fahrtkostenpauschale ab Beginn der Ausbildung bis Ende des Jahres 2011 an die Bf. in Höhe von gesamt € 1.762,56 bezahlt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, den Bescheiden und insbesondere aus den Unterlagen zum Ausbildungslehrgang, der Dienstzuteilung und der Unterbringung der Bf., dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung, der Abfrage aus dem Zentralen Melderegister und den Internetrecherchen des Bundesfinanzgerichtes (Abfragen der Routenplaner). Der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. konnte aufgrund der glaubwürdigen und unbestrittenen Angaben der Bf. in der Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes des Bundesfinanzgerichtes im streitgegenständlichen Jahr festgestellt werden.

Das Bundesfinanzgericht konnte die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. Abänderung

Strittig ist, ob die von der Bf. als Differenzwerbungskosten geltend gemachten Fahrtkosten vom AMS W (Dienstort) nach L zur Ausbildungseinrichtung anzuerkennen sind.

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

Beruflich veranlasste Fahraufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt.

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für Fahrten zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte. Derartige Fahrtaufwendungen werden in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag und gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Nach der ständigen Rechtsprechung ist eine Arbeitsstätte (Dienstort) dabei jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Die Tätigkeit des Dienstnehmers kann auch darin bestehen, sich die für die Erbringung der Dienste notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten anzueignen (VwGH 28.02.2007, 2003/13/0104 mwn).

Für das Vorliegen einer Arbeitsstätte ist der Umstand, ob die Dienstzuteilung auf Antrag oder aufgrund einer dienstlichen Weisung erfolgte nicht von Relevanz. Der zu bestimmende Mittelpunkt der Tätigkeit, der bei der bisherigen Dienststelle aufgegeben wird und während der Dauer der Dienstzuteilung am neuen Ort begründet wird, ist nicht nach dienstrechtlichen, sondern allein nach einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Eine derartige Dienstzuteilung muss aber zumindest fünf aufeinander folgende Arbeitstage umfassen (VwGH 28.02.2007, 2003/13/0104 mwn). Der Mittelpunkt der Tätigkeit wird in der bisherigen Dienststelle aufgegeben und während der Dauer der Dienstzuteilung am neuen Ort begründet (VwGH 23.5.1984, 83/13/0087).

Dauert eine Dienstzuteilung länger als eine Woche (fünf aufeinander folgende Arbeitstage), wird mit dem Ablauf dieser Frist ein zweiter Mittelpunkt der Tätigkeit begründet und es liegt ab dem folgenden Tag keine Reise mehr vor (VwGH 27.6.1989, 88/14/0197; VwGH 26.6.1990, 87/14/0024).

Ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit und somit eine neue Arbeitsstätte entsteht nach einem durchgehenden Einsatz von einer Woche; für die Dauer von bis zu einer Woche liegt eine beruflich veranlasste Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor.

Die Bf. war für die Dauer der Ausbildung dienstzugeteilt, wo ihr vom Arbeitgeber Nächtigungsmöglichkeiten zur Verfügung gestellt wurden.

In der ersten Woche des Grundausbildungslehrganges vom 26.04.2011 bis 29.04.2011 hat die Bf. die zuvor angeführte Fünftagesfrist nicht überschritten.

Eine neue Arbeitsstätten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 wird ab dem Zeitpunkt der 2. Woche der Dienstzuteilungen, ab 02.05.2011, begründet. Der Mittelpunkt der Tätigkeit war ab diesem Zeitraum ausschließlich die Ausbildungseinrichtung.

Die Bf. mache in Ihrer Aufstellung „Abrechnung Kilometergeld“ als Fahrtkosten mit dem amtlichen Kilometergeld Fahrten zwischen dem (ehemaligen) Arbeitsort in W zur (neu begründeten) Arbeitsstätte in L geltend.

Fahrten von einer Arbeitsstätte zu einer anderen sind nicht Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ; hinsichtlich dieser Fahrten steht kein Pendlerpauschale zu; sie führen grundsätzlich mit den tatsächlichen Aufwendungen (idR geschätzt mit dem Kilometergeld) zu Werbungskosten (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130 mwn).

Bei der viertägigen Dienstzuteilung vom 26.04.2011 bis 29.04.2011 sind entsprechend obiger Ausführungen Fahrtkosten in Höhe von € 209,16 ($2 \times 249 \text{ km} \times 0,42 \text{ €}$) vermindert um die Ersätze des Arbeitgebers für diesen Zeitraum von € 83,76, somit € 125,40, als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Abgabenbehörde hat der allein stehenden Bf. bereits in der Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung) vom 11.04.2013 monatliche Familienheimfahrten abzüglich der Reisekostenersätze des Dienstgebers zuerkannt. Die Berechnung erfolgte – wie aus der Aufschlüsselung im Vorlagebericht ersichtlich - laut der Aufstellung „Abrechnung Kilometergeld“ mit Fahrten vom AMS W zum AMS L und retour.

Familienheimfahrten sind Fahrten zwischen dem Ort, wo die Berufstätigkeit ausgeübt wird und dem Familienwohnsitz. Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort 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. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen 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. d EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen nicht abgezogen werden.

Grundsätzlich sind Familienheimfahrten nach der ständigen Rechtsprechung nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnsitz so weit entfernt ist, dass die tägliche Fahrtstrecke nicht mehr zumutbar ist, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes liegt und deswegen im Dienstort ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss, was im gegenständlichen Fall - unbestritten - zutrifft (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Maßgebend hierfür ist nicht, ob der Dienstgeber ein Zimmer wegen unzumutbarer Fahrtstrecke zur Verfügung stellt, sondern ob nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen die tägliche Fahrtstrecke zumutbar war (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Für die Anerkennung von Familienheimfahrten ist nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten.

Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend

gemacht werden. Der Grundausbildungslehrgang der Bf. endet im Februar 2012 und können für diesen vorübergehenden Zeitraum im streitgegenständlichen Jahr 2011 Familienheimfahrten anerkannt werden.

Über die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten bestehen keine gesetzlichen Regelungen (VwGH 08.02.2007, 2004/14/0102). Die steuerliche Absetzbarkeit ist im Einzelfall zu prüfen. Es ist dabei auf die Verhältnisse des Einzelfalls und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen (VwGH 31.3.1987, 86/14/0165; VwGH 22.4.1986, 84/14/0198 ua.). Aufwendungen für Heimfahrten sind bei einer allein stehenden Arbeitnehmerin mit einer Wohnung in ihrem Heimatort zu berücksichtigen, weil dieser zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen (etwa monatlich) in ihrer Wohnung nach dem Rechten zu sehen. Bei einer allein stehenden Steuerpflichtigen wird grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes, als ausreichend anzusehen sein (VwGH 22.09.1987, 87/14/0066).

Das die Bf. jede 2. bis 3. Woche eine Dienstverrichtung in der Geschäftsstelle in W mache, stellt keinen berücksichtigungswürdigen Grund dar, eine höhere Anzahl von Familienheimfahrten anzuerkennen.

Die Bf. war während des Ausbildungslehrganges an der Ausbildungseinrichtung in L (der für diesen Zeitraum neu begründeten Arbeitsstätte) in zwei Hotels untergebracht. Die Bf. wohnte im gegenständlichen Zeitraum alleine in der Wohnung W1, *Adresse* und stellt diese Wohnung laut Angaben der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung den Mittelpunkt der Lebensinteressen für den streitgegenständlichen Zeitraum dar.

Die einfache Wegstrecke von beiden oa. Hotels zum Familienwohnsitz der Bf., beträgt laut den gängigen Routenplanern (www.google.at/maps und www.oeamtc.at/routenplaner) 257 km.

Ab 01.07.2011 war die Unterbringung der Bf. in der Garconniere. Die einfache Wegstrecke der Bf. bis zum Familienwohnsitz beträgt 255 km.

Von der Abgabenbehörde wurden laut Berechnung für 498 km Familienheimfahrten für 9 Monate gewährt. Die Kilometeranzahl entspricht der von der Bf. vorgelegten Kilometergeldaberechnung in welcher die „Dienstfahrten vom Arbeitsort AMS W zur A-Akademie - AMS L“ berechnet wurden.

Wie bereits oben ausgeführt, sind die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort zum 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 nicht übersteigen, als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Familienheimfahrten für den Zeitraum des Grundausbildungslehrgangs und Begründung der neuen Arbeitsstätte berechnen sich, somit ab Mai 2011, abzüglich der für diesen Zeitraum vom Arbeitgeber ausbezahlten Fahrtkostenersätze wie folgt:

Anzahl der Familienheimfahrten	Betrag in €
2 Familienheimfahrten für die Monate Mai und Juni: einfache Fahrtstrecke 257 km x 2 x 0,42 € x 2 Monate	€ 431,76
6 Familienheimfahrten für die Monate Juli bis Dezember: einfache Fahrtstrecke 255 km x 2 x 0,42 € x 6 Monate	€ 1.285,20
gesamt	€ 1.716,96
abzüglich für ab Mai 2011 erhaltene Fahrtkostenvergütung vom Arbeitgeber laut „Beilage Reisegebühren für den Zeitraum 01.01.2011 bis 01.01.2012“	€ 1.678,80
gesamt	€ 38,16

Insgesamt waren im beschwerdegegenständlichen Jahr folgende Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig:

Aus-/Fortbildungskosten (unstrittig)	€ 806,52
Reisekosten	€ 125,40
Familienheimfahrten	€ 38,16
Werbungskosten gesamt	€ 970,08

Abschließend wird noch angemerkt, dass die Hinweise der Bf. auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen kann, da die Lohnsteuerrichtlinien lediglich als Auslegungsbehelf die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen wiedergeben und daher keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten begründen können.

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid war entsprechend der Beilage abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2011

3.2. Zu Spruchpunkt II. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Eine ordentliche Revision an den VwGH ist nicht zulässig, da das Erkenntnis der Judikatur des VwGH entspricht. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag nicht vor.

Graz, am 25. Oktober 2022