



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Vorname_Bw Familienname_Bw, PLZ_Familienwohntort_neu Familienwohntort_neu, Straße_Nr_neu, vom 2. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Peter Staudinger, vom 14. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der angefochtene **Einkommensteuerbescheid vom 14. Juni 2010** und die **Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2010** werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO, BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz **aufgehoben**.

Begründung

1 Chronologie und Sachverhalt

Die Entscheidung basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts sowie des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet ist.

1.1 Allgemein, Erstbescheid

Der Berufungswerber war 2008 ausschließlich nichtselbständig beschäftigt und bezeichnete seine berufliche Tätigkeit selbst als Maschinenschlosser/Schichtdienst. Die einzige Beschäftigung in diesem Jahr erfolgte bei der Arbeitgeber_GmbH, einem Unternehmen, das sich mit Anlagen- und Maschinenbau sowie Montagen beschäftigt. Im Vorlageantrag bezeichnete der Berufungswerber seine Arbeitgeberin als „Überlasserfirma“ und sprach von „Beschäftigter-Betrieben“.

In der via *FinanzOnline* eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 machte der Berufungswerber EUR 732,75 unter dem Titel „Pendlerpauschale“ sowie EUR 6.244,55 unter dem Titel „Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ als Werbungskosten geltend (zusammen also EUR 6.977,30).

Im Erstbescheid vom 14. Juni 2010 berücksichtigte das Finanzamt die Pendlerpauschale mit EUR 732,75, versagte aber den Abzug der weiteren Kosten und brachte statt dessen nur den Werbungskostenpauschbetrag von EUR 132,00 in Abzug.

1.2 Berufung und Berufungsvorentscheidung

Dagegen ergriff der Berufungswerber mit Schreiben vom 2. Juli 2010 Berufung und legte Unterlagen vor, die vom Finanzamt nach Einsichtnahme wieder retourniert wurden. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2010 brachte das Finanzamt nun die folgenden Beträge – zusätzlich zum „Pendlerpauschale“ von EUR 732,75 – in Abzug:

Tabelle 1

Fahrtkosten (max. großes Pendlerpauschale)		3.151,50
Wohnung		
Miete	190,64	
BK	84,36	
Strom	<u>53,00</u>	
Summe	328,00	
für 9 Monate	x 9	2.952,00
Einrichtungskosten Wohnung		970,00
		<u>7.073,50</u>

Als Nachweis über die Kosten der Wohnung in Ort_Arbeitgeber , Anschrift_Wohnung_Arbeit (kurz Wohnung) legte der Berufungswerber die Kopie eines dreiseitigen **Mietvertrages** zwischen ihm und Frau Vermieterin (kurz Vermieterin) vor. Es handelt sich danach um eine 34,47 m² große Wohnung mit Wohnraum, Küche, Bad, WC, Vorraum, Abstellraum und Kellerabteil. Das Mietverhältnis begann mit 1. April 2008 und endete danach am 31. März 2011.

Die **Stromkosten** wies der Berufungswerber mit der Strom-Jahresabrechnung vom 9. April 2009 über den Zeitraum 14. März 2008 bis 2. April 2009 nach. Daraus lässt sich schließen, dass die Wohnung schon am 14. März 2008 übernommen wurde.

Die Teilzahlungen in diesem Zeitraum betrugen demnach in Summe EUR 330,00. Die Abrechnung erfolgte im April 2009 und ergab eine Nachzahlung von EUR 305,84.

Die Werbungskosten für die **Einrichtung** der Wohnung anerkannte das Finanzamt laut Steuerakt 2008 mit folgenden Beträgen (die diesbezüglichen Belege wurden von der Abgabenbehörde kopiert und finden sich im Akt):

Tabelle 2

Küchenblock inkl. E-Geräte	03.03.08	1.998,00	10% AfA	199,80
Bett 180x200 mit 2 Matratzen	14.03.08	665,00	10% AfA	66,50
Schrank	14.05.08			179,00
TV-Sessel und TV-Glastisch	14.03.08			168,90
div. Geschirr und Küchengeräte	20.05.08			255,60
Esstisch mit 4 Sesseln				99,90
gesamt				969,70

Der Berufungswerber legte eine Meldebestätigung vor. Aus dieser sowie einer aktuellen Abfrage beim Zentralen Meldeamt geht hervor, dass er

- von 20. August 2007 bis 18. März 2008 mit Nebenwohnsitz in einer Pension in Ort_Pension_Arbeit (ca. 4 km vom Sitz seines Arbeitgebers entfernt) sowie
- vom 20. März 2008 bis 29. November 2011 mit Nebenwohnsitz und seit 29. November 2011 mit Hauptwohnsitz in der Wohnung in Ort_Arbeitgeber (ca. 0,5 km vom Sitz seines Arbeitgebers entfernt) gemeldet war.
- Ab 18. Februar 2005 war der Berufungswerber mit Hauptwohnsitz in Familienwohntort_alt gemeldet. Nachdem er sich dort am 28. Juli 2008 abgemeldet hatte, meldete er seinen Hauptwohnsitz am 24. September 2008 in Familienwohntort_neu an. Am 29. November 2011 gab er diesen wieder auf und machte seinen Nebenwohnsitz in Ort_Arbeitgeber zum Hauptwohnsitz (siehe oben).

An der Adresse in Familienwohntort_alt war parallel dazu Frau Lebensgefährtin_Bw, die aktenkundig als die Lebensgefährtin des Berufungswerbers bezeichnet wird, mit Hauptwohnsitz gemeldet. Diese verlegte ihren Hauptwohnsitz schon am 16. März 2008 nach Familienwohntort_neu, behielt aber bis 28. Juli 2008 einen Nebenwohnsitz in Familienwohntort_alt bei.

1.3 Vorlageantrag

Der Berufungswerber bekämpfte auch die Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag vom 14. Oktober 2010 und brachte vor, es seien Nächtigungskosten in Höhe von EUR 3.236,36 laut Beilage nicht berücksichtigt worden. Er sei von seinem Arbeitgeber, einer „Überlasserfirma“, in weit entfernte „Beschäftiger-Betriebe“ entsandt worden und dort als Schlosser tätig gewesen.

Dazu legte er die Kopie einer mit 01.10.2010 datierten „Mitteilung“ der Arbeitgeber_GmbH vor. Dieses Schreiben weist am Ende einen Stempel mit Unterschriftszug auf (Geschäftsführer_Arbeitgeber_GmbH Facharbeiterbetrieb ...). Dieses Schreiben lautet:

*„Mitteilung
 Sehr geehrter Hr. Familienname_Bw!
 Bezüglich auf Ihren Wunsch, möchten wir Ihnen hiermit die Nächtigungszahlen mitteilen.
Von 01.01.2008-31.12.2008
wurden laut Belege ein Betrag von € 3.236,36
 von unserer Firma vor Kassa geleistet und diese Leistung wurde von unserer Firma von Ihnen zurückgefordert.“*

Das Finanzamt forderte den Berufungswerber daraufhin mit Schreiben vom 21. Oktober 2010 auf, die Kostenersätze aufzugliedern und die Nächtigungsorte anzugeben. Es warf die Frage auf, ob der Bruttobezug laut Lohnzettel um diesen Betrag gekürzt worden und aus welchem Grund derartige Kostenersätze nicht auch 2007 und 2009 geltend gemacht worden seien. Weiters wurde der Berufungswerber dazu befragt, ob sein Wohnsitz in Ort_Arbeitgeber noch bestehe und wie viele Tage pro Woche der Wohnsitz in Familienwohntort_neu derzeit durchschnittlich benutzt werde.

Am 19. November 2010 teilte in der Folge Fr. Lohnverrechnerin (Geschäftsführerin und Lohnverrechnerin der Arbeitgeber in Ort_Arbeitgeber) telefonisch und offensichtlich auf die Anregung des Berufungswerbers hin mit, dass an diesen nur Tages- und Nächtigungspauschalien ausbezahlt worden seien, auch wenn höhere Kosten nachgewiesen worden seien. Am 1. Dezember 2010 erkundigte sich die Lebensgefährtin des Berufungswerbers, Frau Lebensgefährtin_Bw nach dem Stand der Dinge und gab telefonisch bekannt, dass zur Kostenaufgliederung sowie zu den Nächtigungsorten keine Unterlagen vorhanden seien.

1.4 Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Nachdem der Vorlageantrag Ende Dezember 2010 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt worden war und die telefonische Kontaktierung des Berufungswerbers nicht zum Erfolg führte, wurde Fr. Lohnverrechnerin von der Firma Arbeitgeber_GmbH vom zuständigen Referenten um Aufklärung ersucht.

Diese gab an, sich nicht an eine „Mitteilung“ vom 1. Oktober 2010 erinnern zu können. Der Referent übermittelte ihr deshalb am 16. November 2011 die Kopie dieses Dokuments in eingescannter Form. Sie äußerte daraufhin am 17. November 2011 telefonisch die Vermutung, dass die **Bestätigung gefälscht** sein müsse. Mit Email vom 16. Jänner 2012 übermittelte Sie in der Folge die von ihr erstellte und mit 5. Juli 2010 datierte Originalmitteilung in

eingescannter Form vor. Diese weist folgende Textierung auf, die sich gravierend von der vom Berufungswerber beim Finanzamt vorgelegten Version unterscheidet:

„Mitteilung

Sehr geehrter Hr. Familienname_Bw!

Bezüglich auf Ihren Wunsch, möchten wir Ihnen hiermit die Nächtigungszahlen mitteilen.

v.01.01.2008-31.12.2008

wurden lt. Belege ein Betrag von € 3.236,36

von unserer Firma bezahlt.

Sollten Sie diesbezüglich noch Rückfragen haben, können Sie uns unter Telefonnummer_X erreichen.

Inhaltlich wurde damit am 5. Juli 2010 genau das Gegenteil von dem bestätigt, was in der vom Berufungswerber vorgelegten und mit 1. Oktober 2010 datierten Mitteilung enthalten ist.

Zur Aufgliederung der in der obigen Bestätigung enthaltenen Summe wurden von der Arbeitgeber_GmbH folgende Kopien von Zahlungsbelegen zum Beweis dafür vorgelegt, dass die Kosten für die Unterkunft des Berufungswerbers direkt von diesem Unternehmen beglichen wurden. Bei der in der Bestätigung vom 5. Juli 2010 enthaltenen Summe handelt es sich offenbar um den Nettobetrag:

Tabelle 2

Pension	Miete 2007/12	03.01.2008	410,00
Pension	Miete 2008/01	unleserlich	380,00
Pension	Miete 2008/02	11.03.2008	380,00
Pension	Miete 1.3.-15.3.08	20.03.2008	190,00
Wohnung	Miete 2008/04	11.04.2008	275,00
Wohnung	Miete 2008/05	07.05.2008	275,00
Wohnung	Miete 2008/06	10.06.2008	275,00
Wohnung	Miete 2008/07	09.07.2008	275,00
Wohnung	Miete 2008/08	13.08.2008	275,00
Wohnung	Miete 2008/10	20.10.2008	275,00
Wohnung	Miete 2008/11	25.11.2008	275,00
Wohnung	Miete 2008/12	09.12.2008	275,00
Mieten inkl. Umsatzsteuer			3.560,00
netto			3.236,36

Kein Zahlungsbeleg findet sich für den September 2008, was möglicherweise damit zusammenhängt, dass der Berufungswerber in diesem Monat krank gewesen sein dürfte (Auszahlung für 170 Stunden laut EFZG). Endgültig geklärt ist das allerdings noch nicht.

Zusätzlich legte der Arbeitgeber das Jahreslohnkonto 2008 vor, aus dem ersichtlich ist, dass an den Berufungswerber 2008 insgesamt 223 Tagesdiäten á EUR 26,40 (EUR 5.887,20) sowie 9 Nächtigungspauschalen á EUR 15,00 (EUR 135,00) und damit in Summe EUR 6.022,20 ausbezahlt wurden. Aus dem beim Finanzamt dazu vom Arbeitgeber eingereichten Lohnzettel geht hervor, dass dieser Betrag gem. [§ 26 EStG 1988](#) als nicht steuerbar behandelt wurde.

2 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

2.1 Pendlerpauschale ([§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#))

Vom Berufungswerber wurde ein Betrag von EUR 732,75 als Pendlerpauschale geltend gemacht, was vom Finanzamt anerkannt wurde. Der Betrag lässt darauf schließen, dass es sich dabei um das „große Pendlerpauschale“ für Jänner bis März 2008 handelt. Dieses beträgt bei einer Entfernung von über 60 km monatlich EUR 244,25 ([§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#)).

Voraussetzung für die Gewährung dieses Pauschbetrages ist, dass die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 60 km beträgt und dass diese im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich überwiegend zurückgelegt wird. Die Pauschbeträge sind dabei auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub befindet.

Wie nun hervorkam verfügte der Berufungswerber offenbar von 20. August 2007 bis 18. März 2008 über ein Zimmer in einer Pension in Ort_Pension_Arbeit und danach über eine Wohnung in Ort_Arbeitgeber. Es ist deshalb höchst **zweifelhaft**, dass er tatsächlich überwiegend, das hieße bei einer 5-Tage-Woche zumindest dreimal wöchentlich, ein Strecke von über 60 km zurückgelegt hat. Um das beurteilen zu können ist zum einen zu klären, wo der Berufungswerber tatsächlich tätig war. Zum anderen ist aber auch zu erheben, wie oft er die Strecke von diesem Ort zu seinem Nebenwohnsitz in der Bundesland_A bzw. zu seinem Familienwohnsitz tatsächlich zurücklegte.

Der Berufungswerber wurde zwar mit Vorhalt vom 21. Oktober 2010 dazu befragt, wie viele Tage pro Woche er seinen Wohnsitz in Familienwohnsitz_neu **DERZEIT** nutze, nicht aber wie genau die Verhältnisse im Jahr 2008 waren. Diese Ermittlungen sind – vor allem unter dem neuen Gesichtspunkt des vorhandenen Zimmers in der Pension - noch ausständig.

Voraussetzung für die Gewährung des „großen“ Pauschalbetrages ist weiters, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überwiegend zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. Auch diese Ermittlungen fehlen.

2.2 Doppelte Haushaltsführung ([§ 16 Abs. 1 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#))

2.2.1 Werbungskosten dem Grunde nach

Zusätzlich machte der Berufungswerber Kosten für Familienheimfahrten sowie Kosten für die Wohnung in Ort_Arbeitgeber, in der er ab 20. März 2008 einen Nebenwohnsitz gemeldet hat, als Werbungskosten geltend.

Wie der VwGH seit vielen Jahren in ständiger Rechtsprechung feststellt, sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz und weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) steuerlich nur dann zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht.

Von einer solchen ist dem Grunde nach nur dann auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst bzw. die Wohnsitzverlegung nicht zumutbar ist (vgl. zuletzt VwGH 15.9.2011, [2008/15/0239](#)).

Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr

Für die Beantwortung der Frage, ab welcher Entfernung bzw. welcher Fahrzeit die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, existiert keine starre Regel.

- Vom Höchstgericht wurde ausgesprochen, dass bei einer Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohntort von **78 bzw. 83 Kilometern**, die überdies fast zur Gänze auf einer Autobahn zurückgelegt wird, was einer Fahrzeit von maximal einer Stunde entspricht, die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz jedenfalls zumutbar ist (VwGH 15.9.2011, [2008/15/0239](#) mwN).
- Vom Unabhängigen Finanzsenat wurden folgende einfache Strecken noch als täglich zumutbar erachtet:
 - **100 km** und Fahrzeit 1:10 h (UFS 31.1.2007, RV/1967-W/04)
 - **99 km** und Fahrzeit 1:28 h bis 1:39 h (UFS 2.1.2006, RV/2255-W/05)
 - **92 km** und Fahrzeit 1:02 h bis 1:16 h (UFS 1.8.2005, RV/0474-I/04)
 - **105 km** (88 km Autobahn) und Fahrzeit nicht über 1:30 h (UFS 5.4.2011, RV/3258-W/10)
- Die Verwaltungspraxis nimmt die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr jedenfalls ab einer Entfernung von 120 km an (LStR 2002 Rz 342).

Würde man als Beschäftigungsort Ort_Arbeitgeber annehmen, was mangels Ermittlungen noch nicht endgültig geklärt ist, ergebe sich laut dem Routenplaner bis Familienwohntort_alt eine Entfernung von etwa 112 km (davon 34 km Schnellstraße bzw. Autobahn) und eine durchschnittlichen Fahrzeit von etwa 1:25 h. Bis Familienwohntort_neu würde die Entfernung 138 km (davon 54 km Schnellstraße bzw. Autobahn) und die durchschnittliche Fahrzeit 1:49 h betragen (www.viamichelin.at).

Während die tägliche Rückkehr von Ort_Arbeitgeber nach Familienwohntort_neu damit wohl jedenfalls nicht zumutbar sein wird, wäre das für die Strecke von Ort_Arbeitgeber nach Familienwohntort_alt derzeit nicht ausgeschlossen. Die endgültige Beurteilung kann aber erst

dann erfolgen, wenn der für 2008 geplante bzw. tatsächliche Beschäftigungsort ermittelt wurde. Dabei wird wohl auch auf die konkrete Verkehrssituation – vor allem in den Wintermonaten - Rücksicht zu nehmen sein.

Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes

Aufwendungen gelten so lange als durch die Einkünfteerzielung veranlasst, 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, in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehepartners (VwGH 26.7.2007, [2006/15/0047](#)) oder auch in jeweils wechselnden Arbeitsorten haben (VwGH 28.4.2010, [2007/13/0073](#)).

Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 20.9.2007, [2006/14/0038](#)).

Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 3.8.2004, [2000/13/0083](#), mwN). Der Familienwohnsitz ist dabei jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält (VwGH 27.2.2008, [2005/13/0037](#); 3.8.2004, [2000/13/0083](#), mwN).

Nur dann, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Ort_Arbeitgeber nicht zumutbar war, können die Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Die steuerliche Beurteilung bedarf daher der Untersuchung

- wo sich der Familienwohnsitz des Berufungswerber 2008 befand,
- wo sich der tatsächliche Beschäftigungsort des Berufungswerbers befand (siehe auch oben Punkt 2.1) sowie der Frage,
- warum sich Familienwohnsitz und Wohnsitz am Beschäftigungsort 2008 nicht deckten.

Solche Ermittlungen sind den vorgelegten Akten des Finanzamts nicht zu entnehmen. Frau Lebensgefährtin_Bw wird als Lebensgefährtin bezeichnet und es ist ein melderechtlicher gemeinsamer Wohnsitz aktenkundig, was für einen gemeinsamen Familienwohnsitz spricht. Nicht geklärt ist aber, warum dieser gemeinsame Wohnsitz nicht nach Ort_Arbeitgeber verlegt wurde bzw. warum dies unzumutbar sein soll.

2.2.2 Absetzbarkeit als Werbungskosten der Höhe nach

Für den Fall dass die Kosten der doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach zustehen, sind sie auf ihre Höhe hin zu untersuchen.

Die Kosten für die Pension in Ort_Pension_Arbeit bis Mitte März 2008 wurden nicht als Werbungskosten beansprucht. Sie wären in diesem Fall aber von Amts wegen in Abzug zu bringen. Zu untersuchen wäre in diesem Fall aber wohl, ob in der monatlichen Zahlung von EUR 380,00 ein Frühstück enthalten war.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich **unvermeidbare** Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, sind als beruflich bedingte Mehraufwendungen abzuziehen.

Die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen (vgl. VwGH 26.5.2010, [2007/13/0095](#) mwN). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Wohnung **für sich alleine** aufwenden muss (UFS 16.12.2011, RV/3120-W/10 unter Hinweis auf VwGH 20.12.2000, [97/13/0111](#)). Darüber hinausgehende Wohnkosten sind gem. [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig.

Im konkreten Fall machte der Berufungswerber die Kosten für die Wohnung in Ort_Arbeitgeber inkl. deren Einrichtung geltend, was ihm auch gewährt wurde (siehe *Tabelle 1*). Darunter finden sich neben der AfA (Nutzungsdauer 10 Jahre) für ein Doppelbett (EUR 199,00) auch die für 2 Matratzensets (á EUR 233,00). Eines davon betrifft offensichtlich nicht den Abgabepflichtigen selbst und ist damit nicht unvermeidbar, was die steuerliche Abzugsverbote dieses Anteils bedingt.

Zu beachten ist auch, dass Werbungskosten nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie 2008 tatsächlich abgeflossen sind ([§ 19 EStG 1988](#)).

Das ist bei den Zahlungen für den Strom nicht in Höhe des Verbrauches, sondern nur in Höhe der 2008 vom Berufungswerber geleisteten Teilzahlungen der Fall. Aus der Strom-Jahresabrechnung vom 14. März 2008 (das dürfte das Datum der tatsächlichen Übernahme der Wohnung sein) bis 2. April 2009 geht zwar hervor, dass die für diesen Zeitraum insgesamt geleisteten Teilzahlungen EUR 330,00 betrugen, es ist aber daraus nicht konkret ableitbar, wie viel davon noch 2008 und wie viel erst 2009 beglichen wurde. Das wird noch zu ermitteln sein.

2.3 Familienheimfahrten

Zusätzlich machte der Berufungswerber Kosten für Familienheimfahrten in Höhe des maximalen Pendlerpauschales von EUR 3.151,50 geltend. Diese setzen sich offensichtlich aus dem Maximalbetrag für Jänner bis Juni (EUR 1.465,50) und für Juli bis Dezember (EUR 1.686,00) zusammen. Für die Monate Jänner bis März wurden damit sowohl das Pendlerpauschale (siehe oben Punkt 2.1) wie auch die Kosten für Familienheimfahrten vom Finanzamt anerkannt.

2.3.1 Werbungskosten dem Grunde nach

Kosten für Familienheimfahrten sind dann als Werbungskosten absetzbar, wenn auch die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit der Kosten für die doppelte Haushaltsführung gegeben sind (VwGH 8.2.2007, [2004/15/0102](#)).

Bezüglich dieser bisher im Detail unterbliebenen Prüfung ist auf Punkt 2.2 zu verweisen.

2.3.2 Absetzbarkeit als Werbungskosten der Höhe nach

Für den Fall dass die Absetzbarkeit dem Grunde nach gegeben ist, ist deren Höhe zu untersuchen. Dazu wird es erforderlich sein, sowohl die tatsächliche Anzahl der zurückgelegten Fahrten als auch deren Notwendigkeit festzustellen. Es wird zu klären sein, wann (wie oft) der Berufungswerber seine Wohnsitze in Familienwohntort_alt bzw. Familienwohntort_neu aufsuchte, welches Verkehrsmittel er dafür benutzte und welche Kosten dabei anfielen.

Nur dann, wenn ihm zumindest die Glaubhaftmachung von Kosten gelingt, die das bisher zugestandene Pendlerpauschale überstiegen, kann dieses zum Ansatz kommen. Anderenfalls sind maximal die entsprechenden Kosten abzugsfähig. Der lange Krankenstand des Berufungswerbers rund um den September 2008 (vgl. Lohnkonto) wird dabei zu beachten sein.

2.4 Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit bzw. Leistungen des Arbeitgebers, die nicht darunter fallen

Die steuerbaren Bruttobezüge von der Arbeitgeber_GmbH sind dem Jahreslohnzettel mit EUR 27.593,31 zu entnehmen (Kennzahl 210). Offenbar nicht enthalten sind darin die folgenden zwei Positionen:

2.4.1 Leistungen des Arbeitgebers, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen

Da bei der Arbeitnehmerveranlagung über sämtliche Einnahmen eines Abgabepflichtigen abzusprechen ist, trifft dies auch die steuerliche Beurteilung von (vermeintlichen) Einnahmen im Sinne der nachstehend dargestellten gesetzlichen Bestimmungen (vgl. etwa VwGH 27.1.2011, [2010/15/0168](#)). Wie oben erwähnt behandelte der Arbeitgeber 223 Tagesgelder á EUR 26,40 sowie 9 Nächtigungsgelder á EUR 15,00 als nicht steuerbare Zahlungen im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#) in der 2008 gültigen Fassung. Der Berufungswerber erhielt damit praktisch an allen Anwesenheitstagen entsprechende Zahlungen für zumindest 12 Stunden täglich.

Nach der für 2008 gültigen Fassung des [§ 26 Z 4 lit. b und c EStG 1988](#) wäre diese Behandlung nur dann zulässig, wenn die Auszahlung anlässlich einer Dienstreise erfolgte. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz).

Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu EUR 26,40 pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu EUR 15,00 berücksichtigt werden.

Möglicherweise behandelte der Arbeitgeber die Zahlungen aber nicht als nicht steuerbar ([§ 26 EStG 1988](#)), sondern als steuerfrei gem. [§ 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988](#) in der 2008 gültigen Fassung. Das wäre dann möglich, wenn es sich um Reiseaufwandsentschädigungen (Taggelder) handelte, die für eine

- Außendiensttätigkeit (z.B. Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),
- Fahrtätigkeit (z.B. Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),

- Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,
 - Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine
 - vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde
- gewährt wurden, soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß [§ 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988](#) zur Zahlung verpflichtet war.

Die Tagesgelder dürfen die sich aus [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des [§ 68 Abs. 5 Z 6 EStG 1988](#) keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt.

Reiseaufwandsentschädigungen wären aber nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet wurden.

Um deshalb die richtige steuerliche Behandlung der Tag- und Nächtigungsgelder im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht ([§ 114 ff BAO](#)) überprüfen zu können, müssen zumindest die folgenden Sachverhaltselemente ermittelt werden:

- a) Lag tatsächlich an jedem der 223 Tage eine Dienstreise im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#) mit einer Dauer von mindestens 12 Stunden vor (Ort, Grund, Dauer, ...)?
- b) Falls nein: Lagen die Voraussetzungen für die steuerfreie Behandlung der Zahlungen vor?
 - Welche arbeitsrechtlichen Bestimmungen galten für den Berufungswerber?
 - Welche der Fallgruppen des [§ 3 EStG 1988](#) war damit erfüllt?
 - Welche lohngestaltenden Vorschriften galten für den Berufungswerber (die Verwendung der Begriffe Überlasserfirma und Beschäftigter-Betriebe könnte auf die Anwendbarkeit des Arbeitskräfteüberlassungsgesetzes ([AÜG; BGBl. 196/1988](#) idgF), sowie des Kollektivvertrags für das Gewerbe der Arbeitskräfteüberlassung hindeuten)?
 - Gab es tatsächlich für jeden Tag einen Grund für eine Reiseaufwandsentschädigung für mindestens 12 Stunden?

Diese Ermittlungen fehlen derzeit noch.

2.4.2 Vom Arbeitgeber übernommene Mietkosten

Auch die zusätzlich vom Arbeitgeber übernommenen Mietkosten für die Unterbringung in der Pension in Ort_Pension_Arbeit bzw. für die vom Berufungswerber angemietete Wohnung in Ort_Arbeitgeber sind offenbar nicht in den Kennzahlen 210 bzw. 245 des Lohnzettels enthalten. Ganz geklärt ist dies allerdings mangels diesbezüglicher Ermittlungen (etwa beim auszahlenden Unternehmen) bisher nicht.

Aus der Bestätigung geht die Summe dieser Beträge mit EUR 3.236,36 hervor. Wie der *Tabelle 2* zu entnehmen ist, handelt es sich dabei offenbar um die Nettzahlung (ohne 10% Umsatzsteuer). Brutto betrugen die von der Arbeitgeber getragenen Kosten EUR 3.560,00. Ob diese auch die Mietkosten für September 2008 übernommen hat, muss noch ermittelt werden.

Der Mietvertrag über die private Wohnung in Ort_Arbeitgeber wurde zwischen dem Berufungswerber und der Vermieterin abgeschlossen. Die Zahlung der Miete erfolgte allerdings durch den Arbeitgeber, wodurch dieser dem Berufungswerber einen zusätzlichen Vorteil zuwendete. Diese Zuwendung führt zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Noch nicht aktenkundig ist, wer das Zimmer des Berufungswerbers in der Pension in Ort_Pension_Arbeit anmietete. Auch die Zahlung dieser Miete führt aber beim Berufungswerber zu zusätzlichen Einkünften. Ist er der Mieter, gilt das oben Gesagte. War die Arbeitgeber_GmbH die Mieterin, wurde der Vorteil über einen Sachbezug zugewendet.

In beiden Fällen wird die Höhe des Vorteils mit dem Bruttobetrag der übernommenen Kosten zu bemessen sein.

Ob die Mietzahlungen, die damit zu Einnahmen führen, in einem zweiten Schritt beim Berufungswerber als Werbungskosten abzugsfähig sind, ist anhand der in Punkt 2.2 dargestellten Regeln zu entscheiden.

3 Aufhebung des Bescheides gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#)

Die Abgabenbehörde kann gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Das ist hier der Fall.

3.1 Mangels ausreichender Ermittlungen sind folgende Fragen ungeklärt:

3.1.1 An welchen Orten wurde der Berufungswerber 2008 an welchen Tagen exakt tätig (Punkt 2.1, 2.2.1, 2.4.1)?

3.1.2 An welchen Tagen fuhr der Berufungswerber mit welchem Verkehrsmittel von Familienwohntort_alt bzw. Familienwohntort_neu nach Ort_Pension_Arbeit (Pension) bzw. Ort_Arbeitgeber (Wohnung) bzw. seinen Arbeitsort? Wann fuhr er wieder zurück? Wie hoch waren die dafür anfallenden Kosten (Punkt 2.1 und 2.3.2)?

- 3.1.3 Für Zwecke einer allfälligen „großen“ Pendlerpauschale müsste geklärt werden, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar gewesen wäre (Punkt 2.1).
- 3.1.4 Wo befand sich der Familienwohnsitz des Berufungswerbers und warum wurde dieser nicht an den Beschäftigungsort verlegt (Punkt 2.2.1)?
- 3.1.5 Falls die Kosten für die doppelte Haushaltsführung zustehen, wären die Zahlungen an die Pension daraufhin zu untersuchen, ob sie ein Frühstück enthielten (Punkt 2.2.2).
- 3.1.6 Auf welche (lohngestaltenden) Vorschriften stützt sich die Erfassung der Tages- und Nächtigungsgelder als Einnahmen im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#) und wie sind die tatsächlichen diesbezüglichen Verhältnisse (im Detail siehe Punkt 2.4.1)?
- 3.1.7 Wer mietete die Unterkunft in der Pension in Ort_Pension_Arbeit an und übernahm die Arbeitgeber_GmbH auch die Kosten für die Septembermiete 2008 der Wohnung (Punkt 2.4.2)?

3.2 Bisherige Fehlbeurteilungen

Der Vollständigkeit halber darf noch einmal zusammengefasst werden, welche Probleme jetzt schon erkennbar sind:

3.2.1 Wohnungskosten (vgl. Punkt 2.2.2 und 2.4.2)

Sollte die Übernahme der Kosten für die Wohnung durch die Arbeitgeber_GmbH zu zusätzlichen steuerpflichtigen Einnahmen führen (Kennzahl 210 bzw. 245 des Lohnzettels) und die Voraussetzung für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen, wären diese Kosten als Werbungskosten abzugsfähig. Dabei wäre auch die Septembermiete 2008 zu berücksichtigen.

In diesem Fall wäre allerdings zu beachten, dass die Stromkosten 2008 nur in Höhe der tatsächlich 2008 bezahlten Teilzahlungen abgeflossen und damit abzugsfähig sind.

Da nur der unvermeidbare Aufwand anerkannt werden kann, sind die auf die zweite Schlafgelegenheit entfallenden Kosten nicht abzugsfähig.

3.2.2 Fahrtkosten (2.1 und 2.3)

Schon jetzt ist ersichtlich, dass die Fahrtkosten für Jänner bis März 2008 doppelt berücksichtigt wurden (EUR 732,75 als Pendlerpauschale und derselbe Betrag noch einmal als Familienheimfahrten).

3.2.3 Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit (2.4.2)

Sollte die Übernahme der Mietkosten durch die Arbeitgeber_GmbH als steuerpflichtige Einnahme zu erfassen sein, müsste das mit dem Betrag inklusive Umsatzsteuer und damit anstatt mit EUR 3.236,36 mit EUR 3.560,00 erfolgen.

3.3 Ermessen

Die Aufhebung gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) ist eine Ermessensentscheidung und muss begründet werden (VwGH 16.12.2010, [2007/15/0016](#)).

Im konkreten Fall gibt es einige Hinweise darauf, dass sich die – nicht nur geringfügigen - fehlenden Sachverhaltsermittlungen neben der steuerlichen Beurteilung des Streitjahres 2008 auch auf die anderen Jahre der Beschäftigung des Berufungswerbers bei der Arbeitgeber_GmbH auswirken könnten.

Das betrifft nicht nur die Frage der Übernahme der Kosten für das Quartier des Berufungswerbers in Ort_Arbeitgeber, sondern auch die Frage der steuerlichen Behandlung der Tages- und Nächtigungsgelder sowie der Kosten für eine doppelte Haushaltsführung.

Die fehlenden Ermittlungen haben zudem einen so großen Umfang, dass eine Klärung der Fragen in einem bloßen Vorhalteverfahren nicht oder nur mit einem unangemessen hohen Aufwand zu erwarten ist.

Das spricht für die Zweckmäßigkeit der Durchführung der Ermittlungen durch die Abgabenbehörde 1. Instanz zumal diese auch über einen entsprechenden Erhebungsapparat verfügt, der der Rechtsmittelbehörde fehlt.

Dazu kommt, dass sich die Hinweise darauf verdichteten, dass die vom Berufungswerber ursprünglich vorgelegte Mitteilung der Firma Arbeitgeber_GmbH von jemandem gefälscht wurde. Bisher wurde diese Vermutung nur durch Frau Lohnverrechnerin telefonisch geäußert. Aufgrund dieses gravierenden Vorwurfes wird es – möglicherweise auch aus strafrechtlichen Erwägungen - notwendig sein, sich nicht mit dieser formlosen Auskunft zu begnügen, sondern den Berufungswerber bzw. seine Lebensgefährtin (Zeugin) niederschriftlich zu vernehmen.

Auch im laufenden Rechtsmittelverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat müssten diese Ermittlungsschritte ausgelagert werden, könnten sich aber nur auf das Jahr 2008 konzentrieren. Das würde aber möglicherweise zu vermeidbaren Zweigleisigkeiten führen, die es aus Gründen der Verfahrensökonomie zu verhindern gilt.

Dem Berufungswerber erwachsen dadurch keine Nachteile.

3.4 Zusammenfassung

Aus diesem Grunde waren der Einkommensteuerbescheid vom 14. Juni 2010 und die Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2010 aufzuheben, wodurch das Verfahren in die Lage zurücktritt, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat.

Salzburg, am 23. Februar 2012