

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des FA vom 11.02.2013 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

## **Entscheidungsgründe**

### **1. Übergangsbestimmungen**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezembers 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabebehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

### **2. Verfahrensgang**

Der Beschwerdeführer (Bf), ein deutscher Staatsangehöriger, machte in seiner am 18. Dezember 2012 elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 Kosten von 3.672 Euro für Familienheimfahrten und von 5.784 Euro für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten geltend.

In Beantwortung zweier Ergänzungsersuchen des Finanzamtes führte der Bf aus, er habe eine monatliche Familienheimfahrt nach Deutschland (GemeindeD) geltend

gemacht. Mit einer Entfernung von ca. 1.000 km und einem Kilometergeld von 0,42 Euro komme er auf einen Betrag von 5.040 Euro. Er habe daher den Höchstbetrag der großen Pendlerpauschale angesetzt. Diesbezüglich sei zu beachten, dass seine Anstellung in Österreich im Vorhinein auf maximal drei Jahre befristet sei und aller Voraussicht nach im Juni 2013 beendet werde. Danach werde er nach Deutschland zurückversetzt. Er bewohne in GemeindeÖ ein ca. 11 m<sup>2</sup> großes Zimmer in einer WG und bezahle dafür 411 Euro sowie 71 Euro Betriebskosten. Doppelte Haushaltsführung und Heimfahrten in der Häufigkeit seien insbesondere auch notwendig, weil er in Deutschland mit dem Verwalten seiner Immobilien einen erheblichen Zeitaufwand habe. In Deutschland bewohne er ein Zimmer bei den Eltern.

Im Einkommensteuerbescheid vom 11. Februar 2013 wurden die für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung beantragten Werbungskosten mit der Begründung, es sei davon auszugehen, dass der Bf am Wohnsitz der Eltern keinen Wohnaufwand und in der Folge auch keine doppelten Kosten zu tragen habe, nicht anerkannt.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrachten Berufung (Bescheidbeschwerde) brachte der Bf hinsichtlich der beantragten Familienheimfahrten vor, dass es ihm aufgrund diverser Immobilieninvestments in den vergangenen Jahren unvermeidbar sei, in kurzen Abständen seinen Wohnsitz in Deutschland aufzusuchen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2013 wurden die Familienheimfahrten mangels Vorliegen der Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt.

Der Bf stellte einen Vorlageantrag. Er führte aus, die Ablehnung seiner Berufung zu akzeptieren, beantrage aber die Berücksichtigung der Pendlerpauschale für die Fahrten zwischen seinem Wohnsitz „AdresseWS2“ und dem Arbeitssitz „AdresseAS“, beide in GemeindeÖ. Die Entfernung betrage 2,1 km. Es bestehe in keinerlei Hinsicht eine adäquate Abdeckung dieser Strecke mit den öffentlichen Verkehrsmitteln, sodass er auf das Auto angewiesen sei.

Dazu teilte der Bf in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes mit, dass seine Arbeitszeiten nicht starr gehalten seien, sich aber im üblichen Rahmen von ca. 8.00 bis 18.00 Uhr halten würden.

Daraufhin legte das Finanzamt die Berufung (Bescheidbeschwerde) dem UFS vor.

In weiterer Folge beantragte der Bf in einem weiteren Vorlageantrag, der als ergänzender Schriftsatz zum bereits gestellten Vorlageantrag zu werten war, die Berücksichtigung der ursprünglich geltend gemachten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten. Begründend führte er aus, er beziehe sich auf die Entscheidung des VwGH vom 19.12.2012, 2009/13/0012. Nachdem seine Versetzung an seinen Dienstort GemeindeÖ nach mündlicher Absprache mit der Geschäftsleitung nur vorübergehend sei, verfüge er am elterlichen Wohnsitz nach wie vor über einen eigenen, unentgeltlich überlassenen Hausstand. Der VwGH vertrete die Ansicht, dass auch in der Wohnung der Eltern sowie in einer unentgeltlich überlassenen Wohnung ein Hausstand bestehen könne

und das Fehlen eines solchen auch kein Hindernis wäre. Damit seien die Kosten der Haushaltsführung am Dienort abzugsfähig. Der Ansicht, er sei bei den Eltern lediglich zu Besuch gewesen widerspreche er ausdrücklich.

Über Vorhalt des UFS teilte der Bf mit, dass seine Beschäftigung in Österreich am 18.11.2010 begonnen habe. Er sei bereits seit 2009 bei der Firma A-Konzern (vormals a-Konzern) beschäftigt. Seine Versetzung nach Österreich im Jahr 2010 sei mit einer Karenzvertretung begründet gewesen. Im Anschluss daran sollte er wieder bei A-Konzern in Deutschland beschäftigt werden. Im österreichischen Konzern sei eine Anschlussbeschäftigung aufgrund der geringen Größe der dortigen Einheit nicht in Frage gekommen. Zum 1. August 2013 sei ihm eine Rückversetzung nach Deutschland angeboten worden, welche mittlerweile auch abgeschlossen sei. Dem neuen Arbeitsvertrag sei auch zu entnehmen, dass sein Arbeitsort sein Wohnort in GemeindeD sei. Dies sei auch sein Wohnort vor seiner Versetzung nach Österreich gewesen. Seine Beschäftigung in Österreich sei beendet. Bei seinen Immobilien handle es sich um Geldanlageinvestitionen und seien zu keinem Zeitpunkt von ihm bewohnt worden.

Mit diesem Schreiben wurden folgende Unterlagen übermittelt: eine Melderegisterauskunft der Gemeinde GemeindeD, ein Arbeitsvertrag mit der C-GmbH vom 30.04.2009, eine Bestätigung der Ö-GmbH, ein Arbeitsvertrag mit der D-GmbH, eine Aufstellung über die im Jahr 2011 getätigten Heimfahrten, Gewinn- und Verlustrechnungen für die in Deutschland gelegenen Mietobjekte, ein Mietvertrag für die Unterkunft in GemeindeÖ sowie die Kontoauszüge, aus denen die Mietzahlungen des Jahres 2011 ersichtlich sind.

Mit einem weiteren Vorhalt wurde der Bf auf die fehlende Übereinstimmung der in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung und der belegmäßig nachgewiesenen Kosten sowie der im vorgelegten Mietvertrag angeführten Adresse und der vom Bf genannten Adresse hingewiesen und um Aufklärung ersucht. Weiters wurde um Vorlage des Dienstvertrages mit dem österreichischen Arbeitgeber und der Belege über die Heimfahrten gebeten.

Der Bf übermittelte die angeforderten Belege und den unbefristeten Dienstvertrag mit der ö-GmbH (nunmehr Ö-GmbH). Er führte aus, irrtümlich die Kosten des Jahres 2012 (5.784 Euro) geltend gemacht zu haben. Der richtige Betrag sei 7.842 Euro entsprechend der bereits eingereichten Belege. Er sei am 1. Jänner 2012 aus der AdresseWS1 in die AdresseWS2 umgezogen.

Nach einer telefonischen Anfrage der RichterIn teilte die Ö-GmbH mit, dass aus ihren Aufzeichnungen (samt Dienstvertrag) nicht eindeutig hervorgehe, dass das Dienstverhältnis von Beginn an ein befristetes gewesen sei.

Dazu äußerte sich der Bf mit eMail vom 14. August 2014. Für die Zeit in Österreich habe er einen unbefristeten Vertrag gehabt. Es sei zu Beginn gedacht gewesen, den Vertrag zu befristen, jedoch hätte er dann keinen Anspruch auf die jährlichen Bonuszahlungen gehabt. Dies könne der ehemalige Personalmanager, der ihn eingestellt, aber mittlerweile seine Position in der Firma gewechselt habe, bestätigen. Aus dem Schreiben der Ö-GmbH

sei ersichtlich, dass seine Tätigkeit von Anfang an als Karenzvertretung gedacht gewesen sei. Die zu vertretende Dame sollte nach kurzer Zeit in ihre Position zurückkehren. Seine Information bei Vertragsunterschrift sei gewesen, dass sie höchstens ein Jahr in Karenz sein werde. Dies sei auch so in seinen Zielvereinbarungen vereinbart worden. Dort sei festgehalten, dass für ihn eine weiterführende Tätigkeit innerhalb der deutschen Niederlassung gesucht werde.

Auf Ersuchen des BFG übermittelte der Bf die erwähnten Zielvereinbarungen 2011, eMail-Verkehr mit seiner ehemaligen Vorgesetzten sowie deren Vermerke über die Zusage des Bf vom 1. Oktober 2010, das Angebot der ö-GmbH für ein Jahr anzunehmen und über die Frage nach dessen Perspektiven nach seiner temporären Tätigkeit in Österreich.

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens des BFG wurden mit dem Vertreter des Finanzamtes erörtert, wobei Einigkeit darüber bestand, dass der Bf in der österreichischen Tochtergesellschaft von vornherein nur vorübergehend im Rahmen einer Karenzvertretung beschäftigt werden sollte.

### 3. Sachverhalt

Der alleinstehende Bf ist deutscher Staatsangehöriger. Laut Melderegisterauskunft der Gemeinde GemeindeD (Deutschland) vom 29. Juli 2013 ist er mit der Wohnanschrift „AdresseD“ durchgehend seit 6. März 2001 gemeldet. Dort bewohnt er bei seinen Eltern unentgeltlich ein Zimmer.

Der Bf ist seit Mai 2009 Mitarbeiter in verschiedenen Unternehmen des Konzerns A-Konzern (ehemals a-Konzern). Bis November 2010 war er in der C-GmbH angestellt. Mit 15. November 2010 wurde er, zunächst vorgesehen für ein Jahr, als Karenzvertretung zur Ö-GmbH nach GemeindeÖ versetzt. Mit 1. August 2013 wurde er zu deren Muttergesellschaft D-GmbH nach Deutschland zurückversetzt, wobei sein Wohnort der Dienort ist.

In GemeindeÖ mietete er im Streitjahr an der Adresse „AdresseWS1“ ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft. Die Mietkosten betrugen 7.842 Euro. Im Jänner 2012 bezog er in einer Wohngemeinschaft in der AdresseWS2 ein Zimmer.

Die Entfernung zwischen GemeindeÖ und GemeindeD beträgt rund 1.000 km. Der Bf unternahm im Streitjahr 24 (Familien)Heimfahrten, wofür nachgewiesene Kosten in Höhe von 2.814 Euro anfielen.

Im Streitjahr betrug die Entfernung zwischen der Wohnung am Beschäftigungsort und der Arbeitsstätte in der AdresseAS rund drei Kilometer. Die Arbeitszeit des Bf war nicht starr gehalten und lag zwischen 8:00 und 18:00 Uhr. Laut Fahrplanabfrage war die Arbeitsstätte mit der Buslinie X zu erreichen, die im 15-Minuten-Takt verkehrte. Die Wegzeit betrug dabei einschließlich der Fußwege 24 Minuten ([www.svv-info.at/](http://www.svv-info.at/)).

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt und den im Verfahren vor dem UFS bzw. BFG eingebrachten Beweismittel und ist unstrittig.

Strittig ist die Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten sowie des Pendlerpauschales für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte als Werbungskosten.

#### 4. Rechtsgrundlagen und Erwägungen

##### 4.1. Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten

###### 4.1.1. Rechtsgrundlagen

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

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 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 (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (vgl. VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095, VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer ist das Fehlen eines „eigenen Hausstandes“ im Heimatort kein absolutes Hindernis für die Berücksichtigung der Aufwendungen für Heimfahrten und doppelte Haushaltsführung. Entscheidend ist, ob es dem Steuerpflichtigen zumutbar ist, seinen Wohnsitz an den Beschäftigungsort zu verlegen, wobei der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, maßgebliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012).

Angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort ist es dem (auch alleinstehenden) Steuerpflichtigen nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben. Dies ist zB der Fall, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (VwGH 26.11.1995, 95/14/0124; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296 zu einem auf zwei Jahre befristeten Projekt; Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 16 Rz 56, Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“).

###### 4.1.2. Erwägungen

Im vorliegenden Fall war dem alleinstehenden Bf die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den rund 1.000 Kilometer entfernten Beschäftigungsort nicht zumutbar, da die Versetzung zur österreichischen Tochtergesellschaft von vornherein auf die Dauer einer Karenzvertretung beschränkt (zunächst vorgesehen für ein Jahr) war.

In GemeindeÖ bewohnte der Bf ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft. Diese Wohnmöglichkeit war nach Auffassung des BFG nicht geeignet, dem dauernden

Wohnbedürfnis des Bf Rechnung zu tragen, sodass auch nicht davon auszugehen ist, dass es zu einer Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort gekommen wäre. Die Aufwendungen für die Unterkunft am Dienort in Höhe von 7.842 Euro stellen somit Werbungskosten dar.

Da die Voraussetzungen eines beruflich bedingten Doppelwohnsitzes vorliegen, sind die Aufwendungen für (Familien)Heimfahrten steuerlich abzugsfähig. Über die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten bestehen keine gesetzlichen Regelungen (VwGH 08.02.07, 2004/15/0102), weshalb die steuerlich absetzbare Anzahl der Familienheimfahrten im Einzelfall zu prüfen ist. Bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen wird üblicherweise das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend angesehen (VwGH 22.09.1987, 87/14/0066).

Im Hinblick auf den Familienstand des Bf wird eine Heimfahrt pro Monat als steuerlich abzugsfähig anerkannt. Das Verwalten seiner Immobilien in Deutschland stellt keinen berücksichtigungswürdigen Grund dar, eine höhere Anzahl an Heimfahrten als Werbungskosten anzuerkennen. Dies könnte allenfalls bei den in Deutschland steuerpflichtigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu Werbungskosten führen.

Der Bf hat eine Aufstellung über 24 Heimfahrten im Jahr 2011 vorgelegt, für die nachgewiesene Kosten von insgesamt 2.814 Euro angefallen sind. Daher wird für die zwölf anzuerkennenden Heimfahrten die Hälfte dieses Betrages, somit 1.407 Euro, als Werbungskosten in Abzug gebracht.

Der Beschwerde war in diesem Punkt somit teilweise stattzugeben.

## 4.2. Pendlerpauschale

### 4.2.1. Rechtsgrundlagen

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung lautet auszugsweise:

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

a) diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von  
20 km bis 40 km „696 Euro“ jährlich

...

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von  
2 km bis 20 km „372 Euro“ jährlich

...

Was unter dem Begriff der „Zumutbarkeit“ zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001; VwGH 04.02.2009, 2007/15/0053; VwGH 24.04.2014, 2012/15/0149).

Zur Auslegung des Begriffes der „Zumutbarkeit“ iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof die Gesetzesmaterialien herangezogen (vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; VwGH 04.02.2009, 2007/15/0053). Nach den Gesetzesmaterialien ist im Nahbereich von 25 km die Benützung des Massenbeförderungsmittels jedenfalls zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt.

#### 4.2.2. Erwägungen

Die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrug rund 3 Kilometer. Während der zwischen 8:00 und 18:00 Uhr gehaltenen Arbeitszeiten des Bf verkehrten öffentliche Busse im 15-Minuten-Takt, wobei laut Fahrplanabfrage für das Zurücklegen der Wegstrecke einschließlich der Fußwege 24 Minuten benötigt wurden. Nach obigen Ausführungen ist darin keine Unzumutbarkeit zu erblicken. Ein Anspruch auf das große Pendlerpauschale bestand daher nicht. Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass sich der Einwand des Bf, es bestehe in keinerlei Hinsicht eine adäquate Abdeckung der Strecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln, auf seinen erst ab dem Jahr 2012 bestehenden (ebenfalls im Nahebereich befindlichen) Wohnsitz in der AdresseWS2 bezog.

Die Ausgaben für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte waren daher mit dem im angefochtenen Bescheid bereits berücksichtigten Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 in Höhe von 291 Euro abgegolten.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

Auf Grund dieses Erkenntnisses sind Werbungskosten in Höhe von insgesamt 9.309 Euro (7.842 Euro für doppelte Haushaltsführung, 1.407 Euro für Heimfahrten, 60 Euro Betriebsratsumlage) zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### 5. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nach Art. 133. Abs. 4 B-VG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Es werden keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen. Im Erkenntnis wird auch nicht von der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen.

Salzburg-Aigen, am 30. September 2014