

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 30. Mai 2014, betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 bis 2012 zu Recht erkannt:

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und Abgaben wird auf die als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblätter, die insoweit Bestandteile des Spruches dieses Erkenntnisses sind, verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der ledige Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) ist Polizist und machte in den am **14. Jänner 2014** mit FinanzOnline eingebrachten **Erklärungen für die Arbeitnehmerveranlagung** der Jahre **2010 bis 2012** den Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltzugehöriges Kind gemäß § 106 Abs. 2 EStG 1988 und folgende Werbungskosten geltend:

	2010	2011	2012
Pendlerpauschale (KZ 718)	1.405,00	3.672,00	3.672,00
Gewerkschaftsbeiträge (KZ 717)	168,48	171,48	181,92
Kosten für Familienheimfahrten (KZ 300)	1.967,00		

Mit **Schreiben** vom **27. Jänner 2014** forderte das **Finanzamt** den Bf auf, zum beantragten Pendlerpauschale die Wegstrecke, die Anschrift der Dienststelle und das Vorhandensein öffentlicher Verkehrsmittel mitzuteilen.

Mit am **26. Februar 2014** persönlich beim Finanzamt abgegebenem **Schriftsatz** teilte der **Bf** dazu sinngemäß Folgendes mit:

Zeitraum 01.01.2010 bis 31.07.2010			
Arbeitsplatzadresse	Wohnadresse	km	Fahrzeit
Eisenstadt, -str.	G, Str1	221	2 h 29 min

Zeitraum 01.08.2010 bis 30.08.2010			
Arbeitsplatzadresse	Wohnadresse	km	Fahrzeit
Wien, Str2	G, Str1	201	2 h 16 min

Zeitraum 31.08.2010 bis 31.12.2010			
Arbeitsplatzadresse	Wohnadresse	km	Fahrzeit
Wien, Str2	E, Str3	215	2 h 19 min

Zeitraum 01.01.2011 bis 01.09.2011			
Arbeitsplatzadresse	Wohnadresse	km	Fahrzeit
Wien, Str4	E, Str3	213	2 h 30 min

Zeitraum 01.09.2011 bis 07.12.2011			
Arbeitsplatzadresse	Wohnadresse	km	Fahrzeit
Wien, Str5	E, Str3	213	2 h 31 min

Zeitraum 07.12.2011 bis 30.09.2013			
Arbeitsplatzadresse	Wohnadresse	km	Fahrzeit
Wien, Str5	G, Str1	199	2 h 29 min

Entfernungen (km) und Fahrzeiten seien dem viamichelin Routenplaner im Internet entnommen. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei wegen der Arbeitszeit nicht möglich gewesen.

In den am 31. Mai 2014 über FinanzOnline elektronisch zugestellten **Einkommensteuerbescheiden** für die Jahre **2010 bis 2012 vom 30. Mai 2014** versagte das Finanzamt sinngemäß mit folgender Begründung die Anerkennung der genannten Werbungskosten:

Die vom Arbeitgeber einbehaltenen Gewerkschaftsbeiträge seien bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden (§ 62 Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sei daher nicht möglich.

Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Die sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Als vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da im Fall des Bf die Voraussetzungen nicht zutreffen, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Eine Pendlerpauschale stehe nur dann zu, wenn die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt werde. Davon sei bis zu einer maximalen Entfernung von 120 km auszugehen. Bei darüber hinausgehenden Entfernungen sei die tägliche Hin- und Rückfahrt nicht zumutbar. Das öffentlichrechtliche Dienstverhältnis des Bf rechtfertige daher keinen Anspruch auf eine Pendlerpauschale.

Mit am 30. Juni 2014 persönlich beim Finanzamt abgegebenem **Schriftsatz** erhab der Bf **Beschwerde** gegen die **Einkommensteuerbescheide** für die **Jahre 2010 bis 2012** vom 30. Mai 2014 und beantragte mit folgender Begründung die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für das Jahr 2010 mit 3.372,00 € und für die Jahre 2011 und 2012 mit 3.672,00 €:

In § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 seien die allgemeinen Voraussetzungen für die steuerliche Absetzbarkeit der großen Pendlerpauschale normiert. Demnach steht die große Pendlerpauschale zu, wenn der Arbeitsplatz mehr als 2 km von der Wohnung entfernt liegt und im Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels überwiegend unzumutbar ist. Da die Fahrtzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur damaligen Arbeitsstätte des Bf in Wien über 2,5 Stunden und die einfache Wegstrecke über 60 km betrage, bestehe der Anspruch auf die große Pendlerpauschale zu Recht. Die Wegstrecke sei vom Bf an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat zurückgelegt worden. Die Unterlagen bezüglich der Wegstrecke zum Arbeitsplatz in den einzelnen Kalenderjahren habe der Bf bereits vorgelegt: Ausbildung 2008 bis Ende Juli 2010 in Eisenstadt, ab August 2010 bis September 2013 Arbeitsplatz in Wien, seit 1. Oktober 2013 in Linz. Weitere Unterlagen könnten bei Bedarf vorgelegt werden.

Unabhängig davon könne bei Vorliegen doppelter Haushaltsführung ein Anspruch auf die große Pendlerpauschale begründet werden. In den Lohnsteuerrichtlinien werde dazu unter RZ 352 Folgendes ausgeführt:

Wenn die Anspruchsvoraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach erfüllt sind, der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch überwiegend zum Familienwohnsitz zurückkehrt, seien über die Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km hinaus noch die tatsächlichen Fahrtkosten ab 120 km sowie gelegentliche Nächtigungskosten steuermindernd absetzbar. Der Verlust des Anspruches auf die Absetzbarkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung könne jedoch nicht zum generellen Verlust der allgemeinen Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 führen.

Am 12. September 2014 wurden dem Bf die **Beschwerdevorentscheidungen vom 10. September 2014** betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 zugestellt.

Für das **Jahr 2010** anerkannte das Finanzamt **722,40 € für Familienheimfahrten** (Kennzahl 300) als Werbungskosten (bisher Werbungskostenpauschale 132,00 €) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dadurch verminderte sich das Einkommen auf 18.682,71 € (bisher 19.273,11 €) und erhöhte sich die Abgabengutschrift auf 798,92 € (bisher 583,42 €). Das Finanzamt begründete die Abänderung des bekämpften Bescheides sinngemäß wie folgt:

Grundsätzlich könne auch ein alleinstehender Arbeitnehmer ohne Kind einen "Familienwohnsitz" haben. Handelt es sich dabei jedoch beim Wohnsitz am Arbeitsort um die erstmalige Hausstandsgründung (z.B. bisher im Haushalt der Eltern wohnhaft) oder um eine Wohnsitzverlegung (z.B. wenn die Wohnung am Arbeitsort größer ist als die Wohnung am "Familienwohnsitz") dann liegen die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht vor.

Da im gegenständlichen Fall von einer erstmaligen Hausstandsgründung bzw. Wohnsitzverlegung auszugehen sei, könnten die beantragten Aufwendungen aus den oben angeführten Gründen bis einschließlich August 2010 nicht gewährt werden.

Ab September 2010 seien Aufwendungen für **Familienheimfahrten einmal monatlich** – bei Ledigen ausreichend, um am Familienwohnsitz nach dem Rechten zu sehen – zu berücksichtigen.

Für das **Jahr 2011** anerkannte das Finanzamt **1.968,12 € für Familienheimfahrten** (Kennzahl 300) als Werbungskosten (bisher Werbungskostenpauschale 132,00 €) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dadurch verminderte sich das Einkommen auf 28.167,13 € (bisher 30.0003,25 €) und erhöhte sich die Abgabengutschrift auf 1.547,00 € (bisher 753,00 €).

Das Finanzamt begründete die Abänderung des bekämpften Bescheides sinngemäß wie folgt:

Für den Zeitraum **Jänner bis November 2011** seien Aufwendungen für **Familienheimfahrten einmal monatlich** – bei ledigen ausreichend, um am Familienwohnsitz nach dem Rechten zu sehen – zu berücksichtigen (**amtliches Kilometergeld für eine einfache Wegstrecke von 213 km**).

Für das **Jahr 2012** wies das Finanzamt die Beschwerde mit folgender Begründung ab:

Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer könnten Aufwendungen für Heimfahrten nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn dieser in seinem Heimatort eine eigene Wohnung (ein eigenes Haus) besitzt.

Die Kosten für Fahrten zum Wohnsitz der Eltern stellten keine Werbungskosten dar.

Mit am selben Tag beim Finanzamt persönlich vorgelegtem **Schriftsatz vom 6. Oktober 2014** stellte der Bf einen **Vorlageantrag** betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2010 bis 2012 und wiederholte unter Hinweis auf die Beschwerde vom 27. Juni 2014 den Antrag auf **Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales**.

In der **Beschwerdevorlage vom 6. November 2014** stellte das Finanzamt den **Sachverhalt** auf Grund des Schriftsatzes des Bf vom 26. Februar 2014 und des Auszuges aus dem Zentralen Melderegister vom 23. Oktober 2014 wie folgt dar:

Der Bf habe für die Jahre 2010 bis 2012 jeweils das große Pendlerpauschale für mehr als 60 km geltend gemacht. Der Bf sei in diesen Jahren an verschiedenen Dienstorten tätig gewesen, die alle ca. 200 km von seinem jeweiligen Hauptwohnsitz entfernt seien.

Der Bf sei – abgesehen vom Zeitraum 31. August 2010 bis 7. Dezember 2011 – am Wohnsitz seiner Eltern wohnhaft gewesen. Er sei ledig und lebe nicht in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind.

Das Finanzamt gab zur Beschwerde folgende **Stellungnahme** ab:

Ab einer Entfernung von über 120 km zwischen Wohnort und Arbeitsstätte sei eine tägliche Rückkehr an den "Familienwohnsitz" nicht zumutbar (UFS 30.12.2008, RV/0356-I/08; Jakom EStG, § 16, Rz 28).

Für die Zeiten, zu denen der Bf seinen Hauptwohnsitz am Wohnsitz seiner Eltern hatte (01.01.2010-31.08.2010 und 07.12.2011-31.12.2012) stünden keine Aufwendungen für Familienheimfahrten zu, weil die elterliche Wohnung keinen "Familienwohnsitz" darstelle (VwGH 02.07.2002, 96/14/0128). Die Fahrtstrecke zur elterlichen Wohnung könne auch nicht für die Berechnung des Pendlerpauschales herangezogen werden, weil für die Berechnung des Pendlerpauschales die Wohnung am (jeweiligen) Beschäftigungsort maßgebend ist (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024).

Die Pendlerpauschale für diese Strecke sei jedoch nicht beantragt worden.

In der Zeit vom 31.08.2010 bis 07.12. 2011 habe der Bf in einer eigenen Wohnung gelebt. Dem Bf stehen daher als allein stehendem, nicht in einer Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebenden Steuerpflichtigen einmal monatlich Aufwendungen für Familienheimfahrten zu (VwGH 22.09.1987, 87/14/0066). Diese seien gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 mit dem Monatsbetrag des jeweils höchsten Pendlerpauschales begrenzt.

Mit **Schreiben vom 7. November 2014** forderte das erkennende Gericht den Bf zur Gegenäußerung zur Beschwerdevorlage des Finanzamtes vom 6. November 2014 auf.

Mit **Schriftsatz vom 6. Dezember 2014** gab der Bf sinngemäß folgende **Stellungnahme zur Beschwerdevorlage** ab:

Einkommensteuer 2010

Im Jahr 2010 sei der Bf vom 1. Jänner bis 31. Juli als Polizeischüler Teilnehmer an der Grundausbildung in der SIAK Eisenstadt gewesen. Es seien ihm mit einem Kollegen gemeinsam ein Zimmer zum Schlafen, ein Sanitärbereich für alle männlichen Kollegen, sowie Küche und Aufenthaltsraum für alle TeilnehmerInnen des Lehrganges zur Verfügung gestanden.

Für diesen Zeitraum habe er beim Finanzamt Familienheimfahrten beantragt. Er habe in diesem Zeitraum seinen Hauptwohnsitz zwar bei seinen Eltern in G, Str1, gehabt. Um seine Tochter Daten, zu sehen, sei er aber jedes Wochenende nach Hause gefahren, um sie in 4020 Linz, Str6, zu besuchen.

Vom 01.08.2010 bis 31.12.2010 habe er in Wien, Str2 gearbeitet. Es sei ihm von der LPD Wien keine Unterkunft zur Verfügung gestellt worden. Deshalb sei er zwischen seinem Arbeitsplatz in Wien und seinem Wohnsitz (ca. ab Ende August 2010 E, Str3) teils mit dem eigenem PKW und teils mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Zug, U-Bahn) gependelt, um seine Tochter auch weiterhin regelmäßig sehen und betreuen zu können. Dafür habe er die große Pendlerpauschale beantragt.

Einkommensteuer 2011

Ab 1. Jänner 2011 habe der Bf seinen Arbeitsplatz in der Polizeiinspektion Wien, Str4, gehabt, die im August 2011 in das 200 m entfernte Gebäude Wien, Str5, übersiedelt sei. Im Dezember 2011 habe er auf Grund der hohen Kosten für das dauernde Pendeln und die eigene Wohnung die Wohnung in E aufgegeben und sei wieder bei seinen Eltern in G eingezogen.

Er sei weiter gependelt und beantrage daher für das ganze Jahr 2011 die Pendlerpauschale.

Einkommensteuer 2012

Er habe 2012 das ganze Jahr weiter bei seinen Eltern in G gewohnt und in Wien, Str5, gearbeitet.

Wegen der unveränderten Situation beantrage er auch für das ganze Jahr 2012 die Pendlerpauschale.

Er habe seinen Wohnsitz auch deshalb nicht nach Wien verlegt, weil er so schnell wie möglich von der LPD Wien zur LPD Oberösterreich versetzt werden wollte, weil hier sein Lebensmittelpunkt (Tochter, Familie) sei. Er habe deshalb auch bald nach Beendigung des Grundausbildungslehrganges ein Ansuchen um Versetzung abgegeben. Ein Wohnsitz in Wien hätte sich negativ für die Versetzung auswirken können. Der Bf sei nun seit Oktober 2013 bei der LPD Oberösterreich beschäftigt.

Aufgrund des oben angeführten Sachverhaltes und nach Rücksprache mit der rechtskundigen Abteilung der Arbeiterkammer, die ihm nahegelegt habe, Beschwerde zu erheben, seien die verschiedenen Begründungen des Finanzamtes für den Bf nicht nachvollziehbar.

Über Aufforderung des erkennenden **Gerichts** vom **7. Jänner 2016** gab das **Finanzamt** mit **Schreiben** vom **21. Jänner 2016** sinngemäß folgende Stellungnahme zur Gegenäußerung des Bf vom 6. Dezember 2014 ab:

Einkommensteuer 2010

Für das Jahr 2010 stehe nach Ansicht des Finanzamtes auf Grund der Darlegungen des Bf im Schriftsatz vom 6. Dezember 2014 für den Zeitraum September bis Dezember 2010 das große Pendlerpauschale ($4 \times 281,00 \text{ €} = 1.124,00 \text{ €}$) zu, weil er in diesem Zeitraum die Fahrten Wohnung Arbeitsstätte (Wien, Str2) von seiner eigenen Wohnung in E angetreten habe.

Für Jänner bis Juli 2010 sei dem Bf eine Unterkunft am Ausbildungsort zur Verfügung gestanden, weshalb weder Fahrten zu den Eltern (der Bf habe dort über keinen eigenen Hausstand verfügt) noch Fahrten zu seiner in Linz bei ihrer Mutter wohnenden Tochter zur Wahrnehmung des Besuchsrechtes einen Grund für die Anerkennung von Familienheimfahrten darstellten (vgl. UFS 26.07.2004, RV/2230-W/02; 06.06.2008, RV/0237-F/08 und 07.01.2009, RV/3656-W/08; sowie BFG 04.05.2015, RV/4100413/2012).

Für August 2010 könne nach Ansicht des Finanzamtes mangels eigener Wohnung in G keine Pendlerpauschale zuerkannt werden. Das Erkenntnis VwGH 31.07.2012, 2008/13/0086, sei daher nach Ansicht des Finanzamtes nicht einschlägig.

Einkommensteuer 2011

Für 2011 stehe dem Bf aufgrund seines Vorbringens im Schriftsatz vom 6. Dezember 2014 nach Ansicht des Finanzamtes das große Pendlerpauschale für elf Monate zu ($11 \times 306 = 3.366 \text{ €}$).

Für Dezember 2011 stehe aus den bereits zu 2010 dargelegten Gründen weder ein Pendlerpauschale noch Aufwendungen für Familienheimfahrten zu.

Einkommensteuer 2012

Für 2012 werde der Antrag auf Abweisung der Beschwerde aus den im Vorlagebericht dargelegten Gründen aufrechterhalten.

Mit am 29. Jänner 2016 nachweislich zugestelltem **Schreiben** vom **26. Jänner 2016** übermittelte das **erkennende Gericht** dem Bf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 21. Jänner 2016 mit der Aufforderung zur Gegenäußerung binnen eines Monats ab Zustellung.

Der Bf hat dieser Aufforderung weder innerhalb der am 29. Februar 2016 abgelaufenen Frist noch bis dato entsprochen.

Das Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Bf ist ledig und hat eine minderjährige Tochter, mit der er nicht in Gemeinschaft lebt. Bis 31. August 2010 wohnte der Bf bei seinen Eltern in G in Oberösterreich.

Danach wohnte der Bf bis 7. Dezember 2011 in seiner eigenen Wohnung in E in Oberösterreich. Dann gab der Bf die eigene Wohnung auf und wohnte wieder bei seinen Eltern in G.

Von Jänner bis Juli 2010 absolvierte der Bf eine Ausbildung als Polizist in Eisenstadt. Dort wohnte er gemeinsam mit einem anderen Polizeischüler in einem Zweibettzimmer und nutzte den gemeinsamen Sanitärbereich für die männlichen Kursteilnehmer sowie Küche und Aufenthaltsraum für alle Kursteilnehmer. Während dieser Ausbildung fuhr der Bf jedes Wochenende heim nach G, um seine Tochter in Linz zu besuchen.

Von 1. August 2010 bis Ende September 2013 war der Bf in Wien als Polizist beschäftigt. Vom Dienstgeber wurde ihm in Wien keine Unterkunft zur Verfügung gestellt. Der Bf legte deshalb in diesem Zeitraum die Wegstrecke von ca. 200 km zwischen Wohnort in Oberösterreich (G bei den Eltern: August 2010 und Dezember 2011 bis September 2013 bzw. eigener Wohnung in E von September 2010 bis November 2011) und der jeweiligen Arbeitsstätte in Wien an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat zurück.

Wegen der Dienstzeit war dem Bf die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel überwiegend nicht möglich.

Seit Oktober 2013 ist der Bf bei der Landespolizeidirektion in Oberösterreich beschäftigt und hat im April 2014 eine eigene Wohnung in E bezogen.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Meldedaten der aktenkundigen Behördenanfrage aus dem Zentralen Melderegister vom 23. Oktober 2014 sowie den seitens des Finanzamtes unwidersprochenen Angaben des Bf in der Beschwerde sowie in den Schriftsätzen vom 26. Februar und 6. Dezember 2014.

Die Behauptung des Bf im zuletzt genannten Schriftsatz, er habe seinen Wohnsitz nicht nach Wien verlegt, um seine Versetzung nach Oberösterreich nicht zu gefährden, erscheint plausibel und wurde durch die tatsächliche Versetzung im Jahr 2013 bestätigt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, für welche Monate im Beschwerdezeitraum 2010 bis 2012 dem Bf die große Pendlerpauschale und Aufwendungen für Familienheimfahrten zustehen.

Rechtslage

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (Fettdruck durch erkennendes Gericht).

Werbungskosten sind gemäß **Z 6** der genannten Bestimmung auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines **Massenbeförderungsmittels** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest

hinsichtlich der halben Fahrtstrecke **nicht zumutbar**, dann wird gemäß lit. c anstelle der Pauschbeträge nach lit. b für eine **einfache Fahrtstrecke von über 60 km** im Beschwerdezeitraum für **2010** (§ 124b Z 146 lit. b EStG 1988 durch AbgÄG 2009, BGBl. I 151/2009) ein Pauschbetrag von **3.372,00 €** und für die Jahre **2011 und 2012** (§ 124b Z 182 EStG 1988 durch BBG 2011, BGBl. I 111/2010) von **3.672,00 €** jährlich berücksichtigt. Die monatliche große Pendlerpauschale beträgt demnach 281,00 € für 2010 und 306,00 € für die Jahre 2011 und 2012.

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

Erwägungen

Pendlerpauschale

Eine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steht nur zu, wenn die entsprechende Strecke im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt wird. Bei Annahme von durchschnittlich 20 Arbeitstagen pro Monat sind deshalb mindestens 11 Fahrten pro Monat für den Anspruch auf die Pendlerpauschale erforderlich (**Doralt, EStG¹³, 16 Tz 101**, unter Hinweis auf **Zorn in Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z 6 Tz 1**, und **UFS 20.02.2008, RV/1352-W/07**).

Das Erkenntnis des **VwGH 31.07.2012, 2008/13/0086**, ist für den gegenständlichen Fall jedenfalls insofern einschlägig, dass sich schon aus dem Wortlaut ("Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt") der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ergibt, dass es bei der Pendlerpauschale auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt.

In den Monaten Jänner bis Juli 2010 absolvierte der Bf die Ausbildung zum Polizisten in Eisenstadt von einer ihm dort vom Dienstgeber unentgeltlich zur Verfügung gestellten Unterkunft aus. Der Bf ist nach eigenen Angaben nur am Wochenende heim zu seinen Eltern in G gefahren. Für die ersten sieben Monate des Jahres 2010 steht dem Bf deshalb mangels Erreichens der Anzahl von 11 Fahrten pro Monat zwischen Arbeitsstätte (Eisenstadt) und Wohnung (bei den Eltern in G) keine Pendlerpauschale zu.

Seitens des Finanzamtes wird in der Stellungnahme vom 21. Jänner 2016 nicht mehr bestritten, dass dem Bf die große Pendlerpauschale für den Zeitraum September 2010 bis November 2011 für die Fahrten von seiner eigenen Wohnung in E zur jeweiligen Arbeitsstätte in Wien zusteht.

Für die übrige Zeit des Beschwerdezeitraumes – August 2010 und Dezember 2011 bis Dezember 2012, in dem der Bf noch (August 2010) bzw. (nach Aufgabe seiner eigenen Wohnung in E) wieder bei seinen Eltern in G gewohnt hat, kommt es nach dem genannten Erkenntnis (VwGH 31.07.2012, 2008/13/0086) ebenfalls auf die tatsächlichen Verhältnisse an. In diesem Zeitraum hat der Bf unbestritten überwiegend die Fahrtstrecke

zwischen der mit den Eltern geteilten Wohnung inG und der jeweiligen Arbeitsstätte in Wien zurückgelegt. In diesem Zeitraum ist dem Bf nach der Aktenlage auch gar keine andere Wohngelegenheit zur Verfügung gestanden. Dafür, dass der Bf in diesem Zeitraum eine weitere Wohngelegenheit innerhalb des Umkreises von 60 km seiner jeweiligen Arbeitsstätte gehabt hätte und er überwiegend von dieser zur Arbeit gefahren wäre, wurden seitens des Finanzamtes keinerlei Gründe – geschweige denn konkrete Anhaltspunkte dargetan.

Die Begründung der angefochtenen Bescheide, die tägliche Hin- und Rückfahrt bei einer Entfernung der Wohnung von der Arbeitsstätte von über 120 km sei nicht zumutbar, vermag die Versagung der Pendlerpauschale nicht zu tragen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes ist es für das Vorliegen einer "Wohnung" iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch nicht erforderlich, dass diese eine "eigene" des Steuerpflichtigen ist. Ansonsten hätten zahllose Ledige, die mangels eigenen Haushalts bei ihren Eltern wohnen, keinen Anspruch auf die Pendlerpauschale.

Was als Wohnung iSd Abgabenvorschriften und damit des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145). Unter Wohnung sind demnach Räumlichkeiten zu verstehen, die so beschaffen sind, dass sie nach Größe und Ausstattung dem Inhaber ein seinen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer, Ausgabe 2010, § 16, 16/24). Daran ist im gegenständlichen Fall nicht zu zweifeln, weil dem Bf – abgesehen von der Zeit während der Ausbildung in Eisenstadt in den ersten sieben Monaten des Jahres 2010 – im Beschwerdezeitraum jeweils nur eine Unterkunft zur Verfügung gestanden ist.

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass dem Bf entgegen den bekämpften Bescheiden im Beschwerdezeitraum 2010 bis 2012 ab August 2010 die große Pendlerpauschale über 60 km somit für 2010 ein Betrag von 1.405,00 € (5 x 281,00 €) und 2011 und 2012 je ein Betrag von 3.672,00 € zusteht.

Familienheimfahrten

Aufwendungen für die Fahrten von einem Wohnsitz am Dienstort zu einem weiter entfernt gelegenen Familienwohnsitz sind grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Doch gilt auch dies nicht ausnahmslos. Nach Lehre und Rechtsprechung sind **Aufwendungen für Familienheimfahrten** von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltungsführung als beruflich veranlasst gilt. Allerdings beschränkt das Gesetz die berücksichtigungsfähige Höhe der Kosten beruflich veranlasster Familienheimfahrten durch § 20 Abs. 1 Z.2 lit. e EStG.

Dem Werbungskostencharakter von Kosten einer **doppelten Haushaltungsführung** liegt die Vorstellung zu Grunde, dass ein Dienstnehmer aufgrund einer Berufsausübung in einer Entfernung, die eine tägliche Rückkehr an den (Familien-)Wohnsitz unzumutbar macht, zusätzlich zu den unter § 20 Abs. 1 Z.1 EStG fallenden Kosten seines Haushalts,

gleichartige Kosten für einen weiteren Haushalt im Nahbereich des Arbeitsortes zu tragen hat. Diese Grundkonstellation setzt das zeitgleiche Vorliegen von zwei Haushalten an zwei verschiedenen Orten jeweils mit daraus resultierenden Aufwendungen voraus.

*Der Verwaltungsgerichtshof verlangt für den Heimatwohnsitz des allein stehenden Dienstnehmers die Führung eines "eigenen Hausstandes", wenn den Kosten der Zweitunterkunft am Arbeitsort (zumindest vorübergehend) Werbungskostencharakter zukommen soll (z.B. **VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024, 18.12.1997, 96/15/0259; 03.03.1992, 88/14/0081**).*

*Der finanziellen Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung kommt bei der Beurteilung der Haushaltsqualität einer Wohngelegenheit wesentliche Bedeutung zu. Der geeignete Maßstab für das angemessene Ausmaß der Kostenbeteiligung wird durch die Umstände des Einzelfalles bestimmt. Eine angemessene Kostentragung wird zudem im Allgemeinen regelmäßig und insofern vergleichbar mit der Führung eines selbständigen Haushalts zu erfolgen haben. Eine bloß freiwillige Kostenübernahme im Bedarfsfall genügt jedenfalls nicht (**UFS 04.12.2008, RV/0662-L/07; und 30.03.2009, RV/0240-G/08**, unter Hinweis auf **BFH 18.12.2008, VI B 37/08**).*

Der Bf hat im Beschwerdezeitraum jedoch nie die Kosten von zwei Haushalten gleichzeitig getragen. Die Haushaltseigenschaft des vom Bf während seiner Ausbildung in Eisenstadt in den ersten sieben Monaten des Jahres 2010 mit einem anderen Polizeischüler genutzten Zweibettzimmers erscheint schon zweifelhaft, jedenfalls fehlt es an der Kostentragung, weil dem Bf diese Unterkunft vom Dienstgeber kostenlos zur Verfügung gestellt worden ist.

Auch hat der Bf nie behauptet, für das Wohnen bei seinen Eltern einen finanziellen Beitrag geleistet zu haben, obwohl das Finanzamt in der Stellungnahme vom 21. Jänner 2016 das Vorliegen eines eigenen Hausstandes des Bf am Wohnsitz der Eltern verneint hat.

Das Finanzamt hat deshalb im bekämpften Bescheid für das Jahr 2010 die in der Steuererklärung unter der Kennzahl 300 beantragten Kosten für Familienheimfahrten zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannt.

Im Lichte obiger Ausführungen erweist sich die Anerkennung von Familienheimfahrten durch die Beschwerdevorentscheidungen für die Jahre 2010 (September bis Dezember) und 2011 (Jänner bis November 2011) daher als unrichtig. An der Tragung der Kosten des Haushaltes seiner eigenen Wohnung in E durch den Bf besteht zwar kein Zweifel, die Unterstellung einer Wohnung am Arbeitsort ohne jegliche Begründung ist nach obigen Ausführungen jedoch nicht haltbar.

Fahrten zum Besuch der Eltern (**BFG 14.01.2016, RV/5100936/2015; UFS 04.12.2008, RV/0662-L/07**, unter Hinweis auf VwGH 29.01.1998, 96/15/0171; und UFS 19.02.2004, RV/0214-K/02) und von unterhaltpflichtigen Kindern (**BFG 04.05.2015, RV/4100413/2012; UFS 06.06.2008, RV/0237-F/08, UFS 26.07.2004, RV/2230-W/02**) sind – wie das Finanzamt letztlich in seiner Stellungnahme vom 21. Jänner 2016 zutreffend

festgestellt hat - keine Werbungskosten, sondern sind der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Als **Ergebnis** ist daher festzuhalten, dass dem **Bf im Beschwerdezeitraum keine Werbungskosten für Kosten von Familienheimfahrten zustehen**.

Der ausschließlich auf die Zuerkennung der großen Pendlerpauschale über 60 km gerichteten Beschwerde kommt daher für das Jahr 2010 nur für den Lohnzahlungszeitraum August bis Dezember, für 2011 und 2012 hingegen zur Gänze Berechtigung zu.

Hinsichtlich der rechnerischen Darstellung wird auf beiliegende Berechnungsblätter verwiesen.

Zulässigkeit einer 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.

Da im gegenständlichen Fall keine derartige Rechtsfrage zu beurteilen war, ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG keine Revision zulässig.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 19. Mai 2016