

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Dr. Sebastian Pfeiffer LL.M. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch ECOVIS Austria Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Schmalzhofgasse 4, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 30.12.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Baden Mödling vom 06.10.2010, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

Mit der Arbeitnehmerveranlagung 2009 machte Bf. (in der Folge "Bf.") ua Werbungskosten im Bereich der doppelten Haushaltsführung für Wohnungen in L und F, Kosten für Familienheimfahrten sowie Ausbildungskosten zur Berufsschullehrerin geltend. Nach erfolgten Vorhaltsbeantwortungen, mit der die Bf. Aufstellungen zu Werbungskosten sowie Belege übermittelte, anerkannte die belangte Behörde die Aufwendungen hinsichtlich doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten lediglich für 6 Monate. Die Ausbildungskosten wurden nicht berücksichtigt. Mit Berufung, die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, beantragte die Bf. die Anerkennung der Werbungskosten mit der Begründung, dass die Bf. befristet in L und F zu Ausbildungszwecken arbeitete. Eine Verlegung des Wohnsitzes zum Tätigkeitsort sei unzumutbar. Die Ausbildungskosten seien durch eine Ausbildung zur Höhenmedizinerin bedingt.

Nach einem weiteren Vorhalt durch die belangte Behörde, wurden die Werbungskosten betreffend doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Rahmen einer

Berufungsvorentscheidung komplett gestrichen. Die Ausbildungskosten wurden weiterhin nicht berücksichtigt.

Dagegen richtet sich der fristgerecht eingebrachte Vorlageantrag.

## **II. Erwägungen**

### **1. Sachverhalt**

Die (im Streitzeitraum) unverheiratete Bf. arbeitete im Streitzeitraum 2009 befristet von 01.05.2009 bis 31.07.2009 im KH1, Adr\_KH1 und befristet von 03.08.2009 bis 31.10.2009 und sodann verlängert bis 31.01.2010 im KH2, Adr\_KH2 zu Ausbildungszwecken zur Allgemeinmedizinerin.

Die Bf. hatte im Streitzeitraum ihren Hauptwohnsitz in Hauptwohnsitz. Sie bewohnte dort ein Zimmer bei ihren Eltern.

Die Distanz vom KH1, Adr\_KH1 nach Hauptwohnsitz beträgt 180 km mit einer Autofahrzeit von ca. 1 Stunde 45 Minuten.

Die Distanz vom KH2, Adr\_KH2 nach Hauptwohnsitz beträgt 629 km mit einer Autofahrzeit von ca. 6 Stunden 20 Minuten.

Gemäß der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurde Miete für ein Zimmer im Unterkunft1 in Höhe von 376 Euro bezahlt (April 2009). Die möblierten Zimmer des Unterkunft1 haben ca. 21 m<sup>2</sup> Wohnfläche und sind mit Dusche/WC, TV-Anschluss und Telefon ausgestattet.

Der Bf. wurde zudem vom Gehalt die Miete für eine Dienstwohnung in Höhe von insgesamt 226,22 Euro für die Monate Mai, Juni und Juli 2009 abgezogen.

Mietverträge oder Zuweisungsschreiben liegen nicht vor. Dienstwohnungen des KH1, L sind sehr einfach ausgestattet. Sie bestehen aus einem Wohnraum (Bett mit Matratze, Arbeitsanrichte mit Schreibtischnische) und einem Vorraum (Kochnische, Schrank, Nasszelle mit Dusche, Waschbecken und WC).

Als Untermieterin mietete die Bf. zusammen mit Untermieterin1 sowie Hauptmieterin als Hauptmieterin eine Wohnung in Unterkunft2. Für diese Wohnung bezahlte die Bf. im Streitzeitraum 1.709,08 Euro. Gemäß Mietvertrag besteht die Wohnung aus: Wohnküche, 5 Zimmer, Bad/WC, Vorraum, Balkon, Garten (Mitbenützung), 2 Autoabstellplätzen, Abstellraum; Nutzfläche ca 120 m<sup>2</sup> (lt. Mietvertrag wohl fälschlicherweise 120 cm<sup>2</sup>).

Die Familienheimfahrten und deren Kosten wurden im Rahmen des erstbehördlichen Verfahrens pauschal mit 12 Monaten à 222 Euro sohin 3.372 Euro geltend gemacht. Die Bf. fuhr 11 Mal im Zeitraum Mai - Juli 2009 mit dem Auto von L nach Hauptwohnsitz. Die Anzahl der Heimfahrten von F nach Hauptwohnsitz wurden nicht bekannt gegeben.

Vom 07.12.2009 bis 13.12.2009 nahm die Bf. an einer Ausbildung zur Berufsschullehrerin teil. Dafür fielen Kosten in Höhe von 425 Euro an. Die Ausbildung zur Berufsschullehrerin wurden getätigt, weil die Bf. eine Ausbildung zur Höhenmedizinerin machte.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Hauptwohnsitz der Bf. in Hauptwohnsitz ergibt sich im Beschwerdezeitraum aus der Aktenlage, der Abfrage des Zentralen Melderegisters, sowie der schriftlichen Bestätigung durch die Eltern der Bf.

Das Vorliegen eines befristeten Dienstverhältnisses zwischen der Bf. und dem KH1, Adr\_KH1 ergibt sich aus den Lohnzetteln des Arbeitgebers sowie dem elektronischen Steuerakt. Ein schriftlicher Dienstvertrag ist nicht aktenkundig.

Die Distanzen zwischen dem KH1 bzw. vom KH2 nach Hauptwohnsitz sowie die Fahrzeit ergibt sich aus der Recherche des Online-Routenplaners Google Maps.

Die angefallenen Mietkosten für das Zimmer im Unterkunft1 bzw. der Dienstwohnung im KH1 ergeben sich aus aktenkundigen Überweisungsbestätigungen sowie den Lohnzetteln des Arbeitgebers. Die Ausstattung und Größe der Zimmer des Unterkunft1 sind auf der Homepage des Unterkunft1 eruiert (vgl. Homepage\_Unterkunft1). Die Dienstzimmer des KH1 L sind auf deren Homepage beschrieben (vgl. Homepage\_KH1).

Das Vorliegen eines befristeten Dienstvertrages zwischen der Bf. und dem KH2, das zuerst von 3.8.2009 bis 31.10.2009 befristet und sodann bis 31.1.2010 verlängert wurde, ergibt sich aus dem vorgelegten Dienstvertrag vom 14.7.2009 sowie der Verlängerung dessen vom 1.10.2009.

Die angefallenen Mietkosten für die Wohnung in Unterkunft2 in Höhe von 1.709,08 Euro sind durch aktenkundige Überweisungsbestätigungen nachgewiesen.

Die Größe der von der Bf. als Untermieterin in einer Wohngemeinschaft bewohnten Wohnung in Unterkunft2, geht aus der aktenkundigen Kopie des Mietvertrages hervor. Die Untermietereigenschaft wurde durch eine Mietbestätigung vom 07.04.2011, unterfertigt durch die Hauptmieterin Hauptmieterin und die beiden Untermieterinnen, die Bf. sowie Untermieterin1. Die Wohnung wurde von der Bf. und Untermieterin1 als Untermieterin sowie Hauptmieterin als Hauptmieterin bewohnt. Dies ergibt sich aus der aktenkundigen Bestätigung der Hauptmieterin als Hauptmieterin vom 07.04.2011.

Die tatsächliche Anzahl der Familienheimfahrten sind nur hinsichtlich der Bestätigung der Bf. von L nach Hauptwohnsitz nachgewiesen. Die dadurch tatsächlich entstandenen Kosten wurden von der Bf. nicht nachgewiesen. Die Anzahl und Kosten der Familienheimfahrten von F nach Hauptwohnsitz wurden nicht nachgewiesen. Die Bf. bezieht sich in Beantwortung des Vorhaltes vom 07.03.2019 auf elf Heimfahrten von L nach Hauptwohnsitz.

Hinsichtlich der Ausbildung zur Berufsschullehrerin sind die Kosten sowie die Dauer anhand der aktenkundigen Kurskostenbestätigung nachgewiesen. Dass die Bf. eine Ausbildung zur Höhenmedizinerin anstrebt, ergibt sich aus dem aktenkundigen Vorbringen der Bf.

Nachweise über den Abschluss der Ausbildung bzw. Teilnahme an diesbezüglichen Kursen liegen nicht vor.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Rechtsgrundlagen**

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

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

#### **3.2. Zu Spruchpunkt 1: Teilweise Stattgabe**

##### **3.2.1. Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten**

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (vgl. VwGH 28.09. 2004, 2001/14/0178). Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (vgl. etwa VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296); die Unzumutbarkeit ist aus Sicht der jeweiligen Streitjahre zu beurteilen (VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass die Wohnsitzverlegung auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen unzumutbar ist, wenn der Verbleib am Tätigkeitsort nur von nach den Umständen gemessen kurzer Dauer sein wird, weil das Beschäftigungsverhältnis zeitlich befristet und nach den Umständen des Einzelfalls von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Die belangte Behörde führt in ihrer Berufungsvorentscheidung aus, dass durch den bisherigen Wohnsitz bei den Eltern keine Kosten für die Haushaltsführung anfielen und damit durch die Anmietung der Wohnungen in L sowie in F keine abzugsfähigen Kosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anfallen können. Weitere Argumente gegen

die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes brachte die belangte Behörde nicht vor. Im Rahmen der Rechtsprechung des VwGH ist es jedoch unmaßgeblich, ob für den Familienwohnsitz Aufwendungen anfallen bzw. wie hoch diese sind (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012; vgl. auch BFG 13.09.2018, RV/7103554/2014). Aufgrund der befristeten Dienstverträge musste die Bf. konkret und ernsthaft damit rechnen, dass der Dienstvertrag am 31.01.2010 mit Zeitablauf endet und sie daher zum Hauptwohnsitz zurückkehren muss. Die Verlegung des Hauptwohnsitzes an den Tätigkeitsort ist daher im Lichte der Rechtsprechung des VwGH unzumutbar.

Neben der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes, muss auch die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz unzumutbar sein. Eine tägliche Rückkehr von L nach Hauptwohnsitz bei einer Distanz von 180 km und einer Fahrzeit von 105 Minuten ist unzumutbar. Zwar ist im Lichte der Rechtsprechung des VwGH die bloße Angabe der Entfernung des Arbeitsortes vom Familienwohnsitz nicht ausreichend, um die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr begründen zu können (vgl. VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102; dementsgegen ist nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz bereits ab 80 km anzunehmen vgl. LStR 2000 Rz 342). Jedoch sind die Erfordernisse der Tätigkeit hinsichtlich Pünktlichkeit, Beginn und Ende der Arbeitszeit zu berücksichtigen (vgl. wiederum VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102). Die Anforderungen an Ärzte in Ausbildung hinsichtlich Pünktlichkeit, Überstunden, Nacht- und Wochenenddienste führen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zur Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz von L nach Hauptwohnsitz. Ebenso unzumutbar ist die tägliche Rückkehr von F nach Hauptwohnsitz bei einer Distanz von 629 km mit einer Fahrzeit von ca. 6 Stunden 20 Minuten.

Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen (vgl. VwGH 29.01.2015, 2011/15/0173).

Das Zimmer, das die Bf. im Unterkunft<sup>1</sup> bewohnte hatte ca. 21 m<sup>2</sup> Wohnfläche und war mit Du/WC, TV-Anschluss und Telefon ausgestattet. Dies ist als zweckendentsprechend zu beurteilen.

Die Dienstwohnung des KH1 besteht aus Wohnraum (Bett, Schreibtischnische) und Vorraum (Schrank, Kochnische, Nasszelle mit Dusche und WC). Dies ist als zweckentsprechend zu beurteilen.

Die Wohnung, die die Bf. als Untermieterin gemeinsam mit Untermieterin<sup>1</sup> und Hauptmieterin bewohnte, verfügte über eine Nutzfläche von ca. 120 m<sup>2</sup> (lt. Mietvertrag wohl fälschlicherweise 120 cm<sup>2</sup>) und bestand aus Wohnküche, 5 Zimmern, Bad/WC, Vorraum, Balkon, Garten (Mitbenützung), 2 Autoabstellplätzen und Abstellraum. Die zu dritt in Wohngemeinschaft bewohnte Wohnung ist daher als zweckentsprechend zu beurteilen.

Somit sind die für das Jahr 2009 von der Bf. geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten anzuerkennen.

Desgleichen gilt, dass diejenigen Kosten der Bf. für Heimfahrten zum Familienwohnsitz als Werbungskosten anzuerkennen sind, die notwendig sind, um im angemessenen Umfang am Heimatwohnsitz nach dem Rechten zu sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Objekts beizutragen, wobei bei alleinstehenden Personen bei Fehlen besonderer Umstände idR monatliche Heimfahrten als ausreichend gelten (vgl. etwa VwGH 26.07.2007, 2006/15/0065). Als Fahrkosten sind jedoch nur jene Aufwendungen anzuerkennen, die tatsächlich anfallen. Die Kosten sind nachzuweisen (vgl. BFG 15.05.2004, RV/5100904/2013; Zorn/Engelmann in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup> (2017) § 4 Tz 366). Nach dem Vorbringen der Bf. fuhr diese elf mal von L nach Hauptwohnsitz. Die Anzahl der Familienheimfahrten von F nach Hauptwohnsitz wurden nicht nachgewiesen. Tatsächliche Kosten wurden weder für die Familienheimfahrten von L nach Hauptwohnsitz noch von F nach Hauptwohnsitz nachgewiesen. Die pauschal geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten sind nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

### **3.2.2. Ausbildungskosten**

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 normiert die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, sind nur dann abzugsfähig, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen in Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 31.03.2011, 2009/15/0198; 27.06.2000, 2000/14/0096; 28.05.2008, 2006/15/0237).

Nicht abzugsfähig sind jedoch Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind. Hierunter fällt zum Beispiel Sport (vgl. *Lenneis* in *Jakom*<sup>11</sup> (2018) § 16 Rn 52 mit Verweis auf ErlRV 1766, BlgNR XX. GP, S 44: "*Nach wie vor nicht abzugsfähig sind Bildungsmaßnahmen, [...] die der privaten Lebensführung dienen (zB [...] Sport)*").

Die Ausbildung zum Schilehrer legt eine private Veranlassung nahe. Damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen sind daher nur dann abzugsfähig, wenn sich diese für die berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen (vgl. VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163 betreffend einer Turnlehrerin einer AHS, die Taggeld, Nachtgeld und Liftkosten für ua. eine Wintersportwoche in Hintermoos und eine Veranstaltung betreffend Methodik des Skilaufes St. Christoph/Arlberg, einschließlich der Methodik des Snowboardens, geltend machte). Die Ausbildung zum Schilehrer ist für die Ausübung des Berufes als Allgemeinmedizinerin jedoch nicht notwendig. Es besteht zwar ein gewisse Notwendigkeit für alpinistische Kenntnisse im Zusammenhang mit der Ausbildung

zur Höhenmedizinerin. Jedoch enthält die Ausbildung zur Höhenmedizinerin selbst auch einen alpinistischen Ausbildungsteil (vgl. <https://alpinmedizin.org/at/themen/187-winterlehrgang-2>), wonach die alpinistische Ausbildung auch die Vermittlung von Kenntnissen und Fertigkeiten zur selbstständigen Durchführung von hochalpinen Skitouren mit einem skiläuferischen Können, das eine sichere Beherrschung von Stemmschwüngen bei jeder Schneeart im mittelsteilen Gelände (bis 30 Grad Neigung) beinhaltet. Warum neben dem bereits in der Ausbildung zur Höhenmedizinerin beinhalteten alpinistischen Fertigkeiten überdies eine Ausbildung zur Berufsschilehrerin erforderlich war, wurde von der Bf. nicht dargetan.

Die Ausbildungskosten sind daher nicht als abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen.

### **3.3. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit der Revision**

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen 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. Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich Abzugsfähigkeit von Kosten der doppelten Haushaltsführung (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296; 19.12.2012, 2009/13/0012), Familienheimfahrten (VwGH 26.07.2007, 2006/15/0065) und Fortbildungskosten (VwGH 31.03.2011, 2009/15/0198). Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 8. April 2019