

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin  
RR in der Beschwerdesache A.B., Adresse gegen den Bescheid des Abgabenbehörde  
FA vom 10.06.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung),  
Steuernummer XXX für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Bescheid vom 10. Juni 2013 wird abgeändert.

Die **Einkommensteuer für das Jahr 2012** wird festgesetzt mit  
**-1.379 Euro.**

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe sind dem  
in der Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses  
Erkenntnisspruches bildet, zu entnehmen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (= Bf) war im beschwerdegegenständlichen Jahr bei der Fa. X.Y. als Filialleiter nicht selbständig tätig. Von seiner Dienstgeberin wurde er für den Zeitraum 22. Jänner bis 31. März 2012 nach C. dienstzugeteilt.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 machte er neben Fortbildungskosten, die die Abgabenbehörde anerkannte, auch Reisekosten in Höhe von 2.753,32 € als Werbungskosten geltend.

Im mit 30. April 2013 datierten Ersuchen um Ergänzung der Abgabenbehörde wurde er im Zusammenhang mit den Reisekosten aufgefordert, sämtliche Belege inklusive schriftlicher Reisekostenaufstellung vorzulegen und erhaltene Ersätze bekannt zu geben.

Dieser Aufforderung kam er durch Vorlage einer Kostenaufstellung nach, in der er die Reisekosten aufschlüsselte.

Mit 10. Juni 2013 erließ das Finanzamt - abweichend von der Erklärung des Bf - den Einkommensteuerbescheid 2012. Von den laut Erklärung insgesamt geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 4.427,28 Euro wurden Kosten in Höhe von 1.875,20 Euro anerkannt; die Einkommensteuerveranlagung führte zu einer Gutschrift in Höhe von 760 Euro.

Begründend wurde unter anderem ausgeführt, dass die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht berücksichtigt hätten werden können, da die hiefür erwachsenen Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie durch ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sein würden.

Um Diäten geltend machen zu können, müsse es sich bei einer Dienstreise um eine Fortbewegung über größere Entfernung handeln, nicht jedoch um Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte (C.). Die Diäten für diese Fahrten könnten daher gemäß § 16 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.

Mit Schriftsatz vom 27. Juni 2013 er hob der Bf das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

" Ich war von meinem Dienstgeber in der Zeit von 22.1. bis 31.3.2012 nach C. dienstzugeteilt. Von meinem Arbeitgeber wurden mir keine Fahrtkosten ersetzt und auch keine Diäten bezahlt. Die Lohnsteuerrichtlinien Rz 291ff und Rz 706b regeln für solche Fälle die Reisekosten. Daher hätte ich noch folgende Ansprüche: Reisekosten in Höhe des amtlichen Km-Geldes für die Zeit von 22.1. bis 28.2.2012 für insgesamt 2 646 km. Dies ergibt einen Betrag von 1.111,32 Euro. Für den Monat März wurde mir die zustehende Pendlerpauschale von 168 Euro anerkannt. Die Lohnsteuerrichtlinie Rz 721 regelt die Diäten bei Dienstreisen nach dem 2. Tatbestand. Demnach stehen einem Dienstnehmer Tagesgelder bis zu 6 Monate zu, wenn eine tägliche Rückkehr zum Wohnsitz nicht zumutbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Wegstrecke mehr als 120 km beträgt. Somit hätte ich Anspruch auf Tagesgelder in Höhe von 792 Euro für die Dienstreisetage in C.."

In einem Telefonat am 12. August 2013, festgehalten in einem Aktenvermerk, vereinbarte das Finanzamt mit dem Bf, dass er eine schriftliche Sachverhaltsdarstellung, eine Dienstgeberbestätigung über die Dienstzuteilung und eine nochmalige Übermittlung des

Fahrtenbuches vorlegen solle. Weiters wurde festgehalten, dass der Bf am Wohnort über keine eigene Wohnung (elterlicher Haushalt) verfüge, dass laut eigenen Angaben die Hotelkosten vom Dienstgeber getragen worden seien und am Wochenende keine Unterkunft zur Verfügung gestellt und kein Fahrtkostenersatz geleistet worden sei.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 21. August 2013 wurde der Bf schließlich vom Finzamt aufgefordert, bis zum 20. September 2013 den gegenständlichen Vorhalt zu folgenden Ergänzungspunkten zu beantworten:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wären nur jene Aufwendungen, die die berufsspezifische Bedingtheit einwandfrei erkennen ließen, als Werbungskosten abzugsfähig. Die übermittelten Angaben und Unterlagen würden keine wirkliche Überprüfung erlauben. Daher sei eine Bestätigung des Dienstgebers über die Dienstzuteilung, eine aufgegliederte Ersatzleistungsbestätigung der steuerfreien Ersätze in Höhe von 821,76 Euro sowie zum Nachweis verausgabter Fahrtkosten eine Reisekostenaufstellung (Fahrtenbuch) vorzulegen. Auch sei mitzuteilen, ob für den betreffenden Zeitraum durch den Dienstgeber am Beschäftigungsstandort eine Unterkunft zur Verfügung gestellt worden sei.

Mit Schreiben vom 30. September 2013 teilte der Bf mit, dass er von der Firma keine Ersätze bekommen hätte und dass die Unterkunft von der Firma gestellt worden sei. Auch legte er eine Kopie des Fahrtenbuches, in dem Fahrten im Zeitraum 10. Jänner bis 17. April 2012 unter Angabe von Reiseroute und Ziel (Jänner: 2 Fahrten F/C. und retour, Februar: 5 Fahrten F/C. und retour und März 7 Fahrten F/C. und retour), Zweck der Fahrt (F/C.-Fahrten: Arbeit), Km-Stand am Fahrtbeginn und Fahrtende und gefahrene Kilometer (F/C.-Fahrten: eine Strecke 177 km) in der Spalte Wohnung/Arbeit ausgewiesen sind sowie eine Bestätigung der Firma X.Y., datiert mit 23. September 2013 vor. In dieser wird bestätigt, dass der Bf seit 30. August 2007 im Unternehmen beschäftigt ist. Unter Dienstort ist im Zeitraum 23. Jänner 2013 (Schreibfehler: richtig: 2012) bis 29. März 2012 die Filiale in Stadt, Haus, Straße angeführt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2013 änderte die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 durch Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von 2.342,24 Euro, ab. Die Einkommensteuer wurde in Höhe einer Gutschrift von 962 Euro (bisher Gutschrift von 760 Euro) festgesetzt.

Begründend führte das Finanzamt aus:

Diäten:

Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Tagesdiäten wären nur bei Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise als Werbungskosten anzuerkennen. Durch die Dienstzuteilung sei unter Aufgabe des Tätigkeitsmittelpunktes an der bisherigen Dienststelle ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit ab dem ersten Tag der Tätigkeit begründet worden, da die Dienstzuteilung mehr als fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage umfasst habe. Somit wäre von der Berücksichtigung der in Streit stehenden Diäten abzusehen.

Familienheimfahrten:

Bei Vorliegen der Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung, wären Aufwendungen für Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten. Würden die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, so könnten die Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend, bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von sechs Monaten, als Werbungskosten geltend gemacht werden. Allein stehende Steuerpflichtige mit ständig wechselnden, weit entfernten (mindestens 120 km) auswärtigen Tätigkeiten (zB Saisonkräfte, auswärtiger Aufenthalt zu Schulungszwecken), die am Arbeitsort nur über eine Schlafstelle verfügen würden, könnten losgelöst von den sonstigen Kriterien für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung, die Kosten für die monatlichen Heimfahrten an den Familienwohnsitz für einen Zeitraum von maximal sechs Monaten im Rahmen der durch § 20 ab. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen steuerlich absetzen. Dabei sei unbeachtlich, ob am Familienwohnsitz eine eigene Wohnung vorliege oder nicht.

Kehre der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung an mindestens elf Tagen im Kalendermonat zum Familienwohnsitz zurück, liege kein Anwendungsfall für die Berücksichtigung von Familienheimfahrten vor, sondern es stehe das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu. Daneben könnten für die Wegstrecke, die über 120 km hinausgehe, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Insgesamt dürften die genannten Aufwendungen (Pendlerpauschale, tatsächliche Fahrtkosten ab 120 km aber nicht höher sein als die mit dem Pendlerpauschale begrenzten Familienheimfahrten. Als Fahrtkosten wären jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen würden (Bahnkarte kFZ-Kosten, Flugkosten).

Wie bereits dargelegt sei, wäre die Höhe der absetzbaren Kosten durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 z. 6 lit. d EStG 1988 begrenzt.

Gegenständlich seien Wegstrecken, die über 120 km hinausgehen würden - laut Internetrecherchen (ÖAMTC Routenplaner) im Ausmaß von 54 Kilometer je Strecke ermittelt worden. Anhand vorgelegter Fahrtenbuchaufzeichnungen für den Zeitraum der Dienstzuteilung von 29.01.2013 bis 29.03.2013 (Schreibfehler: richtig 23.01.2012 bis 29.03.2012) in C. wären 14 Heimfahrten nachgewiesen worden. Sinngemäß würden daher für 1.512 zurückgelegte Mehrkilometer auf Basis des amtlichen Kilometergeldes in Höhe von 0,42 Euro an weiteren Werbungskosten 635,04 Euro anerkannt werden.

Pendlerpauschale:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 sei die Gewährung des Pendlerpauschales jeweils auf die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum abzustimmen. Für das volle Kalendermonat könnten entsprechend einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zustehe, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt werde. Erfolge der Beginn und oder die Beendigung

eines Dienstverhältnisses während eines Kalendermonates sei das Pendlerpauschale auf die Anzahl der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum abzustimmen. Gegenständlich wären die gesetzlichen Bestimmungen zur Gewährung des Pauschales nicht erfüllt. Das für den Monat März gewährte Pendlerpauschale könne daher aus den dargelegten Gründen nicht anerkannt werden.

Mit Schriftsatz vom 5. November 2013 stellte der Bf einen Antrag auf Vorlage der Berufung an den zum damaligen Zeitpunkt zuständigen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung.

Begründend führte er aus, dass von den Reisekosten für seine Dienstfahrten nach C. in Höhe von 1.111,32 Euro für 2.646 km nur 635,04 Euro anerkannt worden seien und die beantragten Taggelder von 792 Euro nicht berücksichtigt worden wären. Er stelle daher den Antrag, die beantragten Werbungskosten zur Gänze anzuerkennen, da sie berechtigt wären.

Mit Berufungsvorlage vom 21. November 2013 legte das zuständige Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit 1. Jänner 2014 wurde das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung der Rechtssache zuständig (siehe untenstehende rechtliche Ausführungen).

Zur Abklärung des Sachverhaltes richtete das Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 21. Juli 2014 ein Ergänzungersuchen an den Bf, das auch der Abgabenbehörde zur Stellungnahme zur Kenntnis gebracht wurde. In diesem Ergänzungsvorhalt wurde dem Bf einerseits der bisher festgetellten Sachverhalt (siehe untenstehend) und bei Bewährheitung dieses die sich daraus ergebenden rechtlichen Folgen zur Kenntnis gebracht und andererseits wurde er zur Aufklärung einer noch offenen Sachverhaltsfrage eingeladen.

Folgender, sich aus dem Akteninhalt ergebender Sachverhalt wurde dem Bf mitgeteilt: "Im beschwerdegegenständlichen Jahr lebten Sie in der Wohnung Ihren Eltern, ohne dass Sie dort einen eigenen Hausstand unterhielten (laut Aktenvermerk der Abgabenbehörde über ein mit Ihnen am 12. August 2013 geführtes Telefonat).

Von 23. Jänner bis 29. März 2012 wurden Sie von Ihrer Arbeitgeberin an die Filiale BB, dienstzugeteilt. Seitens der Arbeitgeberin wurden für Ihre Unterkunft die Hotelkosten (außer an den Wochenenden) übernommen (Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 2013).

Im Zeitraum Ihrer Dienstzuteilung besuchten Sie weiterhin am Ausbildungsinstitut die Kurse für die Erlangung der Berufsreifeprüfung. Zum Zweck der Kursbesuche fuhren Sie insgesamt 10 mal von C. nach F und von F nach C. retour, um dort Ihrer nichtselbstständigen Beschäftigung als Filialleiter nachzugehen (vorgelegtes Fahrtenbuch)." Durch Vorlage einer Bestätigung der Dienstgeberin des Bf sollte geklärt werden, wofür diese an ihn gemäß § 26 EStG 1988 steuerfreie Ersätze in Höhe von 821,76 Euro geleistet habe.

Mit Schreiben vom 10. August 2014 beantwortete der Bf den an ihn gerichteten Vorhalt folgendermaßen:

" Einspruch gegen den Bescheid vom 21.07.2014.

1) Da ich mit meinem Bruder S N einen gemeinsamen Haushalt in der St geführt habe, handelt es sich um eine doppelte Haushaltsführung.

Beweismittel: a) Meldezettel, b) Zahlungsbestätigung meines Bruders.

An das von Ihnen geführte Telefonat laut Aktenvermerk vom 12.08.2013 kann ich mich nicht mehr erinnern, da ich mehrmals telefonisch vom Finanzamt kontaktiert wurde. Wie Sie aber aus dem Melderegister ersehen können, führte ich mit meinem Bruder schon seit Mai 2011 einen eigenen Haushalt.

2) Bestätigung der Firma D., dass der Ersatz in Höhe von 821,76 Euro nicht für die Dienstzuteilung nach C. steht.

### **Beweiswürdigung:**

Anhand des Inhaltes der vorgelegten Akten und der durch das Bundesfinanzgericht durchgeführten Erhebungen wurde folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Der Bf war im beschwerdegegenständlichen Jahr bei der Firma X.Y. als Filialleiter beschäftigt. Laut Bestätigung seiner Dienstgeberin wurde er in der Zeit vom 23. Jänner bis 29. März 2012 an eine Filiale in C., mit Dienstort in Stadt, Haus, Straße dienstzugeteilt. Seitens der Arbeitgeberin wurden außer der Bezahlung der Hotelkosten (während der Arbeitswoche, nicht an den Wochenenden) keine Ersätze geleistet.

An seinem Wohnort in F hatte der alleinstehende Bf keinen eigenen Hausstand:

Er wohnte - Auskunft des Zentralen Melderegisters - im Zeitraum von 25. Mai 2011 bis 4. Jänner 2013, somit auch in der Zeit der Dienstzuteilung nach C., als Mitbewohner in der von seinem Bruder S gemieteten Wohnung, der laut Melderegisterauszug sein Unterkunftgeber war.

Der Bf absolvierte 2012 neben seiner beruflichen Tätigkeit eine Ausbildung, weshalb er am Bu F Kurse zur Ablegung der Berufsreifeprüfung besuchte.

Diese Kurse fanden auch während der Zeit seiner Dienstzuteilung in C. am Bu in F statt.

Zum Besuch dieser wöchentlich immer Dienstags abgehaltenen Kurse, reiste er neben fast allen Wochenenden auch zusätzlich einmal während der Woche von C. nach F und retour.

Insgesamt absolvierte er im Zeitraum vom 23. Jänner bis 29. März die Strecke F/C. und C./F jeweils 14 mal; davon zu Kursbesuchszwecken je 9 mal (= insgesamt 18 mal plus eine Anreise nach C. und eine Rückreise nach F bei Beendigung der Dienstzuteilung:

*Jänner 2012:*

Sonntag, 22.: F/C.: Anreise: Beginn Dienstzuteilung;

Montag, 23.: C./F: Dienstag, 24. Bu-Kurs;

Mittwoch, 25.: F/C.: Arbeit;

Samstag, 28.: C./F: Verbleib bis Dienstag, 31. Bu-Kurs;

*Februar 2012:*

Mittwoch 1.: F/C.: Arbeit;

Samstag, 4.: C./F: Verbleib bis Dienstag, 7. Bu-Kurs; Dienstag, 7.: F/C.: Arbeit

Samstag, 11.: C./F: Wochenende;

Montag, 13.: F/C.: Arbeit;

Dienstag, 14.: C./F: Bu-Kurs;

Donnerstag, 16.: F/C.: Arbeit;

Samstag, 18.: C./F: Wochenende;

Montag, 20.: F/C.: Arbeit;

Montag, 27.: C./F: Dienstag, 28. Bu-Kurs);

Mittwoch, 29.: F/C.: Arbeit

*März 2012:*

Freitag, 2.:C./F: Wochenende;

Sonntag, 4.: F/C.: Arbeit;

Dienstag, 6.: C./F: Bu-Kurs;

Mittwoch, 7.: F/C.: Arbeit;

Dienstag, 13.: C./F: Bu-Kurs;

Mittwoch, 14.: F/C.: Arbeit;

Dienstag, 20.: C./F: Bu Kurs;

Mittwoch, 21.: F/C.: Arbeit;

Freitag, 23.: C./F: Samstag, 24.: Bu-Kurs;

Montag, 26.3.: F/C.: Arbeit;

Montag, 26.3.: C./F: Dienstag, 27. Bu-Kurs;

Dienstag, 27.: F/C.: Arbeit;

Donnerstag, 29.: C./F: Rückreise nach Beendigung der Dienstzuteilung;

### **Rechtslage:**

Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und über diese ist mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

**Z 6 leg.cit.:** 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 durch den 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, 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich, über 60 km 2 016 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 bis 20 km 372 Euro jährlich, 20 bis 40 km 1 476 Euro jährlich, 40 bis 60 km 2 568 Euro jährlich, über 60 km 3 672 Euro jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

**Z 9 leg. cit.:** Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nicht:

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. 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).

**§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988** bestimmt, dass bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

### **Rechtliche Erwägungen:**

#### *1. Taggeld:*

Der Begriff der Reise im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 entspricht dem Begriff "Reise" im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, ist aber von der Dienstreise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden (VwGH 23.5.1984, 83/13/0087, VwGH 8.10.1988, 97/15/0073, BMF, RdW 1999, 375).

Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (Ort der Betriebsstätte oder Dienstort im Falle nichtselbstständig Tätiger) entfernt (VwGH 30.3.1960, 1816/59), ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben bzw. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird und es sich um eine Entfernung von der Betriebsstätte von mehr als 25 km handelt.

Die gesetzliche Regelung, wonach bei Vorliegen einer Reise Verpflegungsmehraufwand im Wege pauschaler Taggelder als Betriebsausgabe oder Werbungskosten zu qualifizieren ist, findet ihre Begründung darin, dass einerseits einem Reisenden die besonderen preisgünstigen Verpflegsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort meist nicht bekannt sind, und andererseits der Dispositionsrahmen bezüglich der Einnahme der Hauptmahlzeiten durch die Reisebewegung wesentlich eingeschränkt ist.

Hält sich jedoch - wie im gegenständlichen Beschwerdefall - ein Steuerpflichtiger aus beruflichen Gründen über einen längeren Zeitraum (in der Regel eine Woche) an demselben Ort auf, so kann nicht mehr vom Vorliegen einer Reise gesprochen werden (vgl. für viele VwGH 18.12.1990, 87/14/0149).

In seinem Erkenntnis vom 2.8.1995, 93/13/0099 hat der VwGH ausgesprochen, dass bei **regelmäßig wiederkehrender (mindestens ein Mal wöchentlich) Tätigkeit** an einem **Einsatzort** ebenfalls **nur für eine Anfangsphase von 5 Tagen Tagesdiäten** zustehen.

In Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sowie des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 27.06.2003, RV/0288-W/02 uvam) hat dies gegenständlich zur Folge, dass dem Bf für die ersten fünf Tage seiner Dienstzuteilung Tagesdiäten und somit Werbungskosten in Höhe von 132 Euro zu gewähren sind.

Dem darüber hinausgehenden Beschwerdebegehren aus dem Titel Tagesdiäten kann nicht gefolgt werden.

#### *2. Familienheimfahrten:*

Familienheimfahrten sind Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsstandort). Sie sind steuerlich dann zu berücksichtigen, wenn für die Gründung des zweiten Haushaltes eine berufliche Veranlassung besteht. Von einer beruflichen Veranlassung ist dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsstandort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist.

Bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen können Familienheimfahrten allerdings nur dann steuerliche Berücksichtigung als Werbungskosten finden, wenn dieser an seinem Heimatort über eine eigene Wohnung verfügt, das heißt einen eigenen Haushalt führt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 22.9.1987, 87/14/0066) kann ein im Wohnungsverband der Eltern gelegenes Zimmer nicht als "Haushalt" angesehen werden. Bewohnt ein lediger und allein stehender Steuerpflichtiger nur ein Zimmer im Wohnungsverband seiner Eltern, liegt - in Bezug auf die Geltendmachung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten lediger Steuerpflichtiger als Werbungskosten - kein eigener Haushalt vor. Wenn ein lediger Steuerpflichtiger am Ort der Beschäftigung einen Haushalt neu gründet, ist dies sein einziger, somit sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht gegeben.

Um von einem eigenen Haushalt ausgehen zu können, muss ein Steuerpflichtiger Räumlichkeiten aus eigenem Recht (bspw. Eigentum oder Miete) nutzen und selbstbestimmend führen können. Dazu gehört, dass auch die mit der Nutzung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen vom Steuerpflichtigen zu bestreiten sind und er über eigenen Hausrat verfügt (vgl. ARD 5052/17/99).

Fahrten zum Besuch der Eltern bzw. Fahrten eines allein stehenden Arbeitnehmers zum Eltern- und somit zum gemeinsamen Wohnsitz sind somit ausschließlich der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnen und fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. VwGH 22.9.1987, 87/14/0066; VwGH 30.1.1991, 90/13/0030; VwGH 31.5.1994, 91/14/0170; Doralt4, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 346 ff zu § 4 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 3 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988).

Überträgt man diese Ausführungen auf die vorliegende Beschwerdesache so ist Folgendes festzuhalten:

Auch wenn der Bf - wie im Vorhalteverfahren des Bundesfinanzgerichtes festgestellt wurde - im Zeitraum der Dienstzuteilung nicht in der Wohnung der Eltern und damit nicht in deren Haushalt lebte, verfügte er dennoch über keinen eigenen Haushalt.

Dies aus folgendem Grund:

Laut Melderegisterauszug wohnte er im Zeitraum von 25. Mai 2011 bis 4. Jänner 2013 gemeinsam mit seinem Bruder in der von diesem gemieteten Wohnung gegen Beteiligung an den Miet- und Betriebskosten in Höhe von 50% .

Aus dieser Tatsache ergibt sich, dass der Bf bei seinem Bruder de facto "in Untermiete" - im Melderegisterauszug scheint der Bruder als alleiniger "Unterkunftgeber" auf - wohnte. Der Bf nutzte also rechtlich gesehen, keine Räumlichkeiten aus eigenem Recht und er konnte diese daher auch nicht selbstbestimmend führen. Er lebte vielmehr im gemeinsamen Haushalt mit seinem Bruder.

Der Vollständigkeit halber ist weiters zu erwähnen, dass der Bf auch am Ort der Dienstzuteilung über keinen eigenen Haushalt verfügte, weil er - wenn er sich während der Arbeitswoche in C. aufhielt - auf Kosten der Dienstgeberin in Hotels übernachtete.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass dem Bf Reisekosten aus dem Titel Familieheimfahrten nicht zustehen.

Allerdings ist der überwiegende Teil der vom Bf als Werbungskosten geltend gemachten Kilometergelder als Fahrten zu Ausbildungszwecken (Fahrten von C. nach F zum Besuch der Bu-Kurse und retour nach C. zu Arbeitszwecken) zu qualifizieren.

Die sich dadurch ergebenden Fahrtkosten in Höhe von 1.470 Euro (= 20 Fahrten x 175 km x 0,42 Euro) sind ebenso wie Tagesdiäten in Höhe von 132 Euro (für die ersten fünf Tage der Dienstzuteilung) zuzüglich zu den bereits von der Finanzverwaltung zu Recht anerkannten Kosten für Arbeitsmittel (=4,79 Euro), Reisekosten (=337,30 Euro), sonstigen Werbungskosten (=106,68 Euro) und Ausbildungskosten (=1.258,53 Euro), gesamt somit Aufwendungen in Höhe von 3.309,20 Euro als Werbungskosten anzuerkennen.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales für März liegen - wie die Abgabenbehörde in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2013 zutreffend ausführte - allerdings nicht vor.

Aus den obenstehend angeführten Gründen war dem Beschwerdebegehrten teilweise zu folgen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.