

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 29.01.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Werbungskosten in Zusammenhang mit Familienheimfahrten werden mit 2.142,00 € und die Sonderausgaben mit 730,00 € anerkannt. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Werbungskosten betreffend Familienheimfahrten	2.142,00
Sonderausgaben	730,00
Einkommen	20.475,27
Einkommensteuer	5.408,00

Im Übrigen wird das Begehren als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Bisheriges Verwaltungsverfahren

Herr BF, der Beschwerdeführer, bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Mit Bescheid vom 29. Jänner 2014 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 veranlagt. Soweit es für das gegenständliche Verfahren relevant ist, wurde ausgeführt, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur Werbungskosten seien, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassenen doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Wohnort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, 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. Gegenständlich würden die Voraussetzungen nicht zutreffen, sodass die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt würden.

Mit Anbringen vom 24. April 2014 wurde durch den ausgewiesenen Vertreter gegen den Bescheid vom 29. Jänner 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass auch allein stehende Steuerpflichtige mit ständig wechselnden, weit entfernten (mindestens 120 km) auswärtigen Tätigkeiten (zB Saisonkräfte, auswärtiger Aufenthalt zu Schulungszwecken), die am Arbeitsplatz nur über eine Schlafstelle verfügen würden, 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 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenze steuerlich absetzen könnten. Dabei sei unbeachtlich, ob am Familienwohnsitz eine eigene Wohnung vorliege oder nicht. Der Beschwerdeführer müsse sich um das Eigenheim sowie um die pflegebedürftige Großmutter sorgen. Er sei jeweils einmal in Korbach (Deutschland), zweimal in Otrokovice (Tschechien) und dreimal in Naturns eingesetzt worden. Nach Naturns betrage die einfache Strecke 345 Kilometer, nach Otrovice 531 Kilometer und nach Korbach 607 Kilometer, sodass insgesamt für je eine Fahrt im Monat die Kilometer sich auf 5.408 belaufen würden. Das entspreche Werbungskosten von 2.271,36 €. Die Sonderausgaben im Ausmaß von 5.092,44 € für die Kranken-, Pension- und Unfallversicherung bei der Uniqa seien auch nicht berücksichtigt worden. Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid dahin abzuändern, dass Werbungskosten im Betrag von 2.271,36 € sowie Sonderausgaben in Höhe von 5.092,44 € berücksichtigt würden.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 3. Juli 2014 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, Name und Adressen der Baustellen bekannt zu geben, auf denen er tätig gewesen sei, weiters Aufzeichnungen über die getätigten Dienstreisen (bestätigt vom Dienstgeber) sowie eine Bestätigung des Dienstgebers, dass keine Reisekostenersätze bezahlt worden seien.

Der Beschwerdeführer legte eine Bestätigung der A GmbH vor, aus der hervorgeht, dass der Beschwerdeführer für die Anreise zu den Baustellen selbst verantwortlich sei und der Dienstgeber keinerlei Reisekosten übernehme.

Aufstellung Einsatzorte:

Mai	16.5.-31.5.2012	Texel, Naturns, IT
Juni	1.6.-9.6.2012	Texel, Naturns, IT
Juli	4.7.-31.7.2012	Texel, Naturns, IT
August	1.8.-30.8.2012	Texel, Naturns, IT
September	5.9.-28.9.2012	Barum Continental, Otrokovice, CZ

Oktober	1.10.-27.10.2012	Barum Continental, Ortokovice, CZ
November	1.11.-30.11.2012	Continental, Korbach, DE

Heimreisen: 25.-27.5.2012; 27.-29.6.2012; 30.8.-5.9.2012; 28.-30.9.2012; 27.-30.10.2012; 30.11.-21-12.2012

Mit Beschwerdevereinsentscheidung vom 8. August 2014 wurde der Beschwerde vom 29. April 2014 teilweise stattgegeben, Sonderausgaben wurden in Höhe von 730,-- € und in Zusammenhang mit den Familienheimfahrten wurden Werbungskosten in Höhe von 1.836,-- € berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, dass ein alleinstehender Steuerpflichtiger mit wechselnden, weit entfernten auswärtigen Tätigkeiten losgelöst von den sonstigen Kriterien für maximal sechs Monate Kosten für monatliche Heimfahrten geltend machen könne. Diese Kosten seien jedoch mit dem höchsten Pendlerpauschale (Monatsbetrag) begrenzt. Für sechs Monate stehe daher der halbe Jahresbetrag von 3.672,-- €, das seien 1.836,-- €, zu. Die Sonderausgaben seien ebenfalls gewährt worden.

Im Vorlageantrag vom 2. September 2014 führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungen zum Thema Familienheimfahrten auch ausgeführt habe, dass jeder Fall für sich zu beurteilen sei. Somit gehe es um individuelle Belastung. Dem Pendlerpauschale komme die Bedeutung zu, sich um Pendler zu kümmern. Bei einer auswärtigen Berufsausübung, die eine tägliche Heimfahrt unmöglich mache, könne schon begrifflich das Pendlerpauschale zur individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht herangezogen werden. Eine doppelte Beschneidung, wie es das Finanzamt vorgenommen habe (größtes Pendlerpauschale und maximal sechs Monate) entspreche in keiner Weise dem Gleichheitsgrundsatz, wiewohl auch an verschiedene Sachverhalte unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft werden könnten. Hier werde aber gerade die individuelle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen vernachlässigt und darüber hinaus werde dessen Obsorge für seine Familie schlechter gestellt gegenüber jenen, die etwa Kinder hätten.

Mit Bericht vom 18. November 2014 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf deren Abweisung vorgelegt.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der alleinstehende nichtselbständig erwerbstätige Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz in Adresse . Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum hielt er sich an folgenden Zeiten aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit nicht an seinem Wohnsitz auf:

16.5.-31.5.2012
1.6.-9.6.2012
4.7.-31.7.2012
1.8.-30.8.2012

5.9.-28.9.2012
1.10.-27.10.2012
1.11.-30.11.2012

Er wurde von seinem Dienstgeber auf Baustellen in Korbach (Deutschland), Otrokovice (Tschechien) und Naturns (Italien) eingesetzt, die Entfernung zum Wohnsitz betrug 607 km, 531 km bzw. 345 km. Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus dem Akteninhalt und dem Parteienvorbringen.

Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 sind diese mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und lit. c abgegolten.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

(e) 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. d angeführten Betrag übersteigen .

Rechtliche Erwägungen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass 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 ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Heimfahrten zu diesem Wohnsitz 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 zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des (Ehe)Partners bzw. Partners einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft (VwGH vom 20. September 2007, 2006/14/0038).

Im Erkenntnis vom 31. März 1987, 86/14/0165, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es für den Abgabepflichtigen unzumutbar gewesen wäre, den Familienwohnsitz an den Ort der Arbeitsstelle zu verlegen, wenn er jederzeit mit der Abberufung von seiner Arbeitsstelle rechnen musste. Die bloße abstrakte Möglichkeit reiche nicht aus. Es müsse sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln.

Im vorliegenden Fall musste der Beschwerdeführer nicht nur mit der Abberufung von seiner Arbeitsstelle ernsthaft rechnen, sondern eine solche ist tatsächlich mehrmals eingetreten. Der längste Aufenthalt am Berufsort war jener in Naturns von 4. Juli bis 28. September 2012. Im Erkenntnis vom 24. November 2011, 2008/15/0296, führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass die Wohnsitzverlegung auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen unzumutbar sei, 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 Einzelfalles von der Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist und verweist auf das Erkenntnis vom 7. September 1993, 93/14/0082, in dem es um ein auf vier bzw. fünf Jahre angelegtes Ausbildungsverhältnis ging. Im gegenständlichen Beschwerdefall ergibt sich aufgrund der Art der Tätigkeit, dass der Beschwerdeführer regelmäßig für einige Woche an einem Betriebsort (an einer Baustelle) verweilt. Im Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 96/13/0129, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung einem Arbeitnehmer deswegen nicht zugemutet werden kann, weil er nach der Beschaffenheit seines Arbeitsverhältnisses der konkreten Möglichkeit jederzeitiger Verwendung an einem anderen Beschäftigungsort ausgesetzt ist. Aufgrund dieser Erwägungen gelangte das Verwaltungsgericht zur Ansicht, dass die Voraussetzungen eines beruflich bedingten Doppelwohnsitzes vorliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen auch für alleinstehende Steuerpflichtige Fahrten zwischen ihrem Hauptwohnsitz und einem weiteren Wohnsitz am (in unüblich weiter Entfernung gelegenen) Berufsort als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst anerkannt.

Im Erkenntnis vom 7. September 1993, 93/14/0081, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Kosten für Familienheimfahrten vom jeweiligen Arbeitsort zum Familienwohnsitz auch bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung in seinem Heimatort Werbungskosten bilden, damit dieser innerhalb angemessener Zeiträume dort nach dem Rechten sehen könne.

In einem weiteren Erkenntnis vom 27. August 1998, 95/13/0119, führte der Verwaltungsgerichtshof aus: "Wie der Gerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, können auch Fahrten vom Ort der auswärtigen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zum ständigen Wohnsitz betrieblich bzw. beruflich veranlasst sein, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes an den Ort seiner betrieblichen (beruflichen) Tätigkeit nicht zumutbar ist. Dies gilt nicht nur für sogenannte Familienheimfahrten, sondern auch für Fahrten, die bei einem ledigen Steuerpflichtigen dadurch veranlasst sind, dass er an seinem ständigen Wohnsitz nach dem Rechten schaut (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 13. September 1994, 94/14/0066)."

Auch bei Anerkennung der Fahrten eines alleinstehenden Steuerpflichtigen zwischen seinem Hauptwohnsitz und dem Berufsort als beruflich veranlasst findet sich für diese Fahrten in der Rechtsprechung nicht einheitlich die Bezeichnung "Familienheimfahrten".

Es bestehen aber dennoch keine Zweifel, dass auch für die steuerliche Berücksichtigung dieser Fahrten die Betragsbeschränkung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 zur Anwendung kommt (vgl. VwGH vom 26. Juni 2010, 2007/15/0297). Die Absetzbarkeit von Kosten der steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach bleibt durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 unberührt. Sie wird jedoch der Höhe nach mit dem höchsten Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt.

Die jährliche Höchstgrenze ist auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Monate der auswärtigen Tätigkeit zusteht. Die jährliche Höchstgrenze mindert sich nicht durch Zeiten von Urlauben und Krankenständen. Zu berücksichtigen sind aber nur jene Monate, in denen die auswärtige Berufstätigkeit überhaupt erfolgt ist und daher Kosten anfallen konnten. Die Umrechnung auf Monatsbeträge ist so zu verstehen, dass der Jahresbetrag zwar bei nur während Teilen des Jahres bestehender doppelter Haushaltsführung zu aliquotieren ist, für jedes angefangene Monat aber ein volles Zwölftel des Jahreshöchstbetrages zusteht. Das höchste Pendlerpauschale in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 betrug im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 3.672,-- € jährlich bzw. 306,-- € pro angefangenem Monat. Die anerkannte doppelte Haushaltsführung bestand im Jahr 2012 von Mai bis November, also für sieben Monate. Das Pendlerpauschale steht daher für sieben Monate zu. Die diesbezüglichen Werbungskosten betragen 2.142,-- €. In diesem Ausmaß war der Beschwerde stattzugeben, das darüber hinausgehende Mehrbegehren war als unbegründet abzuweisen.

Die vom Finanzamt vorgenommene Befristung von sechs Monaten ist dann vorgesehen, wenn dem Abgabepflichtigen grundsätzlich eine Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar ist. Dann wird bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten für ausreichend gehalten, um am Arbeitsort eine geeignete Wohnung zu finden und zu übersiedeln. Wie oben dargelegt wurde, ist im gegenständlichen Fall dem Beschwerdeführer eine Verlegung des (Familien)wohnsitzes nicht zumutbar, sodass die Voraussetzung für die Befristung der (Familien)heimfahrten fehlt.

Hinsichtlich der Sonderausgaben wird auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Diesbezüglich wurde im Vorlageantrag kein weiteres Vorbringen erstattet.

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.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht 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.

Linz, am 11. August 2015