

## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache des EP, H,D, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. Dezember 2011 und 6. Februar 2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde (vormals Berufung) hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

2. Die Beschwerde (vormals Berufung) hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

EP (in der Folge Beschwerdeführer/Bf.) geht einer Tätigkeit beim Österreichischen Bundesheer als A2-Beamter nach; sein Dienstort befindet sich seit Jahren in S.. Seinen Hauptwohnsitz hat der Bf. in Kärnten.

Mit Erklärungen zur Durchführung der ArbeitnehmerInnenveranlagung für 2010 und 2011 beantragte der Bf. u.a. ihm Reisekosten von € 2.473,16 bzw. € 2.319,98 sowie

Kosten für Familienheimfahrten von € 3.427,20 bzw. € 5.355,00 sowie Kosten für doppelte Haushaltsführung von € 456,20 bzw. € 498,36 als Werbungskosten anzuerkennen.

Über Aufforderung des Finanzamtes legte der Bf. am 13. Dezember 2011 hierzu folgende – für den gegenständlichen Berufungsfall relevante - Unterlagen vor:

1. Nachweise seines Dienstgebers über die Reisegebühren vom 1. Dezember 2011 für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2010 und vom 23. Oktober 2012 für den Zeitraum vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2011.

Darin wies der Bf. Aufwendungen für Dienstreisen in den Jahren 2010 und 2011 nach Bad Ischl, Graz-Straßgang, Mittersill, Seebenstein, Straß, Wien, und Winklern im Mölltal von € 2.473,16 bzw. 2.319,98 aus, die sich aus der Differenz zwischen gefahrenen 7.902 bzw. 7.368 Kilometern zu je € 0,42 und ÖBB-Reisekostensätzen von € 845,68 bzw. € 774,58 ergaben.

2. Berechnungsblätter der Betriebsversorgungsstelle Militärkommando S, in denen als Vergütungen für ein Kasernquartier des Bf. mit einer Raumgröße von 15,50 m<sup>2</sup> mit Nasszelle (Dusche und WC) eine monatliche Gesamtvergütung (vom 1. Mai 2005) bis 31. August 2010 von € 36,26 und ab 1. September 2010 von € 41,53 ausgewiesen sind.

3. Aufstellungen der Kosten des Bf. für Familienheimfahrten mit seinem Privat KFZ, aus denen sich – auf Grund der vom Bf. durchgeführten Fahrten unter Ansatz des Kilometergeldes - insgesamt € 3.427,20/2010 bzw. € 5.355,00/2011 ergaben. Die Kosten für die Fahrt zwischen seinem Beschäftigungsort und seinem Heimatwohnsitz und retour wurde vom Bf. im Jahr 2010 mit € 214,20 errechnet.

In den Einkommensteuerbescheiden des Finanzamtes für die Jahre 2010 und 2011 vom 21. Dezember 2011 bzw. 6. Februar 2013 wurden dem Bf. € 3.372,00 an Kosten für die doppelte Haushaltsführung und € 2.319,98 an Reisekosten als Werbungskosten zum Ansatz gebracht.

Dies wurde hinsichtlich des Jahres 2010 damit begründet, dass Kosten für Fahrten zwischen Wohnung am Arbeitsort und Familienwohnsitz nur im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales Anerkennung finden können.

Für das Jahr 2011 lautete die Begründung des Finanzamtes dahin gehend, dass bei einem allein stehenden Arbeitnehmer mit eigener Wohnung bzw. Hausstand im Heimatort die Verlegung zum neuen Beschäftigungsort nach der Verwaltungspraxis und nach der Rechtsprechung mit einem Zeitraum von sechs Monaten als unzumutbar angesehen wird. Aufwendungen eines ledigen Arbeitnehmers vom Wohnsitz zum Arbeitsort sind nur dann abzugsfähig, wenn im Einzelfall auch die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Die Aufwendungen des Bf. können daher keine Berücksichtigung finden. Die Reisekosten von € 2.319,98 wurden als Werbungskosten anerkannt.

Weiteres Verfahren hinsichtlich 2010:

Mit Eingabe vom 18. Jänner 2012, beim Finanzamt eingelangt am 20. Jänner 2012, erhob der Bf. Beschwerde (vormals Berufung) und führte darin an, dass die Position Reisekosten Differenzwerbungskosten hinsichtlich beruflich veranlasster Reisen darstelle. Die Kosten für doppelte Haushaltsführung würden auch seinen finanziellen Aufwand für seine Unterkunft am Arbeitsort in Höhe von € 456,20 darstellen, die auch im Einkommensteuerbescheid 2009 berücksichtigt wurden.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 27. Februar 2012 wurden dem Bf. die gewährten Familienheimfahrten aberkannt, zum Ansatz gelangten hingegen die von ihm geltend gemachten Reisekosten von € 2.473,16. Aus dieser Veranlagung ergab sich eine Abgabennachforderung von € 388,00. Begründend wurde darin ausgeführt, dass bei einem allein stehenden Arbeitnehmer mit eigener Wohnung bzw. Hausstand im Heimatort die Verlegung zum neuen Beschäftigungsort nach der Verwaltungspraxis und nach der Rechtsprechung mit einem Zeitraum von sechs Monaten als unzumutbar angesehen wird. Aufwendungen eines ledigen Arbeitnehmers vom Wohnsitz zum Arbeitsort sind nur dann abzugsfähig, wenn im Einzelfall auch die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Die Aufwendungen des Bf. können daher keine Berücksichtigung finden. Die Reisekosten von € 2.473,16 wurden als Werbungskosten anerkannt.

Mit Eingabe vom 25. März 2012, beim Finanzamt eingelangt am 28. März 2012, legte der Bf. „Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung“ ein und führte wie folgt aus:

1. Die Position Reisekosten wurde nicht berücksichtigt.
2. Am Dienstort hat er einen finanziellen Aufwand für seine Unterkunft (von € 456,20), sodass diese Kosten für die doppelte Haushaltsführung berücksichtigt werden müssen.
3. Er übt seinen Dienst im Streitkräfteführungskommando in der SK aus. Sein ordentlicher Wohnsitz ist jedoch an seiner Heimatadresse. Er ist Wochenendpendler und legt für eine Strecke 255 Kilometer zurück. Nach dem Tod seines Vaters hat er das Anwesen in seinem Heimatort (Liegenschaft samt Wohnhaus) geerbt und ist für dieses verantwortlich. Eine Verlegung seines Wohnsitzes in die Nähe seines Arbeitsplatzes ist für ihn absolut nicht zumutbar, weil er für die Liegenschaft verantwortlich ist und dort nach dem Rechten sehen muss. Darüber hinaus hat er im Jahr 2011 beträchtliche Summen in die Sanierung des Wohnhauses „gesteckt“. Es wurden Fenster und Türen getauscht, außen und an der Kellerdecke eine Wärmedämmung angebracht. Die Kosten belaufen sich auf € 40.000,00, im Jahre 2012 sind weitere Investitionen geplant. Nach VwGH sind die Anzahl der Familienheimfahrten im Einzelfall zu prüfen, wobei bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen ist, um dort im angemessenen Umfang nach dem Rechten zu sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Objektes beizutragen. Voraussetzung ist, dass der allein stehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfügt; diese Wohnung liegt vor. Bei der Anerkennung der doppelten Haushaltsführung kommt es darauf an, dass bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen

der Familienwohnsitz jener Ort ist, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen hat; unterhält ein lediger Steuerpflichtiger am Arbeitsort nur eine einfache Unterkunft, die keinen Wohnsitz darstellt, also nicht geeignet ist, einem dauerhaften Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen (z.B. ein in einem Burschenzimmer ähnliche Unterkunft) und behält er seinen Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) bei, dann sind die Aufwendungen für die Unterkunft am Arbeitsort Werbungskosten. Bei seiner Unterkunft handelt es sich um ein Zimmer mit Nassraum und kleinem Vorraum. Es kommt vielmehr auf die – im Einzelfall zu beurteilende – Frage der Zumutbarkeit der Verlegung des Hauptwohnsitzes in den Bereich des Berufsortes an. Dabei kann sich die Unzumutbarkeit insbesondere aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (vgl. VwGH 2006/14/0038 vom 20. Dezember 2007). Die Verlegung seines Wohnsitzes ist absolut unzumutbar.

Einem Vermerk des Finanzamtes zu Folge ist der Bf. bereits seit 20 Jahren in S. berufstätig.

Weiteres Verfahren hinsichtlich 2011:

Mit Eingabe vom 6. März 2013, beim Finanzamt eingelangt am 11. März 2013, erhob der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 Beschwerde (vormals Berufung). Diese richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für Familienheimfahrten zwischen Heimatwohnsitz und Beschäftigungsort des Bf. und Unterkunftskosten in S.. Die Begründung deckt sich mit jener, die sich im Vorlageantrag hinsichtlich des Jahres 2010 findet (s.o.).

Nach der Mitteilung des Finanzamtes vom 3. September 2013 wurden dem Bf. in den Jahren 2008 und 2009 Kosten für doppelte Haushaltsführung (Unterkunftskosten und Familienheimfahrten) deshalb anerkannt, weil am Familienwohnsitz dessen pflegebedürftige Mutter zu betreuen war. Laut Abgabensystem ist die Mutter des Bf. im November 2009 verstorben.

An Sachverhalt steht fest:

1. Der Bf. hat an seinem Beschäftigungsort eine Planstelle der Verwendungsgruppe A2 (im Bereich des BMx) inne.
2. Zur Ausübung seiner Tätigkeit bewohnt er am Beschäftigungsort eine (Kasernen-)Unterkunft einfachster Art.
3. Er ist ledig und kinderlos.
4. Seinen Hauptwohnsitz hat er an seinem 255 Kilometer entfernten Heimatwohnsitz in Kärnten; es handelt sich dabei um eine Liegenschaft samt Wohnhaus, das er nach dem Tod seines Vaters im Jahr 2006 übertragen erhielt. Bis zu ihrem Tod im November des Jahres 2009 war auch die bereits seit geraumer Zeit pflegebedürftige Mutter des Bf. dort wohnhaft.
5. Dem Bf. wurden die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung für die Jahre 2008 und 2009 vom Finanzamt als Werbungskosten zuerkannt.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die vom Bf. beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung (Unterkunftskosten in S. und Familienheimfahrten zwischen seinem Beschäftigungsort in S. und seinem Heimatwohnsitz in Kärnten) auch in den Streitjahren 2010 und 2011 als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden können.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

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

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg. cit. dürfen 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, dass die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer 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 Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehepartners haben (vgl. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047). Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038). Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, mwN).

Wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Mehraufwendungen dadurch erwachsen, dass er neben seinem Familienwohnsitz (Hauptwohnsitz) am Beschäftigungsort eine zweite Wohnmöglichkeit (Nebenwohnsitz) benötigt, weil ihm weder eine Wohnsitzverlegung noch eine tägliche Rückkehr an den Ort des eigenen Hausstandes (Haupt- bzw.

Familienwohnsitz) zugemutet werden kann, so sind die Mehraufwendungen dafür grundsätzlich steuerlich abzugsfähig. Die Frage, ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden. Vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. VwGH 3.3.1992, 88/14/0081; 31.1.2001, 99/13/0235).

Dieser Grundsatz gilt für eine gewisse Übergangszeit, nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung, auch für Alleinstehende, und zwar schon allein deshalb, weil die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort sowie die Auflösung des bisherigen (Familien-)Wohnsitzes üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nehmen (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102 Stichwort "Familienheimfahrten"). Als Richtschnur für eine solche Übergangszeit kann bei unverheirateten Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angenommen werden, wobei diesbezüglich jedoch nicht schematisch vorgegangen werden darf, sondern vielmehr auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen ist (vgl. Doralt, EStG, Kommentar<sup>4</sup>, § 4 Rz 353). Während dieser Zeit können die Kosten der Zweitunterkunft am Arbeitsort auch bei Alleinstehenden Werbungskosten darstellen. Gleiches gilt laut VwGH für Aufwendungen anlässlich von Fahrten zum Heimatwohnsitz, weil auch einem allein stehenden Arbeitnehmer zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich *in seiner Wohnung* nach dem Rechten zu sehen. Dies gilt allerdings nicht, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien-/Heimat)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist. Von einer solchen geht der VwGH aus, wenn am Dienstort eine den Wohnbedürfnissen des allein stehenden Dienstnehmers entsprechende Wohngelegenheit zur Verfügung steht (z.B. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024; 18.12.1997, 96/15/0259; 3.3.1992, 88/14/0081).

Auf den vorliegenden Fall umgelegt bedeutet dies:

Auszuführen ist zunächst, dass die vom Finanzamt festgestellte Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes des Bf. an seinen Beschäftigungsort wegen Pflegebedürftigkeit seiner Mutter nach deren Tod im November 2009 im Jahr 2010 nicht mehr gegeben ist.

Der vom Bf. in seinen Berufungen ins Treffen geführte Besitz des Eigenheimes in unüblicher Entfernung zu seinem Beschäftigungsort kann (für sich) jedoch keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes auslösen, weil dieser dem Bereich seiner privaten Lebensführung zuzuschreiben ist (vgl. auch VwGH 26.4.1989, 86/14/0030). Irrelevant ist auch, dass der Bf. größere Investitionen in dieses Haus getätigt hat. Ebenfalls in den Bereich der privaten Lebensführung fällt die vom Bf. ins Treffen geführte persönliche Anbindung (Freundeskreis) an seinen Heimatort (vgl. VwGH 31.5.1994, 91/14/0170).

Im gegenständlichen Fall ist jedoch in Betracht zu ziehen, dass der Bf. an seinem Beschäftigungsort eine Unterkunft (Kasernquartier) innehatte, für die er einen monatlichen Benützungsbetrag von monatlich € 36,26 (vom Jänner bis August 2010) bzw. ab September 2010 von € 41,53 zu entrichten hatte. In Anbetracht der Einfachheit dieser

Unterkunft (die sich letztlich auch in der zu errichtenden Vergütung niederschlägt) teilt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung des Bf., dass es sich um ein einem „Burschenzimmer“ vergleichbare Wohnmöglichkeit handelt, die nicht geeignet ist, einem dauerhaften Wohnbedürfnis des Bf. Rechnung zu tragen. Aus diesem Grund und in Anbetracht dessen, dass die gegenständliche Beurteilung an Hand des jeweiligen Streitjahres zu erfolgen hat (s.o.) wäre dem Bf. eine Übergangszeit zuzugestehen, innerhalb der eine entsprechende Wohnung an seinem Beschäftigungsort S. für ihn beschaffbar gewesen wäre. Der Unabhängige Finanzsenat sieht – in Anlehnung an die Verwaltungsübung - eine solche von sechs Monaten im Jahr 2010 insbesondere wegen der langjährigen Tätigkeit des Bf. in S. und der anzunehmenden Kenntnis der Verhältnisse des Bf. auch am Wohnungsmarkt als angemessen an.

Für den Zeitraum von Jänner bis einschließlich Juni 2010 wären dem Bf. somit die Kosten für doppelte Haushaltsführung in Form der Vergütung für das Kasernquartier (von monatlich € 36,26, sohin € 217,56) sowie die Aufwendungen für monatliche Familienheimfahrten in von ihm beantragten Ausmaß (monatliche Fahrten von je € 214,20, sohin € 1.285,20; vgl. VwGH 96/15/0259 vom 18. Dezember 1997) als Werbungskosten zuzuerkennen. Für eine darüber hinaus gehende Anerkennung der beantragten Aufwendungen gibt es keine Handhabe.

Wenn der Bf. in seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 auf die Vorgangsweise des Finanzamtes im Jahr 2009 hingewiesen hat, kann er daraus nichts gewinnen, weil die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort an Hand der Verhältnisse des jeweiligen Streitjahres zu erfolgen hat und eine solche wegen Pflegebedürftigkeit der Mutter im Jahr 2010 nicht mehr gegeben ist.

Sofern der Bf. zur Untermauerung seiner Argumentation die UFS-Entscheidung RV/0684-I/09 angezogen hat, ist auszuführen, dass der gegenständliche Sachverhalt mit dem dieser Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt deshalb nicht vergleichbar ist, weil die Zuerkennung der Aufwendungen dort wegen „einer befristeten Entsendung“ erfolgte; eine solche ist hier nicht gegeben. Auch der Verweis des Bf. auf VwGH 2006/15/0038, geht ins Leere, weil bei dem darin abgehandelten Fall gewichtige, in der privaten Lebensführung gelegene Gründe vorlagen (Betreuung und Erziehung der in den Streitjahren rd. 5 bis 15 Jahre alten Kinder unter Mithilfe der familiären Bezugspersonen am Ort des Hauptwohnsitzes), die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in den Streitjahren begründeten. Solche liegen hier nicht vor. Die Abgabenbehörde ist im Übrigen nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen; es obliegt vielmehr dem Steuerpflichtigen, derartige Gründe ins Treffen zu führen und entsprechend zu untermauern (vgl. z.B. VwGH vom 3. 8.2004, 2000/13/0083 u.a.).

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 war sohin teilweise Folge zu geben, als ihm Aufwendungen in der Höhe von € 1.502,76 (s.o.) sowie (die in der

Berufungsvorentscheidung anerkannten und vom Bundesfinanzgericht nicht in Frage gestellten) Reisekosten von € 2.473,16 als Werbungskosten zuzuerkennen sind.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 war mangels Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung des Bf. an seinen Beschäftigungsort in diesem Jahr hingegen als unbegründet abzuweisen.

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 Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.