

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch  
den Richter  
R

in der Beschwerdesache a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 6.  
Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

<b>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit</b>	
BUAK	4.841,44
X AG	17.458,64
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-157,50
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.826,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	19.316,58
<b>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)</b>	
Topf-Sonderausgaben	-190,50
Steuerberatungskosten	-54,00
<b>Einkommen</b>	19.072,08
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988:	2.946,31

(19.088,08 – 11.000) X 5.110,00/14.000,00	
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>	2.946,31
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
<b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>	2.601,31
Steuer sonstige Bezüge nach Abzug der darauf entfallenen SV-Beträge und des Freibetrages von € 620 mit 6 %	253,29
<b>Einkommensteuer 2009</b>	2.854,60
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-3.810,07
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	-955,47
<b>Berechnung der Abgabennachforderung/Gutschrift</b>	
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	-85,33
<b>Abgabengutschrift</b>	1.040,80

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

## **Entscheidungsgründe**

Herr d, ein deutscher Staatsbürger, war im verfahrensgegenständlichen Zeitraum von Februar bis einschließlich November 2009 im Auftrag einer e Montage Service AG als Leiharbeiter im Inland nichtselbständig erwerbstätig. Er beehrte in seiner Einkommensteuererklärung 2009 insgesamt € 9.490,84 an Werbungskosten, welche sich aus Familienheimfahrten, Baustellenfahrten, Miete und Verpflegungsmehraufwand zusammensetzten.

Das Finanzamt Bregenz hat mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 6. Dezember 2010 die vom Beschwerdeführer (Bf.) beantragten Werbungskosten nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer Aufwendungen für Heimfahrten nur dann steuerlich berücksichtigt werden könnten, wenn dieser in seinem Heimatort eine eigene Wohnung (ein eigenes Haus) besitzen würde. Die

Kosten der Fahrten zum Wohnsitz der Eltern würden keine Werbungskosten darstellen. Die Kosten für die Zimmermiete seien durch das steuerfreie Tagesgeld abgegolten.

Hiergegen hat Herr b Berufung erhoben und ausgeführt, dass er in seinem Heimatort in D- c eine eigene Wohnung besitzen würde. Beigelegt werde eine Meldebescheinigung und es werde beantragt, die Aufwendungen für die Heimfahrten in vollem Umfang zu gewähren.

Das Finanzamt hat die Berufung unter dem Hinweis darauf, dass an der angegebenen Adresse der Vater des Bf. wohnhaft sei und der Bf. daher sehr wohl noch bei den Eltern lebe abgewiesen.

Hierauf wurde vom Bf. Vorlageantrag gestellt, wobei er sein Vorbringen wiederholte.

#### Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Nach § 119 Abs. 1 der BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. In diesem Zusammenhang sieht § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifel den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. für 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 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: 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 (das sind für den Streitzeitraum € 3.372,00) übersteigen.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung, wie zB für eine Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien) Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinne des §16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 26. April 2006, ZI. 2006/14/0013 und vom 9. September 2004, ZI. 2002/15/0119). Zu den als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen gehören sohin auch solche für eine zweckentsprechende Unterkunft am Arbeitsort (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, Tz 3 zu § 16 Abs.1 Z 6).

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Die berufliche Veranlassung der mit Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen wird aber angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 15. November 2005, ZI. 2005/14/0039).

Eine berufliche Bedingtheit des Doppelwohnsitzes, die die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar erscheinen lässt, liegt etwa auch im Fall ständig wechselnder Arbeitsstätten bzw. dann vor, wenn der ledige Steuerpflichtige am Arbeitsort nur eine einfache Unterkunft unterhält, die keinen Wohnsitz darstellt.

Beim Bf. handelt es sich um einen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ledigen Leiharbeiter, welcher an seinem Wohnsitz in D-c, ca. 700 Kilometer von seiner Unterkunft im Inland entfernt, seit 2001 über eine eigene Wohnung in Form eines Anbaues beim Elternhaus verfügt. Dies geht neben seinem Vorbringen aus der beigebrachten Meldebestätigung des Einwohnermeldeamtes der Stadt c vom 25. Jänner 2011 hervor. Weiters belegen im Akt behängende Meldebestätigungen, dass er im Jahr 2009 in f und g lediglich über ein einfaches Zimmer (Miete pro Monat rd. € 200,00) verfügt hat. Hier kann zweifelsfrei nicht von einer einem dauernden Wohnbedürfnis entsprechenden

Wohnsitzgründung, sondern nur von der Anmietung einer einfachen Unterkunft gesprochen werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind daher die für die Unterkunft am Arbeitsort getätigten Aufwendungen sowie die Kosten für Familienheimfahrten dem Grunde nach als Werbungskosten abzugsfähig.

Deas Bundesfinanzgericht führt demzufolge aus:

**Zu den Familienheimfahrten:**

Bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen wird grundsätzlich das monatliche Aufsuchen des Heimatortes, als ausreichend anzusehen (VwGH 22.09.1987, 87/14/0066).

Die Höhe der absetzbaren Kosten ist - wie bereits angeführt - durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 begrenzt (2009: € 3.372,00). Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze folgerichtig auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate zusteht.

Der Bf. hat 2009 vom 1. Februar bis 26. Oktober in f und anschließend bis 12. November in g in Zimmermiete gewohnt. Die jährliche Höchstgrenze des Pendlerpauschales für 2009 beträgt daher für 10 Monate € 2.810,00.

Die einfache Fahrtstrecke f nach c beträgt laut Routenplaner ([www.viamichelin.at](http://www.viamichelin.at)) 718 Kilometer = 718 X € 0,42 Kilometergeld = € 301,56 X 2 = € 603,12 X 9 Fahrten = € 5.428,08. Die einfache Fahrtstrecke g nach c beträgt 734 Kilometer = 734 X € 0,42 = € 308,28 X 2 = € 616,56 X 1 Fahrt = € 616,56. € 5.402,08 + € 616,56 )= € 6.044,64. Anzuerkennende Kosten für Familienheimfahrten somit € 2.810,00, siehe vorheriger Absatz.

**Zu den beantragten Berücksichtigung von Verpflegungs- und Mietkosten:**

Dem Bf. wurden von seinem Arbeitgeber laut im Akt behängender Bestätigung vom 22. März 2010 für den Zeitraum Februar bis November 2009 steuerfreie Diäten gemäß § 26 EStG 1988 in Form von Tages- (€ 4.989,60) und Nächtigungsgeldern (€ 2.835,00) ausbezahlt. Ein Mehraufwand ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, und wurde ein solcher auch vom Bf. in seiner Berufung nicht behauptet bzw. dargelegt. Es stehen ihm demzufolge keine diesbezüglichen (zusätzlichen) Werbungskosten zu.

**Zu den Fahrten Wohnung zur jeweiligen Arbeitsstätte:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle

zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 6 lit. b und c sind in der Regel alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges zumutbar ist (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

Wie sich aus den beigebrachten Montagenachweisen einwandfrei ergibt, war der Bf. in den Monaten Februar (19 X), März (21 X), April 2009 (23 X), August (21 X) und September (24 X) überwiegend in h im Arbeitseinsatz, wobei die Fahrtstrecke von seinem Wohnort f, wovon er unmittelbar weggefahren ist, zur Arbeitsstätte in h 14 Kilometer betragen hat. Die Arbeitszeit war mit wenigen Ausnahmen in Zeitraum von 07.00 bis 18.00 Uhr. Aus diesem Sachverhalt ist zwingend ableitbar, dass der Bf. für die genannten Zeiträume weder einen Anspruch auf das "kleine" noch das "große" Pendlerpauschale hat, da einerseits die einfache Strecke von seiner Wohnung bis zu seiner Arbeitsstätte (die Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber im Lohnzahlungszeitraum überwiegend bzw. regelmäßig tätig wird) lediglich 14 Kilometer beträgt und andererseits die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für diese Strecke aufgrund des zu diesen Tageszeiten ständig zur Verfügung stehenden sehr gut ausgebauten öffentlichen Verkehrsnetzes auch zweifelsfrei zumutbar ist.

Anders stellt sich die Situation hinsichtlich der Monate Mai, Juni und Juli dar. Wie sich wiederum aus den beigebrachten Montagenachweisen ergibt, war der Bf. in diesen Zeiträumen überwiegend in i (05/17 X; 06/22 X; 07/12X) im Arbeitseinsatz, wobei die Fahrtstrecke Wohnort zur Arbeitsstätte in i rund 30 Kilometer betragen hat. Hierfür steht

dem Bf. das sogenannte "kleine" Pendlerpauschale zu. Hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wird auf die Ausführungen im vorangegangenen Absatz verwiesen. Das dem Bf. für diese drei Monate zustehende Pendlerpauschale errechnet sich wie folgt: Fahrtstrecke zwischen 20 bis 40 Kilometer: € 620,00 jährlich : 12 = € 52,50 X 3 = € 157,50.

In den Monaten Oktober und November war der Bf. jeweils an verschiedenen Einsatzorten (h, j, g, k, l) tätig, wobei er an keinem dieser an mehr als die Hälfte der Arbeitstage tätig war, womit ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale von vornherein wegfällt.

Der Berufung (ab 1.1.2014 Beschwerde) des Bf. war aus den angeführten Gründen wie aus dem Spruch ersichtlich teilweise statzugeben. Im Übrigen war die Berufung abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision:

Die Entscheidung findet in materiellrechtlicher Hinsicht in übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung (siehe auch die zitierten VwGH-Entscheidungen) sowie in der Verwaltungspraxis Deckung. Es wurde zudem nicht über eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung abgesprochen.