

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X . betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird geändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Zahl der steuerlich zu berücksichtigenden „Familienheimfahrten“ eines unverheirateten Arbeitnehmers vom auswärtigen Arbeitsort in Linz zum Wohnsitz in A./Steiermark bzw. die Höhe der dem Grunde nach unstrittigen Kosten für eine doppelte Haushaltsführung.

Der Beschwerdeführer (Bf) begeht als Werbungskosten seiner nichtselbständigen Einkünfte - neben Nächtigungskosten für ein „Fremdenzimmer“ in einem Gasthof in der Nähe des Arbeitsortes – den Ansatz von Kilometergeld einerseits für die innerhalb seines achtmontigen Beschäftigungszeitraumes getätigten Fahrten von dieser Unterkunft zum Arbeitsort und anderseits für die lt. angeschlossener Aufzeichnungen durchgeführten 30 Heimfahrten zum Wohnsitz in die Steiermark. Für die Häufigkeit der Heimfahrten seien (nicht näher ausgeführte) „soziale Aspekte, wie Familie und Freunde“ maßgeblich mit zu berücksichtigen. Seiner Unterkunft im 7 km vom Arbeitsort entfernten Gasthof sei nie die Qualität eines Wohnsitzes zugekommen.

Für den Fall der Reduktion auf eine monatliche Heimfahrt beantragt der Bf alternativ den Ansatz der Kosten seiner auswärtigen Nächtigung im Gasthof auch während jener Wochenenden, für welche Familienheimfahrten steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Nach vollständiger Ablehnung der geltend gemachten Kosten mangels beruflicher Notwendigkeit einer doppelten Haushaltsführung im angefochtenen Erstbescheid, vertrat

das Finanzamt X (FA) in einer Beschwerdevorentscheidung (BVE) den Standpunkt, dass - bei grundsätzlicher Anerkennung des geltend gemachten Aufwandes für eine doppelte Haushaltsführung - die Kosten einer Heimfahrt pro Monat in Abzug gebracht werden könnten. In diesem Sinn berücksichtigte das FA in der BVE 544,- € für monatliche Fahrten vom Gasthof in B. bis zum Wohnsitz des Bf in A. und einen anteiligen Pendlereuro mit 64,63 €. Zusätzlich anerkannte es für die übrigen Arbeitstage die vom Bf beantragten Fahrtkosten für die Wegstrecke zwischen der Unterkunft in B. und dem Arbeitsort in Linz in Höhe des amtlichen Kilometergeldes (insgesamt 664,44 €).

Im Vorlagebericht hält das FA zwar an der Höhe der Kosten für die doppelte Haushaltsführung lt. BVE fest, geht bei den Fahrtkosten aber nunmehr ohne nähere Begründung von der Berücksichtigung wöchentlicher Heimfahrten gemäß den Aufzeichnungen des Bf aus. Daraus resultiere der Ansatz des Pendlerpauschales (PP) für Wegstrecken über 60 km im Ausmaß eines Drittels und ein entsprechender Pendlereuro für den achtmonatigen Zeitraum (816,- € + 92,45 €).

Daneben errechnet das FA im Vorlagebericht bei jeder berücksichtigten Heimfahrt für die 120 km übersteigende Wegstrecke Fahrtkosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes mit insgesamt 2.217,60 € (60 Fahrten a` 36,96 €) und zieht daraus den Schluss, dass insgesamt das Pendlerpauschale im Höchstausmaß von 3.672,- € zu berücksichtigen sei.

Abweichend von der BVE nicht zu gewähren seien allerdings aufgrund der Abgeltung durch den Verkehrsabsetzbetrag (VAB) die Kosten für die Fahrten zwischen dem Wohnsitz des Bf in B. und dessen Arbeitsort in Linz.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Der im Verfahrenszeitraum geschiedene, nicht unterhaltpflichtige Beschwerdeführer (ab 2002 getrennter Wohnsitz von der Ex-Gattin; zwei erwachsene Söhne geb. 1986 bzw. 1990) war von Jänner 2013 bis Mitte Sept. 2015 mit polizeilichem Hauptwohnsitz in einer Mietwohnung in A gemeldet.

Nach einer wirtschaftlich gescheiterten gewerblichen Tätigkeit, aus der u.a. hohe Abgabenverbindlichkeiten aushaften, nahm der Bf Mitte Februar 2015 eine nicht selbständige Tätigkeit in Linz auf (Entfernung vom Wohnsitz in A. lt. vorgelegtem Pendlerrechner 208 km). Nachdem das Unternehmen seines Dienstgebers im August 2015 insolvent geworden war, schied der Bf Anfang Oktober 2015 wieder aus und wechselte als Dienstnehmer zu einem Unternehmen in C./Kärnten, für das er bis August 2016 tätig war (Entfernung vom Wohnsitz in A. lt. vorgelegtem Pendlerrechner 66 km). Nach mehrmonatigem Bezug von AMS-Leistungen trat der Bf im April 2017 neuerlich als Dienstnehmer in ein Linzer Unternehmen ein.

Die Daten des Zentralmelderegisters (ZMR) weisen für den Bf ab 2015 kurzfristig wechselnde Wohnsitze aus.

Mitte Sept. 2015, kurz vor Beendigung seiner Tätigkeit in Linz, hatte der Bf den Hauptwohnsitz in A. ersatzlos abgemeldet. In der Folge war er im ZMR weder mit Haupt- noch mit Nebenwohnsitz erfasst, bevor er sich am 5. Februar 2016 für drei Monate mit Hauptwohnsitz an anderer Adresse in A. wieder anmeldete und blieb anschließend neuerlich für 4 Monate ohne behördlich gemeldeten inländischen Wohnsitz.

Seit 8. Sept. 2016 weist das ZMR für den Bf einen aufrechten Hauptwohnsitz in D. aus, der seit Juli 2018 um einen Nebenwohnsitz in E./Salzburg ergänzt wird. Zugleich findet sich aktuell im ZMR der Vermerk „verzogen nach Deutschland“.

Parallel zur dargestellten ZMR-Datenlage ergingen die Veranlagungsbescheide für 2013 im Februar 2015 bzw. die Bescheide zur verfahrensgegenständlichen Veranlagung 2015 ab Dez. 2016 an die behördlichen Meldeadressen des Bf in A. bzw. D. Die im Dez. 2015 ergangenen Veranlagungsbescheide zum Jahr 2014 waren mangels abgabenbehördlicher Kenntnis einer Zustelladresse des Bf nicht zustellbar gewesen.

Dem BFG gegenüber wurde im Laufe des gegenständlichen Verfahrens kein Wechsel der Zustelladresse des Bf bekanntgegeben.

Vor dem dargestellten Hintergrund geht das BFG für die Dauer der zu beurteilenden Berufsausübung in Linz von einer grundsätzlich flexibel gestalteten Wohnsituation des Bf (Mietwohnung) mit eigenem Hausstand in A. aus.

Die geltend gemachten Unterkunftskosten in einem Gasthof in B. wurden im abgabenbehördlichen Verfahren durch Belegkopien nachgewiesen, aus welchen sich für das BFG mit hinreichender Sicherheit ergibt, dass der Bf während seines achtmonatigen Dienstverhältnisses in Linz regelmäßig an 4 Wochentagen in B. nächtigte und dafür je 20,- € pro Nächtigung (ohne Frühstück) bezahlte (insgesamt 2.280,- €). Entsprechend geht das BFG von der Richtigkeit der vorgelegten Fahrtenaufstellung aus, wonach der Bf an den arbeitsfreien Tagen, insbesondere an den Wochenenden, regelmäßig an seinen Wohnsitz in A. zurückkehrte.

II. Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die jedoch gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) abgegolten sind. Nach Maßgabe der Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b bis j EStG 1988 steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar.

Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die einem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsamt wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsamt ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bedingte Mehraufwendungen bei den betreffenden Einkünften zu berücksichtigen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH 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. Demnach liegt eine berufliche Veranlassung der mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand können nach der VwGH-Judikatur "*für eine gewisse Übergangszeit*" Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsamt als Werbungskosten anerkannt werden. Für diese Übergangszeit können beim alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort auch Aufwendungen für Heimfahrten Berücksichtigung finden, weil diesem Arbeitnehmer zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich, in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 unterliegen auch Kosten der Fahrten zwischen einem Wohnsitz am Arbeitsort und dem Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) einem Abzugsverbot, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG angeführten Betrag übersteigen (2015 maximal 306,- € pro Monat).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsamt gelegenen (Familien)Wohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung dieses Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. zB VwGH 26.5.2010, 2007/13/0095; 4.09.2007, 2006/15/0024; 16.3.2005, 2000/14/0154; 26.5.2004, 2000/14/0207; 20.4.2004, 2003/13/0154; 18.12.1997, 96/15/0259; 22.9.1987, 87/14/0066 u.a.).

III. Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage kommt das BFG für das anhängige Verfahren zu folgendem Ergebnis:

Die Kosten für die Fahrten betreffend das Dienstverhältnis des Bf in Kärnten sind zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Zum Dienstverhältnis in Linz vertritt das FA, wie ausgeführt, ab der BVE den Standpunkt, dass die steuerlichen Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach vorlagen und die mittels Belegkopien nachgewiesenen Nächtigungskosten im 7 km von der Arbeitsstätte das Bf entfernt gelegenen Gasthof zu berücksichtigen sind.

Das BFG sieht aufgrund der festgestellten Verhältnisse und unter Berücksichtigung der angeführten VwGH-Judikatur insoweit keine Veranlassung, die Richtigkeit des Verfahrensergebnisses anzuzweifeln.

Die Entfernung des Arbeitsortes in Linz vom bisherigen Wohnort des Bf in der Steiermark, an dem er eine Mietwohnung mit eigenem Hausstand innehatte, rechtfertigen die Berücksichtigung der Kosten einer weiteren Haushaltsführung in der Nähe des neuen Arbeitsortes für die nach der VwGH-Judikatur bei alleinstehenden Arbeitnehmern grundsätzlich einzuräumende Dauer von sechs Monaten.

In Hinblick auf die Insolvenz des Arbeitgebers im August 2015 erscheint es aus Sicht einer beruflichen Veranlassung unbedenklich, wenn der Bf die Sechsmonatsfrist überschritt, ohne seinen Wohnsitz in A. aufzugeben und sich dauerhaft in der Nähe seines neuen Arbeitsortes niederzulassen.

Dass der Bf selbst die Unterkunft in B. nicht als „Wohnsitz“ empfand, ändert unter den festgestellten Umständen an der Abzugsfähigkeit der dafür angefallenen Kosten nichts, steht nach dem Verfahrensergebnis doch fest, dass ihm die geltend gemachten Kosten für die Nächtigung im verfahrensgegenständlichen "Fremdenzimmer" während seiner Arbeitseinsätze in Linz tatsächlich erwuchsen. Das BFG sieht keine Veranlassung, unter diesen Umständen daran zu zweifeln, dass der Bf an den betreffenden Tagen auch tatsächlich in diesem Zimmer nächtigte.

Im Übrigen genügt, wie ausgeführt, nach der VwGH-Judikatur, bei alleinstehenden Arbeitnehmern das Vorhandensein eines möblierten Zimmers für die Annahme eines zweiten Wohnsitzes am auswärtigen Arbeitsort. Ein solches stand dem Bf nach dem Verfahrensergebnis unstrittig zur Verfügung.

Dem im Vorlageantrag zu den Fahrtkosten im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis des Bf in Linz vertretenen Standpunkt des FA kann sich das BFG nicht anschließen:

Auch wenn der Bf im zu beurteilenden Zeitraum an den Wochenenden regelmäßig zu seiner Wohnung in A. zurückkehrte, hat er mit dem lapidaren Verweis auf „soziale Aspekte, wie Familie und Freunde“ keine objektiv hinreichend gewichtigen Umstände dargetan, die über die Notwendigkeit monatlicher Fahrten im Sinne der angeführten VwGH-Judikatur zu alleinstehenden Arbeitnehmern mit auswärtigem Arbeitsort hinausgehen. Aus der festgestellten familiären Situation des Bf und dessen flexibel gestalteten Wohnverhältnissen sind solche für den zu beurteilenden Zeitraum auch nicht abzuleiten.

Das BFG folgt daher bei der Häufigkeit der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Fahrten des Bf zu seinem Wohnsitz in A. der VwGH-Judikatur für alleinstehende Arbeitnehmer und räumt den Kosten für jeweils eine Fahrt pro Monat Werbungskostencharakter bei den nichtselbständigen Einkünften des Bf aus der zu beurteilenden Tätigkeit in Linz ein. Darüberhinausgehende Fahrten sind der persönlichen Vorliebe des Bf geschuldet, deren Kosten nicht auf die Allgemeinheit überwälzbar sind.

Da eine Fahrt pro Monat keinen Anspruch auf das Pendlerpauschale vermittelt und die Fahrtkosten für die Strecke B. - A. – B. (2×201 km) auf Basis des Kilometergeldes den - bezogen auf den achtmonatigen Beschäftigungszeitraum errechneten – höchstmöglichen Betrag nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. d EStG 1988 von 2.448,- € nicht überschreiten, werden die Kosten für die im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis des Bf in Linz berücksichtigten "Familienheimfahrten" mit 1.350,72 € berücksichtigt.

Aufgrund des beim Werbungskostenabzug geltenden Abflussprinzips (§ 19 EStG) kommt der Ansatz fiktiver Unterkunftskosten für jene Wochenenden, welche der Bf während seines Dienstverhältnisses in Linz aus steuerlich nicht zu berücksichtigenden Gründen an seinem Wohnsitz in A. verbrachte, nicht in Betracht, zumal das Steuerrecht – anders als bei den Fahrtkosten - für die Kosten einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung keine gesetzliche Pauschalregelung vorsieht.

Ein Pendlereuro steht dem Bf im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis in Linz mangels Anspruchs auf ein Pendlerpauschale nicht zu.

Nachdem die Fahrtkosten für die 7 km lange Strecke zwischen der Unterkunft in B. und der Arbeitsstätte des Bf in Linz mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988), kommt es schließlich zu einer Kürzung der abgabenbehördlich berücksichtigten Werbungskosten um den dafür bisher als „Reisekosten“ in Abzug gebrachten Betrag von 664,44 €.

Die unstrittigen Fahrtkosten im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis in Kärnten sind von dieser Entscheidung nicht berührt und werden in dem vom FA zuerkannten Umfang berücksichtigt (918,- € PP, 33,- € Pendlereuro).

Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind der Beilage zu entnehmen.

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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 13. Februar 2019