

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. AB und die weiteren Senatsmitglieder Mag. CD, Mag. EF und Mag. GH im Beisein des Schriftführers IJ in der Beschwerdesache **NN**, Adresse1, über die Beschwerden vom 27. Februar 2012 bzw. vom 22. Mai 2102 gegen *die Bescheide* der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 20. Februar 2012 betreffend *Einkommensteuer 2009 und 2010* bzw. vom 27. April 2012 betreffend *Einkommensteuer 2011* in der Sitzung am 28. November 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist laut Zentralen Melderegister in Adresse1, mit Hauptwohnsitz und in Adresse2, mit Nebenwohnsitz gemeldet. Im Beschwerdezeitraum ist er als Baupolier für ein Wiener Bauunternehmen tätig gewesen. Der Bf. erzielte in den Streitjahren 2009 und 2010 Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit, im Jahre 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Zuge der eingebrachten Einkommensteuererklärungen machte der Bf. Kosten unter dem Titel der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten für das Jahr 2009 iHv EUR 9.703,20, für das Jahr 2010 iHv EUR 9.566,72 (davon für Familienheimfahrten iHv EUR 5.132,40 und für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 4.434,32) und für das Jahr 2011 iHv EUR 9.555,77 (davon für Familienheimfahrten iHv EUR 5.132,40 und für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 4.423,37) geltend.

Das Finanzamt versagte diese beantragten Werbungskosten für die Jahr 2009 bis 2011 und verwies in der Begründung bzgl. der Abweichungen gegenüber den Anträgen jeweils auf die vorjährige Begründung. In den Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008 wurde hinsichtlich der Position „Doppelte Haushaltsführung“ u.a. ausgeführt:

*„Sie sind seit 1.6.1999 Hauptmieter der Wohnung Adresse2. Lt. Mietvertrag besteht die Wohnung aus einem Zimmer, 3 Kabinetten, Küche, Klosett mit insgesamt 61 m<sup>2</sup>. Seit 1.7.1999 sind sowohl Sie als auch Ihre Gattin sowie die Kinder XY und XX*

*mit Nebenwohnsitz in dieser Wohnung gemeldet. Seit 11.3.2003 ist ihr Sohn mit Hauptwohnsitz in dieser Wohnung gemeldet.*

*Ihre Gattin ist in Wr. Neustadt berufstätig. Lt. Routenplaner beträgt die Entfernung von Wr. Neustadt zur Wohnung Adresse2 57 Km sowie von Wr. Neustadt nach Adresse1 58 km. Ihr Sohn studiert seit Herbst 2003 und Ihre Tochter seit Herbst 2006 in Wien. Da sowohl Sie als auch Ihre volljährigen Kinder sich zumindest während der Woche in der Wiener Wohnung aufhalten und Ihre Gattin auch nicht am Wohnsitz in Adresse1, sondern eher näher dem Zweitwohnsitz Adresse2 berufstätig ist, ist davon auszugehen, dass sich zumindest während der Woche der Mittelpunkt der Lebensinteressen bzw. der Familienwohnsitz in Wien befindet.*

*Die Beibehaltung des Wohnsitzes in Adresse1 stellt aus den oben angeführten Gründen Kosten der privaten Lebensführung dar.“*

In den inhaltlich gleichlautenden Berufungen (nunmehr: Beschwerden) gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 führte der Bf. aus, dass seine Gattin seit 28. April 1980 mit Hauptwohnsitz in Adresse1 gemeldet sei. Seit 01. September 1993 sei sie als Vertragsbedienstete bei der Bundespolizeidirektion Wiener Neustadt in einem unbefristeten Dienstverhältnis tätig. Sie beziehe steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit von mehr als EUR 2.200,00 jährlich.

Zur Begründung des Finanzamts Oststeiermark verwies der Bf. auf die - die Jahre 2007 und 2008 betreffende - Berufung vom 10. August 2009. Darin wird zur Begründung des Finanzamts, dass sich die Gattin des Bf. zumindest während der Woche in der Wiener Wohnung aufhalte, weil sie lt. Routenplaner 1 km näher dem Wohnsitz Wien berufstätig sei, als unrichtig bezeichnet. Seine Gattin arbeite seit 1993 bei der BPD-Wiener Neustadt und fahre täglich von Adresse1 nach Wiener Neustadt, das seien lt. Routenplaner 58 km. Die Fahrzeit die sie dafür benötige betrage 38 Minuten. Die Entfernung von Wiener Neustadt nach Wien Adresse2 sei lt. Öffentlichem Routenplaner des Verkehrsservice Wien, NÖ und Bgld. (unter [www.anachb.at](http://www.anachb.at)) 58,07 km. Die Fahrzeit betrage 59 Minuten, für die Parkplatzsuche müssten 6 Minuten und für den Fußweg 3 Minuten hinzugerechnet werden, ergebe einen Zeitaufwand von 30 Minuten. Weiters würde sie den Fahrtkostenzuschuss von EUR 49,88 pro Monat EUR 598,56 pro Jahr verlieren, wenn sie den Hauptwohnsitz verändern würde. Aus den o. a. Gründen hätte seine Gattin erhebliche Nachteile und außerdem finanzielle Einbußen. Adresse1 sei daher Mittelpunkt des Lebensinteresses und auch der Familienwohnsitz.

Diese Ausführungen in der Berufung für 2007 und 2008 würden vollinhaltlich für die Berufungen 2009 bis 2011 aufrecht erhalten und haben sich dahingehend auch keine Änderungen zu den nunmehr eingebraachten Berufungen ergeben. Des Weiteren verwies der Bf. auf den in gleicher Angelegenheit an den Unabhängigen Finanzsenat eingebraachten Vorlageantrag für die Jahre 2007 und 2008, zu welchen noch eine Entscheidung des UFS ausstehe.

Das Finanzamt setzte in Folge das Verfahren für die Jahr 2009 bis 2011 mit Bescheid gem. § 281 Abs. 1 BAO (nunmehr: § 271 Abs. 1 BAO) vom 9. März 2012 bis zur Entscheidung des UFS zur Einkommensteuer 2007 und 2008 aus. Nach Ergehen der Berufungsentscheidung des UFS, GZ RV/0863-G/09, vom 15. Jänner 2013, setzte das Finanzamt das Verfahren fort. Unter Hinweis auf die UFS-Entscheidung betreffend 2008 wurden die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 23. Mai 2013 abgewiesen.

Gegen die abweisenden Berufungsvorentscheidungen stellte der Bf. mit inhaltlich gleichlautenden Schreiben vom 24. Juni 2013 jeweils einen Antrag auf Vorlage an den UFS und beantragte gleichzeitig eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Das Begehren auf Anerkennung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten wurden vom Bf. wie folgt begründet:

Seine Gattin sei seit 28. April 1980 mit Hauptwohnsitz in Adresse1 gemeldet und habe dort einen eigenen Hausstand begründet. Sie betreue dort seit 2005 ihre 72-jährige, alleinstehende Mutter. Seit 01. September 1993 sei sie als Vertragsbedienstete beim LPD-NÖ, Wiener Neustadt, in einem unbefristeten Dienstverhältnis tätig. Sie beziehe steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus eigener Erwerbstätigkeit von mehr als EUR 2.200,00 jährlich. Sie fahre täglich mit dem PKW von Adresse1 nach Wiener Neustadt und retour. Es sei daher notwendig, täglich an den Familienwohnsitz in Adresse1 zurückzukehren. Er selbst habe in Wien seit 01. Juni 1999 eine Wohnung angemietet, die beruflich veranlasst sei und er führe dort auch einen eigenen Hausstand. Die Entfernung vom Familienwohnsitz in Adresse1 betrage mehr als 120 km und sei daher eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz in Adresse1 unzumutbar.

Das Finanzamt sendete in Folge ein mit 31. Juli 2013 datiertes Ersuchen um Ergänzung an den Bf. aus und führte als Ergänzungspunkte an: " *Sie geben an, dass Ihre Gattin seit 2005 an der Adresse Adresse1 ihre Mutter pflegt. Sie werden dazu ersucht, die Pflegebedürftigkeit Ihrer Schwiegermutter mittels geeigneter Unterlagen (etwa Pflegegeldbescheid) nachzuweisen.*

*Zur Behauptung, die tägliche Rückkehr von Wien nach Adresse1 sei unzumutbar, wird auf die Entscheidung des UFS vom 15. Jänner 2013, GZ. RV/0863-G/09 verwiesen, in der der UFS festgestellt hat, dass die tägliche Rückkehr zumutbar ist - Sie werden eingeladen, zu Ihrer Behauptung der Unzumutbarkeit entsprechende Nachweise beizubringen."*

Am 20. September 2013 wurde eine Niederschrift mit dem Bf. im Finanzamt Oststeiermark, Standort Hartberg, aufgenommen. Der Bf. gab an, er sei seit 2007 immer auf Baustellen tätig und mache faktisch täglich auch Büroarbeiten in der Adresse3 in Wien. Die Stundenaufteilung betrage im Schnitt 8 Stunden Baustellen (oft verteilt auf mehrere Baustellen am Tag) und 3 Stunden Büro in der Adresse3. Nach einem Arbeitstag sei er nicht mehr in der Lage, nach Adresse1 zu fahren, sondern nächtige er in der Wiener Wohnung. Seine Frau sei immer in Adresse1 und betreue die Schwiegermutter. Pflegebedürftig in dem Sinne, dass sie dauernde Betreuung brauche, sei seine Schwiegermutter nicht; sie habe auch kein Pflegegeld. Die

Schwiegermutter habe allerdings ein Darmkrebsleiden zu überstehen und habe daher seine Frau gerne um sich und brauche sie zur Unterstützung.

Das Finanzamt legte mit 6. Juni 2013 die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht (vormals: Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht holte vom (ehemaligen) Dienstgeber Bezug habende Unterlagen aus der Lohnverrechnung des Bf. ein und klärte via Routenplaner die Möglichkeiten bzw. den Zeitbedarf des Bf. und seiner Gattin für die Zurücklegung der Wegstrecken zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte, jeweils sowohl bei Verwendung eines Kfz im Individualverkehr als auch bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bzw. der Kombination beider Beförderungsmöglichkeiten ab. Weiters wurde betreffend der Studienzeiten der Kinder Einsicht in die Beihilfenverfahrensdaten genommen:

Demnach ist der Bf. auch in den streitgegenständlichen Jahren 2009 bis 2011 als Baupolier für ein Wiener Bauunternehmen tätig gewesen. Seit Mitte 1999 hat er in Wien eine Wohnung in Adresse2 angemietet. Der Bf. lebt seit der Anmietung der Wohnung während der Arbeitswoche grundsätzlich in Wien und kehrt an den Wochenenden bzw. an arbeitsfreien Tagen nach Adresse1 zurück ("Wochenpendler").

In den Beschwerdejahren 2009 bis 2011 waren nach Abfragen im Zentralen Melderegister neben dem Bf. folgende Personen an der Adresse2, behördlich gemeldet:

ZZ, Gattin, mit Nebenwohnsitz (Hauptwohnsitz in Adresse1); XY, Sohn, mit Hauptwohnsitz bis 11. März 2010 (danach Hauptwohnsitz in Adresse4; bis 11. März 2010 Nebenwohnsitz in Adresse1); XX, Tochter, mit Nebenwohnsitz (Hauptwohnsitz in Adresse1). Der behördliche Hauptwohnsitz (beim Sohn seit 2003 Nebenwohnsitz) aller Familienmitglieder befindet sich seit der Familiengründung in Adresse1 in einem Einfamilienhaus der Gattin. Diese Ermittlungsergebnisse entsprechen den Aussagen des Bf. im Erörterungstermin vom 27. September 2018, nach welchen neben seiner Person auch seine beiden Kinder aufgrund ihrer Studien in der Adresse2 im Beschwerdezeitraum wohnhaft waren, überein.

Bezüglich der Gattin ist auszuführen, dass sie ist seit 1993 nichtselbständig bei einer Behörde in Wiener Neustadt tätig ist, wo sie an Arbeitstagen regelmäßig ab 8:00 Uhr Parteienverkehr zu verrichten hat. Für die Zurücklegung der 59 km langen Wegstrecke zwischen dem Wohnsitz in Adresse1 und ihrer Arbeitsstätte benötigt sie lt. Routenplaner [www.oeamtc.at](http://www.oeamtc.at) mit dem Pkw in 41 Minuten; dies entspricht den Angaben des Bf., der in seiner Berufung vom 10. August 2009 die Entfernung mit 58 km und die Fahrzeit mit 38 Minuten angegeben hat. Im Verfahrenszeitraum 2009 bis 2011 hat sie das kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG für eine Wegstrecke zwischen 40 und 60 Kilometer in Anspruch genommen. Da sich laut Bf. an den Sachverhalt btr. seiner Gattin keine Änderungen zum Verfahren 2007 und 2008 ergeben habe und zusätzlich im Vorlageantrag vom 24. Juni 2013 auf die Betreuung der 72-jährige, alleinstehenden Mutter verwiesen wurde, geht das BFG - wie bereits im Verfahren zur Einkommensteuer 2008 - für den Verfahrenszeitraum 2009 bis 2011 von einer regelmäßigen Rückkehr der Gattin nach Dienstende in ihr Haus in Adresse1 aus.

Im UFS-Ermittlungsverfahren zu GZ. RV/0863-G/09 wurde unwidersprochen festgestellt, dass der Betriebsstandort des Dienstgebers (DG) in Adresse3 zum Wohnsitz in Adresse1 rd. 122 km entfernt ist.

Für diese Wegstrecke (davon 114 km = 93% Autobahn) benötigt ein Pkw lt. Routenplaner [www.herold.at](http://www.herold.at) durchschnittlich 66 Minuten. Die Zurücklegung der gesamten Wegstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist unzumutbar (kürzeste Verbindung rd. 160 Minuten für eine Fahrtrichtung). Bei kombinierter Anreise, z.B. ÖV-Nutzung ab/bis Bahnhof Wiener Neustadt ergibt sich eine Wegzeit von 105 - 110 Minuten je Fahrtrichtung, bei PKW-Benützung bis zur Park & Ride-Einrichtung Wien-Erdberg, anschließend mit ÖV, eine solche von rd. 90 bis 95 Minuten je Fahrtrichtung.

Eine weitere Abfrage über den Routenplaner von GoogleMaps ergab eine Streckenlänge von 122 km und eine Fahrzeit von 81 Minuten. Lt. Routenplaner [www.oeamtc.at](http://www.oeamtc.at) wird eine Entfernung von 114,2 km bei einer Fahrzeit von 85 Minuten angegeben.

Wie in den Jahre 2007 und 2008 zahlte der DG des Bf. auch für die Jahre 2009 bis 2011, gestützt auf die Bestimmungen des Kollektivvertrages für das Baugewerbe (§ 17 KollIV Bau) für Arbeitstage ein steuerfreies Trennungsgeld aus (DG-Verpflichtung lt. KollIV ab einer Entfernung von 100 km vom behördlichen Hauptwohnsitz, vgl. *Müller*, Reisekosten in der Praxis, 5. Auflage 2010, 3.3.2. Baugewerbe und Bauindustrie). Für die Fahrten zwischen dem Wohnort in Adresse1 und dem Arbeitsort wurde vom Bf. kein Pendlerpauschale in Anspruch genommen. Weiters wurde eine Bauzulage nach § 16 KollIV Bau ausbezahlt, deren Anspruch für den betreffenden Tag eine überwiegende Dienstverrichtung auf der Baustelle, und zwar im Freien, voraussetzt.

Soweit der Bf von seinem DG für Dienstreisen Fahrkostenersatz geltend machte (Km-Geldverrechnung), berechnete er - im Unterschied zum Verfahren zu GZ. RV/0863-G/09, im welchem von der Baustelle Stubenbastei, von der Zweitwohnung oder vom Büro gerechnet wurde - diese ausschließlich von/bis zur Adresse des Büros Adresse3.

Nach den vom DG vorgelegten Unterlagen aus dessen Lohnverrechnung war der Bf. in den Jahren 2009 bis 2011 an folgenden Baustelle tätig:

Jänner 2009: Baustellen Museumsquartier, Stephansplatz, Schwarzenbergplatz. Einmal Baustelle Andau/Burgenland. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 13 Tage, Km-Geld wurde an 16 Tagen ausbezahlt.

Februar 2009: Baustellen Stephansplatz, Schwarzenbergplatz, Lugeck. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 17 Tage, Km-Geld wurde an 11 Tagen ausbezahlt.

März 2009: Baustellen Schwarzenbergplatz, Stephansplatz, Lugeck. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 12 Tage, Km-Geld wurde an 18 Tagen ausbezahlt.

April 2009: Baustellen Stephansplatz, Schwarzenbergplatz, Lugeck, Messe Wien. Einmal Baustelle Andau/Burgenland. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 20 Tage, Km-Geld wurde an 17 Tagen ausbezahlt.

Mai 2009: Baustellen Stephansplatz, Lugeck, SP 11. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 17 Tage, Km-Geld wurde an 17 Tagen ausbezahlt.

Juni 2009: Baustellen Stephansplatz, Lugeck, Labour Bauer, Messe Wien, Schreiberweg, Vindobona. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 17 Tage, Km-Geld wurde an 17 Tagen ausbezahlt.

Juli 2009: Baustellen Stephansplatz, Messe Wien, Lugeck, Schreiberweg, Vindobona. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 18 Tage, Km-Geld wurde an 16 Tagen ausbezahlt.

August 2009: Baustellen Meidlingerhauptstraße, Stephansplatz, Lugeck, Vindobona, Messe Wien, Zahnradbahnstraße. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 16 Tage, Km-Geld wurde an 17 Tagen ausbezahlt.

September 2009: Baustellen Meidlingerhauptstraße, Stephansplatz, Lugeck, Vindobona, Zahnradbahnstraße, SP 11. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 21 Tage, Km-Geld wurde an 22 Tagen ausbezahlt.

Oktober 2009: Baustellen Vindobona, Zahnradbahnstraße, Lugeck, Stephansplatz. Zweimal Baustelle Andau/Burgenland. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 22 Tage, Km-Geld wurde an 21 Tagen ausbezahlt.

November 2009: Baustellen Vindobona, Zahnradbahnstraße, BA, Wien Messe, Lugeck, Stephansplatz. Einmal Baustelle Andau/Burgenland. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 21 Tage, Km-Geld wurde an 13 Tagen ausbezahlt.

Dezember 2009: Baustellen BA, Vindobona, Wien Messe, Stephansplatz, Zahnradbahnstraße. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 18 Tage, Km-Geld wurde an 12 Tagen ausbezahlt.

Aus dieser Auflistung ist ersichtlich, dass der Bf. im Jahr 2009 weit überwiegend auf Baustellen in Wien tätig war. Nach den ebenfalls vorliegenden KM-Geld-Aufzeichnungen wurden die Fahrten vom Büro Adresse3, angetreten und auch dort wieder beendeten. Dabei trugen die zurückgelegten Strecken, alle innerhalb Wiens, zwischen 2,4 km und 27 km. Lediglich fünf Fahrten führten außerhalb Wiens (nach Andau/Burgenland).

Jänner 2010: Baustellen Messe Wien, Vindobona, Stephansplatz, Zahnradbahnstraße, Lugeck. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 12 Tage, Km-Geld wurde an 8 Tagen ausbezahlt.

Februar 2010: Baustellen Messe Wien, Zahnradbahnstraße, Stephansplatz. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 9 Tage, Km-Geld wurde an 12 Tagen ausbezahlt.

März 2010: Baustellen Zahnradbahnstraße, Schreiberweg, Stephansplatz. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 12 Tage, Km-Geld wurde an 3 Tagen ausbezahlt.

April 2010: Baustellen Schreiberweg, Nussberggasse, Zahnradbahnstraße, Lugeck, VIC, Kollburggasse. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 4 Tage, Km-Geld wurde an 12 Tagen ausbezahlt.

Mai 2010: Baustellen Lugeck, Zahnradbahnstraße, VIC, Nussberggasse, Kollburggasse. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 12 Tage, Km-Geld wurde an 17 Tagen ausbezahlt.

Juni 2010: Baustellen Lugeck, Zahnradbahnstraße, Himmelteich, Tomaschekstraße, VIC. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 14 Tage, Km-Geld wurde an 13 Tagen ausbezahlt.

Juli 2010: Baustellen Stephansplatz, Himmelteich, Lugeck, VIC. Einmal Baustelle Klosterneuburg. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 13 Tage, Km-Geld wurde an 13 Tagen ausbezahlt.

August 2010: Baustellen Himmelteich, Lugeck, VIC, Zahnradbahnstraße. Viermal Klosterneuburg. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 14 Tage, Km-Geld wurde an 13 Tagen ausbezahlt.

September 2010: Baustellen Himmelteich, Bednarpark, Zahnradbahnstraße, VIC. Sechsmal Klosterneuburg. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 15 Tage, Km-Geld wurde an 16 Tagen ausbezahlt.

Oktober 2010: Baustellen Himmelteich, VIC, Zahnradbahnstraße, Lugeck. Dreizehnmal Baustelle Klosterneuburg. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 17 Tage, Km-Geld wurde an 18 Tagen ausbezahlt.

November 2010: Baustellen Himmelteich, Schreiberweg, VIC, Zahnradbahnstraße. Achtmal Baustelle Klosterneuburg. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 18 Tage, Km-Geld wurde an 22 Tagen ausbezahlt.

Dezember 2010: Himmelteich, Zahnradbahnstraße, VIC, Höchstädtplatz. Siebenmal Baustelle Klosterneuburg. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 22 Tage, Km-Geld wurde an 15 Tagen ausbezahlt.

Im Jahr 2010 war der Bf. ebenfalls weit überwiegend auf Baustellen in Wien tätig. Die Streckenlänge der Fahrten von und zum Büro Adresse3, betrug zwischen 3 km und 61,50 km (bei letzterer Baustelle handelt es sich um „Himmelteich“ in 1220 Wien). Ab Juli führten Fahrten auch zu einer Baustelle in Klosterneuburg. Diese wurde im Juli 1 x, im August 4 x, im September 7 x, im Oktober 13 x, im November und Dezember je 7 x angefahren. Die einfache Strecke zur Baustelle Klosterneuburg betrug dabei 11 km.

Jänner 2011: Baustellen Himmelteich, Zahnradbahnstraße, IV 2, VIC, Lugeck. Sechsmal Baustelle Klosterneuburg. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 15 Tage, Km-Geld wurde an 17 Tagen ausbezahlt.

Februar 2011: Baustellen Heinrichsberg, VIC, Himmelteich, INV 2, Zahnradbahnstraße. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 16 Tage, Km-Geld wurde an 20 Tagen ausbezahlt.

März 2011: Baustellen INV 2, VIC, Zahnradbahnstraße, Stephansplatz, Auhofstraße, Max Pooschgasse, Nussberggasse Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 20 Tage, Km-Geld wurde an 21 Tagen ausbezahlt.

April 2011: Baustellen Nussberggasse, INV 2, VIC, SP 3, Auhofstrasse, Kahlenbergstraße. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 23 Tage, Km-Geld wurde an 15 Tagen ausbezahlt.

Mai 2011: Baustellen Auhofstrasse, INV 2, VIC, Himmelteich, Max Pooschgasse, SP 3. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 15 Tage, Km-Geld wurde an 21 Tagen ausbezahlt.

Juni 2011: Baustellen Auhofstrasse, INV 2, Max Pooschgasse, Himmelteich, SP 3, VIC. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 22 Tage, Km-Geld wurde an 13 Tagen ausbezahlt.

Juli 2011: Baustellen VIC, INV 2, Max Pooschgasse, Auhofstrasse, SP 3, Gablitz. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 13 Tage, Km-Geld wurde an 20 Tagen ausbezahlt.

August 2011: Baustellen SP 3, VIC, INV 2, Tomaschekstrasse, Gablitz. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 20 Tage, Km-Geld wurde an 22 Tagen ausbezahlt.

September 2011: Baustellen Gablitz, INV 2, VIC, Wieninger. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 22 Tage, Km-Geld wurde an 12 Tagen ausbezahlt.

Oktober 2011: Baustellen Wieninger, SP 3, VIC, Gablitz, Kahlenbergstraße, SP 3. Dreimal Baustelle Mürzzuschlag. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 14 Tage, Km-Geld wurde an 17 Tagen ausbezahlt.

November 2011: Baustellen Wieninger, Kahlenbergstraße, Gablitz, VIC, INV 2, Sp 3. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 17 Tage, Km-Geld wurde an 21 Tagen ausbezahlt.

Dezember 2011: Wieninger, Kahlenbergstraße, INV 2. Trennungsgeld und Bauzulage wurde für 21 Tage, Km-Geld wurde an 14 Tagen ausbezahlt.

Auch im Jahr 2011 war der Bf. weit überwiegend auf Baustellen in Wien tätig. Die Streckenlänge der Fahrten von und zum Büro Adresse3, betrug zwischen 2,40 km und 76,50 km (Baustelle zu und von Himmelteich, 1220 Wien). Die Baustelle in Klosterneuburg wurde nur noch im Jänner 6 x angefahren. Von Juni bis November wurde eine Baustelle in Gablitz (NÖ) angefahren. Diese wurde im Juli 3 x, im August 2 x, im September 3 x, im Oktober 3 x und im November 2 x angefahren. Weiters wurde im Februar eine Fahrt zu einer weiteren Baustelle in Niederösterreich (Heinrichsberg) und im Oktober 4 x eine Baustelle auf der Seitenalm (bei Rottenmann) angefahren.

Im mündlichen Erörterungstermin gem. § 269 Abs. 3 BAO vom 27. September 2018 wurde neben der Erörterung der Sach- und Rechtslage vom Bf. hinsichtlich der in den vom ehemaligen Dienstgeber übermittelten KM-Geldlisten genannten Abkürzungen "SP 11, VIC, INV, INV 2, IV 2, SP 3" bekannt gegeben, dass es sich um folgende Baustellen handelte: "SP 11" Schwarzenbergplatz, "Vindobona" Wallensteinplatz, "VIC" Vienna Intern. Center innerhalb des UNO-Centers, "INV" / "INV2" / "IV 2" Invalidenstraße, "SP 3" Schwarzenbergplatz, "Wieninger" Stammersdorf, "Seitenalm" Rottenmanner Tauern und "Heinrichsberg" in Niederösterreich.

Zur Frage wer im Beschwerdezeitraum neben ihm unter der Woche in der Wohnung Adresse2, gewohnt habe, gab der Bf. an, dass die beiden Kinder in Wien studierten und dort wohnten, er aber nicht mehr genau sagen könne, wann sie ausgezogen seien. Bezüglich der Betreuung der Schwiegermutter gab der Bf. an, dass er sicher sei, dass

es seiner Schwiegermutter deshalb so gut gehe, weil sie von seiner Gattin und ihm so gut betreut werde. Pflegebedürftigkeit sei aber nicht vorgelegen und liege nicht vor. Die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurden vom Bf. aufrechterhalten.

Der Bf. ist trotz nachweislich zugestellter Ladung zur mündlichen Verhandlung nicht erschienen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

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

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 § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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 § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Kosten für die Fahrten vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte stellen grundsätzlich Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 dar. Allerdings sind gemäß § 20 Abs. Z 2 lit. e EStG 1988 die Kosten der Fahrten zwischen einem Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-) Ort und dem Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-) Tätigkeit bezogenen, höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung, wie z. B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur 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. bspw. VwGH 26.04.2006, 2006/14/0013).

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (vgl. etwa VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011). 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 (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037). Die Frage Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079), ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht (VwGH 26.7.07, 2006/15/0047).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes 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. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (vgl. VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011).

Nach herrschender Rechtsauffassung sind Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt (vgl. *Lenneis* in Jakom EStG, 11. Aufl. 2018, § 16 Rz 56 "Doppelte Haushaltsführung, Punkt i "Abzugsfähige Kosten für Familienheimfahrten", mwN; *Schubert* in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 27 "Familienheimfahrten", Stand 1.7.2016, rdb.at, mwN).

Liegt ein Familienwohnsitz vor, können Kosten der doppelten Haushaltsführung in Abzug gebracht werden, wenn zwei Unzumutbarkeits-Voraussetzungen erfüllt sind: Zum einen muss für die betroffene Arbeitnehmerin oder den betroffenen Arbeitnehmer die tägliche Rückkehr von der Arbeitsstätte an den Familienwohnsitz unzumutbar sein. Zum anderen muss auch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort oder in dessen Nahebereich unzumutbar sein (*Sutter/Pfalz* in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 74 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG).

Wann (Un-)Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr von der Arbeitsstätte zum Wohnort vorliegt, wird gesetzlich nicht explizit geregelt.

Zur Frage der Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 31.07.2013, 2009/13/0132 die tägliche Rückkehr bei einer Wegstrecke in einer Richtung von 131 Kilometern und einer Fahrtzeit von 70 Minuten für unzumutbar erklärt. Dies gilt auch bei einer Strecke von insgesamt etwa 230 km bei einem Zeitaufwand von jeweils insgesamt etwa 135 Minuten (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0236). Im Erkenntnis vom 15.09.2011, 2008/15/0239, hat der VwGH eine Wegzeit für die einfache Strecke von rd. 1 Stunde mit dem PKW bei einer Entfernung von 78 bzw. 83 km (hauptsächlich Autobahn) als für die tägliche Rückkehr "jedenfalls zumutbar" erachtet. In letzterem Erkenntnis hält der Verwaltungsgerichtshof zudem fest, dass keine Unzumutbarkeit vorliegt, wenn zumindest im Regelfall eine Ruhezeit von mehr als acht Stunden eingehalten werden kann.

In Rz 342 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 in der Fassung des Wartungserlass 2014 vom 20. März 2014 - mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Bundesverwaltungsgericht beachtliche Rechtsquelle - wird dazu die Auffassung vertreten, die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr sei grundsätzlich dann anzunehmen, "wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt. Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel."

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Der Bf. verweist in seinen Berufungen für die Jahre 2009 bis 2011 auf die Ausführungen der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 und erläutert dazu, dass sich "auch keine Änderungen zu den nunmehr eingebrachten Berufungen ergeben" haben. Es wurde für den Zeitraum 2009 bis 2011 vom Bf. lediglich als ergänzendes weiteres Argument vorgebracht, dass die Gattin in Adresse1 seit 2005 ihre 72jährige, alleinstehende Mutter betreue. Entsprechend wird hinsichtlich der festgestellten Sachverhaltselemente, welche keine Änderungen zum Beschwerdezeitraum 2008 erfahren haben, auf die Ausführungen der UFS-Entscheidung vom 15. Jänner 2013, GZ. RV/0863-G/09, zurückgegriffen.

Aus der Darstellung der Baustellen in den Beschwerdezeitraum 2009 bis 2011 ist festzustellen, dass in allen Jahren der Einsatzort weit überwiegend im Raum Wien gelegen ist. Auch die ab Juli 2010 bis Jänner 2011 geführte Baustelle in der unmittelbaren Nachbargemeinde Klosterneuburg ist dem Großraum Wien zuordenbar, da diese Baustelle nach den KM-Geld-Aufstellungen lediglich 11 km vom Büro Adresse3, entfernt gelegen war. Aus den Aufzeichnungen ist zudem ersichtlich, dass der Bf. meist pro Tag mehrere Baustellen angefahren hat. Auf Grundlage der vorliegenden KM-Geld-Aufzeichnungen ist weiters feststellbar, dass sämtliche Fahrten im Beschwerdezeitraum vom Büro Adresse3, angetreten und ebendort beendet wurden. Zur Abgrenzung der Bürozeiten und Baustellenzeiten gab der Bf. in der Niederschrift vom 20. September 2013 an, dass er im Regelfall im Büro Adresse3, pro Tag mehrere Stunden verbrachte. Diese Aussage entspricht im Wesentlichen auch den vom ehemaligen Dienstgeber übermittelten KM-Geld-Aufzeichnungen. Demnach fuhr der Bf. zwar täglich zu einer oder mehreren Baustellen, war aber davor und/oder danach im Büro Adresse3. Für den gesamten Beschwerdezeitraum 2009 bis 2011 ist daher der Dienstort in Wien gelegen.

#### **(Un)Zumutbarkeit der tägliche Rückkehr:**

Wie aus den oben zitierten VwGH-Erkenntnissen vom 31.07.2013, 2009/13/0132, und 10.02.2016, 2013/15/0236, ersichtlich, hat seit dem mit 13. Jänner 2013 abgeschlossenen UFS-Verfahren die Beurteilung, wann bei der Fahrtstrecke und -zeit Unzumutbarkeit vorliegt, eine weitere höchstgerichtliche Klarstellungen erfahren (und erfolgte daraufhin auch eine Anpassung der Rechtsansicht des Bundesministerium für Finanzen in der Rz 342 der Lohnsteuerrichtlinien).

Im gegenständlichen Fall haben die einzelnen Routenplaner zum Teil unterschiedliche Streckenlängen (zwischen 114 km und 122 km) und Fahrzeiten (zwischen 66 und 85 Minuten) berechnet, jedoch konnte bei allen Ergebnissen festgestellt werden, dass die Wegstrecke Arbeitsstätte zum Wohnort über 110 km und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt. Es liegt somit im Sinn der aktuellen höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs hinsichtlich der Voraussetzungen der täglichen Rückkehr von der Arbeitsstätte an den Familienwohnsitz Unzumutbarkeit vor.

**(Un)Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort oder in dessen Nahebereich:**

Wie bereits oben ausgeführt, hat der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen, dass die Unzumutbarkeit den Familienwohnsitz aufzugeben nur dann vorliegt, wenn die Ursachen der Unzumutbarkeit aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind; Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 10.03.2016, 2013/15/0146, mwN).

Im Beschwerdefall war ein weiterer Wohnsitz im Nahbereich des Dienstort seit dem Studienbeginn der beiden Kinder in Wien (Beginn Sohn: Wintersemester 2003; Beginn Tochter: Wintersemester 2006) und somit seit Jahren vorhanden. Es kommt daher wie bereits im Verfahren zur Einkommensteuer 2008 im Wesentlichen darauf an, ob die regelmäßige Rückkehr in die Mietwohnung Adresse2, auch für die Gattin zumutbar war. Sollte dies der Fall sein, stellte die Wohnung in der Adresse2 einen Familienwohnsitz mit den entsprechenden Konsequenzen für die geltend gemachten Kosten dar. Ein Beibehalten des Wohnsitzes der Gattin in Adresse1 ohne - wie vom Verwaltungsgerichtshof judiziert - hinreichend objektiv gewichtige Gründe kann dies nicht verhindern.

Aufgrund des Verweises des Bf., dass die in der Berufung betr. der Veranlagungsjahre 2007 und 2008 vorgebrachten Argumente auch für das nunmehrige Beschwerdeverfahren gelten, wird bezüglich des "Entfall des Fahrtkostenzuschusses" und "Betreuung von Haustieren" auf die Ausführungen in der UFS-Entscheidung vom 15. Jänner 2013, GZ. RV/0863-G/09, verwiesen. Die dort vorgenommene rechtliche Würdigung, dass sich aufgrund der praktisch gleich großen Entfernung vom Dienstort der Gattin nach Adresse1, bzw. nach Adresse2, dem Grunde nach keine Änderung in Bezug auf den Anspruch auf Fahrtkostenzuschuss ergibt und die Betreuung von Haustieren als steuerlich unbeachtliche, persönliche Vorliebe zu qualifizieren ist, wird auch für die gegenständlichen Beschwerdejahre aufrecht erhalten.

Als weiteres Argument im nunmehrigen Beschwerdeverfahren wurde die Pflegebedürftigkeit der Schwiegermutter des Bf. vorgebracht.

In der Judikatur wird zwar eine besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger, deren Mitübersiedlung unzumutbar ist (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121), als für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechender Grund (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; VwGH 28.9.2011, 2006/13/0087) angeführt. Eine solche

Pflegebedürftigkeit ist durch ein ärztliches Attest zu belegen (nochmals VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).

Diesbezüglich hat der Bf. in der Vorsprache beim Finanzamt am 20. September 2013 niederschriftlich ausgesagt, dass eine Pflegebedürftigkeit in dem Sinne, dass die Schwiegermutter dauernde Betreuung brauche nicht gegeben sei und auch kein Pflegegeld bezogen werde.

Ebenso wurde im Erörterungstermin vom 27. September 2018 dieses Argument vom Bf. dahingehend richtiggestellt, dass bei der Schwiegermutter keine Pflegbedürftigkeit vorliege, sondern damit die regelmäßige Betreuung durch den Bf. und seiner Gattin gemeint sei.

Eine teilweise Unterstützung bzw. Betreuung der (damals) 72-jährigen, alleinstehenden Mutter entspringt jedoch dem familiären Beistandsgebot und bildet allein keine ausreichende Grundlage für die Begründung einer doppelten Haushaltsführung. Schließlich wird bzgl. des Arguments der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aufgrund Erwerbstätigkeit der Ehegattin auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.02.1999, 95/14/0059, verwiesen, wonach eine unzumutbare Verlegung des Familienwohnsitzes zum Dienstort bei Einkünften der Ehefrau nur vorliegt, wenn es sich diesfalls um steuerlich relevante Einkünfte handelt, die bei der Verlegung des Familienwohnsitzes verloren gingen. Ein solcher möglicher Verlust wurde vom Bf. weder behauptet noch liegen Anhaltspunkte für eine solche Annahme vor.

Die Aufrechterhaltung des Wohnsitzes der Gattin in Adresse1 stellt sich daher auch in den Beschwerde Jahren 2009 bis 2011 als durch private Motive veranlasst dar. Da der Bf. nicht aufgezeigt hat, dass die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung durch Umstände von erheblichem objektivem Gewicht verursacht ist, stellen die geltend gemachten Aufwendungen daher Kosten des Haushalts und der Lebensführung des Bf. dar. Die dadurch veranlassten Mehraufwendungen sind aufgrund § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 EStG 1988 nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

### **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.

Das gegenständliche Erkenntnis stützt sich auf die ergangene und im Entscheidungstext angeführte höchstgerichtliche Judikatur. Entsprechend liegt keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, vor und war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 28. November 2018