

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter R und die weiteren Senatsmitglieder XXX in der Beschwerdesache des Bf über die Beschwerde vom 3.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 4.10.2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 (Arbeitnehmerveranlagung) in der Sitzung am 12.3.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist seit Jahren bei der A GesmbH als B in der C in D beschäftigt und hatte seinen Familienwohnsitz ursprünglich in E. Auf Grund der von der Ehegattin des Bf. erzielten nichtselbständigen Einkünfte bei der F Gebietskrankenkasse gewährte ihm das Finanzamt Werbungskosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung bis einschließlich für das Jahr 2006. Bereits im Jahr 2005 war die Ehegattin des Bf. teilweise im Vorruhestand und ihre Arbeitgeberin vermerkte in den an das Finanzamt übermittelten Lohnzetteln als soziale Stellung „*Sonst. Pensionist*“.

Seinen ursprünglich in E gelegenen Hauptwohnsitz verlegte der Bf. laut Auskunft des Zentralen Melderegisters am 9.9.2011 nach G im Bezirk H. Sein Arbeitsort befindet sich weiterhin in D und seine Unterkunft unverändert in der Nähe des Arbeitsplatzes im Hotel II.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers in seinem Schreiben vom 5.8.2013 benützt er für die Fahrten zwischen Familienwohnsitz, Arbeitsplatz und Unterkunft den eigenen Pkw. Die Kilometeranzahl für die einfache Fahrtstrecke zwischen Familienwohnsitz in G und Arbeitsplatz in D beträgt 225 km und zwischen Familienwohnsitz und Unterkunft 215 km. Die Anzahl der Fahrten würde sich nach den für den Schichtdienst der Tätigkeit monatlich vorgegebenen Dienstplänen und den dort nicht planbaren (z.B. Überstunden, Dienstofftausch, Krankenstand, Systemtests, usw.) tatsächlich verrichteten Schichtdiensten und den damit verbundenen erforderlichen Nächtingungen (12 Stundendienst) in M richten. Im Durchschnitt seien dies fünf Anreisen und 10 Nächtingungen pro Monat gewesen. Er habe keine anderen Personen mitbefördert und eine unentgeltliche Schlafmöglichkeit sei vom Arbeitgeber ebenso wie Vergütungen für Fahrtkosten nicht gewährt worden.

Wie in den vorangegangenen Jahren beantragte der Beschwerdeführer im Zuge der am 11.7.2016 elektronisch übermittelten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von € 3.672,-- und doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 3.431,60 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Weiters wurden Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 74,40 € als Werbungskosten beantragt.

Mit Vorhalt vom 28.7.2016 forderte das Finanzamt die Nachreichung der Unterlagen zu den erklärten Aufwendungen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 4.10.2016 verweigerte das Finanzamt die geltend gemachten Werbungskosten mit der Begründung, dass keine Belege vorgelegt worden seien und verwies auf die vorjährige Begründung.

In der dagegen erhobenen Beschwerde verwies der Beschwerdeführer darauf, dass im Ermittlungsverfahren viele konkret ausreichende Gründe von der Behörde festzustellen seien, die die steuerliche Beachtung und Zuerkennung der Familienheimfahrten bzw. Kosten der doppelten Haushaltsführung auf Dauer rechtfertigen würden. Als Beilagen wurden die Dienstpläne Jänner bis Dezember 2015, Tankrechnungen 2015 und Hotelrechnungen 2015 vorgelegt.

Mit weiterem Vorhalt vom 14.11.2016 ersuchte das Finanzamt um Nachreichung der Unterlagen bezüglich der geltend gemachten Werbungskosten für Arbeitsmittel. Zur steuerlichen Beurteilung der doppelten Haushaltsführung bzw. der Familienheimfahrten im Kalenderjahr 2015 wurde der Beschwerdeführer ersucht, eine ausführliche Darstellung des Sachverhaltes zu übermitteln, insbesondere eine ausführliche Stellungnahme zu der Frage, warum ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes im Kalenderjahr 2015 nicht zumutbar sei.

Mit Schreiben vom 9.12.2016 gibt der Beschwerdeführer bezüglich der geltend gemachten Werbungskosten für Arbeitsmittel bekannt, dass es sich um ein dienstlich unumgänglich erforderliches iPad mit Anschaffungskosten von 743,97 € handeln würde. Ausgehend von der allgemein anerkannten beruflichen Verwendung von 60% (40% seien als Privatanteil

ausgeschieden worden) und der Anschaffung in der zweiten Jahreshälfte ergebe sich bei Abschreibung für Abnutzung über drei Jahre der geltend gemachte Betrag von 74,40 €.

Zu den Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten wird ausgeführt, dass die An- und Heimreise an seinen Arbeitsplatz blockweise erfolgen würde. Er sei in aufrechter Ehe mit Frau K und befinde sich der Sohn, die Schwiegertochter samt zwei Enkelkindern, seine Schwiegermutter, seine Geschwister und deren Ehegatten ebenfalls in direkter Nähe seines Wohnortes. Seine Eltern, ebenfalls in der Nähe wohnhaft gewesen, seien leider 2014 verstorben. Der Wohnsitz in G sei Lebensmittelpunkt und der Ort, wo sich Familie und Freunde befinden würden, was sich positiv auf sein Erwerbsleben auswirken würde. Das Großstadtleben würde ihm Angst machen und bringe für seinen belastenden Job keine Erholung, sondern verursache nur zusätzlichen Stress. Familiäre und freundschaftliche Bindungen seien am Arbeitsort keine vorhanden.

Die öffentlich bekannte Vereinheitlichung des L führe dazu, dass eine Versetzung ins Ausland jederzeit als erforderlich passieren könne, was eine Verlegung meines Familienwohnsitzes an seine jetzige Arbeitsstelle, abgesehen vom nichtverkraftbaren finanziellen Aufwand, unlogisch machen würde, also unzumutbar sei.

Seine Gattin sei aufgrund ihrer schweren Erkrankung im Vorruhestand, der jederzeit widerrufen werden könne. Sie sei am Familienwohnsitz die Drehscheibe für Betreuungsaufgaben innerhalb der Familie, welche Aufgabe sie auch gerne wahrnehme. So habe sie, für seine Eltern und ihre Mutter gekocht und das Essen zugestellt, Arztbesuche mit diesen absolviert und sonstige Pflegearbeiten erledigt. Zudem sei sie seit 2012 Prokuristin der Gesellschaft des Sohnes und bringe ihre fachlichen Kenntnisse als Juristin seit der Gründung ein. Weiters sei sie in der Gemeinde im Sozialarbeitskreis ehrenamtlich eingebunden und wesentliche Projektgestalterin der „Zukunftswerkstatt“ der Gemeinde G. Ehrenamtlich sei auch ihre Tätigkeit im Rahmen des Roten Kreuzes als Mitglied des Teams Österreich zuletzt in der Katastrophenhilfe für die Flüchtlinge. Sie habe eine starke Bindung zu ihrem Umfeld am Familienwohnsitz. Eine Übersiedlung wäre neben der nichtverkraftbaren finanziellen Belastung eine gesundheitliche Gefährdung im psychischen und physischen Bereich nicht nur für sie selbst, sondern auch für ihre mittlerweile pflegebedürftige Mutter und deshalb nicht zumutbar. Sie unterstütze auch die junge Familie bei der Betreuung ihrer Enkelkinder und leiste auch hier einen wesentlichen Beitrag auf den nicht verzichtet werden könne und dies auch unerwünscht sei.

Zu wirtschaftlichen Überlegungen einer Übersiedlung sei angemerkt, dass der für G partnerschaftlich entschiedene Lebensmittelpunkt an der Grenze der finanziellen, altersbedingten und gesundheitlichen Zumut- und Machbarkeit geschaffen worden sei und ein gleichwertiges Wohnen in der Nähe seines jetzigen Dienstortes, abgesehen von der unzumutbaren Aufgabe der familiären und freundschaftlichen Bindungen, nicht leistbar wäre. Der Quadratmeterpreis für

Grundstücke liege derzeit in ihrer Lage bei EUR 60 und müssten für gleichartige Wohnsituationen in M, N und/oder O wohl mindestens das Zehnfache angenommen werden.

Zusammenfassend bitte er in der Ermessensübung, wie auch für den Einzelfall gesetzlich vorgesehen, die gesamte Lebenssituation von ihm und seiner Familie und die daraus folgende Zumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes in der Steiermark zu berücksichtigen und die beantragten Werbungskosten anzuerkennen.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt begründend aus, dass die Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten nicht anerkannt hätten werden können, da im Hinblick auf die noch offenen Beschwerden beim Bundesfinanzgericht betreffend die Jahre 2013 und 2014 und auf das ergangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes für das Jahr 2010 davon ausgegangen werde, dass die doppelte Haushaltsführung im Jahr 2015 privat veranlasst gewesen sei.

In dem dagegen nach einem Fristverlängerungsansuchen fristgerecht erhobenen Vorlageantrag wird bemängelt, dass eine Würdigung des in der Ergänzungsbeantwortung und der Beschwerde detailliert geschilderten Sachverhaltes, die Auswertung der vorgelegten Unterlagen (Dienstpläne, Hotel- und Tankrechnungen), eine Gesamtbetrachtung seiner Lebenssituation und der seiner Gattin samt Subsumierung unter die gesetzlichen Bestimmungen (rechtliche Beurteilung) mit der dann zwingend folgerichtigen Entscheidung, dass die geltend gemachten Kosten zu berücksichtigen seien, unterblieben sei. Die Behörde selbst habe für 2011 und 2012 nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens, bei dem sie als Ehegatten vorbildlich mitgewirkt hätten, für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrt entschieden.

Um eine weitere Verzerrung des Sachverhaltes und der Verfahrensschritte durch die Behörden zu vermeiden, erhebe er sämtliche Vorbringen und Inhalte der über die vielen Jahre vorgelegten Unterlagen, sämtliche Unterlassungen und Bescheide der Behörde bei Erledigungen zum Inhalt dieses Vorlageantrages und bitte das hohe Gericht diese „beklagenswerte Historie“ (Zitat: Vertreter) im Gesamten zu beurteilen und festzustellen, dass die geltend gemachten Werbungskosten steuerlich anzuerkennen seien. Alternative Entscheidungen über steuerrechtliche Erleichterungen für Pendler, wie über Pendlerpauschalen, Pendlereuro oder Ersatz der tatsächlichen Fahrtkosten seien seit 2010, seit der Zuständigkeit des Finanzamtes P-Umgebung keine getroffen worden. Der finanzielle Nachteil sei offenkundig.

Er möchte darauf hinweisen, dass seitens seiner Dienstgeberin bereits einmal von der Bundesländerversetzbarkeit Gebrauch gemacht worden sei, im Jahr 2004 sei sein Dienort von M nach D verlegt worden. Seine Unterkunft in dem einfachen Hotel habe er beibehalten.

Werbungskosten seien Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst seien. Sie würden in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit stehen. Wenn man die Begriffe des Gesetzes „beruflich veranlasst“ und „privat veranlasst“ gegenüber

stellen würde, so sei der beruflichen Veranlassung jedenfalls eine Einflussmöglichkeit des Dienstgebers auf das Verhalten seines Dienstnehmers immanent. "D.h.: ist Ausdruck der Gestaltung des Dienstverhältnisses." So habe der Dienstgeber Einfluss darauf, dass der Dienstnehmer sein Verhalten im privaten Bereich so setzen würde, dass die Dienstpflicht optimal und in seinem Fall im P-Dienst peinlichst genau ausgerichtet, konzentriert, gut ausgebildet und informiert über jeweils zwölf Stunden erfüllt werden könne. Dies sei durch die gegenständliche Unterkunftnahme in M gewährleistet. Die entstehenden Kosten dafür seien also beruflich veranlasst.

Auf die Tatsache der Entscheidung über Begründung, Erhaltung oder Beendigung des Familienwohnsitzes, die Begründung, Erhaltung und Beendigung von Familienbanden und soziale Netzwerke, sowie die finanzielle und gesundheitliche Gestaltung seines Lebens habe der Dienstgeber zumindest direkt keinen Einfluss. Die gewählte Ausbildung, der gewählte Beruf, alle privaten Entscheidungen, die für Behörden ohne Beurteilung der Risikobereitschaft - Zumutbarkeit - in der Lebensgestaltung von Steuerpflichtigen zur Kenntnis zu nehmen seien.

Für die Jahre 2008 und 2009 seien die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nach langen und aufwendigen Rechtsmittelverfahren nach Einschreiten seines Rechtsvertreters mit Aufhebung gem. § 299 BAO des von Amts wegen veranlassten Wiederaufnahmebescheides zuerkannt worden. Die ausführliche Darlegung der faktischen und rechtlichen Zusammenhänge durch den Rechtsvertreter hätten die Behördenvertreter offensichtlich derart überzeugt, dass diese sich zur Entscheidung für ihn als Steuerpflichtigen durchringen hätten können.

Der Vollständigkeit halber sei vorweg in diesem Zusammenhang erwähnt, dass der ausgewiesene Rechtsvertreter kein einziges Schriftstück, keinen einzigen Bescheid seitens der Behörde zugestellt erhalten habe. Die rechtlichen Konsequenzen würden geprüft werden.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, so können Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz unter bestimmten Voraussetzungen Werbungskosten sein.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung ist niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216). Der Grund, warum Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (zB VwGH 28.5.1997, 96/13/0129). Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 56 Doppelte Haushaltsführung).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116). Es ist daher für die Entscheidung für das gegenständlich strittige Jahr 2015 unerheblich, aus welchen Gründen die Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2011 und 2012 als Werbungskosten gewährt wurden. Der Ordnung halber wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 vom Bundesfinanzgericht zusammengefasst mit der Begründung aufgehoben wurden, dass der eigentliche Wiederaufnahmsgrund, nämlich dass die Ehegattin nur mehr Pensionseinkünfte beziehen würde, was auf Grund von weiteren Erhebungen festgestellt wurde, in den Wiederaufnahmebescheiden nicht angeführt wurde und in der Begründung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide die Darstellung der Wiederaufnahmegründe, nämlich die Darstellung der maßgebenden, neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel, fehlt. Für die Jahre 2007, 2008 und 2009 hat das Bundesfinanzgericht somit nicht in der Sache selbst entschieden, sondern die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren wegen unzureichender Begründung aufgehoben. Aus welchen Gründen der Bf. die geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung in den Jahren 2011 und 2012 als Werbungskosten vom Finanzamt gewährt bekommen hat, ist nicht nachvollziehbar, da den betreffenden Einkommensteuerbescheiden eine diesbezügliche Begründung fehlt.

Für die Frage der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung ist zu prüfen, ob es dem Beschwerdeführer im Jahr 2015 zumutbar gewesen wäre, den Familienwohnsitz in die Nähe seines Arbeitsplatzes zu verlegen.

Für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechende Gründe können unter anderem steuerlich relevante Erwerbseinkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 des anderen Ehepartners am Familienwohnsitz sein, die bei dessen Verlegung verloren gehen würden (z.B. VwGH 17.2.1999 95/14/0059).

Die Ehegattin des Beschwerdeführers hat im strittigen Jahr 2015 nichtselbständige Bezüge von der F Gebietskrankenkasse in Höhe von 49.330,92 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels) erhalten. Als soziale Stellung ist im Lohnzettel "Sonstiger Pensionist" ausgewiesen.

Erklärend wird in der Beschwerde zur "Pension" seiner Gattin darauf hingewiesen, dass es sich dabei nicht um eine gesetzliche (ASVG) Pension handeln würde, sondern um eine für "Umstrukturierungen" sozialpartnerschaftlich vorgesehene jederzeitig widerrufbare Freistellung. Seine Gattin habe auch immer damit gerechnet, am ursprünglichen Erwerbsleben wieder teilnehmen zu können und habe sich nach schwerer Erkrankung (langem Krankenstand) auch dem Arbeitsamt als arbeitssuchend zur Verfügung gestellt. Ob der Behindertenstatus (60%), die hohe Qualifikation (Akademikerin), das Alter 50+ oder sonstige Gründe ausschlaggebend für das Scheitern gewesen sind, lasse sich nicht nachvollziehen.

Der Beschwerdeführer hat das Bundesfinanzgericht bereits bezüglich des Veranlagungsjahres 2010 zur Entscheidung zum gleichen Sachverhalt angerufen. Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 20.4.2016, RV/2100264/2012, diesbezüglich ausgesprochen, dass die Gattin des Beschwerdeführers seit 2007 keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, sondern von der F Gebietskrankenkasse nur mehr Pensionseinkünfte bezieht. Auch im gegenständlich strittigen Jahr hat die Gattin des Beschwerdeführers nach dem an das Finanzamt übermittelten Lohnzettel "Sonstige Pensionseinkünfte" bezogen. Für den Bezug dieser Einkünfte ist es nicht erforderlich, an einer bestimmten Örtlichkeit (Arbeitsort, Betriebsstätte) ortsanwesend zu sein. Dies wird dadurch bestätigt, dass der Familienwohnsitz, trotz der behaupteten jederzeitigen Widerrufbarkeit des vorzeitigen Ruhestandes von E in das ca. 120 km entfernte G verlegt wurde. Damit kommt zum Ausdruck, dass die Gattin des Bf. und der Bf. selbst nicht damit gerechnet haben, dass ihre aufgrund einer Umstrukturierung bzw. Krankheit erwirkte Freistellung wieder in ein normales Beschäftigungsverhältnis bei ihrer ehemaligen Arbeitgeberin (F GKK) rückgängig gemacht wird. Hinzu kommt, dass die Gattin des Beschwerdeführers nach den Angaben im Schreiben vom 26.1.2019 seit 1.1.2016 mit Erreichen des 60. Lebensjahres ein steuerlich relevantes Einkommen als Pensionistin bezieht. Nachdem der Beschwerdeführer niemals konkrete Nachweise der möglichen Rücknahme des Vorruhestandes seiner Ehegattin vorgelegt hat, ist davon auszugehen, dass es sich dabei um eine reine Schutzbehauptung gehandelt hat.

Gegen eine Wiedereinstellung der Ehegattin des Bf. bei der F GKK spricht auch die im Jahr 2005 erhaltene und im Lohnzettel ausgewiesene Abfertigung, woraus auf die endgültige Beendigung des Dienstverhältnisses zu schließen ist. Zur Aussage des Bf. in der Beschwerde, eine Fremdbestimmung der Wahl des Lebensmittelpunktes

durch Behördenvertreter werde als grundrechtsverletzend zurückgewiesen, wird darauf hingewiesen, dass es dem Finanzamt sowie auch dem Bundesfinanzgericht völlig fern liegt, dem Bf. vorzuschreiben, wo er seinen Familienwohnsitz einzurichten hat. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass das Einkommensteuergesetz an bestimmte Verhaltensweisen eines Abgabepflichtigen bestimmte Rechtsfolgen knüpft, beispielsweise dann, wenn der Abgabepflichtige seinen Familienwohnsitz in unüblicher Entfernung zur Arbeitsstätte wählt oder beibehält.

Zu berücksichtigen ist auch, dass nach den Angaben in der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2009 die Ehegattin des Bf. laufend Kurse und Ausbildungen zur Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit absolviert hat. Insbesondere wurden die Ausbildung zur VHS Dozentin, angeboten von der F Volkshochschule und dem Landesverband, die Ausbildung in Akkupunktur Meridian Massage, angeboten vom F Massageausbildungszentrum, und eine Zusatzausbildung als Pilatetrainerin angeführt. Weiters hätte sie in diesem Zeitraum eine selbständige Erwerbstätigkeit in Form einer Partnerschaft in einem bestehenden Studio für Körpertraining in einem Power-Plate-Studio in E Mitte 2008 angestrebt und die Ausbildung zur Power-Plate-Trainerin absolviert. Dieses Streben nach einer anderen Erwerbstätigkeit zeigt ebenfalls, dass die Ehegattin des Bf. nicht von einem Widerruf ihres vorzeitigen Ruhestandes durch ihre ehemalige Arbeitgeberin ausgegangen ist.

Die Ehegattin des Bf. hat im Jahr 2015 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 2.788,27 aus der Vermietung der ehemals ihren Eltern gehörenden Wohnung in P erzielt. Hiezu ist auszuführen, dass einerseits diese Einkünfte auf Grund ihrer geringen Höhe (ca. 1,85% des Gesamtbetrages der Einkünfte des Bf. und seiner Ehegattin zusammen in Höhe von 150.692,48 €) nicht wesentlich zum Familienunterhalt beitragen und andererseits derartige Einkünfte die Anwesenheit in P nicht in einer derartigen Intensität erfordern, dass von der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in G auszugehen ist.

Zu dem weiteren vorgebrachten Umstand, seine Ehegattin sei seit 2012 in der Gesellschaft ihres Sohnes als Prokuristin tätig und bringe ihre fachlichen Kenntnisse als Juristin seit der Gründung ein, wird mit Schreiben vom 26.1.2019 in Beantwortung des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 21.1.2019 bekannt gegeben, dass seine Ehegattin als Prokuristin in der GmbH ihres Sohnes keine steuerlich relevanten Einkünfte beziehen würde. Sie sei an der Gesellschaft nicht beteiligt und ein Dienstverhältnis sei nicht begründet worden. Die gesetzliche Ermächtigung als Prokuristin hätte sie über die Jahre im Sinne einer Beistands- und Aufmerksamkeitsposition im Geschäftsleben ausgeübt. In der Praxis hätte sich dies zum Beispiel so dargestellt, dass die Einbindung der Ehegattin in Vorgänge rund um eine derzeit vorgesehene Beteiligung Dritter beratend für den Sohn erfolgt sei, während alle weiteren Schritte der Umsetzung durch den Sohn und dessen Rechtsvertreter stattgefunden hätten.

Hiezu ist auszuführen, dass aus einer derartigen im nächsten Angehörigenbereich angesiedelten unbezahlten beratenden Tätigkeit der Ehegattin des Bf. für ihren Sohn nach

Ansicht des erkennenden Senates eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes in den Nahebereich der Arbeitsstätte nicht abgeleitet werden kann, da dieser Tätigkeit entsprechend der oben zitierten Judikatur des VwGH keine steuerlich relevanten Einkünfte der Ehegattin entspringen und somit die von der Judikatur geforderten Umstände von erheblichem objektivem Gewicht nicht vorliegen.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, dass seine Schwiegermutter mittlerweile pflegebedürftig geworden sei. Mit Schreiben vom 26.1.2019 wird über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 21.1.2019 darauf hingewiesen, dass seine Schwiegermutter im Jahr 1931 geboren sei. Seit 18.11.2016 würde sie sich im Pflegewohnheim Q in P befinden. Den ursprünglichen Wohnsitz in P habe sie mangels Barrierefreiheit und Schwierigkeiten in der Eigentümergemeinschaft aufgegeben und sei am 15.4.2011 nach S übersiedelt. Bis zum Jahr 2013 sei sie offensichtlich gegenüber Behörden, Banken und Krankenhäusern dermaßen verunsichert gewesen, dass sie seiner Gattin eine Vollmacht ausgestellt habe und gebeten habe, diese Kontakte zu übernehmen. Ihr Gesundheitszustand habe sich zusehends verschlechtert, sodass auch die engmaschige Betreuung durch seine Gattin nicht mehr bewältigt hätte werden können und ein medizinisches Gutachten durch das geriatrische Zentrum P die Übernahme in eine Pflegeeinrichtung befürwortet habe. Im Pflegewohnheim Q sei sie in Betreuung eines Neurologen und soweit medikamentös eingestellt, dass durch den Wegfall der alltäglichen Pflichten für sie ein gutes Leben möglich sei. Ein Leben alleine dagegen nicht. Zusätzlich gebe es zugunsten seiner Gattin eine Vorsorgevollmacht. Die genaue Diagnose über den kognitiven Zustand seiner Schwiegermutter würde ihm nicht vorliegen.

Hiezu ist auszuführen, dass eine besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; 28.9.2011, 2006/13/0087), deren Mitübersiedlung unzumutbar ist (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121), einen für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechenden Grund darstellen kann. Eine teilweise Unterstützung der betagten Eltern durch die Kinder bei ihrer Haushalts- und Lebensführung an den Wochenenden, Feiertagen und im Urlaub entspringt jedoch dem familiären Beistandsgebot und bildet allein keine ausreichende Grundlage für die Begründung einer doppelten Haushaltsführung (UFS 25.3.2009, RV/1989-W/04).

Der Beschwerdeführer wurde mit Schreiben vom 21.1.2019 ersucht, die näheren Umstände der Pflegebedürftigkeit der Schwiegermutter bekannt zugeben (ab wann pflegebedürftig, Höhe der Pflegestufe und des Pflegegeldes, Erkrankungen, Behinderungen, etc.). Der Beschwerdeführer hat diesbezüglich keine Auskünfte erteilt bzw. geeignete Belege vorgelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof setzt bei der Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung auf Grund der Pflege naher Angehöriger das Bestehen einer besonders gelagerten Pflegebedürftigkeit voraus (vgl. das bereits zitierte Erkenntnis des VwGH vom 27.5.2003, 2001/14/0121). Der nicht bestehende Pflegegeldbezug spricht gegen einen ständigen Betreuungs- oder Hilfsbedarf durch Angehörige (vgl. BFG 7.11.2018, RV/6100506/2016).

Für das gegenständlich strittige Jahr 2015 ist in dem von der Versicherungsanstalt 1 für die Schwiegermutter übermittelten Lohnzettel kein Pflegegeldbezug ausgewiesen. Mangels geeigneter Nachweise (z.B. ärztliches Attest) ist daher von einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit der Schwiegermutter für das Jahr 2015, die zu einer Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in den Nahebereich des Arbeitsplatzes des Bf. führen würde, nicht auszugehen. Aus dem Vorbringen, die Ehegattin des Beschwerdeführers würde ihre Mutter bereits seit 2013 in allen Angelegenheiten gegenüber öffentlichen und privaten Stellen und Personen vertreten sowie dem weiteren Umstand, dass es eine Vorsorgevollmacht zugunsten seiner Gattin geben würde, kann nach Ansicht des erkennenden Senates eine Pflegebedürftigkeit von objektiv erheblichem Gewicht im Sinne der oben zitierten Judikatur nicht abgeleitet werden, sondern ist in diesem Fall von allgemein üblicher Unterstützung betagter Eltern bei der Lebensführung auszugehen.

Ein weiterer Grund für eine doppelte Haushaltsführung kann eine ständig wechselnde Arbeitsstätte eines Abgabepflichtigen sein (z.B. bei einem Bauarbeiter mit wechselnden Baustellen, bei saisonal Beschäftigten oder bei Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist oder die berufliche Position einen flexiblen Einsatzbereich erfordert (VwGH 28.4.2010, 2007/13/0073). Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit handeln (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059). Nach der Verwaltungsübung liegt eine ständig wechselnde Arbeitsstätte nicht mehr vor, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde (LStR Kz 345).

Der Beschwerdeführer bringt hiezu vor, dass Versetzbarkeit vor 10 Jahren Bundesländerversetzbarkeit bedeutet hätte, was ihm auch seinerzeit für F in Aussicht gestellt worden sei. Mittlerweile sei auch öffentlich bekannt, dass C zumindest EU weit zu sehen sei, sich die Ausbildungen spezialisieren und die höhere Qualifikation einen Einsatz zum Beispiel in E unwahrscheinlich, in Zürich, Bratislava, Brüssel usw. aber wahrscheinlich werden lassen würde. Die öffentlich bekannte Vereinheitlichung des T würde dazu führen, dass eine Versetzung ins Ausland jederzeit als erforderlich passieren könne, was eine Verlegung seines Familienwohnsitzes an seine jetzige Arbeitsstelle, abgesehen vom nichtverkräftbaren finanziellen Aufwand, unlogisch machen würde, also unzumutbar wäre. Diese unsichere, sehr beschwerliche, belastende Situation werde noch dadurch verstärkt, dass die Frage, ob er bei diesen "Umstrukturierungen" seines Dienstgebers nicht "freigesetzt" werde, auch noch bevorstehen würde.

Das Bundesfinanzgericht hat bezüglich des Veranlagungsjahres 2010 hiezu ausgesprochen, dass der Dienstort seit Jahren nicht gewechselt und eine konkret drohende Versetzung nicht vorgebracht wurde. Dass die Möglichkeit einer Versetzung an einen anderen Dienstort beim Beschwerdeführer abstrakt ebenso drohen würde wie bei jedem anderen Dienstnehmer, würde nicht dazu führen, die Aufwendungen für den

jahrelang beibehaltenen "Zweitwohnsitz" (Anmietung eines Hotelzimmers) am Dienstort und für Familienheimfahrten als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Für das gegenständlich strittige Jahr 2015 gedenkt das Bundesfinanzgericht nicht von dieser Rechtsmeinung abzugehen, zumal sich der Sachverhalt nicht geändert hat und die allgemein behauptete Möglichkeit der jederzeitigen Versetzung im Inland wie auch in das Ausland weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde und somit von einer konkret, ernsthaft und latent drohenden Möglichkeit der Versetzung nicht gesprochen werden kann.

Die Ursachen der Unzumutbarkeit einer Verlegung des Wohnsitzes müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes (familienhafte Bindungen, weil dort die Schwiegermutter, die Geschwister, der Sohn der Ehegattin und die Enkelkinder leben) reichen jedoch nicht aus (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0020). Ebenso gilt dies für ehrenamtliche Tätigkeiten der Ehegattin des Bf. in einem Sozialarbeitskreis, in einer Zukunftswerkstatt, beim Roten Kreuz als Mitglied des Team Österreich und in der Flüchtlingshilfe (vgl. die Angaben z.B. im Schreiben vom 9.12.2016), da derartige ehrenamtliche Tätigkeiten nicht nur am Familienwohnsitz des Bf., sondern in irgendeiner Form überall möglich sind.

Der Arbeitsort des Bf. befindet sich seit 2004 unverändert am Ort in D. Die in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR Kz 345) festgeschriebene Verwaltungsübung, wonach eine ständig wechselnde Arbeitsstätte nicht mehr vorliegt, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde, trifft für das gegenständlich strittige Jahr schon lange zu, da der Bf. bereits seit 11 Jahren seinen Arbeitsplatz nicht mehr wechseln musste. Auch zukünftig ist ein Arbeitsortswechsel unwahrscheinlich, da der Bf. in der mündlichen Beschwerdeverhandlung angegeben hat, dass er schon im Jahr 2021 in Pension gehen werde.

Wenngleich dem Bf. die Berücksichtigung von Werbungskosten der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten versagt werden musste, hat er entsprechend der ab der Veranlagung für das Jahr 2013 anzuwendenden Neuregelung des Pendlerpauschales Anspruch auf einen Teil des Pendlerpauschales.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit e EStG 1988 lautet:

"Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

–Fährt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

–Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu."

Nach den Angaben des Bf. kommt es bei seinen 12 Stunden dauernden Schichtdiensten durchschnittlich zu fünf Anreisen im Monat an seine Arbeitsstätte. Eine Abfrage in dem vom BMF zur Verfügung gestellten Pendlerrechner, bei der die Wohnadresse, die Adresse seiner Arbeitsstätte und die Anzahl der Fahrten mit 4-7 und eine gängige Arbeitszeit des Bf. von 07:00 bis 19:00 Uhr eingegeben wurde, hat ergeben, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel unzumutbar ist. Es steht daher grundsätzlich das große Pendlerpauschale samt dem Pendlereuro für eine Wegstrecke von mehr als 60 km zu, welches auf Grund der durchschnittlichen fünf Fahrten pro Monat zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Drittel, das sind 1.224 Euro Pendlerpauschale und ein Pendlereuro in Höhe von 150,67 Euro jährlich, zu berücksichtigen ist.

Die als Werbungskosten beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung können auf Grund dieser Ausführungen nicht als beruflich veranlasste Werbungskosten berücksichtigt werden. Statt dessen wurde das gemäß § 16 Abs. 1 lit e EStG 1988 ab der Veranlagung 2013 vorgesehene Pendlerpauschale in Höhe eines Drittels samt dem Pendlereuro ebenfalls in Höhe eines Drittels berücksichtigt. Die Höhe der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Angemerkt wird, dass auf Grund eines Ausfertigungsfehlers dem Protokoll über die mündliche Beschwerdeverhandlung zu entnehmen ist, dass der Beschwerde "stattgegeben", anstatt "teilweise stattgegeben" wurde. Dass der Beschwerde nur teilweise stattgegeben wurde, ergibt sich einerseits eindeutig daraus, dass die teilweise Stattgabe durch den Vorsitzenden verkündet wurde und andererseits daraus, dass die in diesem Protokoll genannten wesentlichen Entscheidungsgründe im Ergebnis nur einer teilweisen Stattgabe der Beschwerde entspringen können.

In der mündlichen Beschwerdeverhandlung hat der Bf. über Befragen angegeben, im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht steuerlich vertreten zu sein, weswegen die Zustellung des Erkenntnisses an seine ausgewiesene Adresse des Familienwohnsitzes erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 12. März 2019