

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch Einzelrichter in der Beschwerdesache über die Beschwerde vom 18.12.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Braunau Ried Schärching vom 25.11.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird in Übereinstimmung mit der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 16.4.2014 wie folgt abgeändert: Die Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird festgesetzt mit -788,00 Euro. Das Einkommen beträgt 38.094,79 Euro.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer machte im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 unter anderem Kosten der doppelten Haushaltsführung im Betrag von 1.160,00 Euro, Krankheitskosten im Betrag von 4.745,00 Euro sowie Kurkosten im Betrag von 360,00 Euro steuerlich geltend.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 25.11.2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 wurde erklärungsgemäß unter Zugrundelegung eines Einkommens iHv 36.554,53 Euro eine Gutschrift an Einkommensteuer im Betrag von -1.453,00 Euro festgesetzt.

Mit am 18.12.2013 bei der belangten Behörde elektronisch eingelangtem Schreiben erhob der Beschwerdeführer gegen den oa Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde mit der Begründung „*Bei Erstellung wurde auf die Privatpension vergessen*“.

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 10.2.2014 wurde der Beschwerdeführer unter Setzung einer Frist bis 17.3.2014 dazu aufgefordert, nachstehende Fragen zu beantworten:

- „*Es ist bitte die Finanzamtsbestätigung über die bezahlte Personenversicherung vorzulegen.*“

- *Wo befindet sich Ihre Arbeitsstätte? (genaue Anschrift)*
- *Die Kosten der doppelten Haushaltsführung sind bitte mittels Mietvertrag, Zahlungsbelege über bezahlte Mieten, udgl nachzuweisen.“*

Mit am 14.4.2014 bei der belangten Behörde eingelangtem Schreiben teilte der Beschwerdeführer die Adresse seiner Arbeitsstätte mit.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 16.4.2014 wurde die Einkommensteuer 2012 unter Zugrundelegung eines Einkommens iHv 38.094,79 Euro im Betrag von -788,00 Euro festgesetzt. Begründend wurde dazu wie folgt ausgeführt:

„Die Erledigung der Beschwerde erfolgte unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens. Da Sie trotz Aufforderung die beantragten außergewöhnl. Belastungen nicht nachgewiesen haben, waren die Krankheits- und Kurkosten abzuerkennen. Kosten für die doppelte Haushaltsführung sind nur dann absetzbar, wenn die Aufwendungen beruflich veranlasst sind. Die Kosten sind beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt. Lt vorliegender Unterlagen ist Ihnen die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz durchaus zumutbar, die Kosten für die doppelte Haushaltsführung waren Ihnen abzuerkennen.“

Die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Pensionsversicherungsbeiträge wurden im Rahmen der oa Beschwerdeverentscheidung als Sonderausgaben berücksichtigt.

In einem am 9.5.2014 bei der belangten Behörde eingelangtem Schreiben, das in verständiger Würdigung als Antrag auf Vorlage der oa Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zu werten war, führte der Beschwerdeführer wie folgt aus:

„Die doppelte Haushaltsführung ist erforderlich, da ich als Kriminalbeamter [...] unregelmäßige Dienstzeiten habe. Die Dienste beginnen vorwiegend um 07:00 Uhr, enden aber zu verschiedenen Tages- und Nachtzeiten, mitunter um 22:00, 02:00 oder 07:00 Uhr. Während der Nachtzeit von 23:00 bis 05:00 habe ich keine Verbindung mit einem öffentl. Verkehrsmittel nach Hause. Daher bin ich auf die doppelte Haushaltsführung angewiesen. Ich ersuche um Berücksichtigung. “

Dem Schreiben beigelegt waren eine Aufenthaltsbestätigung sowie eine Zahlungsbestätigung betreffend die vom Beschwerdeführer steuerlich geltend gemachten Kurkosten.

Am 23.5.2014 erfolgte durch die belangte Behörde die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde zum Sachverhalt wie folgt aus:

„Der Pflichtige hat seinen Wohnsitz in Ort1. Seine Arbeitsstätte liegt in Ort2. Im Jahr 2012 beantragt er Kosten für die doppelte Haushaltsführung. Im Zuge der BVE wurden diese Kosten jedoch nicht gewährt, da der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort nicht mehr

als 80 Kilometer entfernt ist (nur 38 Kilometer) und somit keine Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz vorliegt. Im Zuge des Vorlageantrages wird die Kurkostenbestätigung vorgelegt. Diese Kosten sind nach Meinung des Finanzamtes abzüglich Haushaltersparnis zu gewähren.“

Als Stellungnahme führte die belangte Behörde wie folgt aus: „*Es wird beantragt die Kosten für die doppelte Haushaltsführung nicht zu gewähren. Die Kurkosten sollten jedoch abzüglich Haushaltersparnis anerkannt werden.*“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seine Arbeitsstätte lag in Ort1. Seinen Familienwohnsitz hatte der Beschwerdeführer in Ort2. Zudem hatte der Beschwerdeführer einen Nebenwohnsitz in Ort1.

Der Beschwerdeführer war im streiterheblichen Zeitraum Besitzer eines PKW. Die mit einem PKW zurückzulegende Entfernung zwischen der Arbeitsstätte und dem Familienwohnsitz des Beschwerdeführers beträgt 38 km. Die Fahrtzeit beläuft sich – abhängig von der Tageszeit und der zu diesem Zeitpunkt gegebenen Verkehrslage – schätzungsweise auf 40 Minuten bis 1 Stunde.

Dem Beschwerdeführer sind im Jahr 2012 Kosten für einen Kuraufenthalt iHv 359,10 Euro erwachsen. Das Einkommen des Beschwerdeführers betrug im Streitjahr jedenfalls mehr als 7.300 Euro.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer im Streitzeitraum Besitzer eines PKW war, beruht auf den amtlichen Zulassungsdaten. Die Feststellungen betreffend die zurückzulegende Entfernung zwischen der Arbeitsstätte und dem Familienwohnsitz des Beschwerdeführers und die dafür anfallende Fahrtzeit beruht auf Eingaben der Adressen des Familienwohnsitzes und der Arbeitsstätte bei dem in Google.Maps integrierten Routenplaner, wobei betreffend die Strecke Familienwohnsitz – Arbeitsstätte den Angaben des Beschwerdeführers zu seinen Dienstzeiten folgend als Ankunftszeit 7:00 Uhr eingegeben wurde (40 – 55 Minuten Fahrtzeit). Betreffend die Strecke Arbeitsstätte – Familienwohnsitz wurden – wiederum im Wesentlichen den Angaben des Beschwerdeführers zu seinen Dienstzeiten folgend – verschiedene Abfahrtszeiten eingegeben: 16 Uhr (40 – 60 Minuten Fahrtzeit); 22 Uhr (40 – 45 Minuten Fahrtzeit); 2 Uhr (40 Minuten Fahrtzeit); 7 Uhr (40 – 55 Minuten Fahrtzeit).

Im Übrigen beruhen die ob Feststellungen auf den im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung getroffenen Feststellungen der belangten Behörde, denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde. In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, der zufolge es – da die Feststellungen der Beschwerdevorentscheidung als Vorhalt gelten – Sache der Abgabepflichtigen gewesen wäre, sich im Vorlageantrag mit dem Ergebnis dieser (in der Berufungsvorentscheidung auch inhaltlich mitgeteilten) Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Kurkosten

§ 34 Abs 1 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl I 2012/112 lautete:

„Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

- 1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
- 2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
- 3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4). “*

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs 3 leg cit dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Berücksichtigung der Aufwendungen für einen Kuraufenthalt als außergewöhnliche Belastung dem Grunde nach nur dann in Betracht, wenn eine kurgemäß geregelte Tages- und Freizeitgestaltung vorliegt und der Aufenthalt somit seinem Gesamtcharakter nach kein Erholungsurlaub ist und wenn dabei ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren zur Anwendung kommt, das zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (vgl an Stelle Vieler zB VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120 mwN).

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs 4 leg cit wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, „ soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von
höchstens 7 300 Euro 6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.
mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106). “

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 5 leg cit die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs 1 und 2, anzusetzen.

Vor diesem Hintergrund liegt aber eine Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers nicht vor, da die nachgewiesenen Kurkosten von 359,10 Euro den nach der Maßgabe des § 34 Abs 4 und Abs 5 leg cit zu berechnenden Selbstbehalt nicht übersteigen. So beträgt der Selbstbehalt etwa bei einem Einkommen von 7.300 Euro bereits 438 Euro. Eine Berücksichtigung der Kurkosten unter dem Titel der außergewöhnlichen Belastung kommt im Beschwerdefall somit nicht in Betracht. Ob die in der oa Rsp des VwGH für eine Berücksichtigung von Kurkosten als außergewöhnliche Belastung dem Grunde nach erforderlichen Voraussetzungen (Zwangsläufigkeit) im Beschwerdefall erfüllt sind, kann vor diesem Hintergrund dahingestellt bleiben.

3.2. Kosten der doppelten Haushaltsführung

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

Gemäß § 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. Dies gilt gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a leg cit auch 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.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) sind steuerlich nur unter der Voraussetzung als Werbungskosten zu berücksichtigen, dass eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht. Von einer beruflichen

Veranlassung ist nach der Rechtsprechung des VwGH dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst (bzw die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar) ist (vgl zB VwGH 10.2.2016, 2013/15/0236; VwGH 15.9.2011, 2008/15/0239).

In seinem Erkenntnis vom 19.9.1995, 91/14/0227, hat der VwGH ausgeführt, die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz sei zumutbar, wenn die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnt 78 km betrage und für diese Strecke eine Fahrtzeit mit dem PKW von maximal einer Stunde benötigt werde.

Mit dem Erkenntnis des VwGH vom 25. 2.003, 99/14/0340, wurde ein Bescheid bestätigt, in dem die tägliche Rückkehr an einen von der Arbeitsstätte 83 km entfernten Familienwohnsitz als zumutbar erachtet wurde, weil dies keine unüblich weite Entfernung darstelle und ein Großteil der Strecke auf der Autobahn zurückgelegt werden könne.

Bezug nehmend auf die oa Erkenntnisse vom 19.9.1995, 91/14/0227, und vom 25.2.2003, 99/14/0340, hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 15.9.2011, 2008/15/0239, ausgeführt, dass es nicht entscheidungswesentlich sei, ob die die Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Beschäftigungsort (dem Vorbringen des Beschwerdeführers entsprechend) 73 Kilometer oder (wie von der belangten Behörde angenommen) 71 Kilometer betrage, da nach den zitierten Erkenntnissen die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz bei einer Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnt von 78 bzw 83 Kilometern jedenfalls zumutbar sei. Auch die geltend gemachte Fahrtzeit von einer Stunde (unter Einschluss von Grenzwartezeiten) überschreite nicht das vom Verwaltungsgerichtshof in den zitierten Erkenntnissen schon als zumutbar erachtete Ausmaß.

Vor diesem Hintergrund liegen im Beschwerdefall sowohl die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnt (38 km) als auch die für die Zurücklegung dieser Strecke erforderliche Fahrtzeit (je nach Verkehrslage zwischen 40 Minuten und 1 Stunde) innerhalb des vom VwGH in ständiger Rechtsprechung als zumutbar erachteten Ausmaßes. Eine für die Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten erforderliche Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz liegt demnach im Beschwerdefall nicht vor.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, dass er bei mitunter in den Nachtzeiten endenden Dienstzeiten kein öffentliches Verkehrsmittel in Anspruch nehmen könne, ist dem zu entgegen, dass die Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln ausschließlich in Zusammenhang mit § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 (Pendlerpauschale) von Bedeutung ist. Diesbezüglich geht es allerdings nicht um die Zumutbarkeit des Pendelns, sondern darum, ob dem Pendler ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann. Schlüsse auf die

Zumutbarkeit täglicher Fahrten mit dem PKW im gegenständlichen Ausmaß statt einer Wohnungsnahme im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes lassen sich daraus nicht ziehen (vgl VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132).

4. Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 BVG 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.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen sind, folgt das Bundesfinanzgericht der hg einheitlichen Rechtsprechung des VwGH, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 2. Oktober 2019