

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., Adr.\_Bf., über die Beschwerde vom 10.10.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 13.09.2016, betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014 zu Recht:

**1.** Die Einkommensteuerbescheide 2012, 2013 und 2014 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

Im Rahmen einer Gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängiger Abgaben beim Dienstgeber des Beschwerdeführers Bf. (in der Folge Bf.), ging die belangte Behörde zunächst davon aus, dass dem Bf. ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt wurde und strich dem Bf. daher das zunächst gewährte Pendlerpauschale.

Im Rahmen der Beschwerde reichte der Bf. die Bestätigung des Dienstgebers nach, wonach dieser kein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen habe. Die belangte Behörde gewährte sonach im Rahmen der Beschwerdeentscheidung das kleine Pendlerpauschale.

Im Vorlageantrag beantragt der Bf. nunmehr für die Jahre 2012 bis 2014 Kosten für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten.

### **II. Erwägungen**

#### **1. Sachverhalt**

Der Bf. ist ungarischer Staatsangehöriger. Er ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Er mietet eine Wohnung in Adresse\_Mietwohnung (Ungarn). Die Wohnung ist 25m<sup>2</sup> groß. Dafür bezahlt er einen monatlichen Mietzins von 30.000 HUF.

Der Bf. hat im Streitzeitraum eine Lebensgefährtin. Im Streitjahr 2012 bezieht die Lebensgefährtin kein Einkommen, im Jahr 2013 ein Einkommen in Höhe von 296.030 HUF und im Jahr 2014 ein Einkommen von 1.435.486 HUF.

Die Lebensgefährtin lebt im Streitzeitraum im Elternhaus in Ort. Das Haus steht im Eigentum der Mutter der Lebensgefährtin. Ab 2017 ist der Bf. in diesem Haus polizeilich gemeldet.

Hinsichtlich der Fahrtkosten sind widersprüchliche Angaben vorhanden: Der Bf. gibt im Rahmen des verwaltungsbehördlichen Verfahrens an, dass er wöchentlich von seiner Wohnung in F zum Elternhaus in Adr.\_Bf., Ungarn fährt. Im Streitzeitraum leben im Elternhaus die Mutter und der Vater des Bf. Im Rahmen des Erörterungstermins gibt der Bf. nunmehr an, dass er wöchentlich nicht nur zu seinen Eltern, sondern auch zu seiner Lebensgefährtin in Ort fährt. Für diese Fahrten begehrt der Bf. im Jahr 2014 Werbungskosten in Höhe von 6.552 Euro. Nachweise zum Antritt der wöchentlichen Fahrten bzw. Nachweise, woraus sich die Fahrtkosten ergeben, sind nicht vorhanden.

Die Wegstrecke von F nach Ort beträgt ca. 327 Straßenkilometer und ist mit dem Auto in ca. 3 Stunden 40 Minuten bewältigbar.

Als Kosten für eine doppelte Haushaltsführung für seine Wohnung in Ungarn begehrt der Bf. in den Streitjahren 2012 bis 2014 jeweils 840 Euro.

Im Streitjahr 2012 war der Bf. von 01.01.2012 bis 08.02.2012 und vom 26.03.2012 bis 31.12.2012 beim Dienstgeber, der Dienstgeber GmbH, Adresse\_Dienstgeber, beschäftigt.

Die einfache Wegstrecke von Adresse\_Mietwohnung zum Tätigkeitsort Adresse\_Dienstgeber beträgt 35 Kilometer.

Die Wegstrecke Adresse\_Mietwohnung und dem Bahnhof S beträgt 11 Kilometer. Mit dem Auto ist diese Strecke in 18 Minuten bewältigbar. Mit dem Bus beträgt die Reisezeit zwischen 35 und 45 Minuten.

Zwischen S (Ungarn) und M beträgt die Fahrzeit mit der Schnellbahn 15 Minuten.

Die Wegstrecke von M Bahnhof zum Dienstort beträgt 1,2 Kilometer. Dies ist mit dem Auto in 4 Minuten, mit dem Bus in 5 Minuten bewältigbar.

Die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels ist dem Bf. im Streitzeitraum zumutbar.

Der durchschnittliche Kurs Euro – HUF beträgt im Jahr 2012: 1 Euro = 289,25 HUF, im Jahr 2013: 1 Euro = 296,87 HUF und im Jahr 2014: 1 Euro = 308,71 HUF.

## **2. Beweiswürdigung**

### **2.1. Allgemeines**

Die Einkünfte des Bf. sowie dessen Staatsangehörigkeit sind aktenkundig.

Dass der Bf. im Streitzeitraum die Wohnung in Adresse\_Mietwohnung mietet, ergibt sich aus den aktenkundigen Mietverträgen für die Streitjahre 2012 bis 2014. Aus diesen Mietverträgen ergibt sich ebenfalls die Größe der Wohnung sowie der Mietzins.

Die Wegstrecke von F nach Ort sowie die Fahrtdauer mit dem Auto ergibt sich aus einer Abfrage des Routenplaners Google Maps (<https://maps.google.at>).

Dass der Bf. eine Lebensgefährtin hat, ergibt sich aus den Angaben des Bf. im Rahmen des Vorlageantrages. Das Einkommen der Lebensgefährtin ergibt sich aus den im Rahmen des Erörterungstermins beigebrachten Unterlagen des Bf. Dass die Lebensgefährtin im Elternhaus in Ort lebt, ergibt sich aus den niederschriftlich festgehaltenen Ausführungen des Bf. im Rahmen des Erörterungstermins.

Auf Basis der niederschriftlich festgehaltenen Ausführungen des Bf. im Rahmen des Erörterungstermins gelangt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass im Streitzeitraum der Familienwohnsitz das Elternhaus der Lebensgefährtin in Ort ist. Für die Streitjahre 2012 und 2013 ist es nämlich der Ort, an dem ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlichen Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. *Lenneis* in Jakom<sup>6</sup> (2013) § 16 Rn 56 für das Streitjahr 2013). Für das Streitjahr 2014 ist aufgrund § 4 Abs. 1 der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013) dieser Wohnsitz als Familienwohnsitz anzusehen.

Die durchschnittlichen Umrechnungskurse ergeben sich aus den Zeitreihen der Österreichischen Nationalbank (vgl. <https://www.oenb.at/zinssaetzwchselkurse/zinssaetzwchselkurse>).

## **2.2. Familienheimfahrten**

Der Bf. legt im Rahmen des verwaltungsbehördlichen Verfahrens eine Liste an Daten vor, an denen er von der Wohnung in F zum Elternhaus in Ort\_Elternhaus fährt. Im Rahmen des Erörterungstermins bestätigt der Bf. dies, verweist nunmehr aber darauf, dass er auch wöchentlich zur Lebensgefährtin in Ort, also zum Familienwohnsitz, gefahren sei.

Aufgrund der Widersprüche in den Aussagen des Bf. im schriftlichen Vorbringen und im Rahmen des Erörterungstermins, die im Erörterungstermin auch nicht aufgeklärt werden konnten, sowie aufgrund der fehlenden Nachweise, dass die Fahrten tatsächlich durchgeführt wurden und welche Kosten dem Bf. daraus entstanden sind, gelangt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass der tatsächliche Antritt wöchentlicher Fahrten und die tatsächlichen Fahrtkosten nicht nachgewiesen sind.

## **2.3. Zur Zumutbarkeit der Verwendung von Massenbeförderungsmitteln in den Streitjahren 2012 und 2013:**

Die Wegzeit der einfachen Wegstrecke von Adresse\_Mietwohnung zum Dienstort beträgt unter 90 Minuten. Die Benutzung von Massenbeförderungsmittel ist damit zumutbar (vgl. VwGH 24.04.2014, 2012/15/0149).

## **2.4. Zur Zumutbarkeit der Verwendung von Massenbeförderungsmitteln im Streitjahr 2014:**

Da zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht, ist die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar (vgl. § 2 Abs. 1 Z 1 lit. a Pendlerverordnung, BGBl. II Nr. 276/2013).

## **3. Erwägungen**

### **3.1. Zu Spruchpunkt 1: Abänderung Einkommensteuer 2012-2014**

#### **3.1.1. Pendlerpauschale 2012**

Im Erstbescheid berücksichtigte die belangte Behörde im Streitjahr 2012 ein großes Pendlerpauschale für die Dauer der Beschäftigung in Höhe von 3.060 Euro. Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurde das kleine Pendlerpauschale für die Dauer der Beschäftigung berücksichtigt.

Für den Streitzeitraum 2012 normiert § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 112/2012:

*"(1) [...] Werbungskosten sind auch:*

*6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:*

*a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.*

*b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:*

*Bei einer Fahrtstrecke von*

|                        |                             |
|------------------------|-----------------------------|
| <i>20 km bis 40 km</i> | <i>696 Euro jährlich</i>    |
| <i>40 km bis 60 km</i> | <i>1 356 Euro jährlich</i>  |
| <i>über 60 km</i>      | <i>2 016 Euro jährlich"</i> |

Gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.

Im Streitjahr 2012 ist dem Bf. die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels im Lichte der Beweiswürdigung zumutbar. Für die Monate Jänner sowie April bis Dezember berücksichtigte die belangte Behörde im Rahmen der Beschwerdeentscheidung das volle monatliche (kleine) Pendlerpauschale in Höhe von 58 Euro. Da der Lohnzahlungszeitraum für die Monate Februar und März der Kalendertag ist, muss die

Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, für jeden einzelnen Arbeitstag getroffen werden. Entsprechend steht dem Bf. im Februar das kleine Pendlerpauschale für 8 Tage und im März für 6 Tage zu. Die belangte Behörde berücksichtigte das kleine Pendlerpauschale im Rahmen der Beschwerdeentscheidung im Streitjahr 2012 zu Recht in Höhe von 607 Euro. Damit ist der Erstbescheid für das Streitjahr 2012 entsprechend abzuändern.

### **3.1.2. Pendlerpauschale 2013 und 2014**

In den Streitjahren 2013 und 2014 wurde von der belangten Behörde im Rahmen der Erstbescheide kein Pendlerpauschale berücksichtigt. Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurde dem Bf. sodann das kleine Pendlerpauschale zuerkannt.

Für den Streitzeitraum 2013 und 2014 normiert § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 53/2013:

*„(1) [...] Werbungskosten sind auch:*

*[...]*

*6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:*

*c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:*

|                                       |                              |
|---------------------------------------|------------------------------|
| <i>Bei mindestens 20 km bis 40 km</i> | <i>696 Euro jährlich,</i>    |
| <i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>   | <i>1 356 Euro jährlich,</i>  |
| <i>bei mehr als 60 km</i>             | <i>2 016 Euro jährlich.“</i> |

In den Streitjahren 2013 und 2014 ist dem Bf. die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels im Lichte der Beweiswürdigung zumutbar. Die belangte Behörde berücksichtigte das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 696 Euro im Rahmen der Beschwerdeentscheidungen daher zu Recht.

Dementsprechend sind die Erstbescheide 2013 und 2014 hinsichtlich Pendlerpauschale analog zu den Beschwerdeentscheidungen abzuändern.

### **3.1.3. Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten 2012 bis 2014**

Der Bf. beantragt für die Streitjahre 2012 bis 2014 die Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung

veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (vgl. VwGH 28.09.2004, 2001/14/0178). Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (vgl. etwa VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296); die Unzumutbarkeit ist aus Sicht der jeweiligen Streitjahre zu beurteilen (VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124).

Im vorliegenden Fall ist zu überprüfen, ob dem Bf. jeweils in den Streitjahren 2012 bis 2014 die Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar ist. Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Tätigkeitsort ua dann unzumutbar, wenn der Partner am Ort des Familienwohnsitzes berufstätig ist (vgl. VwGH 06.03.1974, 1513/73; VwGH 09.10.1991, 88/13/0121). Voraussetzung ist jedoch, dass die Einkünfte des Partners im Vergleich zum Bf. nicht vernachlässigbar sind (vgl. VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154). Die Einkünfte sind dann nicht vernachlässigbar, wenn sie jedenfalls deutlich über einem Zehntel der Einkünfte des Bf. liegen (vgl. wiederum VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154; *Hammerl*, Berufsbedingter Doppelwohnsitz: 2.200-Euro-Grenze überholt, RdW 2004, 756; *Kofler*, Die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung, taxlex 2008, 8 (11); *Zorn/Engelmann*, in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg) EStG<sup>19</sup> (2017) § 4 Rz 347).

In den Streitjahren 2012 und 2013 ist das Einkommen der Lebensgefährtin des Bf. im Lichte der Rechtsprechung des VwGH vernachlässigbar (Einkommen der Lebensgefährtin 2012: 0 Euro; Einkommen der Lebensgefährtin 2013: 997,17 Euro, wobei das Einkommen des Bf. im Jahr 2013 18.875,11 Euro beträgt). Weitere Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes sind nicht ersichtlich und wurden vom Bf. nicht vorgebracht. Es ist Sache des Bf. diejenigen Gründe vorzubringen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154 mwN). Daher ist in diesen Streitjahren die Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar. Da dem Bf. die Verlegung des Familienwohnsitzes im Jahr 2012 und 2013 zumutbar ist, stellt sich die Frage der Abzugsfähigkeit von Kosten einer doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht.

Im Streitjahr 2014 beträgt das Einkommen der Lebensgefährtin umgerechnet 4.649,95 Euro. Das Einkommen der Lebensgefährtin des Bf. ist daher im Vergleich zum Einkommen des Bf. (15.262,69 Euro) nicht vernachlässigbar, weil es deutlich über einem Zehntel der Einkünfte des Bf. liegt. Damit ist dem Bf. im Streitjahr 2014 die Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar. Neben der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes, muss auch die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz unzumutbar sein. Eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz bei einer Fahrtstrecke von ca. 327 Straßenkilometern und einer Dauer

von ca. 3 Stunden 40 Minuten ist unzumutbar (vgl. VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132; Zorn/Engelmann, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg) EStG<sup>19</sup> (2017) § 4 Rz 348).

Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen (vgl. VwGH 29.01.2015, 2011/15/0173). Die Mietwohnung des Bf. in F mit einer Größe von 25 m<sup>2</sup> ist als zweckentsprechend zu beurteilen. Die vom Bf. beantragten Kosten einer doppelten Haushaltsführung sind im Streitjahr 2014 daher zu berücksichtigen.

Im Rahmen der Beweiswürdigung gelangt das Bundesfinanzgericht jedoch zur Ansicht, dass der tatsächliche Antritt wöchentlicher Fahrten und die tatsächlichen Fahrtkosten nicht nachgewiesen sind. Kosten für Familienheimfahrten sind daher nicht zu berücksichtigen.

#### **3.1.4. Rechnerische Auswirkungen**

Im Erstbescheid 2012 berücksichtigte die belangte Behörde ein großes Pendlerpauschale für die Dauer der Beschäftigung. Analog zur Beschwerdeentscheidung ist im Lichte der Ausführungen unter Punkt 3.1.1. das kleine Pendlerpauschale für die Dauer der Beschäftigung zu berücksichtigen (607 Euro).

Im Erstbescheid 2013 berücksichtigte die belangte Behörde kein Pendlerpauschale. Analog zur Beschwerdeentscheidung 2013 wird im Lichte der Ausführungen unter Punkt 3.1.2. das kleine Pendlerpauschale berücksichtigt (696 Euro).

Im Erstbescheid 2014 berücksichtigte die belangte Behörde kein Pendlerpauschale. Die belangte Behörde berücksichtigte zunächst jedoch die Kosten der Familienheimfahrten in Höhe von 3.672 Euro sowie die Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 840 Euro. Analog zur Beschwerdeentscheidung wird im Lichte der Ausführungen unter Punkt 3.1.2. das kleine Pendlerpauschale berücksichtigt (696 Euro). Im Lichte der Ausführungen unter Punkt 3.1.3. werden zusätzlich die Kosten der doppelten Haushaltsführung (840 Euro) anerkannt.

**Beilage:** 3 Berechnungsblätter

#### **3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit der Revision**

Gemäß § 25a Abs. 2 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 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 Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH zur Zumutbarkeit der Verwendung von Massenbeförderungsmittel hinsichtlich Pendlerpauschale 2012 und

2013 (VwGH 24.04.2014, 2012/15/0149). Die steuerlichen Auswirkungen für diese beiden Jahre sowie hinsichtlich Pendlerpauschale 2014 ergeben sich direkt aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes (VwGH 06.03.1974, 1513/73; VwGH 09.10.1991, 88/13/0121). Die Nichtanerkennung der Fahrtkosten ergibt sich aus der Beweiswürdigung. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Insgesamt ist die Revision daher unzulässig.

Wien, am 16. Jänner 2020