

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R.

in der Beschwerdesache PJ P, Pstraße Nr, PLZ Stadt,

über die Beschwerde vom 21.11.2018 gegen den Bescheid der belangten
Behörde Finanzamt FASStNr vom 22.10.2018, betreffend Einkommensteuer
(Arbeitnehmerveranlagung) 2017

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Einkommen für 2017 wird mit 22.403,32 Euro festgesetzt. Die Einkommensteuer 2017 wird mit einer Gutschrift von 2.226,00 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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/Verwaltungsgeschehen:

1- Der Beschwerdeführer erzielt als Bauarbeiter seit 2006 Einkünfte in Österreich. Ab dem Jahr 2013 machte er Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend. In den Arbeitnehmerveranlagungen der Jahre 2013 bis 2016 wurden 3.672,00 Euro als Werbungskosten berücksichtigt.

2- Im Jahr 2017 beantragte er bei der Arbeitnehmerveranlagung neuerlich Kosten für Familienheimfahrten (Kz 300) iHv 3.672,00 Euro als Werbungskosten. Ebenso beantragte er den Alleinverdienerabsetzbetrag und mit den Beilagen L 1k den Kinderfreibetrag gemäß § 106 Abs. 1 EStG 1988 für die 2006 geborene Tochter X und den 2013 geborenen Sohn Y.

3- Das Finanzamt forderte den Bf. mit Ergänzungsvorhalt vom 27.8.2018 auf, folgende Unterlagen (eventuell in beglaubigter Übersetzung) vorzulegen:

-) Heiratsurkunde, Familienstandsbescheinigung// -)Einkommensnachweis des/ r Ehegatten/in mit Formular E 9//-)Bei Vorliegen einer Landwirtschaft oder einer selbständigen Tätigkeit wird auch der Einkommensteuerbescheid Ihres/r Gatten/in benötigt// -)Dienstverträge von Ihnen/Meldezettel aller am Familienwohnsitz gemeldeter Personen// -)Wie groß ist der Wohnsitz am Arbeitsort (m²)?// -)Mietvertrag der Wohnung am Familienwohnsitz, sowie Belege über Mietzahlungen// -)Mietvertrag der Wohnung am Arbeitsort, sowie Nachweis über die Mietzahlungen// -)genaue Aufstellung der Heimfahrten mit Angaben zu jeder Reise hinsichtlich Datum der Hin- und Rückreise und dem verwendeten Verkehrsmittel, bei Fahrten mit dem eigenen Kfz: Vorlage des detailliert geführten Fahrtenbuches, des Zulassungsscheines, Tankbelege// -)Bei Fahrten mit öffentlichem Verkehrsmittel: Vorlage der Tickets

4- Am 1.10.2018 legte der Bf. dazu folgende Unterlagen vor:

- Bescheinigung EU/EWR (**E 9**) mit Bestätigung der polnischen Steuerbehörde vom 11.9.2018, dass die Ehegattin P. A, geboren TTMMJJ ihren Wohnsitz im Jahr 2017 an der Adresse StraßeNR, PL-PLZOrt Polen hat. Bei den Einkünften ist Null angegeben.
- Beglaubigte Übersetzung des von der zuständigen **polnischen** Gemeinde ausgestellten **Bescheides** vom 6.2.2013 „in Sachen des Steuersatzes **Immobilien**“ in dem der Bf. und seine Ehegattin als Miteigentümer der Liegenschaft an der oa. Adresse aufscheinen und zum zu entrichtenden Jahresbetrag von 426 zł folgende Grundlagen angegeben sind: Wohngebäude 101,70 m²/ Übriger Boder 670,00 m²/landwirtschaftliche Gebäude 14,50 m². Ein Bescheid in polnischer Sprache für das Jahr 2018 vom 2.2.2018 weist dieselben Daten auf.
- Beglaubigte Übersetzung einer „Datenverfügung“ aus dem **polnischen Einwohnerregister** vom 24.9.2018, aus der hervorgeht, dass der Bf., seine Frau A und die beiden Kinder X und Y in StraßeNR, PL-PLZOrt angemeldet sind
- - Beglaubigte Übersetzung der Bescheinigung vom 24.9.2018 der zuständigen **polnischen** landwirtschaftlichen **Kasse der Sozialversicherung**, in der angegeben ist, dass die Ehegattin „der Sozialversicherung der Landwirte im Zeitraum von 1.10.2012 bis weiterhin aufgrund des Antrages im Pension-, Renten, Unfall-, Kranken- und Mutterschaftsbereich als Hausbewohner unterlag.“
- Auszug aus dem **österreichischen Zentralen Melderegister** aus dem hervorgeht, dass der Bf. ab 25.4.2012 in der Pstraße Nr, PLZStadt einen Nebenwohnsitz hat
- **Arbeitsvertrag** mit der BAufirma, in dem ua.der Hauptwohnsitz des Bf. mit Polen, StraßeNR, PL-PLZOrt und eine Beschäftigung als Schaler angegeben ist
- **Unterkunftsbestätigung** vom 5.2.2018 der Baukonzern GmbH, Pstraße 30, PLZStadt mit der bestätigt wird, dass dem Bf. als Mitarbeiter eine Unterkunft zur Verfügung steht
- Odpis skrocony aktu matzenstwa (laut Google Übersetzer = Verkürzte Kopie der **Heiratsurkunde**) vom 7.2.2018 über die am tt.mm.2005 in Ort erfolgte Heirat mit A M.

- Auf den Bf. ausgestellter **KFZ-Zulassungsschein** über eine mit 15.8.2013 erfolgte Neuzulassung eines Golf 1.6. TDI samt Bestätigung über die technischen Überprüfungen im September 2015 und September 2017
- **Fahrtenbuchaufzeichnungen**: Dabei handelt es sich um **händisch geführte Listen** mit den Daten des oa. Kfz und einer chronologischen Auflistung von 100 Fahrten an sämtlichen Wochenenden in der Zeit vom 8.1. bis 21.12. 2017 von Stadt nach Ort und zurück. Für jede einzelne Fahrt ist das Datum, die Fahrtstrecke Stadt-Ort (oder umgekehrt), der Kilometerstand beim jeweiligen Reisebeginn, eine immer gleichhohe Kilometeranzahl von 330 Kilometern an dienstlichen Kilometern, ein um 330 km erhöhter Ankunfts-kilometerstand und eine unterschiedlich hohe Anzahl von gefahrenen Privatkilometern (bis zum nächsten Reiseantritt) angegeben.

Aufgelistet sind - beginnend mit einem Anfangskilometerstand von 80.000 km am 8.1.2017 und einem Endstand von 118.602 am 21.12.2017 - insgesamt 100 „dienstliche“ Fahrten bzw. je 50 Hin- und Rückfahrten mit jeweils 330 Kilometer (in Summe somit 33.000 km) und privat gefahrene Kilometer mit einer Gesamtsumme von 5.602 Kilometern.

Laut den Datumsangaben und dem dazu vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Kalenderabgleich fanden die

o) die Heimfahrten von Stadt nach Ort entweder an Donnerstagen oder Freitagen (bzw. bei Donnerstagfeiertagen am davor gelagerten Mittwoch) und die

o) Rückfahrten von Ort nach Stadt stets an den Sonntagen (bzw. bei verlängerten Wochenenden mit Feiertagen an den jeweiligen Feiertagen)

statt.

- Kopien von **Tankbelegen** des Minerölkonzerns Z mit Standort („Stajca Paliw“) in PL-PLZ1Ort2 (der sich laut Google Maps ca 20 km südwestlich vom Wohnort des Bf.in Polen befindet): Aus den Datumsangaben der 50 Abrechnungspargons geht hervor, dass an sämtlichen Sonn-bzw. Feiertagen, an denen laut den Fahrtenaufzeichnungen eine Rückfahrt nach Stadt erfolgt ist, Betankungen erfolgt sind. Der auf den Belegen angeführte Zeitpunkt liegt stets zwischen 20.00 und 21:00 Uhr. Betankt wurden in der Regel zwischen 40 und 60 Liter. Die Rechnungsbeträge belaufen sich meist in der Größenordnung zwischen 240,00 und 270,00 Pln Zt (das entspricht zwischen rund 55,00 Euro und 65,00 Euro bei einer Umrechnung mit den vom BMF für 2017 veröffentlichten EZB-Referenzkurswerten in L 17b -2017 vom 19.1.2018 1 pln = 0,234907 Euro).

5- Im **Einkommensteuerbescheid 2017** vom **22.10.2018** brachte das Finanzamt bei den Einkünften nur das Werbungskostenpauschale iHv 132,00 Euro in Abzug. Das Einkommen wurde nach Abzug des Sonderausgabenpauschales (60,00 Euro) und der beantragte Kinderfreibeträge (880,00 Euro) mit 25.943,32 Euro und die Einkommensteuer mit Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages einer Abgabengutschrift in Höhe von 987,00 Euro festgesetzt.

In der Begründung wird angegeben: „*Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch muss zeitnah und lückenlos geführt werden und folgendes beinhalten: Datum, Uhrzeit, Kilometerstand vor und nach jeder Fahrt sowie den Abfahrts- und Ankunftsort, Aufschlüsselung in dienstliche, Familienheimfahrten und sonstige privat veranlasste Fahrten. Die von Ihnen vorgelegten Tankbelege stellen keinen Nachweis über Familienheimfahrten dar, daher konnten diese nicht berücksichtigt werden.*“

6- In der dagegen am **21.11.2018** eingebrachten **Beschwerde** beantragte der Bf. die Anerkennung von Familienheimfahrten mit einem Betrag von 3.672,00 Euro. In der Begründung gab er an: „*Ich fahre jede Woche mit dem Auto nach Polen (laut Fahrtenbuch) zu unserem gemeinsamen Familienwohnsitz. Eine Strecke beträgt 320 km. Meine Frau ist in Polen beschäftigt. Sie betreibt eine Landwirtschaft, deren Ertrag einen wesentlichen Teil zu unserem Einkommen beiträgt. Sie kann mich daher in Österreich nicht besuchen (Sorgepflicht für 2 Kinder).*“

7- In der **Beschwerdevorentscheidung vom 1.2.2019** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung ist angegeben, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung der geltenden gemachten Werbungskosten für Familienheimfahrten nicht vorliegen würden und dazu ergänzend folgendes ausgeführt:

„*Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur dann Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, weil zum Beispiel der/die (Ehe)partner/in am Ort des Familienwohnsitzes (un)selbständige Einkünfte in relevanter Höhe erzielt (mehr als 6.000,00 Euro jährlich). Dies ist in Ihrem Fall laut den vorgelegten Bescheinigungen E 9 jedoch nicht gegeben, zudem ist die landwirtschaftliche Fläche gemäß der nachgereichten Bestätigung zu gering, um daraus nennenswerte Einkünfte zu erzielen.* „

8- In dem am **27.2.2019** eingelangten **Vorlageantrag** wird neuerlich die Anerkennung von Werbungskosten für Familienheimfahrten iHv 3.672,00 beantragt und in der Begründung wiederholt angegeben, dass die Frau in Polen eine Landwirtschaft betreibe, deren Erträge einen wesentlichen Anteil zum Familieneinkommen beitragen würden, in Polen aber kein Steuerbescheid bei Einkünften aus Landwirtschaft ergehe und die Gattin auch der Sorgepflicht der gemeinsamen Kinder nachzukommen habe, für die ein Aufwachsen in gewohnten Umgebung vorteilhaft sei.

9- Mit **Vorlagebericht vom 4.7.2019** wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit den relevanten Akten (konkret dem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung, dem Bescheid, der Beschwerde, der Beschwerdevorentscheidung, dem Vorlageantrag, dem Vorhalt und der Vorhaltsbeantwortung) vorgelegt.

In der rechtlichen Stellungnahme wird vorgebracht, dass keine Gründe für die Unzumutbarkeit einer Verlegung des Familienwohnsitzes vorliegen würden. Die

Ehegattin erziele am Familienwohnsitz kein Einkommen und Kinder alleine würden nicht für die Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung ausreichen (Verweis auf Bundesfinanzgericht 2.1.2018, RV/5100120/2017). Aus den Bestätigungen sei ersichtlich, dass am Familienwohnsitz nur 670 m² Grund zur Verfügung stehen würden, auf einer derart geringen Fläche realistischweise aber keine Landwirtschaft betrieben werden könne, selbst wenn diese nur zur Eigenversorgung bestimmt sei. Ebenso lasse sich auch aus der Bestätigung der Sozialversicherung vom 24.9.2018 nicht ableiten, dass tatsächlich eine Landwirtschaft betrieben worden sei, weil darin lediglich bestätigt sei, dass die Ehegattin der Sozialversicherung der Landwirte als Hausbewohner unterliege.

9- Aus den vom Gericht durchgeführten **Recherchen im Internet** ergibt sich ergänzend folgendes:

Im Routenplaner („Google maps“) werden für die zeitmäßig schnellste Verbindung knapp über 4 Stunden Fahrzeit und 370 Kilometer angegeben. Eine zeitlich um rund 15 Minuten längere Reiseroute weist eine Entfernung von 338 Kilometer auf.

Laut den Angaben in Wikipedia und den Ansichten in Google-Maps ist Ort eine kleine Ortschaft in Oberschlesien (eine im Süden von Polen gelegene, an Tschechien angrenzende Region) und liegt im Gemeindegebiet von W. Diese gehört zur polnischen Woiwodschaft (Verwaltungseinheit) V, die gleichnamige Hauptstadt ist mit rund 120.000 Einwohner rund 30 Kilometer von Ort entfernt. Die Großstadt G liegt rund 100 Kilometer nordöstlich von Ort. Laut den Satellitenbildern in Google Maps befindet sich im Ort eine Kirche, ein kleiner Lebensmittelmarkt, ein Gasthaus und eine Schule. Die Umgebung ist landwirtschaftlich geprägt.

B. Sachverhalt/Beweiswürdigung

Der Bf. bezieht seit 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Bauarbeiter. Seine Arbeitsstätte befindet sich in Österreich. Der Bf. hat an einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeiterunterkunft seit 2012 einen Nebenwohnsitz in Stadt gemeldet. Der Familienwohnsitz befindet sich in Ort. Das ist eine von Stadt rund 350 Kilometer entfernte kleine Ortschaft in ländlicher Umgebung im mittleren Süden von Polen.

Am Familienwohnsitz leben seine Frau und zwei minderjährige Kinder (Tochter geboren 2006, Sohn geboren 2013). Die Ehegattin bezieht kein steuerlich relevantes Einkommen. Beim Familienwohnsitz handelt es sich um ein Wohngebäude (Einfamilienhaus), zu dem eine Grundfläche von 670 m² und ein „landwirtschaftliches Gebäude“ mit 14,5 m² gehört.

Der Bf. besitzt einen (im Jahr 2013 neuzugelassenen) PKW, mit dem er im Jahr 2017 wöchentlich regelmäßig an Donnerstagen/Freitagen zu seinem Familienwohnsitz nach Polen und am darauffolgenden Sonntag bzw. an Montagsfeiertagen wieder nach Stadt zurückgefahren ist. Laut den Fahrtenaufzeichnungen wurden für 50 Hin- und 50 Rückfahrten 33.000 Kilometer zurückgelegt. Bei den Rückfahrten nach Stadt wurde das Fahrzeug wöchentlich regelmäßig an derselben Tankstelle betankt und laut den Tankrechnungen dafür durchschnittlich 60,00 Euro pro Woche ausgegeben.

Die Angaben ergeben sich aus dem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung und den mit Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Unterlagen (insbesondere den Bestätigungen der Gemeinde zum Grundstück, dem von der polnischen Finanzbehörde bestätigten E9 –Formular, der Bestätigung des Arbeitgebers über die Wohnunterkunft sowie den vorgelegten Fahrtenaufzeichnungen und Tankrechnungen) sowie den Informationen aus Google-Maps.

Laut Judikatur (VwGH TTMMJJ, 86/13/0150) ist ein Sachverhalt glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich.

Die anzuerkennende Häufigkeit von Familienheimfahrten ist im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen, wobei nach der Rechtsprechung insbesondere die Distanz und familiären Verhältnisse zu berücksichtigen sind (UFS 18.12.2007, 2004/15/0102). Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen mit minderjährigen Kindern sind grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Heimfahrten zu berücksichtigen (VwGH 11.1.1984, 81/13/0171 zur Strecke Wien-Salzburg; das sind laut Routenplaner rund 320 Kilometer und erfordert eine Fahrzeit von ca 3 Stunden).

Die Angabe des Bf., dass er wöchentlich zu seiner Familie heimfahre, erachtet das Gericht als glaubhaft. Dass ein Ehemann und Vater von zwei minderjährigen Kindern wöchentlich eine Fahrstrecke von 660 Kilometern (hin und zurück) mit einem Zeitaufwand von insgesamt rund 9 Stunden in Kauf nimmt, um Zeit mit seiner Familie zu verbringen, steht in Einklang mit der o.a. Rechtsprechung. Untermauert wird dies nach Ansicht des Gerichtes noch damit, dass der Bf. in Stadt nur eine Arbeiterunterkunft bewohnt, die üblicherweise mit mehreren Mitbewohnern geteilt wird und nicht der komfortmäßigen Ausstattung eines Wohnhauses entspricht, er hingegen in Polen über ein Einfamilienhaus verfügt und nach vorgelegten Aufzeichnungen in der Regel auch drei Tage bei der Familie in Polen verbringen konnte.

So mag eine stets in gleicher Höhe angegebene Kilometeranzahl für die Strecke Stadt-Ort (und zurück) möglicherweise Anlass für Zweifel an der korrekten Kilometerdarstellung geben. Die Gesamtschau unter Miteinbeziehung der in den Fahrtaufzeichnungen nach jeder Heim- und Stadtrückfahrt angegebenen unterschiedlich hohen Privatkilometeranzahl und insbesondere der vorgelegten Tankbelege, mit denen für alle in den Fahrtaufzeichnungen angeführten Rückfahrttage (idR Sonntage) Betankungen im Durchschnitt von 50 Litern nachgewiesen wurden, spricht nach Ansicht des Gerichtes für die Glaubwürdigkeit der Angabe des Bf., dass er wöchentliche Heimfahrten in der angegebenen Kilometergrößenordnung durchgeführt habe. Bei der Durchschnittsbetankung mit 50 Litern pro Woche ergibt sich bei einer laut den Fahrtaufzeichnungen errechneten durchschnittlichen wöchentlichen Gesamtkilometerleistung (einschließlich Privatkilometer) von annähernd 780 Kilometern ein plausibler Durchschnittsverbrauch von 6 Litern/ 100 Kilometer für den verwendeten Golf TDI 1.6. , der mit den im Internet angegebenen Verbrauchsdaten in Einklang steht (laut www.sprit beträgt der Verbrauch Golf 7 1,6 TDI 5,51l/100 Kilometer)

C. Rechtslage

Gesetzliche Grundlagen:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 normiert im ersten Satz: "*Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen*".

Gem. § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

"1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufwendeten Beträge.

2. a) 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."

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (*Familienheimfahrten*) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Rechtsprechung:

Familienheimfahrten sind Fahrten zwischen dem Ort, wo die Berufstätigkeit ausgeübt wird und dem Familienwohnsitz. Diese gehören nach § 20 EStG 1988 in den Bereich der privaten Lebensführung.

Liegt aber der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, so können Familienheimfahrten von der Wohnung am Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn die Aufgabe des bisherigen Familienwohnsitzes unzumutbar ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Die berufliche Veranlassung der mit Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen wird aber angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (VwGH 24.9.2007, 2007/15/0044). Die Ursachen für die Unzumutbarkeit müssen aus objektiv gewichtigen Umständen resultieren, bloße Befindlichkeiten und persönliche Vorlieben für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (u.a. VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011 ; VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046).

Unzumutbarkeit für eine tägliche Rückkehr ist dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132).

Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen gilt jedenfalls jener Ort, an dem er mit seiner Ehegattin einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet, als sein Familienwohnsitz (VwGH 24.04.1996, 96/15/0006).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache desjenigen Steuerpflichtigen, der die - grundsätzlich nie durch die Erwerbstätigkeit veranlasste - 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. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall aber auch nicht verhalten nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011) .

In der jüngeren Rechtsprechung (VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016) - auf die auch *Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG, § 4 Abs. 4 EStG 1988, allgemein, S. 232, hinsichtlich der Zumutbarkeitskriterien verweist - hat das Höchstgericht die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (RV/7101145/2015 vom 29.1.2016), das die beantragten Kosten für Familienheimfahrten im Fall eines polnischen, in Österreich tätigen Arbeitnehmers, der regelmäßig an den Wochenenden zu seinem Familienwohnsitz nach Polen heimgekehrt ist, wo er mit seiner Frau, die über keine eigenen Einkünfte verfügt, ein Eigenheim mit einem kleinen Grundstück besitzt und seine Frau drei minderjährige Kinder (ein Kleinkind und zwei Kinder im Kindergarten- bzw- Schulalter) betreut, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aus folgenden Erwägungen aufgehoben:

- Die Frage der Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen, auf die Zumutbarkeit in früheren Zeiträumen kommt es nicht an (Verweis auf VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047; VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124). Die Abzugsfähigkeit der Kosten im Jahr 2013 dürfe daher (unter Hinweis darauf, dass der Bf. bereits seit 2006 in Österreich arbeite, später das Einfamilienhaus neu errichtet und erst 2010 einen ständigen Aufenthalt am Familienwohnsitz begründet habe) nicht mit der Begründung versagt werden, dass der Bf. die Verlegung des Familienwohnsitzes bisher nicht ernsthaft versucht habe.

- Das Höchstgericht habe bereits wiederholt ausgesprochen, dass sich aus der Pflegebedürftigkeit von Angehörigen ein gewichtiger Grund für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes ergeben kann (VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038, VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075) und vertrete mittlerweile in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ihre Ursache auch in der privaten Lebensführung haben kann. Das Bundesfinanzgericht hätte daher dem vom Abgabepflichtigen ins Treffen geführten Umstand, wonach die Ehegattin in Polen drei minderjährige Kinder betreue, nicht von vornherein keine Bedeutung beimessen dürfen.

Im fortgesetzten Verfahren (BFG 29.3.2019, RV/7100313/2019) wurden die Kosten für Familienheimfahrten mit Bezug auf das VwGH-Erkenntnis (VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016) in der beantragten Höhe von 3.672,00 Euro (die 0,12 Euro pro Kilometer für den auf den Heimfahrten benutzten PKW entsprechen) anerkannt.

Auch im Erkenntnis des BFG vom 1.10.2019, RV/7103473/2019 wird mit Bezug auf VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016 die Ansicht vertreten, dass der Umstand, dass am Familienwohnsitz ein oder mehrere minderjährige Kinder durch eine erwachsene Bezugsperson zu betreuen seien, ein gewichtiger Grund für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes darstelle, und ergänzend noch auf sprachliche Barrieren für die schulpflichtigen Kinder verwiesen.

Für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung können nach der Rechtsprechung auch wirtschaftliche Umstände sprechen. So kann u.a. die Verlegung eines Wohnsitzes aus einer strukturschwachen Region in ein Ballungszentrum unzumutbar sein, was in der Regel in Fällen zutreffen wird, in denen sich der Familienwohnsitz in einer Kleingemeinde befindet und eine Landwirtschaft in zumindest zur Selbstversorgung geeigneten Umfang betrieben wird (VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046; VwGH 24.9.2007, 2007/15/0044).

4. Erwägungen auf den gegenständlichen Fall

Der Bf. hat seinen Familienwohnsitz mehr als 300 Kilometer von seinem Beschäftigungsort entfernt und wohnt während seiner Beschäftigung als Bauarbeiter in einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Unterkunft in Stadt. Unstrittig ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zugemutet werden kann.

Der Bf. bringt vor, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort deshalb nicht zumutbar sei, weil seine Ehefrau in Polen eine Landwirtschaft betreibe und die zwei minderjährigen Kinder betreue.

Unstrittig ist, dass der Bf. mit seiner Ehegattin ein Einfamilienhaus mit einer bescheidenen unbebauten Fläche von 670 m² in Südpolen besitzt und die Ehegattin im Streitjahr am Familienwohnsitz in Polen zwei minderjährige Kinder (die 11 jährige schulpflichtige Tochter und den vierjährigen Sohn) zu betreuen hatte.

Die Abgabenbehörde stützt die Nichtanerkennung der beantragten Kosten (mit Verweis auf BFG vom 2.1.2018, RV/5100120/2017) darauf, dass Kinder alleine nicht für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ausreichen würden.

Dem ist die jüngere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016) entgegen zu halten, wonach dem Umstand, dass die Ehegattin am polnischen Familienwohnsitz drei minderjährige Kinder betreue, nicht von vornherein keine Bedeutung beigemessen werden darf.

Der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes im fortgesetzten Verfahren (BFG 29.3.2019, RV/7100313/2019) folgend, erweist sich die Verlegung des Familienwohnsitzes bei der im gegenständlichen Fall vorliegenden (gleichgelagerten)

Sachverhaltskonstellation vor dem Hintergrund der oben angeführten Rechtsprechung des VwGH als unzumutbar.

Aber selbst wenn man der Ansicht folgt, dass in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger den bisherigen Familienwohnsitz auf Dauer nur deswegen beibehält, weil er dort ein Eigenheim errichtet hat und die Kinder die Schule besuchen, Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als privat veranlasst und deshalb nicht abzugsfähig seien, erachtet das Gericht im gegenständlichen Fall die Verlegung des Familienwohnsitzes ergänzend zu den Betreuungspflichten auch aus wirtschaftlichen Gründen als unzumutbar.

Dem Finanzamt ist insoweit zuzustimmen sein, dass bei der verfügbaren Fläche von 670 m² aus einer Selbstversorgung mit landwirtschaftlichen Produkten kein wesentlicher Beitrag zum Familieneinkommen zu gewinnen sein wird. Mit ein auf dieser Fläche möglichen Anlage von Gemüsebeeten, Beerensträuchern und Obstbäumen wird nur eine Selbstversorgung in bescheidenem Ausmaß in Betracht kommen. Zur konkreten Nutzung des "landwirtschaftlichen Gebäudes" liegen keine Angaben vor.

In Betracht zu ziehen ist allerdings, dass sich die Immobilie in einem strukturschwachen Gebiet befindet und dem Bf. an seinem Beschäftigungsort nur eine Arbeiterunterkunft, somit keine familiengerechte Wohnung zur Verfügung steht.

Bei einer Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort des Bf. (Stadt oder Stadt-Umgebung) würden dem Bf. nicht nur deutliche höhere Kosten für die Anmietung einer adäquaten Wohnung, sondern für die vierköpfige Familie auch höhere Lebenshaltungskosten als in Polen erwachsen. Auch bei dem gegebenen steuerpflichtigen Einkommen des Bf. von rund 26.000,00 Euro würde dies eine unverhältnismäßige zusätzliche Belastung der Einkommenssituation bedeuten, die auch bei einer Verwertung der in einem strukturschwachen Gebiet Polens befindlichen Immobilie - sei es durch Fremdvermietung oder Weiterverkauf - nicht kompensiert werden kann.

Nach Ansicht des Gerichtes ergibt sich daher - zusätzlich zu den Betreuungspflichten der minderjährigen Kinder - insbesondere auch aus wirtschaftlichen Gründen im gegenständlichen Fall eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes.

Für solche Fälle wird im übrigen auch vom BMF in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002 unter den ANHÄNGEN zu 42.5./ Beispielsammlung 42.5.4.5 zu § 16 (Richtlinie des BMF vom 20.03.2014, BMF-010222/0006-VI/7/2014) eine Unzumutbarkeit für die Verlegung des Familienwohnsitzes vertreten.

Dort heißt es unter der KZ 10345:

Familienheimfahrten - Kein Familienwohnsitz am Arbeitsort (Rz 345)

"Zahlreiche Familien haben den Familienwohnsitz in Gebieten mit einem geringen Arbeitsplatzangebot. Ein (Ehe)Partner geht einer Beschäftigung in einem Ballungszentrum nach und hat eine Schlafstelle (kleine Wohnung) am Arbeitsort, der andere (Ehe)Partner

wohnt ganzjährig am Familienwohnsitz, erzielt keine Einkünfte und widmet sich der Kindererziehung. Die Kinder besuchen die Schule am Familienwohnsitz.

Stehen Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung zu, obwohl diese nicht nur vorübergehend vorliegt, aber auf Grund der erheblichen wirtschaftlichen Nachteile ein Wohnsitzwechsel nicht zugemutet werden kann?

Im gegenständlichen Fall ist die Wohnung am Arbeitsort (im Ballungszentrum) als Familienwohnsitz nicht geeignet. Die Kinder besuchen die Schule am Familienwohnsitz, der (Ehe)Partner widmet sich der Kindererziehung und erzielt keine Einkünfte. Der Familienwohnsitz stellt den Mittelpunkt der Lebensinteressen dar und ist kein "Wochenenddomizil" oder "Zweitwohnsitz". Die Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen in ein Ballungszentrum ist mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und daher nicht zumutbar. Ein Werbungskostenabzug auf Grund der doppelten Haushaltsführung ist für die Dauer des Vorliegens der Voraussetzungen möglich."

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde nach den §§ 138 und 161 BAO nach Art und Umfang nachzuweisen, oder wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH vom 17.2.1996, 92/14/0176). An Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen.

Im vorliegenden Fall hat der Bf. zur entsprechenden Aufforderung des Finanzamtes eine Aufstellung über die mit dem eigenen Kfz durchgeführten Fahrten sowie den Zulassungsschein und Tankrechnungen vorgelegt.

Wie unter Punkt B. dargelegt, erachtet das Gericht die vorgelegten Fahrtenaufzeichnungen als glaubwürdig und es wurden vom Bf. auch für jedes Wochenende Tankrechnungen, die in Einklang mit den angeführten Kilometerleistungen stehen, vorgelegt.

Ausgehend davon, dass dem Bf. für die Familienheimfahrten schon alleine an Tankkosten Aufwendungen in der Größenordnung zwischen 2.500,00 und 3.000,00 Euro erwachsen sind, ist bei der absolvierten Kilometerleistung für die Fahrten zwischen Stadt und Polen aber auch ein erhöhter Aufwand für Verschleißteile, Reifen, etc und ein erhöhter Wertverfall des Fahrzeuges verbunden. Den Ansatz des beantragten (gesetzlich normierten) Höchstbetrages von 3.672,00 Euro (das entspricht rund 0,11 Euro pro Kilometer) für die Nutzung des eigenen PKW's erachtet das Gericht als angemessen.

Die Einkünfte waren daher anstatt des Werbungskostenpauschales von 132,00 Euro um Werbungskosten in Höhe von 3.672,00 Euro für die Familienheimfahrten zu vermindern. Das festgesetzte Einkommen reduziert sich dadurch von 25.943,32 Euro um 3.540,00 Euro auf 22.303,32 Euro. Die Einkommensteuer 2017 war mit einer Gutschrift von 2.226,00 Euro (anstatt 987,00 Euro) festzusetzen.

E. 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.

Da die zu beantwortenden Rechtsfragen betreffend Familienheimfahrten im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst wurden (insbesondere VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016) lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Bezüglich der Frage des Nachweises bzw. der Glaubhaftmachung der geltend gemachten Familienheimfahrten handelt es sich um eine im Rahmen der Beweiswürdigung zu klärende Tatfrage. Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mit weiteren Nachweisen).

Somit liegt kein Grund für die Zulässigkeit einer Revision vor.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Linz, am 4. April 2020