

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. September 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 20. August 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2017 und 2018, Steuernummer ***Bf1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2017 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2018 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe 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

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 die Berücksichtigung von Kosten für Familienheimfahrten in der Höhe von 2.754 Euro und für das Jahr 2018 Kosten für Familienheimfahrten in der Höhe von 3.672 Euro. Der Bf ist wohnhaft in Polen und war seit 2016 in Österreich beschäftigt.

Im Zuge der Bearbeitung der Erklärung für das Jahr 2018 forderte das Finanzamt den Bf auf, nachzuweisen, dass er am Familienwohnsitz über einen eigenen Haushalt verfüge, einen Meldenachweis aller am Familienwohnsitz lebenden Personen, einen Einkommensnachweis der Ehegattin sowie einen Mietvertrag über die Wohnung in Wien und einen Nachweis von Mietzahlungen vorzulegen. Weiters wurde eine genaue Aufstellung der Familienheimfahrten und Nachweis der verwendeten Verkehrsmittel angefordert.

Der Bf legte eine Berechnung der gefahrenen Kilometer anhand des Kilometerstandes, einen Nachweis der Einkünfte der Ehegattin in polnischer Sprache für 2018, ein notarielles Dokument in polnischer Sprache, den Zulassungsschein für sein Fahrzeug, weitere Belege in polnischer Sprache betreffend das Fahrzeug und Lohnabrechnungen für das Jahr 2018 vor.

Das Finanzamt erließ die Bescheide betreffend 2017 und 2018 ohne Berücksichtigung der Kosten für Familienheimfahrten. Begründend wurde ausgeführt, dass die Kosten nicht berücksichtigt wurden, da sie nicht ausreichend nachgewiesen worden waren.

Gegen diese Bescheide wurde Beschwerde erhoben. Der Bf brachte vor, dass er nach bestem Wissen und Gewissen die Familienheimfahrten nachgewiesen habe. Er habe auch die Begutachtungen für das Auto vorgelegt, aus denen ersichtlich sei, wie viele Kilometer er zurückgelegt habe. Im Anhang legte er eine genaue Aufstellung seiner Fahrten mit Datum der Hin- und Rückreise sowie Kopien von Tankbelegen für die Jahre 2017 und 2018 vor.

Zur Erledigung der Beschwerde forderte das Finanzamt den Bf neuerlich zur Vorlage von Unterlagen auf, und zwar:

- Nachweis des Ortes des Familiensitzes in Polen
- Meldenachweise für die Personen, die am Familienwohnsitz im Jahr 2017 und 2018 lebten
- Darstellung der Wohnverhältnisse am polnischen Wohnsitz mit Kaufvertrag oder Mietvertrag oder Grundbuchauszug
- Mietvertrag für die Wohnung in Wien.
- Vorlage sämtlicher polnischer Dokumente in beglaubigter Übersetzung
- Einkommensnachweis der Gattin für beide Jahre mit dem ausgefüllten Formular E 9.

Der Bf legte in der Folge einen Meldenachweis für sich, seine Gattin und seine Kinder am Familienwohnsitz vor, einige Dokumente in polnischer Sprache, eine Steuerbescheinigung betreffend Grund- und Vermögenssteuer betreffend den Familienwohnsitz, polnische Dokumente betreffend Versicherung des Hauses, Einkommensbescheinigungen für die Gattin für die Jahre 2017 und 2018, eine Bestätigung des Arbeitgebers, dass der Bf in einer Wohnung in ***A*** seit 13.5.2018 nächtigt und Lohnabrechnungen ab Mai 2018, aus denen ersichtlich war, dass der Arbeitgeber des Bf einen Betrag für Quartier in Abzug brachte.

Das Finanzamt entschied über die Beschwerden mit abweisender Beschwerdeentscheidung. Begründend wurde ausgeführt, dass Familienheimfahrten nur dann steuerlich berücksichtigt werden könnten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Eine Berücksichtigung der Kosten der Familienheimfahrten alleine sei daher nicht möglich.

Der Bf stellte einen Vorlageantrag für die Jahre 2017 und 2018. Im Jahr 2017 und 2018 habe seine Gattin Einkünfte in der Höhe von ca. 6.000 Euro erzielt. Die Gattin arbeite in der Firma seit 2014. Die Einkünfte der Gattin betrugen damit ein Viertel der Einkünfte des Bf und seien in Bezug auf das Familieneinkommen von Bedeutung. Er selbst arbeite bei seinem Arbeitgeber seit April 2016. Seine Firma kündige ihn aber jedes Jahr in den Winterzeiten. Da er keine ständige Arbeitsstätte habe, könne er auch seinen Wohnsitz nicht verlegen. Im Jahr 2018 habe die Firma eine Schlafstelle zur Verfügung gestellt, die Miete sei von seinem Gehalt abgezogen worden. Im Anhang legte er Bestätigungen der Firma vor, aus denen die Nächtigung und der Lohnabzug ersichtlich war. Im Jahr 2017 sei die Schlafstelle ebenfalls von der Firma zur Verfügung gestellt worden, allerdings ohne schriftliche Vereinbarung. In Polen verfüge der Bf über ein eigenes Haus.

Der Bf beantrage daher im Jahr 2017 die Berücksichtigung der Kosten für Familienheimfahrten und im Jahr 2018 die Berücksichtigung der Kosten der Familienheimfahrten von 3.672 Euro und der Unterkunftskosten in Höhe von 1.573,76 Euro. Im Anhang war dem Vorlageantrag ein neuerlicher Nachweis der Einkünfte der Gattin, eine notarielle Urkunde betreffend Mieteigentum am Haus in Polen zwischen dem Bf und seiner Gattin sowie ein Mietvertrag über die Wohnung in Wien, die zwischen dem Vermieter und einem Herrn ***X*** abgeschlossen war, beigelegt.

Das Finanzamt legte die Beschwerde samt Abfragen aus dem zentralen Melderegister betreffend den Bf, den Mieter der Wohnung und Herrn ***Y*** vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf hat seinen Familienwohnsitz in Polen in einem Eigenheim. Dort leben seine Ehegattin und seine Kinder. Im Jahr 2017 bezog der Bf für zwei Kinder Familienbeihilfe, im Jahr 2018 bezog der Bf für ein Kind Familienbeihilfe.

Die Ehegattin des Bf war in den Jahren 2017 und 2018 berufstätig und erzielte 2017 Einkünfte in der Höhe von umgerechnet 5.324,17 Euro und 2018 in der Höhe von umgerechnet 5.564,53 Euro.

Der Bf ist seit April 2016 in Österreich beschäftigt. Er hat keine durchgehende Beschäftigung, weil er in den Winterzeiten immer wieder gekündigt wird. Er ist an wechselnden Arbeitsstätten tätig.

Der Bf hat eine Wohnadresse in Wien angegeben. Laut dem vorgelegten Mietvertrag wurde diese Wohnung von einem Herrn ***X*** angemietet. An dieser Wohnadresse waren neben dem Bf noch der Mieter der Wohnung und ein Herr ***Y*** gemeldet. Die Wohnung hat eine Nutzfläche von 34,97 m².

Der Bf hat vorgebracht, dass er bereits ab 2017 eine Unterkunft des Arbeitgebers zur Verfügung gestellt bekommen hat, dies jedoch ohne schriftliche Vereinbarung. Auch im Jahr 2018 hat ihm sein Arbeitgeber eine Unterkunft zur Verfügung gestellt, mit schriftlicher Vereinbarung. Dafür wurden dem Bf in den Monaten Mai bis November 2018 nachweislich Quartierkosten in der Höhe von 1.543,76 Euro vom Lohn in Abzug gebracht.

Für das Jahr 2017 hat der Bf keinen Nachweis darüber erbracht, dass ihm in diesem Jahr Aufwendungen für einen eigenen Hausstand erwachsen sind.

Der Bf fährt etwa alle zwei Wochen zu seiner Familie nach Hause nach Polen. Er legt diese Fahrten mit seinem privaten PKW zurück. Die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz und der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Unterkunft beträgt je nach Route zwischen 582 und 637 km.

Die Fahrtkosten für die Familienheimfahrten betrugen im Jahr 2017 2.754 Euro, im Jahr 2018 3.672 Euro.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

Hinsichtlich Wohnadresse des Bf in Wien kann nicht festgestellt werden, ob der Bf an dieser Adresse tatsächlich gewohnt hat und ihm daraus Aufwendungen erwachsen sind. Ein diesbezüglicher Nachweis wurde nicht erbracht. Da der Mietvertrag auf eine andere Person als den Bf lautet, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass der Bf außer dem Quartier des Arbeitgebers keine eigene Wohnung in Österreich begründet hat, aus dem ihm eine zusätzliche finanzielle Belastung erwachsen ist.

Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Kosten der privaten Lebensführung und Aufwendungen für den Haushalt des Arbeitnehmers und den Unterhalt der Familienangehörigen dürfen nach [§ 20 Abs 1 EStG 1988](#) steuerlich nicht berücksichtigt werden. Diesem Abzugsverbot unterliegen auch die Wohnkosten. Ist ein Arbeitnehmer jedoch aus beruflichen Gründen gehalten, an der Arbeitsstätte oder in deren Nahebereich einen zweiten Wohnsitz zu nehmen, weil ihm weder eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort bzw in dessen Nahebereich zumutbar ist, können nach der Rechtsprechung bestimmte Aufwendungen für diese doppelte Haushaltsführung ausnahmsweise als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden.

Nach [§ 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988](#) dürfen 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 lit c EStG 1988](#) angeführten Betrag (3.672 Euro) übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Damit Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden können, muss also ein Familienwohnsitz und ein Wohnung am Arbeitsort bestehen. Ein Familienwohnsitz liegt vor, wo ein Arbeitnehmer seine engsten persönlichen Beziehungen (Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.

Eine Wohnung am Arbeitsort liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Arbeitnehmer Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Personen, die nicht Ehepartner sind oder mit denen keine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Es können nur tatsächlich angefallene Kosten anerkannt werden, daher ist ein Nachweis der tatsächlichen Kosten erforderlich.

Liegt ein Familienwohnsitz und ein Wohnsitz am Arbeitsort vor, können Kosten der doppelten Haushaltsführung in Abzug gebracht werden, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Die tägliche Rückkehr von der Arbeitsstätte an den Familienwohnsitz muss für den betroffenen Arbeitnehmer unzumutbar sein. Der Verwaltungsgerichtshof hat die tägliche Rückkehr bei einer Wegstrecke von 130 Kilometern und einer Fahrzeit von 70 Minuten für unzumutbar erklärt.
2. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort oder in dessen Nahebereich muss unzumutbar sein. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Arbeitnehmers oder in der

Erwerbstätigkeit des Ehepartners haben. Dabei sind die Gesamtumstände des Einzelfalles zu würdigen. Dabei ist auch die Ursache der doppelten Haushaltsführung in Betracht zu ziehen.

Die Rechtsprechung geht grundsätzlich davon aus, dass Arbeitnehmern nach einer gewissen Zeit, die nur im Einzelfall beurteilt werden kann, die Verlegung ihres Wohnsitzes in den Nahebereich ihrer Arbeitsstätte zuzumuten ist. Die Lohnsteuerrichtlinien nennen als Faustregel einen Zeitraum von zwei Jahren bei verheirateten Arbeitnehmern. Für Zeiträume, in denen die Unzumutbarkeit nicht gegeben ist, ist ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen.

Umstände des Einzelfalles können jedoch auch langfristig die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung mit sich bringen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung in folgenden Fällen gerechtfertigt:

- steuerlich relevante Einkünfte des Ehepartners am Familienwohnsitz, die verloren gingen.
- Die Erzielung steuerlich relevanter Einkünfte am Familienwohnsitz durch den Arbeitnehmer selbst.
- Fehlende Ausbildungsmöglichkeiten für die Kinder am Arbeitsort.
- Besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger, deren Mitübersiedlung unzumutbar wäre.

Für den vorliegenden Fall ist daher zu beurteilen, ob

- im Jahr 2017 eine doppelte Haushaltsführung bestand und daher Werbungskosten aus diesem Titel geltend gemacht werden können, und ob
- im Streitjahr 2018 die Verlegung des Familienwohnsitzes für den Bf zumutbar war. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (vgl etwa VwGH 22. November 2006, [2005/15/0011](#)). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl VwGH 26. Juli 2007, [2006/15/0047](#); VwGH 20.09.2007, [2006/14/0038](#), VwGH 20.12.2018, [Ra 2016/13/0016](#)).

Auf die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in früheren oder späteren Jahren darf bei der Entscheidung für das konkrete Streitjahr nicht Bedacht genommen werden.

Für den vorliegenden Fall bedeutet das:

Arbeitnehmerveranlagung 2017:

Der Bf hat weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht (wie zB durch die Vorlage von Mietvorschreibungen und Zahlungsbestätigungen), dass er für den streitgegenständlichen Zeitraum 2017 Zahlungen betreffend die Miete für die angeführte Wohnung geleistet hätte.

Mit Vorlagebericht vom 21.8.2020 wies das Finanzamt darauf hin, dass die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung die Führung von zwei Haushalten erfordert. Der Bf ist in der Folge den Feststellungen des Finanzamtes, wonach er 2017 und bis April 2018 keinen Haushalt am Beschäftigungsort hatte, insoweit entgegengetreten, als er vorbrachte, dass er auch im Jahr 2017 eine Unterkunft des Arbeitgebers genutzt hat, allerdings ohne schriftliche Vereinbarung und ohne Nachweis von Kosten.

Das Bundesfinanzgericht muss daher davon ausgehen, dass der Bf am Beschäftigungsort über keinen eigenen haushaltsführenden Wohnsitz verfügte, für den ihm Kosten erwachsen sind. Damit sind die Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung nicht erfüllt. Es kommt daher eine Anerkennung von Familienheimfahrten nicht in Betracht, auch wenn dem Bf daraus zweifelsfrei Aufwendungen erwachsen sind. Diese sind ohne doppelte Haushaltsführung als Kosten der Lebensführung den privaten Aufwendungen zuzurechnen und als solche nicht abzugsfähig.

Arbeitnehmerveranlagung 2018:

In diesem Jahr hatte der Bf eine eigene Unterkunft, für die ihm Aufwendungen erwachsen sind. Er war somit mit doppelten Haushaltsaufwendungen belastet. Doppelte Haushaltsführung lag für diesen Zeitraum laut den vorgelegten Nachweisen von Mai 2018 bis November 2018 vor. Für 7/12 des Jahres war die Voraussetzung der doppelten Haushaltsführung damit erfüllt.

Die Verlegung des Wohnsitzes war für den Bf nicht zumutbar, da seine Gattin am Familienwohnsitz in Polen eigene Einkünfte erzielte, die für das Familieneinkommen nicht unbeachtlich waren. Zudem hatte er keine durchgehende Beschäftigung, sodass ihm die Aufgabe des Familienwohnsitzes in Polen nicht zugemutet werden konnte.

Die Voraussetzung für steuerlich beachtliche doppelte Haushaltsführung war somit für sieben Monate des Jahres 2018 nachgewiesen und erfüllt. Die Aufwendungen für die Unterkunft können damit in nachgewiesener Höhe in Abzug gebracht werden.

Für die Familienheimfahrten gilt die Beschränkung, dass maximal 3.672 Euro im Jahr an Fahrtkosten Berücksichtigung finden können, wenn die Voraussetzungen für das ganze Jahr durchgehend erfüllt sind. Da vom Bf die Voraussetzungen für sieben Monate des Jahres 2018 nachgewiesen werden konnten, können 7/12 des Betrages von 3.672 Euro Berücksichtigung finden (2.142 Euro). Insgesamt können daher die Wohnungskosten und die aliquoten Fahrtkosten (1.543,76 Euro und 2.142 Euro = 3.685,76 Euro) als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die vorliegende Entscheidung folgt der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22. November 2006, [2005/15/0011](#)). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl VwGH 26. Juli 2007 [2006/15/0047](#); VwGH 20.09.2007, [2006/14/0038](#), VwGH 20.12.2018, [Ra 2016/13/0016](#)).

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor. Aus diesem Grund war die Revision für unzulässig zu erklären.

Beilage:

1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2018

Wien, am 6. Oktober 2020