

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Ungarn, über die Beschwerde vom 6. Oktober 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 14. September 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 und 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2013 festgesetzt mit 1.372,00 Euro.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2014 festgesetzt mit 1.595,00 Euro.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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 Abgabepflichtige ist verheiratet und hat eine Tochter und in Ungarn seinen Familienwohnsitz. Seit 2009 wurde er von seinem ungarischen Arbeitgeber nach Österreich entsendet. Auch in den Jahren 2013 und 2014 ging er in Österreich einer Beschäftigung nach und hatte eine Unterkunft in der Nähe seines Arbeitgebers.

In den Einkommensteuerbescheiden 2013 und 2014 fanden die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten keine Berücksichtigung.

In der Beschwerde wurde die Berücksichtigung der Familienheimfahrten in Höhe von 3.672,00 Euro beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26.01.2016 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 als unbegründet abgewiesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.01.2016 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 abgeändert und bei den Werbungskosten 625,00 Euro als Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung berücksichtigt.

Die Aufwendungen für die Familienheimfahrten wurden mangels Nachweis von geeigneten Unterlagen nicht berücksichtigt.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde legte der Beschwerdeführer (Bf.) folgende Unterlagen vor:

- Dokumentation (Reiseaufzeichnungen) der Familienheimfahrten
- Zulassungsschein des Personenkraftwagens
- Heiratsurkunde
- Geburtsurkunde der Tochter
- Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde über die Einkünfte der Ehegattin
- Quittungen über bezahlte Mieten im Jahr 2014

Im Vorlageantrag vom 24.02.2016 beantragte der Bf. die Berücksichtigung der Familienheimfahrten in Höhe von 3.672,00 Euro, da seine Familie in Ungarn wohne und seine Frau auch in Ungarn einer Erwerbstätigkeit nachgehe.

In der Beschwerdevorlage vom 07.03.2016 hielt das Finanzamt fest, dass die Ergänzungsansuchen nicht vollständig beantwortet wurden und die Ehegattin des Bf. in den beschwerdegegenständlichen Jahren im Vergleich zum Beschwerdeführer keine steuerlich relevanten Einkünfte (2013 ca. 3.948,00 Euro und 2014 ca. 4.422,00 Euro) erzielt hat. Die Berufstätigkeit der Ehegattin stellt daher keinen Hindernisgrund für die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich dar.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30.07.2020 wurde die Beschwerde mit Stichtag 01.10.2020 der Gerichtsabteilung GA **** zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist verheiratet und seit 2009 in Österreich beschäftigt. Der Familienwohnsitz befindet sich in Ungarn. Im Österreich bewohnt er eine Unterkunft in der Nähe zum Arbeitsplatz. Der Bf. hat eine im Jahr 1999 geborene Tochter. Seine Gattin bezog im Jahr 2013 in Ungarn Einkünfte (umgerechnet von ungarischem Forint auf Euro) in Höhe von 3.948,00 Euro sowie im Jahr 2014 in Höhe von 4.422,00 Euro. Für das Jahr 2013 machte der Bf. Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 3.672,00 Euro geltend. Für das Jahr 2014 machte der Bf.

Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 625,00 Euro und Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 3.672,00 Euro geltend. Als Beschwerdeergänzung bzw. auf Verlangen der Abgabenbehörde legte der Bf. im laufenden Verfahren ua einen Zulassungsschein und Reiseaufzeichnungen vor. Aus diesen Aufzeichnungen geht hervor, dass der Bf. zumeist zweimal monatlich seinen Familienwohnsitz aufsuchte, wobei die einfache Wegstrecke zwischen Unterkunft am Arbeitsort und Familienwohnsitz in Ungarn rund 700 Kilometer beträgt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt geht aus den vorgelegten Akten der Abgabenbehörde und den eingereichten Unterlagen des Bf. hervor. Im Vorhalteverfahren hat der Bf. Reiseaufzeichnungen vorgelegt, wonach er meist zweimal monatlich seinen Familienwohnsitz aufsuchte. Dass die Abgabenbehörde für eine Anerkennung der Familienheimfahrten zusätzlich Tankbelege, Überprüfungsbefunde und Servicerechnungen abverlangte, hält das Bundesfinanzgericht für eine überschießende Maßnahme. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegt keine Beweislastregel vor, wonach ein Abgabepflichtiger für die private Nutzung eines Kraftfahrzeuges ein Fahrtenbuch zu führen sowie bspw. Tankbelege und Servicerechnungen aufzubewahren hat.

Wenn auch das Finanzamt die Anzahl bzw. die Aufwendungen für Familienheimfahrten in Zweifel zieht, wäre eine Nichtberücksichtigung eine Verkennung der Rechtslage. Fehlen der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung ist nach der Rechtsprechung die Höhe der Aufwendungen zu schätzen (vgl. VwGH 01.03.1983, 82/14/0199). Nur wenn Aufwendungen schon dem Grunde nach nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind, ist die Abgabenbehörde davon entoben, über deren Höhe Beweise aufzunehmen bzw. die Höhe zu schätzen. Dabei ist jedenfalls Bedacht zu nehmen, dass mit Rücksicht auf die Entfernung, der Zeitaufwand und den entstehenden Kosten, die Anzahl der Reisen abnimmt, je größer die zurücklegende Entfernung wird (vgl. VwGH 11.01.1984, 81/13/0171). Aber selbst, wenn der Bf. den Familienwohnsitz im Durchschnitt nur einmal monatlich aufgesucht hätte, was mit Rücksicht auf die Entfernung bzw. die daraus erwachsenden Kosten keinesfalls als völlig unüblich zu bezeichnen wäre, würde auch diesfalls die gesetzliche Begrenzung der Werbungskosten für Familienheimfahrten überschritten werden.

3. Rechtslage

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach [§ 20 Abs. 1 EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden

Z 1) die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge;

Z 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.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) sind auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeit- (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. c EStG 1988](#) angeführten Betrag übersteigen, der in den verfahrensgegenständlichen Jahren geltenden Fassung 3.672,00 Euro beträgt (bei einfachen Fahrtstrecke von über 60 Kilometer).

Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist auch für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen.

4. Erwägungen

Strittig ist die Anerkennung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und der Familienheimfahrten als Werbungskosten für die beschwerdeanhängigen Jahre 2013 und 2014.

-Doppelte Haushaltsführung

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Unterschieden wird zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (am Familienwohnsitz und am Beschäftigungsort) sind steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht. 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 (vgl. VwGH 24.04.1996, [96/15/0006](#)).

Der wesentliche Unterschied zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung liegt darin, dass von einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung dann gesprochen wird, wenn die nachgewiesene Absicht besteht, nach einem absehbaren Zeitraum der auswärtigen Berufsausübung wieder an den Ort des Familienwohnsitzes zurückzukehren, während eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung die Verlegung des Familienwohnsitzes auf längere Sicht unzumutbar erscheinen lässt. Für beide Arten der doppelten Haushaltsführung gilt allgemein, dass die

Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. 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 (vgl. VwGH 17.02.1999, [95/14/0059](#))

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen und nachzuweisen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen von Gründen für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037 mwN).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind aber Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst (vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16, Anm 25 (Stand: 1.5.2015, rdb.at); Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 224 f), wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (vgl. dazu auch Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 16 Abs. 1 Z 6, Tzen 72, 75, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Jakom/Lenneis EStG 2020, § 16, Rz 56 "Doppelte Haushaltsführung").

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (vgl. VwGH 31.07.2013, [2009/13/0132](#)). Im Streitfall ist der

Familienwohnsitz des Bf. 700 Kilometer von seinem Beschäftigungsort entfernt, sodass ihm eine tägliche Rückkehr zweifelsfrei nicht zugemutet werden kann.

Voraussetzung für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung ist ua, dass der Ehegatte am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.000,00 Euro (bis Veranlagungsjahr 2012 2.200,00 Euro) jährlich erzielt und diese nicht bloß ein untergeordnetes Ausmaß aufweisen (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006). Für das Bundesfinanzgericht haben diese genannten Beträge aber keinerlei normative Bedeutung. Entscheidend ist vielmehr, dass die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (vgl. VwGH 20.04.2004, [2003/13/0154](#)). Machen die Einkünfte der Gattin mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Abgabepflichtigen aus, kommt den Einkünften des Ehepartners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Abgabepflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Die Gattin bezog im Jahr 2013 in Ungarn Einkünfte (umgerechnet von ungarischem Forint auf Euro ohne Kaufkraftanpassung) in Höhe von 3.948,00 Euro sowie im Jahr 2014 in Höhe von 4.422,00 Euro.

Ein Kaufkraftvergleich anhand von EuroStat-Daten zeigt folgendes Bild (BIP pro Kopf, EU28 als 100):

Jahr	2013	2014
Österreich	132	131
Ungarn	66	67

(Quelle: EuroStat, Daten vom 1.6.2018, Wikipedia)

Dazu hält das Bundesfinanzgericht fest, dass es keiner näheren Berechnung bedarf, um festzustellen, dass die kaufkraftpreisangepassten Einkünfte auch über der für die Verwaltungspraxis relevanten Grenze von 6.000,00 Euro liegen.

Die Einkünfte des Bf. betrugen ohne Berücksichtigung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:

Jahr	Einkünfte	1/10 der Einkünfte
2013	22.466,11 €	2.246,61 €
2014	22.062,02 €	2.206,20 €

Im streitgegenständlichen Fall machen die Einkünfte der Gattin auch ohne Kaufpreisanpassung mehr als ein Zehntel der Einkünfte ihres Gatten aus. Unter Einbeziehung des Kaufkraftvergleichs liegen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zweifelsfrei bei der Gattin steuerlich relevante Einkünfte vor, die für das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Das von der Gattin erwirtschaftete Jahreseinkommen ist im Verhältnis bezogen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte des Bf. keinesfalls „vernachlässigbar“. Dem Beitrag der Einkünfte der Ehegattin zum Familieneinkommen kommt jedenfalls im Sinne der obigen VwGH-Rechtsprechung ein solches Gewicht zu, das es rechtfertigt, die Gefahr des Verlustes solcher Einkünfte durch einen Wechsel des Familienwohnsitzes als Grund zu erkennen, der – aus Sicht des Bf. – eine Unzumutbarkeit des Wechsels des Familienwohnsitzes bewirkt. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich ist daher unzumutbar.

Die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit sind daher als Werbungskosten grundsätzlich abzugsfähig. Für 2013 wurden keine Zahlungsbelege über Aufwendungen vorgelegt. Im Jahr 2014 sind aufgrund der vorgelegten Zahlungsbestätigungen 625,00 Euro bei den Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zu berücksichtigen.

-Familienheimfahrten

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten allerdings dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird).

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind unter denselben Voraussetzungen anzuerkennen oder nicht anzuerkennen wie jene der doppelten Haushaltsführung (vgl. Doralt, EStG 21. Lfg, § 16, Rz 220 Familienheimfahrten sowie Rz 200/14).

Da die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung im streitgegenständlichen Fall grundsätzlich anerkannt werden, können die Kosten für Fahrten zwischen Familienwohnsitz in Ungarn und Unterkunft am Arbeitsort ebenfalls als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Der Höhe nach wird aber die Geltendmachung von Aufwendungen mit dem höchsten Pendlerpauschale nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988](#) begrenzt. In den beschwerdeanhängigen Jahren sind daher – wie im Vorlageantrag begehrt – jeweils 3.672,00 Euro jährlich als Werbungskosten zu berücksichtigen.

-Gesamtbild

In Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse war dem Bf. in den streitgegenständlichen Jahren die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus dem oben angeführten Grund nicht zuzumuten. Es liegt im konkreten Fall eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung vor. Das Bundesfinanzgericht kommt bei einer Zusammenschau aller Umstände zum Schluss, dass die geltend gemachten Aufwendungen und Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung bzw. für Familienheimfahrten unter die Werbungskosten des § 16 EStG 1988 fallen. Die Gesamtergebnisse der Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung für 2013 und 2014 sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

5. Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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. Im vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz und der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Zudem ist der Verwaltungsgerichtshof als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 21. Oktober 2020