

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. November 2018 gegen den Bescheid des FA vom 14. November 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Bf. (idF.: Bf.) hat seinen Wohnsitz in Wien. Seit 2012 ist er mit AB verheiratet. Laut ZMR war seine Gattin von 05.02.2013 bis 14.04.2016 und von 18.09.2017 bis ***BF1StNr1***.08.2019 mit Hauptwohnsitz an der Adresse des Bf. gemeldet. Laut Vermerk des Finanzamtes vom 26.03.2013 befindet sich daher der Familienwohnsitz des Bf. in Wien.

Der Bf. bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Schiffsmatrose bei der Frachtschiff-Unternehmen C, Wien.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 machte der Bf. Werbungskosten für Familienheimfahrten im Betrag von € 3.672,00 sowie Sonderausgaben für Versicherungen im Betrag von € 920,00 geltend.

Mit Vorhalt vom 20.08.2018 wurde der Bf. aufgefordert, die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 wie folgt zu ergänzen:

DETAILLIERTE AUFSTELLUNG aller Aufwendungen

Begründung der doppelten Haushaltsführung

Um Vorlage folgender Unterlagen (eventuell in beglaubigter Übersetzung!) wird ersucht:

- .) Heiratsurkunde, Familienstandbescheinigung*
- .) Einkommensnachweis des/r Gatten/in in Form des Formulars E9*
- .) Bei Vorliegen einer Landwirtschaft oder einer selbstständigen 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 (Quadratmeter)?*
- .) 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, sowie der Tankbelege*
- .) Bei Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln: Vorlage der Tickets*

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 14.11.2018 wurde der Bf. zur Einkommensteuer 2017 insofern abweichend von der abgegebenen Erklärung veranlagt, als zwar ein Viertel der beantragten Sonderausgaben Berücksichtigung fanden, jedoch die Werbungskosten für Familienheimfahrten außer Ansatz blieben.

Mit Beschwerde vom 21.11.2018 machte der Bf. wiederum die oa. Sonderausgaben und Werbungskosten geltend und legte nachstehende Unterlagen in Kopie vor:

1. Arbeitsvertrag vom 18.10.2007, abgeschlossen zwischen der Firma Frachtschiff-Unternehmen C und dem Bf., sowie eine Bestätigung über das Bestehen eines aufrechten Dienstverhältnisses zum 18.10.2018;
2. Mietvertrag vom 03.05.2010, abgeschlossen zwischen XY als Vermieter und FF (Vater des Bf.) als Mieter betreffend die Wohnung Adr1;
3. Zulassungsschein für einen KFZ, zugelassen auf FF (Vater des Bf.), sowie Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 vom 25.09.2017 für das betreffende KFZ;
4. Fahrtenbuch für das Jahr 2017:

Datum	Private Nutzung	Route	Reisegrund	Abgelesener Kilometerstand			Reisekostensatz in EURO
				Start	Ende	Distanz	
14. Jan. 2017	NEIN	Wien - Hafen Passau DE	Einschiffung	291 071	291 311	240 km	100,80 €
1. Feb. 2017	NEIN	Hafen Passau DE - Wien	Ausschiffung	291 311	291 551	240 km	100,80 €
15. Feb. 2017	NEIN	Wien - Mohacz HU	Einschiffung	291 551	291 949	398 km	167,16 €
1. Mrz. 2017	NEIN	Mohacz HU - Wien	Ausschiffung	291 949	292 347	398 km	167,16 €
15. Mrz. 2017	NEIN	Wien - Budapest	Einschiffung	292 347	292 590	243 km	102,06 €
31. Mrz. 2017	NEIN	Budapest HU -Wien	Ausschiffung	292 590	292 833	243 km	102,06 €
16. Apr. 2017	NEIN	Wien - Ruse BG	Einschiffung	292 833	293 453	620 km	260,40 €
30. Apr. 2017	NEIN	Ruse BG-Wien	Ausschiffung	293 453	294 073	620 km	260,40 €
15. Mai. 2017	NEIN	Wien - Belgrad SR	Einschiffung	294 073	294 714	641 km	269,22 €
30. Mai. 2017	NEIN	Belgrad SR - Wien	Ausschiffung	294 714	295 359	645 km	270,90 €
15. Jun. 2017	NEIN	Wien -Linz	Einschiffung	295 359	295 572	213 km	89,46 €
15. Jun. 2017	NEIN	Linz -Wien	Ausschiffung	295 572	295 785	213 km	89,46 €
16. Jul. 2017	NEIN	Wien -Budapest	Einschiffung	295 785	295 995	210 km	88,20 €
14. Aug. 2017	NEIN	Budapest HU -Wien	Ausschiffung	295 995	296 205	210 km	88,20 €
15. Sep. 2017	NEIN	Wien - Turnu Severin Rumänien	Einschiffung	296 205	296 725	520 km	218,40 €
30. Sep. 2017	NEIN	Turnu Severin - Wien	Ausschiffung	296 725	297 245	520 km	218,40 €
16. Okt. 2017	NEIN	Wien - Linz	Einschiffung	297 245	297 456	211 km	88,62 €
31. Okt. 2017	NEIN	Linz - Wien	Ausschiffung	297 456	297 669	213 km	89,46 €
14. Nov. 2017	NEIN	Wien -Budapest	Einschiffung	297 669	297 912	243 km	102,06 €
15. Dez. 2017	NEIN	Budapest HU -Wien	Ausschiffung	297 912	298 155	243 km	102,06 €
23. Dez. 2017	NEIN	Belgrad SR - Budapest HU	Einschiffung	298 155	298 499	344 km	144,48 €

In Summe wurden im Jahr 2017 laut Fahrtenbuch 7.428 km zurückgelegt und anhand des amtlichen Kilometergeldes (€ 0,42/km) Fahrtkosten in Höhe von € 3.119,76 berechnet.

5. Heiratsurkunde des Bf. vom 2012 im serbischer Sprache und beglaubigter Übersetzung.

Insbesondere nachstehende Unterlagen wurden nicht vorgelegt: Einkommensnachweis der Gattin; Angabe der Größe des Wohnsitzes am Arbeitsort; Nachweis der geltend gemachten Fahrtkosten anhand von Tankbelegen.

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 21.01.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde darauf verwiesen, dass die Summe aller Versicherungsprämien bereits im Erstbescheid berücksichtigt wurden. Betreffend die Kosten für Familienheimfahrten wurde ausgeführt:

Im Zuge der Beschwerde wurde unter anderem das große Pendlerpauschale in Höhe von 3276 € beantragt. Laut vorgelegten Aufzeichnungen wurden ausschließlich Fahrten zwischen Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung unternommen. Fahrten zwischen Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag, gegebenenfalls mit dem Pendlerpauschale, als abgegolten anzusehen.

Das Pendlerpauschale wird aber abhängig von der Anzahl der Tage im Kalendermonat, an denen die Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird, aliquotiert:

Bei Fahrten an mindestens 4 Tagen, aber nicht mehr als 7 Tagen ... steht ein 1/3 des Pendlerpauschales zu.

Bei Fahrten an mindestens 8 Tagen, aber nicht mehr als 10 Tagen ... stehen 2/3 des Pendlerpauschales zu.

Bei Fahrten an mindestens 11 Tagensteht das volle Pendlerpauschale zu.

Da laut Ihren Aufzeichnungen die Fahrten zwischen Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung maximal 3mal im Monat unternommen wurden, war Ihre Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen.

Mit als Vorlageantrag zu wertender „Beschwerde“ vom 20.02.2019 legte der Bf. die oa. Unterlagen nochmals vor und führte aus, er habe kein Pendlerpauschale beantragt.

Die Werbungskosten für die Familienheimfahrten in Höhe von € 3.672,00 seien vom Finanzamt nicht berücksichtigt worden. Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Für die Anerkennung von Familienheimfahrten sei nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd. § 26 Abs. 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer würden steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten rechtfertigen.

Das Finanzamt vertrat im Vorlagebericht vom 21.10.2019 die Auffassung, dass keine Familienheimfahrten vorliegen. Der Familienwohnsitz befinde sich in Wien. Die Fahrten zu den Häfen seien als Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort anzusehen.

Im Arbeitsvertrag des Bf. ist ua. geregelt:

1. Aufgrund der Zugehörigkeit des Arbeitgebers zur Wirtschaftskammer Österreich, Sparte Transport und Verkehr, zum Fachverband der Schifffahrtsunternehmen kommt der Kollektivvertrag für Arbeitnehmer der Schifffahrt zur Anwendung, ...

4. Der Arbeitnehmer wird für folgende Tätigkeit als Arbeiter aufgenommen: Schiffmatrose

5. Arbeitsort:

Der gewöhnliche Arbeitsort ist der Heimathafen Lobau/Wien.

Die Aufnahme des Arbeitnehmers erfolgt aber jedenfalls für alle bestehenden und künftigen Betriebsstätten des Arbeitgebers. Der Arbeitgeber behält sich die Versetzung an einen anderen Arbeitsort vor. Der Arbeitnehmer erklärt sich bereit, über Verlangen des Arbeitgebers seien Dienste auch am neuen Arbeitsort zu leisten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Z 2 lit. e) 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 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.

In § 16 EStG 1988 ist nicht explizit geregelt, ob und unter welchen Umständen Kosten der doppelten Haushaltsführung Werbungskosten darstellen. Lediglich betreffend die Höhe der Kosten für Familienheimfahrten wurde in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 durch den Verweis auf § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 normiert, dass maximal der Betrag des höchsten Pendlerpauschales absetzbar ist. Dieses beträgt ab 2011 € 3.672,00.

Von der Judikatur wurden folgende Grundsätze betreffend die doppelte Haushaltsführung entwickelt (vgl. Jakom/Peyerl, EStG, 2018, § 16 Rz 56, Doppelte Haushaltsführung):

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnsitz (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz).

Als Arbeits-(Tätigkeits-)ort oder Beschäftigungsort ist jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173).

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer 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 und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (so zB. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Zwar ist die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort (doppelte Haushaltsführung) zunächst beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Stpfl. so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls gegeben, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 km entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt. Nach einer gewissen Zeit ist es dem Steuerpflichtigen jedoch in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen.

Dieser Zeitraum hängt vom Familienstand ab. Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen wird grundsätzlich ein Zeitraum von zwei Jahren angenommen.

Wenn nach diesem Zeitraum der Familienwohnsitz beibehalten wird, ist es Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Dabei muss sich die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Der Bf. macht die Kosten der Fahrten vom Familienwohnsitz zu den Einschiffungshäfen und nach Ausschiffung zurück zum Familienwohnsitz als Kosten für Familienfahrten geltend.

Strittig ist, ob gegenständlich lediglich Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz in Wien und dem/den Arbeitsorten - nach Punkt 5 des Arbeitsvertrages stellen die Schiffe als Betriebsstätten jedenfalls Arbeitsorte dar - oder Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz und einem Wohnsitz des Bf. an den Arbeitsorten vorliegen.

Im ersteren, vom Finanzamt angenommenen Fall, würde dem Bf. nur der Verkehrsabsetzbetrag oder das - allenfalls aliquotierte - Pendlerpauschale zustehen.

Nur wenn der Bf. am Arbeitsort auch einen Wohnsitz innehat, können Werbungskosten für Familienheimfahrten absetzbar sein.

Dabei ist der Wohnsitz am Beschäftigungsort nicht mit dem Wohnsitz iSd. § 26 BAO ident. Als Werbungskosten anzuerkennende Familienheimfahrten können daher auch dann vorliegen, wenn der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort in einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Schlafstelle oder in einem Hotelzimmer nächtigt (vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG, § 16 Tz 27; BFG vom 09.11.2016, RV/4100390/2013).

Der Bf. hat durch den bloßen Hinweis in seinem Vorlageantrag, dass es für die Anerkennung von Familienheimfahrten nicht entscheidend sei, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd. § 26 Abs. 1 BAO vermittelt und dass auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten rechtfertigen würden, zwar nicht dargelegt, wie sich in seinem Fall die Wohnmöglichkeit an den Arbeitsorten (Schiffe) darstellt. Jedoch ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass er als Matrose auf Frachtschiffen lediglich über eine einfache Schlafmöglichkeit verfügt. Diese genügt bereits für die Annahme des Vorliegens eines „Wohnsitzes“ des Bf. am jeweiligen Arbeitsort = Schiff, sodass sich die Annahme des Finanzamtes, es lägen nur Fahrten zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsort, aber nicht Fahrten zwischen zwei Wohnsitzen des Bf. vor, als unzutreffend erweist.

Eine doppelte Haushaltsführung ist beruflich veranlasst, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zumutbar ist. Die Verlegung des Familienwohnsitzes kann nur vorübergehend oder auf Dauer unzumutbar sein.

Eine Verlegung des Familienwohnsitzes ist zB. bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (Rz 345 LStR 2002) unzumutbar. Auch wenn der Arbeitnehmer am Arbeitsort nur über eine vom Arbeitgeber kostenlos zur Verfügung gestellte einfache Schlafmöglichkeit für eine Person verfügt, wird von einer auf Dauer gegebenen Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes auszugehen sein.

Im Beschwerdefall ist eine Verlegung des Familienwohnsitzes auf Dauer schon deswegen unzumutbar, da der Arbeitsplatz des Bf. ständig wechselt (siehe Fahrtenbuch).

Vor allem unter der oa. Annahme, dass der Bf. auf dem jeweiligen Schiff nur über einen einfachen Schlafplatz verfügt, ist eine Verlegung des Familienwohnsitzes auf Dauer unzumutbar.

Im Ergebnis ist im Beschwerdefall davon auszugehen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes des Bf. und seiner Gattin aus beruflichen Gründen auf Dauer unzumutbar ist. Kosten betreffend die Fahrten vom Familienwohnsitz in Wien zum Einschiffungshafen bzw. die Fahrten vom Ausschiffungshafen zum Familienwohnsitz in Wien können somit grundsätzlich als Familienheimfahrten absetzbar sein.

Als Fahrtkosten sind allerdings nur jene Aufwendungen absetzbar, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen. Die Kosten sind vom Abgabepflichtigen nachzuweisen; aus der Tatsache, dass tatsächlich Familienheimfahrten stattgefunden haben, kann noch kein konkreter Werbungkostennachweis abgeleitet werden. Auch sind steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage der Familienheimfahrten vom gesamten Ausgabenbetrag abzuziehen (vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG, § 16 Tz 27).

Die absetzbaren Kosten sind durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt. Der in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG genannte Betrag ermöglicht - entgegen der offenbaren Annahme des Bf. - keine pauschale Absetzbarkeit von Familienheimfahrten in Höhe des höchsten Pendlerpauschales ohne Nachweis der Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten, sondern begrenzt die Absetzbarkeit nachgewiesener Fahrtkosten der Höhe nach mit diesem Betrag. Unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes könnten für die laut Fahrtenbuch in Summe zurückgelegten 7.428 Km somit maximal Fahrtkosten im Betrag von € 3.119,76 Berücksichtigung finden.

Da jedoch der Bf. der Aufforderung des Finanzamtes, die tatsächlichen Fahrtkosten nachzuweisen, nicht durch die Vorlage entsprechender Tankbelege nachgekommen ist, konnten die beantragten Kosten für Familienheimfahrten für das Jahr 2017 nicht anerkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis in der rechtlichen Beurteilung des Vorliegens von Familienheimfahrten weder von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, noch eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 29. April 2021