

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Februar 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Arbeitnehmerveranlagung 2019 am 04.09.2020

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) brachte am 04.09.2020 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 elektronisch ein und beantragte die Berücksichtigung von Kosten für Familienheimfahrten im Ausmaß von 3.672,00 Euro und Kosten für doppelte Haushaltsführung in der Höhe von 1.036,70 Euro als Werbungskosten.

Ergänzungsersuchen des Finanzamts vom 24.09.2020

Mit Schreiben vom 24.09.2020 ersuchte das Finanzamt um Ergänzung betreffend die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019. Der Bf. wurde aufgefordert die folgenden Fragen zu beantworten und entsprechende Nachweise für seine Angaben vorzulegen:

- „Wie ist die Anschrift Ihres Familienwohnsitzes? Nachweis: Meldezettel
- Wie viele Kilometer ist Ihr Familienwohnsitz von der Arbeitsstätte entfernt?
- Welches Verkehrsmittel benutzen Sie für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz? Nachweis: Aufstellung z. B. über Treibstoffkosten, Fahrtenbuch, Fahrscheine, Beiträge für Mitfahrgelegenheiten
- Haben Sie am Beschäftigungsort eine Wohn- oder Schlafmöglichkeit? Nachweis: Mietvertrag inkl. Angabe über Größe der Wohnung und Zahlungsbelege oder Bestätigung des Arbeitgebers über die Zurverfügungstellung einer Schlafstelle
- Hat Ihr Arbeitgeber Fahrtkosten steuerfrei vergütet? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt
- Aus welchem Grund kann der Familienwohnsitz nicht in die Nähe der Arbeitsstätte verlegt werden?
- Für den Fall, dass die Partnerin/der Partner keinen inländischen Wohnsitz hat, bitte um Bekanntgabe der Einkünfte der Partnerin/des Partners und Vorlage des Formulars E9.“

Beantwortung des Ergänzungsersuchens am 22.12.2020

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens führte der Bf. aus, dass seine Gattin ihren Wohnsitz in Polen und im Jahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von 3.002,94 PLN bezogen habe. Als Beweis dafür legte er eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (E9) vor, aus welcher die Höhe der Einkünfte und der Wohnsitz der Gattin in *****Bf1-Adr***** zu entnehmen sind.

Weiters führte der Bf. aus, dass der Familienwohnsitz nicht in die Nähe der Arbeitsstätte verlegt werden könne, weil er in Österreich keine ständige Arbeitsstätte habe. Des Weiteren führte er an, dass die Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte 440 km betrage und dass er diese Strecke mit dem eigenen Auto zurücklege.

Er legte zum Nachweis für Familienheimfahrten ein Fahrtenbuch sowie einen Zulassungsschein in polnischer Sprache für sein eigenes Auto, einen *****X***** mit dem amtlichen Kennzeichen *****Y*****, vor. Aus dem Fahrtenbuch ergibt sich, dass der Bf. im Jahr 2019 16 Familienheimfahrten (*****F*** – ***G*** – ***F*****) durchgeführt hat. In diesem Zusammenhang legte er eine Fahrtstrecke von 14.015 km zurück.

Auf die Frage nach der Anschrift des Familienwohnsitzes legte der Bf. einen Meldezettel in polnischer Sprache vor. Aus diesem ergibt sich, dass sich der Familienwohnsitz an der Adresse ***Bf1-Adr*** befindet.

Betreffend eine Wohn- oder Schlafmöglichkeit am Beschäftigungsort erklärte der Bf., dass ihm eine Unterkunft vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werde und die dafür entstandenen Kosten vom Lohn abgezogen würden.

Als Nachweis für eine Beschäftigung in Österreich und dafür, dass ihm die Kosten der Unterkünfte vom Arbeitgeber vom Lohn abgezogen wurden, legte der Bf. in der Beilage zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens die Lohnzettel aus dem Jahr 2019 vor. Des Weiteren wurde auch eine Bestätigung des Arbeitgebers – die ***Z GmbH***, bei welcher er vom 01.01.2019 bis 12.07.2019, vom 18.11.2019 bis 29.11.2019 und vom 09.12.2019 bis 18.12.2019 beschäftigt war – vorgelegt. Aus jener gehen die Baustellen hervor, auf welchen der Bf. im Jahr 2019 tätig war:

- Vom 01.01.2019 bis 05.04.2019 in ***A***
- Vom 08.04.2019 bis 21.04.2020 in ***B***
- Vom 23.04.2019 bis 12.07.2019 in ***C***
- Vom 18.11.2019 bis 21.11.2019 in ***D***
- Vom 09.12.2019 bis 18.12.2019 in ***E***

Einkommensteuerbescheid 2019 vom 11.02.2021

Der mit 11.02.2021 datierte Einkommensteuerbescheid 2019 wurde dem Bf. am 15.02.2021 zugestellt. Darin wird der Abzug der Kosten für die doppelte Haushaltsführung sowie für die Familienheimfahrten versagt. Begründend führt das Finanzamt aus, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz Werbungskosten sind, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Da der Bf. am Arbeitsort über keinen eigenen Haushalt verfüge, seien die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung und in Folge auch für Familienheimfahrten im Sinne des § 16 EStG 1988 nicht gegeben.

Bescheidbeschwerde am 11.03.2021

Der Bf. brachte mit Schriftsatz vom 11.03.2021 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 ein und führte aus, im Einkommensteuerbescheid 2019 seien die Familienheimfahrten im Jahr 2019 nicht berücksichtigt worden, weil das Finanzamt davon ausgehe, dass der Bf. keinen eigenen Wohnsitz am Arbeitsort hätte. Aus den von ihm vorgelegten Lohnzetteln gehe hervor, dass er einen Wohnsitz am Arbeitsort habe, weil der

Arbeitgeber ihm eine Unterkunft zur Verfügung stelle und dafür einen Abzug vom Gehalt vornehme.

Aus diesem Grund beantrage er, die Familienheimfahrten in der Höhe von 3.672,00 Euro und die Kosten der doppelten Haushaltsführung von 1.036,70 Euro anzuerkennen.

Beschwerdevorentscheidung vom 12.04.2021

Das Finanzamt wies die Beschwerde des Bf. gegen den Bescheid vom 11.02.2021 mit Beschwerde vorentscheidung vom 12.04.2021 als unbegründet ab und verwies hinsichtlich der Begründung auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/7101173/2020 vom 14.04.2020 betreffend das Kalenderjahr 2018.

Vorlageantrag vom 14.05.2021

Der Bf. brachte mit Schreiben vom 14.05.2021 einen Vorlageantrag ein und beantragte die Familienheimfahrten und die Kosten der doppelten Haushaltsführung anzuerkennen, weil die Kosten vollständig nachgewiesen worden seien. Des Weiteren führte er aus, dass die Familienheimfahrten mit dem eigenen Auto erfolgt seien. Weitere Angaben enthielt der Vorlageantrag nicht.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG nimmt folgenden entscheidungsrelevanten Sachverhalt, welcher sich aus den Verwaltungsakten, den Vorbringen der Parteien im Beschwerdeverfahren sowie den vorgelegten Unterlagen ergibt, als erwiesen an und legt ihn der Entscheidung zugrunde:

Der Bf., welcher polnischer Staatsbürger ist, war im Jahr 2019 in Österreich beruflich als angelernter Arbeitnehmer im ***Tätigkeitsbereich*** tätig. Entsprechend den vorgelegten Unterlagen war er vom 01.01.2019 bis 12.07.2019, vom 18.11.2019 bis 29.11.2019 sowie vom 09.12.2019 bis 18.12.2019 bei der ***Z GmbH*** beschäftigt. In diesen Zeiträumen war er auf Baustellen in ***A***, ***B***, ***C***, ***D*** und ***E*** tätig. Die ***Z GmbH*** stellte im Rahmen der mehrwöchigen Baustellenarbeiten Übernachtungsmöglichkeiten an den entsprechenden Orten zur Verfügung. Die Kosten dafür wurden dem Bf. vom Lohn abgezogen. Gleichzeitig wurden ihm aber steuerfreie Nächtigungsgelder in Höhe von insgesamt 226,70 Euro ausbezahlt.

Des Weiteren war der Bf. vom 15.07.2019 bis 15.11.2019 bei der ***Z 2 GmbH*** in ***F*** beschäftigt. Während dieses Zeitraums und außerhalb seiner Dienstzeiten wohnte der Bf. bei seiner Cousine, deren Wohnung sich im ***Bf1-ZweitAdr***, befindet. Kosten hierfür sind

dem Bf. keine angefallen. Wie sich aus einer Abfrage im Zentralen Melderegister ergibt, stellt diese Adresse auch seine österreichische Anschrift dar.

Der Bf. ist mit ***Ehefrau***, welche ebenfalls polnische Staatsbürgerin ist, verheiratet. Seine Ehefrau wohnt mit der gemeinsamen, 2016 geborenen Tochter in Polen. Aus dem polnischen Meldezettel geht hervor, dass sich der Wohnsitz in ***Bf1-Adr*** befindet. Bei diesem Wohnsitz handelt es sich um ein Haus der Eltern des Bf. Entsprechend der vorgelegten Unterlagen ist davon auszugehen, dass das Haus gemeinsam mit den Eltern ohne Zahlung von Miete bewohnt wird. Eine räumliche Trennung der Eltern und der Familie des Bf. konnte im Verfahren nicht nachgewiesen werden. Es steht jedoch fest, dass der Bf. an dieser Adresse den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat. Die Ehefrau des Bf. war im Jahr 2019 in Polen erwerbstätig. Sie bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von 3.002,94 PLN (entspricht in etwa 699 Euro).

Die Fahrten zwischen Österreich (***F***) und Polen (***G***) bestritt der Bf. mit seinem eigenen Auto, einem ***X*** mit dem amtlichen Kennzeichen ***Y***. Im Jahr 2019 wurden laut dem vorgelegten Fahrtenbuch 16 Familienheimfahrten (***F*** – ***G*** – ***F***) durchgeführt. Die Entfernung zwischen ***F*** und der polnischen Heimatadresse des Bf. beträgt ca. 440 km. Die zurückgelegte Fahrtstrecke im Jahr 2019 beläuft sich laut dem Fahrtenbuch in Summe auf 14.015 km.

Strittig im vorliegenden Sachverhalt ist nun, ob Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 1.036,70 Euro sowie Kosten für Familienheimfahrten im Ausmaß von 3.672 Euro als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

2. Beweiswürdigung

Es wurde unstrittig durch den Bf. nachgewiesen, dass er in Österreich im Jahr 2019 einer Beschäftigung nachging. Aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere auch aus der Bestätigung der ***Z GmbH*** und den Lohnzetteln ergibt sich, dass er im Jahr 2019 mit Unterbrechungen in Österreich beschäftigt war. Dies wird auch durch den Einkommensteuerbescheid 2019 bekräftigt, in welchem auch das Arbeitsverhältnis mit der ***Z 2 GmbH*** ersichtlich ist.

Nach den Angaben des Bf. im Vorakt (BFG 14.04.2020, RV/7101173/2020) wohnt er in ***F*** in der Wohnung seiner Cousine, was sich auch durch eine Abfrage des erkennenden Gerichts im Zentralen Melderegister bestätigen ließ. Ein Mietvertrag betreffend diese Wohnung wurde nicht vorgelegt, wie auch Zahlungsbestätigungen betreffend die angeführte Unterkunft weder vorgelegt wurden noch sonst nachgewiesen wurde, dass solche Zahlungen erfolgten. Es kann somit festgehalten werden, dass dem Bf. der Nachweis über Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung betreffend den Nebenwohnsitz in ***F*** (***Bf1-ZweitAdr***) nicht gelungen ist.

Nach den Angaben des Bf. kam es im Zusammenhang mit seiner Beschäftigung bei der ***Z GmbH*** zu Lohnabzügen betreffend die Einquartierung in Unterkünften während mehrwöchiger Baustellenarbeiten. Diese Lohnabzüge wurden durch die Vorlage von Lohnzetteln, welche von der ***Z GmbH*** ausgestellt wurden, nachgewiesen. Die Glaubwürdigkeit dieser Abzüge wegen der Einquartierung ergibt sich auch aus der Bestätigung des Arbeitgebers, aus welcher hervorgeht, dass der Bf. im Jahr 2019 an Baustellen in ***A***, ***B***, ***C***, ***D*** und ***E*** tätig war. Es konnten somit 1.036,70 Euro an entstandenen Kosten nachgewiesen werden.

Gleichzeit ist aus den Lohnzetteln auch ersichtlich, dass dem Bf. steuerfreie Nächtigungsgelder in Höhe von insgesamt 810,00 Euro gewährt wurden.

Des Weiteren konnte vom Bf. durch Vorlage eines polnischen Meldezettels der Nachweis erbracht werden, dass er seinen Familienwohnsitz an der Adresse ***Bf1-Adr*** hat, wo er gemeinsam mit seiner Ehegattin und seinem Kind im Haus der Eltern wohnt. Der Bf. konnte jedoch nicht nachweisen, dass er dort eine eigene Etage und somit von den Eltern getrennte Räumlichkeiten bewohnt. Auch die Ausführungen, wonach für das Haus der Eltern die halben Betriebskosten übernommen worden wären, verlassen die Behauptungsebene nicht, weil dafür weder Abrechnungen noch Zahlungsbelege vorgelegt wurden. Aus der Gesamtheit der Beweise kann jedoch festgestellt werden, dass der Bf. an dieser polnischen Adresse den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat, weil dort seine persönlichen Beziehungen (Frau, Kind sowie seine Eltern wohnen in Polen) am stärksten sind. Auch ein Indiz dafür ist, dass er die Adresse in ***F*** lediglich als Nebenwohnsitz angemeldet und sein KFZ in Polen angemeldet hat. Der Umstand, dass der Bf. in Österreich arbeitet, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern.

Des Weiteren ergibt sich aus dem Vorakt (BFG 14.04.2020, RV/7101173/2020), dass es sich hierbei um das Haus der Eltern handelt und dass die Instandhaltungskosten laut Auskunft des Bf. zur Hälfte vom Bf. und seiner Gattin getragen werden. Nachweise über das Ausmaß der Kostentragung wurden weder im Vorverfahren noch im jetzigen Verfahren vorgelegt.

Wie der Bf. in seinem Fahrtenbuch glaubhaft nachweist, kam es im Jahr 2019 zu 16 Familienheimfahrten (***F*** – ***G*** – ***F***). In Summe wurden dabei 14.015 km an Fahrtstrecke zurückgelegt. Aus dem Fahrtenbuch gehen das Datum der Abfahrt, das Datum der Ankunft, die Wegstrecke der einzelnen Fahrten, der Reisezweck, das benutzte Auto samt Kennzeichen sowie auch der KM-Stand am Zielort hervor. Die Anzahl der Familienheimfahrten wirkt angemessen, insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Bf. Vater einer damals dreijährigen Tochter war. Aus diesem Grund wird festgestellt, dass im Jahr 16 Familienheimfahrten (***F*** – ***G*** – ***F***) durchgeführt worden sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Die Einkünfte des Bf. sowohl aus dem Dienstverhältnis mit der ***Z GmbH*** als auch aus dem Dienstverhältnis mit der ***Z 2 GmbH*** stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden der Gruppe der außerbetrieblichen Einkünfte zugeordnet. Die steuerpflichtigen Einkünfte ergeben sich folglich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988).

3.1.2. Kosten für doppelte Haushaltsführung

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs liegen Werbungskosten vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit der außerbetrieblichen Einkunftsart gegeben ist (VwGH 31.01.2001, 99/13/0249, VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031; vgl. *Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁰ § 16 Rz 1 f).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist im Falle von Kosten der doppelten Haushaltsführung das Vorliegen von Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 unter Berücksichtigung der im vorliegenden Zusammenhang vor allem zu beachtenden Abzugsverbote des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 zu prüfen. Es hat somit zu einer Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten der privaten Lebensführung zu kommen (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012).

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem primären Wohnsitz (Familienwohnsitz) einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz beruflich bedingt ist (VwGH 29.01.1998, 96/15/0171; *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹, § 16 Rz. 201).

Die Begründung und Beibehaltung eines eigenen Haushaltes im Bereich des Beschäftigungsortes bei gleichzeitiger Beibehaltung des primären Wohnsitzes

(Familienwohnsitzes) ist als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Beschäftigungsort so weit vom primären Wohnsitz entfernt ist, dass dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist und wenn dem Steuerpflichtigen zudem auch die Verlegung des primären Wohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann (*Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 16 Rz. 201; Jakom/Lenneis EStG 2021, § 16 Rz. 56, Stichwort „doppelte Haushaltsführung“).

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, 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 sowohl die tägliche Rückkehr („Heimfahrt“) wie auch eine Wohnsitzverlegung in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (VwGH 17.02.1999, 95/14/0059; VwGH 22.02.2000, 96/14/0018; *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 16 Rz. 201; Jakom/Lenneis EStG 2021, § 16 Rz. 56, Stichwort „doppelte Haushaltsführung“).

Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung müssen folglich drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Es muss ein Wohnsitz am Familienwohntort (Familienwohnsitz) vorliegen
- Es muss ein Wohnsitz am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz) vorliegen
- Sowohl die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz wie auch die Verlegung des Wohnsitzes vom Familienwohntort in eine übliche Entfernung zum Beschäftigungsort muss unzumutbar sein

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 20.04.1996, 96/15/0006; VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs kann das Nichtvorliegen eines Familienwohnsitzes nicht mit dem Fehlen einer fremdüblichen Vereinbarung über eine Gegenleistung für das Einräumen der Wohnmöglichkeit oder mit dem Fehlen einer getrennten Haushaltsführung begründet werden. Es reicht bereits aus, dass der Haushalt vom Steuerpflichtigen mitbestimmt wird. Eine reine Eingliederung in einen fremden Haushalt ist jedoch zu wenig (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012; *Doralt* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 201 ff mit Verweis auf § 4 Rz. 350 ff).

Im hier vorliegenden Fall liegt unter Berücksichtigung der genannten Rechtsprechung ein Familienwohnsitz bzw. ein Hausstand in Polen vor, weil dem Bf., seiner Frau und seinem Kind Räumlichkeiten im Haus der Eltern zur Verfügung stehen und der Haushalt vom Steuerpflichtigen mitbestimmt wird. Die fehlende räumliche Trennung sowie die Unentgeltlichkeit ändern dieses Ergebnis nicht. Dieser Hausstand bildet auch den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen, weil sich dort seine persönlichen Beziehungen konzentrieren (siehe Beweiswürdigung).

Hinsichtlich des Berufswohnsitzes gilt es festzuhalten, dass es sich hierbei um keinen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO handeln muss (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012; vgl. BFG 22.01.2015, RV/7103501/2012; vgl. *Schubert* in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 Rz 25). Des Weiteren ist es entsprechend der Judikatur des VwGH nicht entscheidend, ob ein eigener Hausstand im Sinne des § 4 Abs. 2 Pendlerverordnung vorliegt, sondern es können auch Aufwendungen für ein (Untermiet)Zimmer im Rahmen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten abgezogen werden (VwGH 05.05.2021, Ra 2019/13/0061; VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024; VwGH 03.03.1992, 88/14/0081).

Im hier vorliegenden Fall wurde der Bf. im Zuge seiner Berufstätigkeit in ***A***, ***B***, ***C***, ***D***, ***E*** vom Arbeitgeber (***Z GmbH***) in Fremdenzimmern untergebracht. Im Sinne der genannten Rechtsprechung können diese Fremdenzimmer als Berufswohnsitz angesehen werden (so auch BFG 11.08.2015 RV/5101668/2014). Dasselbe gilt für die Unterbringung bei seiner Cousine in ***F*** während seiner beruflichen Tätigkeit bei der ***Z 2 GmbH***.

Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für den Berufswohnsitz ist es notwendig, dass die tägliche Rückreise zum Familienwohnsitz und die Verlegung des Familienwohnsitzes in eine übliche Entfernung des Berufswohnsitzes unzumutbar ist (*Doralt* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 201).

Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die tägliche Rückreise zumutbar, wenn die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnsitz 78 km beträgt und die Rückreise überwiegend auf der Autobahn zurückgelegt wird, was einer Fahrtdauer von ca. einer Stunde entspricht (VwGH 19.09.1995, 91/14/0227). Als zumutbar hat der VwGH auch eine Entfernung von 83 km angesehen (VwGH 25.02.2003, 99/14/0340). Jedenfalls unzumutbar ist eine Fahrtstrecke von 130 km (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0236).

Aus den genannten Judikaten sowie aus der Begründung des Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses vom 31.07.2013, 2009/13/0132, lässt sich ableiten, dass der Verwaltungsgerichtshof nunmehr bei einer Entfernung von über 80 km oder bei einer Fahrzeit (unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel bzw gegebenenfalls eines PKW) von mehr als einer Stunde die Unzumutbarkeit annimmt (*Doralt* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 201/1 f).

Im hier vorliegenden Fall beträgt die Entfernung zum Familienwohnsitz von zumindest 440 km, womit jedenfalls von einer Unzumutbarkeit einer täglichen Rückreise auszugehen ist.

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann sich einerseits daraus ergeben, dass der Ehegatte des Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige selbst am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte in Höhe von mehr als 6.000 jährlich erzielt oder die Einkünfte von wirtschaftlicher Bedeutung sind (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; BFG 11.11.2019, RV/6101104/2015; BFG 20.07.2018, RV/2100631/2018; vgl. *Schubert* in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 Rz 25). Einkünfte sind von wirtschaftlicher Bedeutung, wenn sie mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen ausmachen (vgl. BFG 11.07.2018, RV/7101131/2016).

Der Bf. hatte im Jahr 2019 keine Einkünfte in Polen. Seine gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ca. 22.200 Euro) bezog er aus seiner Tätigkeit in Österreich. Seine Ehefrau hatte im Jahr 2019 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von 3.002,94 PLN bezogen, umgerechnet sind dies ca. 699 Euro. Es ist somit weder der Schwellenwert von 6.000 Euro überschritten, noch liegen Einkünfte von wirtschaftlicher Bedeutung vor.

Andererseits kann sich die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung auch noch aus verschiedensten privaten Gründen ergeben, denen ein erhebliches Gewicht zukommt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist ein solcher Grund eine ständig wechselnde Arbeitsstätte. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn häufig Abberufungen zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen erfolgen. Es muss sich um eine konkrete und ernsthafte Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (vgl. VwGH 28.04.2010, 2007/13/0073; BFG 11.08.2015, RV/5101668/2014; BFG 15.09.2015, RV/6100798/2015).

Entsprechend den vom Bf. vorgelegten Unterlagen kam es zu vermehrten Wechseln von Arbeitsstätten. Wie aus der Bestätigung der ***Z GmbH*** ersichtlich, war er vom 01.01.2019 bis 05.04.2019 in ***A***, vom 08.04.2019 bis 21.04.2020 in ***B***, vom 23.04.2019 bis 12.07.2019 in ***C*** vom 18.11.2019 bis 21.11.2019 in ***D*** und vom 09.12.2019 bis 18.12.2019 in ***E*** beschäftigt. Darüber hinaus war er vom 15.07.2019 bis 15.11.2019 bei der ***Z 2 GmbH*** in ***F*** beschäftigt. Es liegt somit eine konkrete und ernsthafte Möglichkeit von ständig wechselnden Arbeitsstätten vor. Die Wohnsitzverlegung in die Nähe des Berufswohnsitzes ist somit unzumutbar.

Als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung kommen Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung am Berufsort in Betracht. Dem Bf. sind für die Übernachtung in Fremdenzimmern 1.036,70 Euro vom Arbeitgeber vom Lohn abgezogen worden. Auf diesen Betrag sind die steuerfrei bezogenen Nächtigungsgelder in der Höhe von 810 Euro anzurechnen. Da für die Wohnung in ***F*** keine Kosten nachgewiesen wurden, können somit in Summe 226,70 Euro an Werbungskosten aufgrund der doppelten

Haushaltsführung abgezogen werden. Der Beschwerde war somit in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

Nachgewiesene Kosten der doppelten Haushaltsführung	€ 1.036,70
abzgl. bezogenes Nächtigungsgeld	€ 810,00
abzugsfähige Kosten der doppelten Haushaltsführung	€ 226,70

3.1.3. Kosten für Familienheimfahrten

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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, nicht abgezogen werden.

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufswohnsitz und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. In diesem Zusammenhang entstehende Kosten sind somit grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzurechnen und nicht abzugsfähig.

Kosten für Familienheimfahrten können ausnahmsweise als Werbungskosten abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (Jakom/Lenneis EStG 2021, § 16 Rz 56, Stichwort „Abzugsfähige Kosten für Familienheimfahrten“). Des Weiteren können nur jene Kosten abgezogen werden, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel angefallen sind und in diesem Zusammenhang ist auch die Obergrenze gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zu beachten. Demnach können 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 EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Wie bereits unter 3.1.2. ausgeführt, liegt im hier vorliegenden Fall eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor. Aus diesem Grund besteht auch ein Anspruch darauf, Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend zu machen.

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume anfallen. Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen können wöchentliche Heimfahrten als angemessen angesehen werden (vgl. VwGH 11.01.1984, 81/13/0171; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Rz 202/25). Der Bf. hat im Jahr 2019 16 Familienheimfahrten durchgeführt. Dies kann unter Berücksichtigung der genannten Judikatur als angemessen angesehen werden.

Der Steuerpflichtige hat den Nachweis für die angefallenen Kosten zu führen. Der Bf. hat ein Fahrtenbuch vorgelegt, welches den Vorgaben der Rechtsprechung entspricht (vgl. VwGH

23.05.1990, 86/13/0181). Aus dem Fahrtenbuch sind Datum und Zeit der Abfahrt, Datum und Zeit der Ankunft, Wegstrecke, Reisezweck, Autokennzeichen sowie KM-Stand am Zielort angeführt. Die zurückgelegte Strecke im Rahmen der Familienheimfahrten beträgt 14.015 km, dies entspricht einem Kilomergeld von 5.886,30 Euro.

Die Kosten für Familienheimfahrten sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 iVm. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 mit der höchsten Pendlerpauschale, somit mit 3.672 Euro gedeckelt. Da das Kilomergeld 5.886,30 Euro beträgt, sind ausschließlich die 3.672 Euro abzugsfähig. Der Beschwerde war somit auch in diesem Punkt stattzugeben.

Gefahrene Kilometer im Jahr 2019	14.015,00
x 0,42 EUR	
Kilomergeld	€ 5.886,30
Obergrenze gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d	€ 3.672,00
Kosten für Familienheimfahrten	€ 3.672,00

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.

Im streitgegenständlichen Fall waren im Wesentlichen Sachverhaltsfragen zu beurteilen, was im Rahmen der Beweiswürdigung erfolgte. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, erfolgte diese Beurteilung im Rahmen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Rechtsfragen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG waren in diesem Zusammenhang nicht zu lösen und daher war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 29. Juli 2021