

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende SV, den Richter R sowie die fachkundigen Laienrichter LR1 und LR2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 13. Dezember 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin FI Monika Holub zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Bf1 (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf.) ist polnischer Staatsbürger und erzielt in Österreich Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

In seiner Steuererklärung für das Jahr 2017 (Arbeitnehmerveranlagung) beantragte er u.a. die Berücksichtigung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung (i.H.v. € 2.463,90) bzw. Familienheimfahrten als Werbungskosten (i.H.v. € 3.060,-).

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 4. April 2018 wurde die

Einkommensteuer für 2017 antragsgemäß veranlagt.

Mit Vorhalt vom 22. August 2019 wurde der Bf. aufgefordert, Nachweise über die von ihm beantragen Werbungskosten (Meldenachweis am Familienwohnsitz, Mietvertrag der Wohnung in Wien, Einkommensnachweis der Gattin, Aufzeichnungen über die Familienheimfahrten sowie Belege dazu (Fahrtenbuch, Zulassungsschein, Tankbelege bzw. Tickets)) für das Jahr 2017 (sowie 2018) vorzulegen.

In Entsprechung des Ersuchens legte der Bf. mit Eingabe vom 25. September 2019 folgende Unterlagen vor:

- Bescheinigungen (Formular E9) betreffend seiner Ehegattin MK, nach denen sie in den Jahren 2017 und 2018 keine im Ansässigkeitsstaat (Polen) der Besteuerung unterliegende Einkünfte erzielt hat;
- Eine Bestätigung vom 10. September 2019 über die Anschrift mit persönlichen Daten des Bf., seiner Gattin sowie seines Sohnes MK1;
- Einen Mietvertrag vom 24. August 2009 betreffend die Liegenschaft x1-8, in dem neben dem Bf. weitere 4 unterzeichnende Personen als Mieter aufscheinen;
- Zwei Verlängerungen des Bestandsvertrages, zuletzt vom 16. August 2018 (Vertragsverlängerung bis 31. August 2021);
- Eine Mietvorschreibung vom 1. Juni 2018, wonach der monatliche Mietzins ab August 2018 € 958,72 (incl. Betriebskosten) beträgt;
- Eine Aufstellung der Fahrten des Bf. an seinen Familienwohnsitz, wonach er im Kalenderjahr 2018 gesamt 14.495 Kilometer gefahren ist.

Der Einkommensteuerbescheid für 2017 wurde im wiederaufgenommenen Verfahren (Bescheide vom 13. Dezember 2019) abgeändert.

Die beantragten Werbungskosten fanden im Sachbescheid keine Berücksichtigung.

In der Begründung wurde dargelegt, dass die Behörde erst mit Antwortscheiben vom 25. September 2019 Kenntnis davon erlangt hat, dass die Gattin im Jahr 2017 keine Einkünfte erzielt habe und die beantragten Werbungskosten aus diesem Grund nicht anerkannt werden könnten.

Der Bf. brachte mit Eingabe vom 23. Dezember 2019 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid ein.

Darin erläuterte er, dass sein Familienwohnsitz in Polen 400km von Österreich entfernt und ihm eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar sei.

Seine Gattin lebe in Polen und sei nicht erwerbstätig. Sie betreue 2 im Jahr 2018 noch schulpflichtige Kinder. Er arbeite in Österreich, lebe mit Kollegen in einer Wohngemeinschaft und fahre einmal monatlich nach Polen, wo das Ehepaar einen Agrargrund mit 1,94 ha besitze. Seine Eltern seien aus Altersgründen pflegebedürftig. Eine Übersiedlung sei nicht zumutbar.

Der Bf. beantrage die Berücksichtigung von Kosten für Familienheimfahrten i.H.v. € 3.060,- sowie für doppelte Haushaltsführung i.H.v. € 3.543,-.

In der Beilage legte der Bf. folgende Unterlagen vor:

- Heiratsurkunde mit MK vom 19. Juli 1986;
- Bescheinigung des Gemeindeamtes Jablonka vom 31. Dezember 2019, wonach der Bf. mit seiner Gattin als Miteigentümerin ein Grundstück, davon 1,66ha Ackerland besitzt;
- Einen Beleg, wonach im Jahr 2017 Mietzahlungen i.H.v. € 11.038,33 angefallen sind (beantragt wurde lt. handschriftlicher Aufzeichnung die Berücksichtigung von 1/5 dieses Betrages, d.h. € 2.207,67 zzgl. Stromkosten);
- Zahlungsbelege betreffend die Mietvorschreibungen;
- Eine Bescheinigung E9 betreffend Einkünfte seiner Ehegattin in Polen für 2017 (s.o.);
- 4 Tankbelege,
- Eine Jahresabrechnung betreffend Strom für die Liegenschaft x1 (Zeitraum 9/16-9/17) über € 1.386,24.

Beantragt wurde eine Entscheidung gemäß § 272 BAO durch den zuständigen Senat.

Mit Ersuchsschreiben des Finanzamtes vom 11. Februar 2020 wurde der Bf. angehalten, nachfolgende Unterlagen vorzulegen:

- Bescheinigung des Arztes, aus der die Pflegebedürftigkeit der Eltern des Bf. ebenso ersichtlich sei wie die Unzumutbarkeit der Mitübersiedlung;
- Nachweis der Pflegeleistungen der Eltern u.a. für 2017;
- Sachverhaltsdarstellung betreffend Zeit und Art der Pflegedienste, die er bzw. seine Gattin geleistet hätten;
- Vollständige Namen und Geburtsdaten sowie gültige Wohnanschriften der Geschwister;
- Grundbuchsauszug der Immobilie bzw. Mietvertrag des ausländischen Haushaltes;
- Überprüfungsberichte, Service oder Reparaturrechnungen zwecks Nachvollzug der gefahrenen Kilometer für wöchentliche Heimfahrten sowie detaillierte Aufstellungen dazu;
- Einkommensteuerbescheide der Gattin.

In Beantwortung des Ersuchsschreibens mit Eingabe vom 7. April 2020 legte der Bf. folgende Unterlagen vor:

- Gutachten gem. § 57KFG betreffend ein Fahrzeug Marke VW Sharan, Kennzeichen z für die Jahre 2014 und 2016;
- Einen Zulassungsschein zum PKW VW Sharan, Kennzeichen z, lautend auf den Bf., Zulassung am 17. Juni 2011;
- Aufzeichnungen über Familienheimfahrten, u.a. das Jahr 2017 betreffend;
- Belege über Ölwechsel betreffend VW Sharan für mehrere Jahre;
- Ärztliche Bestätigungen betreffend die Eltern des Bf. vom 13. März 2020, wonach seine Mutter Ma an hohem Blutdruck, Herz- und Veneninsuffizienz leidet und ‚im Haus in Polen‘ bleibt; bzw. seines Vaters Ek, der an hohem Blutdruck, Diabetes und Herzinsuffizienz sowie

einer Wirbelsäulenerkrankung leidet und wie seine Gattin ‚im Haus in Polen‘ bleibt.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 16. Dezember 2020 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wird auf die im Zuge der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vorgelegten, die Schwiegertochter betreffenden Unterlagen, sowie die unvollständige Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 11. Februar 2020 betreffend der Pflegebedürftigkeit der Eltern sowie des in Polen bestehenden Haushaltes und den Umstand, dass seine Gattin in Polen keine Einkünfte erzielt hat, verwiesen.

Mit einem als Beschwerde bezeichneten Vorlageantrag vom 14. Jänner 2021 betreffend den Einkommensteuerbescheid für 2017 erläuterte der Bf. ergänzend zu seinen bisherigen Vorbringen, dass 2 seiner Geschwister in 5 Kilometer Entfernung vom Wohnsitz der Eltern leben würden (Schwester in xl, Bruder in zg). Ein weiterer Bruder sowie er selbst hätten, nachdem sie näher bei den Eltern wohnen würden, deren Betreuung übernommen.

Beigefügt war dem Antrag:

- Eine Abschrift der Geburtsurkunde des Sohnes MK1 (geb. 29. September 1999);
- Eine Bescheinigung über landwirtschaftlichen Besitz (siehe oben, Beilage zur Beschwerde);
- Ärztliche Bescheinigungen (samt Übersetzung) betreffend Ek (geb. 17. Februar 1933), bzw. Ma (geb. 20. November 1935) in dem die im ärztlichen Schreiben vom 13. März 2020 festgestellten Krankheiten bestätigt wurden. Demnach sind beide Elternteile des Bf. chronisch erkrankt, können das Haus nicht verlassen und bedürfen ständiger Pflege durch die Familie.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) mit Vorlagebericht vom 4. März 2021 vorgelegt.

Darin wird einerseits darauf hingewiesen, dass eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wegen des jüngsten Sohnes Mk2, der (erst) im September 2017 das 18. Lebensjahr erreicht sowie durch beigebrachte ärztliche Bestätigungen über die Pflegebedürftigkeit der Eltern vorliegen dürfte.

Da in den Monaten Jänner, Februar 2017 vom Bf. keine Tätigkeit entfaltet worden sei, könnten die Kosten der doppelten Haushaltsführung für diesen Zeitraum nicht gewährt werden. Es wurde beantragt, der Beschwerde teilweise statt zu geben.

Die (nichtmündliche) Senatsverhandlung fand am 12. Oktober 2022 statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtliche Grundlagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur

Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

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, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a leg.cit. auch die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung betrifft, 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 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 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 beträgt das Pendlerpauschale bei unzumutbarer Verwendung eines Massenbeförderungsmittels bei einer Fahrtstrecke von über 60 km € 3.672,- jährlich.

§ 167 BAO lautet:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bf. hat seit dem Jahr 1998 einen Hauptwohnsitz in Österreich und ist seit 25. August 2009 in x1 wohnhaft. Als Bestandsnehmer scheinen neben dem Bf. und seinem Sohn Thomasz Kidon weitere 3 Personen auf.

Er ist langjähriger Arbeiter bei der S.

Für die Zeiten vom 1. Jänner 2017 bis 12. März 2017 und 22. Dezember 2017 bis 31. Dezember 2017 bezog er im Inland Arbeitslosengeld.

Der Bf. ist verheiratet hat einen weiteren (Familien)Wohnsitz in Polen (zg1). Die Entfernung zwischen den Wohnsitzen beträgt je nach Route zwischen 400 und 417 Kilometer.

Der Bf. sowie seine Gattin sind Eigentümer eines Grundstücks in Polen mit einer Gesamtfläche von 1,94ha, davon 1,66ha Ackerland.

Der Bf. bezog im Jahr 2017 Familienbeihilfe (Differenzzahlungen) für 2 Kinder, pk (geb. 26. März 1997) sowie MK1 (geb. 29. September 1999).

Strittig ist die Frage, ob im Jahr 2017 Gründe vorlagen, die eine Verlegung des Wohnsitzes vom Familienwohnsitz des Bf. in eine "übliche Entfernung" vom Arbeitsort Wien unzumutbar machten.

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). Wenn dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)wohnsitzes in eine übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung lässt die Verlegung des Familienwohnsitzes auf längere Sicht unzumutbar erscheinen. Dabei 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.

Diese Aufwendungen gelten so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher 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 der Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen.

Der Bf. beantragt Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung sowie für Familienheimfahrten und begründet die seiner Ansicht nach vorliegende Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wie folgt:

1. – Besitz einer Landwirtschaft mit seiner Gattin in Polen;
2. - am Familienwohnsitz leben zwei Kinder, die noch in Schulausbildung sind;
3. – es liegen Betreuungspflichten hinsichtlich seiner pflegebedürftigen Eltern vor.

Zu den Argumenten des Bf. ist festzustellen:

ad 1) Landwirtschaft

Zur in Polen liegenden Landwirtschaft ist auszuführen, dass der Bf. zu dessen Nachweis eine Bescheinigung des Gemeindeamtes Jablonka vom 31. Dezember 2019 vorgelegt hat, wonach er und seine Gattin als Miteigentümer eines Grundstückes, davon 1,66ha Ackerland

aufscheinen.

Aus einer im Verfahren vorgelegten Bescheinigungen EU (Formular E9) für das Jahr 2017 geht hervor, dass seine Gattin MK aus ihrer Tätigkeit in Polen keine Einkünfte erzielt hat.

Das BFG geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Landwirtschaft nicht nur im Eigentum des Bf. und seiner Gattin steht sondern (zumindest zur Eigenversorgung) auch aktiv betrieben wird.

Der VwGH hat sich in mehreren Erkenntnissen mit der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort auseinandergesetzt und diese als relevanten Aspekt bejaht, auch wenn am Familienwohnsitz eine nur der Selbstversorgung dienende Landwirtschaft betrieben wird (vgl. VwGH v. 10. März 2016, Zl. 2013/15/0146 m.V.a. Erkenntnisse vom 15. November 2005, 2005/14/0039, vom 18. Oktober 2005, 2005/14/0046, vom 19. Oktober 2006, 2005/14/0127, und vom 21. Juni 2007, 2006/15/0313).

In den, den Erkenntnissen des VwGH zugrunde liegenden Sachverhalten waren neben den wirtschaftlichen Gründen aber auch andere Faktoren (zB nicht selbsterhaltungsfähige Kinder, Hindernisse aufgrund von fremdenrechtlichen Bestimmungen) vorhanden, die eine Begründung des Familienwohnsitzes in Österreich nicht bzw. nur unter schwierigsten Bedingungen ermöglichten (vgl. BFG v. 8. August 2019, RV/7100445/2019 m.V.a. VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046; 21.06.2007, 2006/15/0313; VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039; 19.10.2006, 2005/14/0127).

ad 2) Schulpflichtige Kinder

Der Bf. verweist in seiner Beschwerde zur Arbeitnehmerveranlagung auf 2 noch im Jahr 2018 in Polen schulpflichtige Kinder als Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung.

pk, geb. 26. März 1997 hat im gegenständlich zu beurteilendem Jahr 2017 das 20. Lebensjahr, MK1 (geb. 29. September 1999) das 18. Lebensjahr erreicht.

In Polen tritt die Volljährigkeit mit Erreichen des 18. Lebensjahres oder vorheriger Heirat ein (Quelle: Wikipedia).

Gemäß Lenneis, Jakom EStG¹⁴ § 16, Rz. 56 ABC der Werbungskosten Stichwort ‚Doppelte Haushaltsführung‘ mit Verweis auf Judikatur des UFS (21. Dezember 2010, RV/3069-W/10) ist davon auszugehen, dass bei volljährigen Kindern (ausgenommen zB. bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr besteht.

Auch laut Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, Einkommensteuergesetz § 16 Rz. 25 ist eine Betreuungsbedürftigkeit grundsätzlich nur bis zur Volljährigkeit der Kinder anzunehmen (vgl. UFS Linz 17. 3. 2005, RV/0106-L/05; BFG 2. 1. 2018, RV/5100120/2017; BFG 13. 11. 2019, RV/5101279/2109).

Das BFG schließt sich dieser Auffassung an.

Aus dem Umstand, dass MK1 bis Ende September 2017 minderjährig und damit als betreuungsbedürftig und unterhaltsberechtigt anzusehen war, ergibt sich im Zusammenspiel mit der bestehenden, der Selbstversorgung dienenden Landwirtschaft, eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung (zumindest bis Ende September 2017).

ad 3) Pflegebedürftigkeit der Eltern

Der Bf. hat in seiner Beschwerde vom 23. Dezember 2019 vorgebracht, dass es sich bei seinen Eltern um aus Altersgründen pflegebedürftige Personen handelt.

Ein besonderer Pflegebedarf ergibt sich aus dieser Darstellung nach der Rechtsprechung des VwGH nicht.

Der VwGH hat dazu in einem Erkenntnis vom 22. November 2018 Ra 2018/15/0075 dargelegt: *„Aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen kann sich ein gewichtiger Grund für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ergeben (vgl. VwGH 28.9.2011, 2006/13/0087, mwN). Der bloße Umstand, dass - wie im Vorlageantrag geltend gemacht wurde - aufgrund des Alters der Eltern wahrscheinlich mit einer Pflegebedürftigkeit der Eltern in den nächsten Jahren gerechnet werden müsse, begründet aber für die Streitjahre noch keinen Grund, aus welchem das Aufgeben des Familienwohnsitzes als unzumutbar erkannt werden könnte (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; vgl. auch Doralt et al, EStG¹⁹ § 4 Tz 347).“*

Der Bf. hat in weiterer Folge im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 7. April 2020 ärztliche Bescheinigungen vom 13. März 2020 betreffend seine Mutter Ma, geb. 30. November 1935, wohnhaft in zg2 vorgelegt, wonach diese an hohem Blutdruck, Herz- und Veneninsuffizienz leidet und das Haus nicht verlassen kann.

Sein Vater Ek, geb. 17. Februar 1933 mit selbigem Wohnsitz leidet nach einer am gleichen Tag ausgestellten Bescheinigung an hohem Blutdruck, Herzinsuffizienz, Diabetes und einer Wirbelsäulenerkrankung und kann das Haus ebenfalls nicht verlassen.

Mit dem Vorlageantrag wurden erneut ärztliche Bescheinigungen vom 29. Dezember 2020 vorgelegt, die die festgestellten Krankheiten der Eltern des Bf. bestätigen. Beiden Patienten wird beschieden, chronisch krank zu sein, das Haus nicht verlassen zu können, nicht reisefähig zu sein und der ständigen Pflege durch die Familie zu bedürfen.

Daraus folgt, dass ein Pflegebedarf nicht allein auf Grund des vorgerückten Alters gegeben war, sondern auch wesentliche gesundheitliche Gründe dafür vorlagen.

Die Annahme, dass ein Teil der Pflegeleistungen durch den Bf. bzw. seine Gattin erbracht wurde wird auch durch die Tatsache erhärtet, dass sich die Wohnsitzadresse des Bf. in Polen (34-484 zg1) in unmittelbarer Nähe zu jener seiner Eltern (34-484 in zg2) befindet, was seine Darstellung, wonach er (bzw. seine Gattin) und sein Bruder die nötigen Pflegeleistungen gegenüber ihren Eltern erbringen, umso glaubhafter erscheinen lässt.

Lenneis, Jakob EStG¹⁴ § 16, Rz. 56 ABC der Werbungskosten Stichwort ‚Doppelte Haushaltsführung‘ führt als Argument für die steuerliche Berücksichtigung derartiger Kosten ua. besonders gelagerte Pflegenotwendigkeiten naher Angehöriger (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; 28.9.2011, 2006/13/0087), deren Mitübersiedlung unzumutbar ist (VwGH 27.5.03, 2001/14/0121) und damit Umstände an, die hier vorliegen.

Aus alldem ergibt sich, dass die vom Bf. nachgewiesene Pflegebedürftigkeit seiner Eltern einen weiteren wesentlichen Grund darstellt, der die steuerliche Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung rechtfertigt.

Familienheimfahrten

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Ein entsprechender Sachverhalt ist grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten 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). Da die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung gegeben sind, waren damit auch Kosten für Familienheimfahrten innerhalb des gesetzlich gesteckten Rahmens zu berücksichtigen.

Höhe der anzuerkennenden Werbungskosten

a) Begrenzung auf den Zeitraum des Bezuges steuerpflichtiger Einnahmen

Der Bf. war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum von 13. März bis 21. Dezember 2017 unselbstständig beschäftigt. Für die Zeiträume von 1. Jänner bis 12. März und 22. Dezember bis 31. Dezember 2017 bezog er gem. § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG 1988 steuerbefreite Einkünfte vom Arbeitsmarktservice (versicherungsmäßiges Arbeitslosengeld).

Da gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte keine Aufwendungen, die mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen abgezogen werden dürfen, sind die beantragten Aufwendungen auf Zeiten der aktiven Beschäftigung zu beschränken und sind die beantragten Werbungskosten für Zeiten der Arbeitslosigkeit (gerundet 2 Monate), d.h. um 2/12 zu kürzen.

b) Kosten der doppelten Haushaltsführung

Die Kosten der doppelten Haushaltsführung wurden vom Bf. lt. Erklärung i.H.v. € 2.463,90 beantragt. Der in der Beschwerde genannte, erhöhte Betrag i.H.v. € 3.543,-, dürfte auf eine Verwechslung mit dem am gleichen Tag eingebrachten Vorlageantrag für das Jahr 2018 zurückzuführen sein, wurden für dieses Jahr (2018) doch Werbungskosten in exakt dieser Höhe beantragt.

Aus einer (handschriftlichen) Berechnung des Bf. geht hervor, dass 1/5tel der Mietkosten der

Wiener Wohnung (Wohngemeinschaft) von ihm getragen wurden.

Die Berechnung der anteiligen Kosten ermittelt sich wie folgt (Anmerkung: bei den unterjährig über zwei Jahre abgerechneten Stromkosten wurde von einem gleichmäßigen Verbrauch ausgegangen):

Jährliche Mietkosten für 2017 i.H.v. € 11.038,33 zzgl. Stromkosten i.H.v. € 1.386,24 ergeben einen Gesamtbetrag von € 12.424,57.

Die vom Bf. übernommenen Kosten (1/5tel) belaufen sich auf € 2.484,91. Dieser Betrag ist um die Zeiten seines Bezuges von Arbeitslosengeld (2 Monate) zu kürzen was zu steuerlich zu berücksichtigenden Werbungskosten i.H.v. € 2.070,76 führt.

c) Kosten für Familienheimfahrten

Es ist festzuhalten, dass der Bf. zum Sachverhalt unterschiedliche Angaben gemacht hat.

- In der Beschwerde erläutert er, dass er einmal monatlich nach Polen fährt.
- Nach einem, vom Bf. mit der Vorhaltsbeantwortung vom 7. April 2020 vorgelegtem Fahrtenbuch wurden im Zeitraum März 2017 bis Dezember 2017 22 Fahrten, d.h. rund 2 monatliche Fahrten nach Polen unternommen.

Nach der Rechtsprechung des BFG v. 4. Juli 2019, RV/2100676/2012 muss ein Fahrtenbuch um einen tauglichen Nachweis darzustellen, fortlaufend, übersichtlich und in chronologischer Reihenfolge lückenlos geführt sein (Doralt, aaO, § 16 Tz 220); es müssen jedenfalls folgende Daten festgehalten werden (BFG 16.01.2018, RV/2100466/2012):

- Datum der Fahrt;
- Kilometerstand am Beginn und am Ende jeder Fahrt und die Fahrtstrecke in Kilometern;
- Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie die Fahrtdauer;
- Ausgangsort und Zielort jeder Fahrt;
- Reiseweg, und zwar so, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann;
- Zweck jeder einzelnen Fahrt.

Das vorgelegte Fahrtenbuch entspricht nicht den an ein solches zu stellenden Anforderungen, da ihm keine Aufzeichnungen über Kilometerstände bzw. sonstige (Privat)Fahrten zu entnehmen sind.

Mit der Beschwerde wurden weiters 4 Tankbelege (Monate März, April, Juli, Oktober 2017) sowie mit Vorhaltsbeantwortung 1 Beleg über einen Ölwechsel (Oktober 2017) vorgelegt.

In Bezug auf den Umstand, dass der Bf. die genaue Höhe seiner Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht belegmäßig nachgewiesen hat, wird angesichts des in Polen gelegenen Familienwohnsitzes und der einfachen Distanz zwischen dem Wiener Wohnsitz und dem Familienwohnsitz von ca. 400 km in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) von 2 Heimfahrten pro Monat ausgegangen, wobei angenommen wird, dass der Bf. für jede zweite Heimfahrt Mitfahrgelegenheiten (etwa durch in der Wohngemeinschaft lebenden polnischen Mitmieter) genutzt hat da nicht auszuschließen war, dass er solche Fahrten nicht im angegebenen Umfang unternommen hat bzw., dass ihm Kosten nicht (in vollem Umfang)

entstanden sind, weil er eine Mitfahrgelegenheit genutzt hat (vgl. BFG 27. Oktober 2021, RV/7103714/2019; VwGH 26. Juli 2007, 2006/15/0111).

Die Berechnung der Kosten orientiert sich am amtlichen Kilometergeld, wobei für die angenommenen Mitfahrgelegenheiten im Schätzungsweg davon ausgegangen wird, dass der Bf. dem Fahrer Kosten i.H. des amtlichen Kilometergeldes für Beifahrer ersetzt hat.

Eine Berechnung, 800 Kilometer (Hin- und Rückfahrt) mal 10 Fahrten mal € 0,42 (Kilometergeld) ergibt einen Betrag i.H.v. € 3.360,- als Fahrer bzw. 800 Kilometer mal 10 Fahrten mal € 0,05 (amtliches Kilometergeld Beifahrer) ergibt € 400,-, somit gesamt € 3.760,-.

Einschränkend ist zu beachten, dass für Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 für anfallende Kosten die Höchstbeträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG 1988 anzuwenden sind. Der dort ausgewiesene Betrag für eine Fahrtstrecke von mehr als 60 Kilometer beträgt jährlich € 3.672,-, liegt unter den laut obiger Berechnung angenommenen Aufwendungen und ist daher als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Für die Dauer der aktiven Beschäftigung stehen dem Bf. 10/12 dieses Betrages, somit (antragsgemäß) € 3.060,- als Werbungskosten zu.

Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten stehen dem Bf. somit i.H.v. gesamt € 5.130,76 zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

<u>Einkommensteuer</u>	2017
	€
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	19.802,88
nach § 3 (2) EStG anzusetzen	3.252,63
Werbungskosten	<u>-5.130,76</u>
Gesamtbetrag d. Einkünfte	<u>17.924,75</u>
 Pauschbetrag Sonderausgaben	 -60,00
Kirchenbeitrag	-89,64
Kinderfreibeträge gem. § 106a EStG 1988	<u>-880,00</u>
Einkommen	<u>16.895,11</u>

Einkommensteuer nach § 33 Abs. 1 EStG 1988

0% für 11.000,-	0,00
25% für 5.895,11	<u>1.473,78</u>
Steuer vor Absetzbeträgen	<u>1.473,78</u>
Alleinverdienerabsetzbetrag	-669,00
Verkehrsabsetzbetrag	<u>-400,00</u>
Steuer nach Absetzbeträgen	<u>404,78</u>
Einkommensteuer	
anrechenbare Lohnsteuer	-3.086,65
Rundung § 39 Abs. 3 EStG 1988	<u>-0,13</u>
festgesetzte Einkommensteuer	<u>-2.682,00</u>

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.

Da die gegenständliche Entscheidung der Judikatur des VwGH folgt (s.o.), war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 7. November 2022