

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR 1*** und ***LR 2*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch BONAFIDE Treuhand- und Revisions- gesellschaft m.b.H., Berggasse 10, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 8. November 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 12. Oktober 2017 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 gemäß § 299 BAO und betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***Bf-StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. Oktober 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beschwerdegegenständlich ist im vorliegenden Fall die Anerkennung von Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung.

a) Erstbescheide und Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 machte der Beschwerdeführer ua Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung iHv EUR 18.783,15 sowie das Pendlerpauschale iHv EUR 3.672,- und den Pendlereuro iHv EUR 325,- geltend. Die Veranlagung erfolgte am 7. November 2016 erklärungsgemäß.

Am 12. Oktober 2017 wurde der Einkommensteuerbescheid 2015 gemäß § 299 BAO aufgehoben und durch einen neuen Einkommensteuerbescheid ersetzt, in welchem die Kosten

für doppelte Haushaltsführung sowie das Pendlerpauschale und der Pendlereuro nicht mehr berücksichtigt wurden. Begründet wurde dies dahingehend, dass der Beschwerdeführer laut Aktenlage 2015 in Österreich ansässig gewesen sei. Ausgaben seien bei den Einkünften in Abzug zu bringen bei denen sie erwachsen würden. Die Kosten für die beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung in Slowenien (EUR 4.536,05) und die Kosten für Familienheimfahrten (EUR 3.672,-) seien daher als Werbungskosten bei den Progressionseinkünften in Abzug gebracht worden. Die Ausgaben im Ansässigkeitsstaat (Kosten Wohnung Wien) seien den nichtabzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung zuzurechnen.

Am gleichen Tag wurde der Einkommensteuerbescheid 2016 erlassen und mit selber Begründung Kosten für die beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung in Slowenien (EUR 2.891,65) und die Kosten für Familienheimfahrten (EUR 2.448,-) als Werbungskosten bei den Progressionseinkünften in Abzug gebracht und die Kosten der Wohnung in Wien nicht berücksichtigt.

b) Beschwerden

Mit Schreiben vom 8. November 2017 erhob der Beschwerdeführer gegen den Aufhebungsbescheid sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 Beschwerde und führte dazu begründend aus, dass er in den beiden Jahren zwei Dienstgeber gehabt habe, einen in Kärnten und einen in Slowenien. In Wien habe er de facto keinerlei Familienwohnsitz wobei seine Frau und die Kinder dort wohnten. In Wien sei er nicht anwesend gewesen, da er für seine beiden Dienstgeber habe tätig sein müssen. Daher bestehe kein sach- und fachgerechtes Argument für die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides. Es sei noch darauf hingewiesen, dass auch die notwendige Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO lediglich in formelhafter und äußerst mangelhafter Weise erfolgt sei, sodass der Bescheid sowie der abgeleitet Bescheid 2015 rechtswidrig erscheine. Gleiches gelte für das Jahr 2016.

Mit Datum vom 20. Dezember 2017 wurde betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 ein Mängelbehebungsauftrag erlassen und der Beschwerdeführer aufgefordert, die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde, die Erklärung, welche Änderungen beantragt würden, und eine Begründung nachzureichen. In seinem Antwortschreiben verwies der Beschwerdeführer auf die Ausführungen in der Beschwerde.

In der Folge erging mit Datum 26. September 2018 auch betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 ein Mängelbehebungsauftrag.

In der Beantwortung dieses Mängelbehebungsauftrages gab der Beschwerdeführer ergänzend an, dass er wie bereits dargelegt zwei Dienstgeber gehabt habe und daher zwei Wohnsitze notwendig gewesen seien, wobei es keine gesicherte Judikatur darüber gebe, wie in einem solchen Fall vorzugehen sei, nämlich ob die Haushaltskosten des Wohnsitzes der Wohnung in

Slowenien oder jener in Wien abzuziehen seien, weshalb eine Rechtsfrage bestehe die allenfalls auch noch von den Höchstgerichten (Verwaltungs- und/oder Verfassungsgerichtshof) zu klären sei.

c) Beschwerdeverentscheidungen

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Mai 2018 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als zurückgenommen erklärt, da dem Mängelbehebung nicht entsprochen worden sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28. Mai 2018 wurde die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid als unbegründet abgewiesen und begründet, dass eine aus der Begründung des neuen Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides festgestellt worden sei, die eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO erforderlich gemacht habe. Die Aufhebung sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen seien auch nicht bloß geringfügig. Gemäß § 299 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. Mai 2019 wurde die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2016 als unbegründet abgewiesen und dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass hinsichtlich der in Österreich nur zur Bemessung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) heranzuziehenden Einkünfte aus - in Slowenien ausgeübter - nichtselbständiger Arbeit, weitere Kosten der doppelten Haushaltsführung iHv EUR 2.891,65 geltend gemacht worden seien, welche auf die Wohnung in Slowenien entfielen. Diese Kosten würden nur den Progressionsvorbehalt vermindern. Betreffend die geltend gemachten Kosten der Wohnung in 1090 Wien seien diese den nichtabzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung zuzurechnen. Gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 Pendler-VO (BGBl II Nr. 276/2013 idF BGBl II 154/2017) liege der Familienwohnsitz eines in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen dort, wo er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand habe. Nach § 4 Abs. 2 leg. cit. umfasse der eigene Hausstand eine Wohnung, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspreche.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürften Beträge, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet würden, bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden. Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) seien steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung bestehe. Als Kosten der doppelten Haushaltsführung dürften nach

Rechtsprechung des VwGH nur die Kosten einer berufsbedingten Wohnung am Beschäftigungsort geltend gemacht werden. Die Kosten des Familienwohnsitzes unterlägen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 sowie der sich darauf beziehenden VwGH-Rechtsprechung einem strikten Abzugsverbot.

Die Abgabenbehörde habe daher die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung an der Adresse ***Adr*** Slowenien als Werbungskosten im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt. Die als Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Kosten des Familienwohnsitzes iHv EUR 15.535,20 an der Adresse ***Adr Wien***, könnten somit nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, da sie sowohl dem Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 unterliegen als auch keine Wohnungskosten am Beschäftigungsort darstellen würden.

d) Vorlageanträge

Mit Eingabe vom 11. Juni 2018 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid 2015 an das Bundesfinanzgericht und führte aus, dass auch in der Beschwerdevorentscheidung keinerlei sach- und fachgerechte Gründe für den gemäß § 299 BAO aufgehobenen Bescheid dargelegt worden seien und auch die Ermessensentscheidung lediglich mit schematischen Textbausteinen vorgenommen worden sei, was weder dem Gesetz noch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs entspreche.

Am 22. Mai 2019 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und brachte ergänzend vor, dass die Finanzbehörde nicht berücksichtigt habe, dass er auch in Kärnten Wohnungskosten gehabt habe und sie daher in Anlehnung der Bestimmungen des § 115 BAO diese zumindestens im Schätzungswege in Ansatz hätte bringen müssen, wobei grundsätzlich die Rechtsmeinung der Finanzbehörde verfehlt erscheine.

e) Mündliche Verhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers ergänzend vor, dass der Beschwerdeführer seinen Familienwohnsitz nach Wien verlegen habe müssen, da sein jüngerer Sohn ***V*** an Krebs erkrankt und in einer Spezialabteilung des AKH Wien medizinisch betreut worden sei.

Der Sohn sei im Oktober 2014 verstorben, aber der Wohnsitz habe nicht aufgelassen werden können, da der ältere Sohn in Wien die Schule besucht habe. Der Wohnsitz sei bis zum Abschluss der Unterstufe des französischen Lyzeums in Wien im Herbst 2016 beibehalten worden, da ein solches in Slowenien nicht vorhanden sei. Daher seien die Kosten der Wohnung in Wien als Werbungskosten oder auch als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

Die Rechtswidrigkeit des Bescheides gemäß § 299 BAO liege darin begründet, dass das Finanzamt trotz der bekannten Tatsache der Krankheit des Sohnes eine unrichtige Rechtsmeinung vertreten habe. Vielmehr hätte diese nach § 115 BAO Ermittlungen durchführen und das Parteiengehör wahren müssen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das bisherige Vorbringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger und hatte bis August 2016 einen Wohnsitz in Österreich. Am Wohnsitz in ***Adr Wien*** war er im Zeitraum vom 30. August 2013 bis zum 25. August 2016 gemeldet.

Bei der Wohnung handelte es sich gleichzeitig um den Familienwohnsitz, an dem auch die Frau sowie der Sohn des Beschwerdeführers wohnhaft waren.

Im Jahr 2015 erhielt der Beschwerdeführer einen Lohnzettel für den Zeitraum Jänner bis Dezember des Unternehmens ***U*** in Klagenfurt.

Im Jahr 2016 erhielt er einen Lohnzettel des gleichen Unternehmens für den Zeitraum Jänner bis 19. Juli 2016.

Des Weiteren erzielte der Beschwerdeführer im Jahr 2015 unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite ausländische Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von einem slowenischen Arbeitgeber iHv 24.211,75 sowie iHv EUR 25.923,02 im Jahr 2016.

Neben dem Wohnsitz in Wien verfügte der Beschwerdeführer über einen Wohnsitz in Slowenien, an dem er die Arbeit für seinen Arbeitgeber in Slowenien ausführte. In Klagenfurt verfügte er über keinen weiteren Wohnsitz.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von den Parteien vorgelegten Unterlagen, den Bescheiden des Finanzamtes und Schriftsätzen der steuerlichen Vertretung sowie den Vorbringen in der mündlichen Verhandlung.

Der Sachverhalt als solcher ist zwischen den Parteien unstrittig, strittig ist die Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung betreffend den Wohnsitz des Beschwerdeführers in Wien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend.

§ 299 Abs 1 BAO gilt auch für erst später erweisliche, sogenannte dynamische Unrichtigkeiten (*Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021), § 299 Tz 10).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (VwGH 21.12.1990, 90/17/0344-0381; VwGH 29.9.2011, 2008/16/0087; Orientierung an der Intention des Gesetzgebers, VwGH 31.3.1998, 93/13/0130).

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird oder er von Amts wegen erlassen wird. Selbst eine entgegen dieser Bestimmung fehlende oder mangelhafte Begründung stellt zwar eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, steht jedoch der Annahme der Bescheidqualität der Erledigung nicht entgegen und kann im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl VwGH 17.8.1998, 97/17/0401).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 darzulegen (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Weiters sind nach der höchstgerichtlichen Judikatur auch die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102; VwGH 28.3.2000, 95/14/0133), wobei nach der Rechtsansicht des

Verwaltungsgerichtshofs ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vielfach ausreicht (vgl VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; 22.2.2001, 98/15/0123, Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen). Dies gilt jedoch nicht, wenn anderen Kriterien nach den Umständen des Einzelfalles maßgebende Bedeutung bei der Ermessensübung zukommt (*Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021), § 299 Tz 40).

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (vgl zB VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; VwGH 27.4.2000, 96/15/0174; VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0034). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (vgl zB VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133; VwGH 7.7.2004, 2001/13/0053; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022).

Eine Aufhebung wird im Regelfall dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (zB VfGH 19.6.1965, G 24/64; VwGH 27.5.1999, 97/15/0028, 0029; VwGH 14.12.2000, 95/15/0113; VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133) bzw wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (zB VfGH 19.6.1965, G 24/64; Stoll, JBl 1985, 11; VwGH 14.12.2000, 95/15/0113; VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022), etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299 Tz 52f).

Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen insoweit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist (zB VwGH 17.10.2002, 2000/17/0099; VwGH 16.10.2003, 2003/16/0118; VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20 Rz 13).

Gemäß § 302 BAO sind Abänderungen, Zurücknahmen und Aufhebungen von Bescheiden, soweit nicht anderes bestimmt ist, bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, Aufhebungen gemäß § 299 BAO jedoch bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig.

Zusammenfassend bedeutet dies im beschwerdegegenständlichen Fall, dass die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 zu Recht erfolgt ist. Aufgrund der Tatsache, dass die Kosten für die Familienwohnung des Beschwerdeführers in Wien in der Arbeitnehmerveranlagung 2015 berücksichtigt worden sind und es sich dabei um nichtabzugsfähige Kosten iSd § 20 EStG 1988 handelt, war der Bescheid rechtswidrig (zur Detailbegründung siehe unten).

Die Aufhebung erfolgte in Ermessensausübung des Finanzamtes und innerhalb der von § 302 BAO geforderten Jahresfrist. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers ist die Begründung des Aufhebungsbescheides in Verbindung mit der Begründung des Einkommensteuerbescheides als ausreichend anzusehen. Im vorliegenden Fall war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben. Aufgrund der

Höhe der zu Unrecht geltend gemachten Ausgaben für die Familienwohnung (EUR 18.783,15) sind die Auswirkungen keinesfalls als geringfügig anzusehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

b) doppelte Haushaltsführung

Wohnung in Ljubljana (Slowenien)

Gemäß § 16 EStG 1988 stellen Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dar. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß Art 15 DBA Österreich – Slowenien dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Art 24 Abs 1 lit a DBA Österreich – Slowenien regelt, dass wenn eine in Österreich ansässige Person Einkünfte bezieht oder sie Vermögen hat und diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Slowenien besteuert werden dürfen, Österreich diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt. Gemäß lit c leg cit dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Dies bedeutet, dass die in Slowenien ausgeübte Tätigkeit aus unselbstständiger Arbeit in Slowenien besteuert werden darf. Österreich befreit diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt.

Die durch die Auslandstätigkeit verursachte doppelte Haushaltsführung steht mit den ausländischen Einkünften im Zusammenhang, sodass eine aliquote Aufteilung nicht in Betracht kommt und die Aufwendungen lediglich die Progressionseinkünfte schmälern (*Ebner in Jakom EStG*¹⁵, § 16 Rz 56). Daher sind die in Zusammenhang mit den Einkünften aus Slowenien stehenden Werbungskosten auch bei diesen Einkünften in Abzug zu bringen.

Unter doppelten Haushaltsführung ist zu verstehen, dass ein Steuerpflichtiger über zwei Wohnsitze verfügt, einen am Familienwohrt und einen am Beschäftigungsort. Dies ist nur aus beruflichen Gründen zulässig.

Als Arbeits-(Tätigkeitsort)ort oder Beschäftigungsort ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem

Ort wohnen muss (VwGH 29.1.15, 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 (auch ohne Kind iSd § 106 Abs 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Wesentlich ist, dass die tägliche Rückkehr vom Arbeitsplatz an den Ort des zweiten Haushaltes zumutbar ist und der Familienwohnsitz für eine tägliche Rückkehr vom Arbeitsplatz dorthin zu weit entfernt ist (VwGH 31.7.12, 2008/13/0086). Nach der Rechtsprechung des VwGH ist etwa die tägliche Zurücklegung einer Distanz von etwa 262 km großteils auf der Autobahn mit einem – bei „Ausnutzung der Höchstgeschwindigkeiten“ – Zeitaufwand von jeweils insgesamt etwa 140 Minuten jedenfalls nicht zumutbar (VwGH 31.7.13, 2009/13/0132). In diesem Zusammenhang ist unstrittig, dass die tägliche Zurücklegung der Fahrtstrecke zwischen Wien und Ljubljana unzumutbar ist. Die Werbungskosten für die Wohnung in Ljubljana sind daher anzuerkennen.

Wohnung in Wien

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht die für den Haushalt des Steuerpflichtigen auch für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden.

Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat gemäß § 26 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung (Wohnräume) innehat, unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Eine bloße Schlafstelle am Arbeitsort stellt keinen Wohnsitz dar.

Auch § 4 Pendlerverordnung (BGBl II 276/2013) definiert den Begriff des Familienwohnsitzes. Demzufolge liegt ein Familienwohnsitz dort, wo ein Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat. Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Die Definition entspricht somit im Wesentlichen den von der Verwaltungspraxis und der Judikatur entwickelten Kriterien.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist die Wohnung in *****Adr Wien*****, ohne Zweifel als Familienwohnsitz des Beschwerdeführers anzusehen. Seine Ehefrau und der gemeinsame Sohn waren zeitgleich mit dem Beschwerdeführer in der Wohnung wohnhaft. Die Wohnung diente lediglich der Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Familie.

Eine berufliche Veranlassung dieser Wohnung ist jedenfalls auszuschließen, da der Beschwerdeführer im gegenständlichen Zeitraum weder einen Arbeitgeber in Wien hatte noch

dies behauptet hat. Die Arbeitgeber des Beschwerdeführers befanden sich in Slowenien und in Klagenfurt, in der Wohnung in Wien hielt sich die Familie des Beschwerdeführers auf.

Die Aufwendungen für die Wohnung in Wien stellen daher gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung dar.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters im Hinblick auf die Krankheit des jüngeren Sohnes des Beschwerdeführers ist entgegenzuhalten, dass bei aller Tragik das Kind bereits im Herbst 2014 verstorben ist und daher dieser Umstand in den Jahren 2015 und 2016 keine Wirkung entfalten kann.

Die zur Stützung seines Standpunktes vorgebrachten Judikate BFG 26.07.2017, RV/7103283/2015 sowie VwGH 10.12.2018, Ra 2016/13/0016 verkennt der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers insoweit, als dass in beiden Fällen die Krankheit des Kindes als Grund angesehen wurde, den Familienwohnsitz beizubehalten und daher eine weitere Absetzbarkeit der doppelten Haushaltsführung einherging. Von einer Anerkennung der Kosten des Familienwohnsitzes ist auch in diesen Fällen nicht die Rede.

Auch im vorliegenden Fall wurde die doppelte Haushaltsführung für die Wohnung in Ljubljana vom Gericht anerkannt und eine etwaige Verpflichtung zu einer früheren Verlegung des Familienwohnsitzes zurück nach Slowenien nicht gesehen, zumal der Rückzug im Herbst 2016, wie aus dem ZMR-Auszug des Beschwerdeführers ersichtlich, tatsächlich erfolgte.

Wohnung in Klagenfurt

Betreffend etwaige weitere Ausgaben des Beschwerdeführers für eine weitere Wohnung in Klagenfurt ist der Argumentation in der Beschwerde entgegen zu halten, dass keine Kosten für eine solche nachgewiesen oder auch nur glaubhaft gemacht worden sind. Die Höhe eines damit verbundenen Mehraufwandes konnte weder dem Grunde noch der Höhe nach glaubhaft gemacht werden; es wurden auch keine Fremdbelege vorgelegt. Auf dieser Basis besteht auch keine Grundlage für die vom Beschwerdeführer geforderte Schätzung.

Vielmehr gelangt das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass eine solche dritte Wohnung auch tatsächlich nicht vorlag und der Beschwerdeführer eine solche auch nicht für seine in EDV-Dienstleistungen bestehende Tätigkeit für das Unternehmen in Klagenfurt benötigte.

c) Pendlerpauschale bzw Familienheimfahrten

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 sind mit dem Verkehrsabsatzbetrag sowie unter bestimmten Voraussetzungen dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro alle Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Bei einer Distanz von mehr als 60 km beträgt dies 2.016,00 EUR jährlich, wenn die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar ist und 3.672,00 EUR jährlich, falls diese unzumutbar sein sollte.

Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Bei weniger Fahrten ist das Pendlerpauschale zu aliquotieren.

Grundsätzlich hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Formular eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben oder elektronisch zu übermitteln. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto zu nehmen. Alternativ kann das Pendlerpauschale auch in der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden.

Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden (§ 3 Pendlerverordnung). Das Formular L 33 ist nur dann auszufüllen, wenn der Pendlerrechner gemäß § 3 der Pendlerverordnung nicht anwendbar ist (zB: Beschäftigung in Österreich bei Wohnsitz im Ausland, wegen Zeitüberschreitung) oder keine Verkehrsverbindung im Pendlerrechner angezeigt wird.

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde, oder des Bundesfinanzgerichts welches gemäß § 169 über die gleichen Befugnisse verfügt, gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (ua VwGH 17.02.2021, Ra 2020/13/0090).

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist nach § 16 Abs 1 Z 6 lit f EStG 1988 entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988) maßgeblich. Dabei wird darauf abzustellen sein, von welchem Wohnsitz aus tatsächlich (überwiegend) die Fahrt zur Arbeitsstätte angetreten wird. Im Kalendermonat kann für die Berechnung des Pendlerpauschales nur ein Wohnsitz zugrunde gelegt werden. Die Beurteilung, welcher Wohnsitz maßgeblich ist, kann allerdings von Monat zu Monat wechseln.

Wochenpendler, welche die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung erfüllen, können für den Kalendermonat die tatsächlichen Kosten der Fahrten zum Familienwohnsitz berücksichtigen. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, kann kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden.

Alternativ kann, bei Zurücklegen der entsprechenden Wegstrecke, anstatt der Familienheimfahrten ein aliquotes Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden.

Sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung respektive die Familienheimfahrten erfüllt und legt der Steuerpflichtige ungeachtet der weiten Entfernung dennoch die Wegstrecke zum Familienwohnsitz zumindest an elf Tagen im Kalendermonat zurück, steht das Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km zu. Daneben können für die Wegstrecke, die über die 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden. Maximal kann aber das höchste Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988 berücksichtigt werden.

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen- dem Berufs- und dem Familienwohnsitz, im vorliegenden Fall also zwischen Ljubljana und Wien. Dieser Sachverhalt unterliegt grundsätzlich dem Bereich der privaten Lebensführung. Steuerlich zu berücksichtigen sind diese Kosten nur 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.

Über die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten bestehen keine gesetzlichen Regelungen (VwGH 8.2.07, 2004/15/0102), weshalb die anzuerkennende Anzahl der Familienheimfahrten im Einzelfall zu prüfen ist. Insbesondere ist die Distanz zwischen den beiden Wohnsitzen sowie die familiären Verhältnisse zu berücksichtigen. Bei einem verheirateten und in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebenden Steuerpflichtigen sind grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen (VwGH 11.1.84, 81/13/0171). Sind wöchentliche oder monatliche Familienheimfahrten mit Rücksicht auf die Entfernung (insbesondere ins Ausland) völlig unüblich, so ist nur eine geringere Anzahl von Familienheimfahrten steuerl absetzbar (VwGH 11.1.84, 81/13/0171, 81/13/0185). Die Strecke zwischen Wien und Ljubljana beträgt knapp 400 km, daher scheinen monatliche Familienheimfahrten angemessen. Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gem § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988 begrenzt, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige im Inland oder im Ausland seinen Berufs- und Familienwohnsitz hat (VwGH 12.5.21, Ra 2019/13/0101).

Vom Beschwerdeführer wurde das Pendlerpauschale pauschal mit EUR 3.672,00 für das Jahr 2015 sowie EUR 2.448,00 für 8 Monate des Jahres 2016 beantragt. Weder eine Ausdruck aus dem Pendlerrechner noch ein Formular L 33 oder ein sonstiger Nachweis, für welche Fahrtstrecke dieses Pendlerpauschale gedacht sei, wie oft diese gefahren worden sei und ob die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel tatsächlich unzumutbar sei, wurde erbracht.

Es ist daher keine Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Gleiches gilt für den Pendlereuro welcher gemäß § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusetzen ist, wenn der

Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat. Da kein Pendlerpauschale zusteht, kann auch kein Pendlereuro zustehen.

Aufgrund der vorliegenden Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung und der Tatsache, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers und der gemeinsame Sohn in Wien wohnhaft waren, kann davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer Familienheimfahrten unternahm, welche ungeachtet der Häufigkeit und der Distanz mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt sind.

Es sind daher EUR 3.672,00 für das Jahr 2015 sowie EUR 2.448,00 für das Jahr 2016 zu berücksichtigen. Da diese Aufwendungen ebenfalls in Zusammenhang mit den slowenischen Einkünften stehen, sind sie bei diesen in Abzug zu bringen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung über die Absetzbarkeit von Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten folgt der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur, die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 8. November 2022