

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr[Österr.neu]***, vertreten durch Dr. Anna Schlosser-Péter, Kurrentgasse 6/3, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 23. März 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (heute zuständig: Finanzamt Österreich) vom 17. März 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 und 2012, Steuernummer ***BFStNr***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuer 2011 wird mit € -701,00 festgesetzt. Die Einkommensteuer 2012 wird mit € -1.326,00 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben 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. Verfahrensgang

In seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 und 2012 machte der Beschwerdeführer Kosten für Familienheimfahrten (2011: € 2.433,10; 2012: € 3.672,00), doppelte Haushaltsführung (2011: € 3.680,96; 2012: € 1.746,00) und Krankheitskosten (2011: € 876,00; 2012: € 396,00) geltend, in der Erklärung für 2012 zusätzlich auch Kosten für Wohnraumschaffung bzw. -sanierung (€ 4.200,00), Pendlerpauschale (€ 3.672,00) und Kosten aufgrund einer Behinderung des (Ehe)Partners (€ 480,00). Weiters beantragte er den (erhöhten) Pensionistenabsetzbetrag. Über Aufforderung der belangten Behörde, die Kosten

für Wohnraumschaffung, das Pendlerpauschale und die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten näher zu erläutern und zu belegen, übermittelte der Beschwerdeführer eine Reihe von Urkunden, darunter ein Kreditantrag an die ***Bank*** vom 7.9.2000, einen Kfz-Zulassungsschein und eine Auflistung der Fahrten vom Familienwohnsitz in Ungarn nach Wien und zurück sowie der Fahrten von seinem Quartier in Wien zum jeweiligen Arbeitsort und zurück.

Mit Bescheiden vom 17.3.2015 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer 2011 mit € - 40,00 und die Einkommensteuer 2012 mit € -431,00 (jeweils Guthaben) fest. Die außergewöhnlichen Belastungen (Krankheitskosten sowie Kosten aufgrund einer Behinderung der Ehegattin) wurden hierbei nicht anerkannt, da sie den Selbstbehalt nicht überstiegen. An Werbungskosten wurde lediglich der Pauschbetrag berücksichtigt. Die Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung waren nach Auffassung der belangten Behörde nicht anzuerkennen, da dem Beschwerdeführer eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Erwerbstätigkeit zumutbar gewesen wäre. Weshalb das Pendlerpauschale und der Pensionistenabsetzbetrag nicht berücksichtigt wurden, ist der Bescheidebegründung nicht zu entnehmen. Die Kosten für Wohnraumschaffung bzw. -sanierung wurden im Ausmaß eines Viertels (€ 1.050,00) berücksichtigt.

Dagegen richten sich die gegenständlichen Beschwerden vom 23.3.2015, in denen der Beschwerdeführer unter Hinweis darauf, dass seine Ehegattin in Ungarn lebt, bemängelt, dass die Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung nicht berücksichtigt wurden. Weiters wird in den Beschwerden zusätzlich zu den bisherigen Anträgen auch der Alleinverdienerabsetzbetrag geltend gemacht. Über Aufforderung der belangten Behörde, Nachweise für die Krankheit und die Pflegebedürftigkeit der Ehegattin beizubringen, legte der Beschwerdeführer einen Beschluss der ungarischen Rentenkasse vom 21.3.2011 vor, aus dem sich ergibt, dass seine Ehegattin eine Versorgungsleistung aufgrund einer Gesundheitsschädigung bezieht.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 28. (betreffend das Jahr 2011) und 27. (betreffend das Jahr 2012) Oktober 2015 wies die belangte Behörde die Beschwerden als unbegründet ab. Sie ging weiterhin davon aus, dass Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung nicht gebühren, da der Beschwerdeführer Umstände, die eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar machen würden, nicht nachweisen habe können. Aus dem vorgelegten Beschluss der ungarischen Rentenkasse ergebe sich, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers nicht mehr erwerbstätig ist. Eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung infolge Pflegebedürftigkeit der Ehegattin ergebe sich aus diesen Beschluss nicht.

Mit Schriftsätzen vom 9.11.2015 stellte der Beschwerdeführer Vorlageantrag gemäß § 264 Abs. 1 BAO. In diesen machte er nunmehr auch für das Jahr 2011 das (große) Pendlerpauschale für die Monate Juni und September bis Dezember (€ 1.530,00) geltend. Das bereits ursprünglich

beantragte Pendlerpauschale für das Jahr 2012 schränkte er dahingehend ein, dass für die Monate Jänner bis September und Dezember ein Betrag von € 3.060,00 geltend gemacht wird. In einer weiteren Eingabe vom 15.11.2015 führte er aus, dass er als Montagearbeiter auf wechselnden Arbeitsstellen in Österreich tätig sei und eine tägliche Heimfahrt nicht zumutbar sei, da die Entfernung zwischen den Beschäftigungsorten und dem Familienwohnsitz mehr als 120 km betrage. Eine Übersiedlung sei seiner Ehegattin nicht zumutbar, da es sich bei dieser um eine behinderte Pensionistin mit einem Einkommen (Erwerbsminderungsrente) von weniger als € 2.200,00 jährlich handle. Sie müsse laufend Ärzte aufsuchen und spreche nicht Deutsch, sodass sie mit Ärzten in Österreich nicht kommunizieren könne. Weiters werden in dieser Eingabe jene Beträge aufgelistet, die das Finanzamt nach dem Standpunkt des Beschwerdeführers nicht berücksichtigt habe. In dieser Auflistung wird das Pendlerpauschale für 2011 mit € 5.222,28 und jenes für 2012 mit € 15.301,44 beziffert. Die Kosten für Familienheimfahrten werden darin mit jeweils € 8.996,60 für 2011 und 2012 beziffert, die Kosten für doppelte Haushaltsführung mit € 3.743,04 (2011) bzw. € 1.320 (2012). Weiters wird in dieser Auflistung ausgeführt, dass das Finanzamt Sonderausgaben (Kz. 456 = Wohnraumschaffung bzw. -sanierung) i.H.v. je € 4.200,00 für 2011 und 2012 sowie Krankheitskosten i.H.v. € 269,00 für 2011 nicht berücksichtigt habe.

Die belangte Behörde holte beim Dienstgeber des Beschwerdeführers eine Auflistung der dem Beschwerdeführer gewährten Auslagenersatzes für Dienstreisen i.Z.m. Montagetätigkeiten sowie Dienstpläne ein. In weiterer Folge forderte sie den Beschwerdeführer mit Ergänzungsersuchen vom 11.10.2016 auf, im Zusammenhang mit dem beantragten Pendlerpauschale nähere Angaben zur Anschrift der Arbeitsstätte(n) und der Wohnstätte sowie der Wegstrecke zu machen. Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 28.3.2019 legte die belangte Behörde gegenüber einer mittlerweile vom Beschwerdeführer bevollmächtigten Buchhalterin sowie am 4.4.2019 zusätzlich auch gegenüber diesem selbst dar, zu welchen Umständen aus ihrer Sicht noch Erläuterungen und Nachweise erforderlich sind. Zu den Kosten der Wohnraumschaffung bzw. -sanierung führte sie aus, dass aus den übermittelten Kreditunterlagen nicht ersichtlich sei, dass der Kredit für eine steuerlich begünstigte Wohnraumschaffung oder -sanierung in Anspruch genommen wurde und dass der beantragte Kredit bis zum 5.9.2008 rückzahlbar sei. Zu den Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung legte sie nochmals dar, dass von einer Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht auszugehen sei und dass zudem auch keinerlei Nachweise für diese Kosten vorgelegt worden seien. Zum Pendlerpauschale und Pendlereuro hielt die belangte Behörde fest, dass aufgrund der erhaltenen Nächtigungsgelder nicht davon auszugehen sei, dass der Beschwerdeführer täglich zur jeweiligen Arbeitsstätte gefahren ist. Deshalb, sowie weil hinsichtlich der Wohnungskosten am Beschäftigungsort keine Belege vorliegen, gehe die belangte Behörde davon aus, dass der Beschwerdeführer zu Wochenbeginn von seinem Wohnort in Ungarn zur jeweiligen Baustelle und zum Wochenende wieder zurückgefahren ist. Auf dieser Grundlage errechnete die belangte Behörde für das Jahr 2012 ein aus ihrer Sicht

zustehendes Pendlerpauschale i.H.v. € 3.060,00 und einen Pendlereuro i.H.v. € 437,00. Für das Jahr 2011 sei eine solche Berechnung mangels weiterer Nachweise jedoch nicht möglich. Schließlich wies die belangte Behörde hinsichtlich der Krankheitskosten nochmals darauf hin, dass diese den Selbstbehalt nicht übersteigen, die tatsächlichen Kosten der Ehegattin aufgrund einer Behinderung nicht belegsmäßig nachgewiesen worden seien und der Freibetrag mangels amtlicher Bescheinigung i.S.d. § 35 Abs. 2 EStG 1988 nicht gewährt werden könne. Die belangte Behörde räumte dem Beschwerdeführer die Möglichkeit ein, bis 13.5.2019 zu diesen Erwägungen Stellung zu nehmen und die vorhandenen Unklarheiten zu klären. Mit Schreiben vom 10.5.2019 erklärte der Beschwerdeführer nach einem vorangegangenen Telefonat mit der belangten Behörde, auf die Kosten der doppelten Haushaltsführung zu verzichten. Zu den Kosten der Wohnraumschaffung bzw. -sanierung legte er nochmals die bereits übermittelten Kreditunterlagen aus dem Jahr 2000 sowie ein Schreiben der ***Bank*** vom 26.3.2015 vor, worin ihm mitgeteilt wird, dass auf dem Kreditkonto ein Saldo i.H.v. € 23.904,50 (inkl. Zinsen sowie Anwalts- und Gerichtskosten) unberichtigt aushaftet und er aufgefordert wird, die monatlichen Einzahlungen i.H.v. € 200,00 ab sofort auf dieses Kreditkonto vorzunehmen.

Im Vorlageantrag beantragte die belangte Behörde, für das Kalenderjahr 2012 ein Pendlerpauschale i.H.v. € 3.060,00 und einen Pendlereuro i.H.v. € 437,00 zu berücksichtigen und die Beschwerde im Übrigen abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer lebte in den streitgegenständlichen Jahren 2011 und 2012 gemeinsam mit seiner Ehegattin in ***Bf-Adr[Ungarn]*** (Ungarn). Daneben verfügte er über einen polizeilich gemeldeten Hauptwohnsitz in ***Bf-Adr[Österr.alt]*** und über einen Nebenwohnsitz in ***Bf-Adr[Österr.neu]*** (ab 10.10.2014 Hauptwohnsitz). Die Eheschließung erfolgte am 16.2.1985. Unterhaltsberechtigter Kinder sind nicht vorhanden.

Der Beschwerdeführer war seit 21.4.1992 und auch noch in den streitgegenständlichen Jahren als Monteur bei der ***Bf-AG***, unselbstständig erwerbstätig. Seine Bezüge beliefen sich im Jahr 2011 auf € 31.195,88 (laufende Bezüge € 26.749,87 und sonstige Bezüge € 4.446,01) und im Jahr 2012 auf € 33.013,20 (laufende Bezüge € 28.309,73 und sonstige Bezüge € 4.703,47), jeweils nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen. In seiner Funktion als Monteur war er in jenen Monaten der Jahre 2011 und 2012, für welche er das Pendlerpauschale geltend macht, auf Baustellen in folgenden Orten tätig:

von	bis	Ort
-----	-----	-----

01.06.2011	03.06.2011	Schwechat
06.06.2011	10.06.2011	Mattersburg
14.06.2011	17.06.2011	Pitten
05.09.2011	09.09.2011	Leoben-Donawitz
11.09.2011	16.09.2011	Leoben-Donawitz
19.09.2011	27.09.2011	Stockerau
28.09.2011	29.09.2011	Leoben-Donawitz
30.09.2011	14.11.2011	Stockerau
15.11.2011	09.12.2011	Diverse Baustellen (Mobilfunkstationen)
12.12.2011	23.12.2011	Pitten
11.01.2012	30.09.2012	Langenlois
03.12.2012	31.12.2012	St. Pölten

Von seinem Dienstgeber erhielt er im Zusammenhang mit diesen Montagetätigkeiten Kostenersätze für die einmalige An- und Abreise vom Quartier in Wien zum Ort der jeweiligen Baustelle mit öffentlichen Verkehrsmitteln in der 2. Klasse (2011: € 368,00; 2012: € 270,30) sowie für die Aufenthaltsdauer an diesen Orten Taggelder (2011: € 6.996,00; 2012: € 8.764,80) und Nächtigungsgelder (2011: € 1.383,00; 2012: € 6.248,58). Ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug wurde dem Beschwerdeführer nicht zur Verfügung gestellt. Die Wochenenden verbrachte er am Familienwohnsitz in Ungarn. Von dort fuhr er zu Wochenbeginn mit seinem Pkw an den Ort der jeweiligen Baustelle und zum Wochenende wieder zurück. Die einfache Fahrtstrecke zwischen Wien und dem Familienwohnsitz in Ungarn beträgt 192 km und ist mit dem Pkw in ca. 2,5 Std. zurückzulegen. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln würde die Fahrt rd. 5 Std. dauern. Hinsichtlich der Fahrtstrecken zwischen dem Familienwohnsitz und den verschiedenen Einsatzorten verhält sich die Fahrtdauer mit dem Pkw zur Fahrtdauer mit öffentlichen Verkehrsmitteln ähnlich (Schwechat: ca. 2,5 Std zu ca. 5 Std; Mattersburg: ca. 2 Std zu ca. 4 Std; Pitten: ca. 2 Std zu ca. 4,5 Std; Leoben: ca. 2,75 Std zu ca. 5,75 Std; Stockerau: ca. 3 Std zu ca. 5,5 Std; Langenlois: ca. 3,5 Std zu ca. 6,5 Std; St. Pölten: ca. 3 Std zu ca. 5 Std). In allen Fällen legt der Beschwerdeführer ca. 80 km auf ungarischem Staatsgebiet (bis zum Grenzübergang Rattersdorf/Köszeg zurück.)

Die Ehegattin des Beschwerdeführers ist nicht mehr berufstätig und leidet an einer gesundheitlichen Beeinträchtigung, welche zur Folge hat, dass sie ihre bisherige berufliche Tätigkeit bzw. eine ihrer Ausbildung entsprechende Tätigkeit ohne Rehabilitation nicht ausüben kann. Dass sie pflegebedürftig ist, kann nicht festgestellt werden.

Im Jahr 2000 nahm der Beschwerdeführer einen Kredit über ATS 300.000,00 bei der ***Bank*** zum Zwecke eines Hausbaues in Ungarn auf. Der Kredit einschließlich Zinsen sollte in 96 gleich hohen Pauschalraten von ATS 4.162,00 monatlich, beginnend mit 5.10.2010, endend mit 5.9.2008 zurückgezahlt werden. Am 26.3.2015 haftete einschließlich Zinsen sowie Anwalts- und Gerichtskosten ein Betrag von € 23.904,50 unberichtigt auf dem Kreditkonto aus und hatte der Beschwerdeführer diesen Betrag in monatlichen Raten á € 200,00 abzutragen. Ob das geplante Haus errichtet wurde und gegebenenfalls ob es den Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 entspricht (insb. 2/3 der Gesamtnutzfläche für Wohnzwecke gewidmet; Nutzung als Hauptwohnsitz für zumindest 2 Jahre unmittelbar nach Fertigstellung) kann ebenso wenig festgestellt werden, wie ob und gegebenenfalls in welcher Höhe der Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Jahren Kreditrückzahlungen geleistet hat.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den Wohnsitzen des Beschwerdeführers beruhen auf dem vorgelegten Personalausweis und der amtswegig durchgeführten ZMR-Abfrage, jene zum Familienstand des Beschwerdeführers auf einer Abfrage der Subjektdaten in der Grunddatenverwaltung der Finanzanwendungen. Dass keine (unterhaltsberechtigten) Kinder des Beschwerdeführers vorhanden sind, stützt sich zudem darauf, dass er bei der Geltendmachung des Alleinverdienerabsetzbetrag lediglich seine Ehegattin angeführt hat, aber keine Kinder. Die Feststellungen zur beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers, zu den konkreten Einsatzorten und zu den von seinem Arbeitgeber geleisteten Kostenersätzen gründen sich auf das Schreiben der ***Bf-AG*** vom 9.6.2016 sowie die mit diesem Schreiben übermittelten Beilagen („Dienstnehmerkalender“ und „Baustellenbesetzung“). Dass sich der Beschwerdeführer während der Arbeitswoche am Ort der jeweiligen Baustelle aufgehalten hat und nur an den Wochenenden nach Ungarn zurückgekehrt ist, liegt angesichts der gewährten Tag- und Nächtigungsgelder und der jeweiligen Distanzen nahe. Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer in den Ergänzungsersuchen vom 28.3.2019 und 4.4.2019 damit konfrontiert, dass sie von einer derartigen Annahme ausgeht, und ist der Beschwerdeführer dieser Annahme nicht entgegengetreten bzw. hat sie indirekt bestätigt, indem er im Schreiben vom 10.5.2019 ausführt, auf die Kosten der doppelten Haushaltsführung zu verzichten, um zumindest sein „Pendlergeld“ zu bekommen. Die Feststellungen zur Fahrtstrecke zwischen dem Familienwohnsitz in Ungarn und Wien bzw. den jeweiligen Einsatzorten beruhen auf einer Abfrage von Google Maps. Dass der Beschwerdeführer diese Strecken mit dem Pkw zurückgelegt hat, ist insofern naheliegend, als er in den streitgegenständlichen Jahren laut

dem vorgelegten Zulassungsschein über ein eigenes Fahrzeug verfügte und die Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln etwa doppelt so lang gedauert hätten.

Die Feststellungen zur gesundheitlichen Situation der Ehegattin des Beschwerdeführers ergeben sich aus dem (in deutscher Übersetzung sowie im ungarischen Original) vorgelegten Beschluss der ungarischen Rentenkasse (hierbei handelt es sich offenbar um einen Pensionsversicherungsträger) vom 21.3.2011. Darin wird festgehalten, dass die Ehegattin des Beschwerdeführers (weiterhin) eine Versorgungsleistung erhält. Zur Begründung wird auf eine fachbehördliche Stellungnahme der Expertenkommission des nationalen Amtes für Rehabilitation und Soziales verwiesen, wonach das Maß der Gesundheitsschädigung des Gesamtorganismus 52 % beträgt und die Ehegattin des Beschwerdeführers für die Beschäftigung in ihrem bisherigen bzw. in einem ihrer Ausbildung entsprechenden anderen Arbeitsbereich ohne Rehabilitation nicht geeignet ist, eine Rehabilitation - offenbar aufgrund einer besonderen Komplexität - jedoch nicht empfohlen wird. Dass die Ehegattin pflegebedürftig, also für die Verrichtungen des täglichen Lebens auf fremde Hilfe angewiesen ist, kann diesem Beschluss nicht entnommen werden und hat der Beschwerdeführer trotz mehrfacher Aufforderung durch die belangte Behörde keine diesbezüglichen Nachweise beigebracht.

Die Feststellungen zum Kredit ergeben sich aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen, nämlich dem Kreditantrag vom 7.9.2000, der Selbstauskunft vom 31.8.2001 und dem Schreiben der ***Bank*** vom 26.3.2015. Dass der Kredit für einen Hausbau in Ungarn benötigt wird, ist auf der Selbstauskunft vom 31.8.2000 vermerkt. Unterlagen, anhand derer überprüfbar wäre, ob das Haus die Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 erfüllt, hat der Beschwerdeführer trotz mehrfacher Aufforderung durch die belangte Behörde nicht beigebracht. Angesichts dessen, dass der Kredit ursprünglich bis 5.9.2008 vollständig abbezahlt sein sollte, am 26.3.2015 jedoch noch ein Betrag von € 23.904,50 (einschließlich Zinsen und Prozesskosten) aushaftend war, der Beschwerdeführer also offenbar in Zahlungsverzug geraten ist (was auch zu einem zivilgerichtlichen Verfahren geführt haben dürfte), und keinerlei Zahlungsbelege vorgelegt hat, ist auch nicht gesichert, ob in den Jahren 2011 und 2012 Kreditrückzahlungen geleistet wurden. In diesem Zusammenhang ist auch anzumerken, dass sich weder bei der ursprünglich in Aussicht genommenen Ratenhöhe (ATS 4.162,00 = € 302,46) noch bei der im Schreiben vom 26.3.2015 genannten Ratenhöhe (€ 200,00) eine jährliche Rückzahlung in der geltend gemachten Höhe von € 4.200,00 ergeben würde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilw. Stattgabe)

a. Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen als Werbungskosten steuermindernd abzugsfähig. Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz sind unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Dies ist dann der Fall, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnsitz so weit entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist und demnach ein weiterer Wohnsitz am Dienstort begründet werden muss. Damit Kosten für eine doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten auf Dauer abzugsfähig sind, ist weiters erforderlich, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar ist.

Der Beschwerdeführer führt in diesem Zusammenhang die Behinderung seiner Ehegattin ins Treffen. Hierzu ist festzuhalten, dass etwa eine besonders gelagerte Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger, deren Mitübersiedlung unzumutbar ist, grundsätzlich einen beachtenswerten Grund für die Beibehaltung einer doppelten Haushaltsführung darstellen kann (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; 27.5.2003, 2001/14/0121; 28.9.2011, 2006/13/0087). Da eine derartige Pflegebedürftigkeit in Bezug auf die Ehegattin des Beschwerdeführers aber nicht nachgewiesen werden konnte und diese keine Einkünfte bezieht, die bei einer Wohnsitzverlegung verloren gehen würden (vgl. VwGH 17.2.99, 95/14/0059), liegen die Voraussetzungen für eine dauerhafte Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung (einschließlich Familienheimfahrten) nicht vor und können die damit verbundenen Kosten nur für einen Übergangszeitraum anerkannt werden, da es dem Steuerpflichtigen nach einer gewissen Zeit zumutbar ist, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.86, 84/14/0198). Die Dauer dieses Übergangszeitraumes hängt von den Umständen des Einzelfalles, insbesondere vom Familienstand ab. Die Verwaltungspraxis (LStR 2002, Rz. 346) geht davon aus, dass einem verheirateten Steuerpflichtigen die Übersiedlung an den Arbeitsort i.d.R. nach zwei Jahren zumutbar ist. Das Gericht schließt sich dieser Auffassung an. Der zweijährige Zeitraum erscheint angemessen und ist insbesondere nicht ersichtlich, inwiefern mehr Zeit zur Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich erforderlich gewesen sein sollte. Da der Beschwerdeführer die Tätigkeit für seinen österreichischen Arbeitgeber am 21.4.1992 aufgenommen hat, war der zweijährige Übergangszeitraum in den streitgegenständlichen Veranlagungsjahren (2011 und 2012) bereits abgelaufen.

b. Wohnraumschaffung

Beträge einschließlich Darlehensrückzahlungen, die zur Errichtung eines Eigenheimes verausgabt werden, können gemäß § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. b u. d EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn es sich bei dem Eigenheim um ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen handelt, mindestens zwei Drittel Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen und das Eigenheim unmittelbar nach

Fertigstellung dem Steuerpflichtigen für einen Zeitraum von zumindest zwei Jahren als Hauptwohnsitz dient. Da der Beschwerdeführer diese Voraussetzungen nicht nachgewiesen hat und zudem fraglich ist, ob er in den Jahren 2011 und 2012 überhaupt Rückzahlungen auf den Kredit geleistet hat, waren die geltend gemachten Sonderausgaben nicht anzuerkennen. Insoweit war der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 17.3.2015 zum Nachteil des Beschwerdeführers abzuändern. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung - auch zum Nachteil des Beschwerdeführers - abändern und daher auch die Abgabe mit einem höheren Betrag als im angefochtenen Bescheid festsetzen kann. Dass die belangte Behörde diese Sonderausgaben im Ausmaß eines Viertels (€ 1.050,00) abgezogen hat, dürfte auf einem Versehen beruhen, zumal sie noch in den Ergänzungsersuchen vom 28.3.2019 und 4.4.2019 diese Kosten aus den o.a. Gründen als nicht nachgewiesen betrachtet und den Beschwerdeführer auffordert, die bestehenden Unklarheiten zu beseitigen und fehlende Belege vorzulegen.

c. Pendlerpauschale

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 in der hier anzuwendenden Fassung vor BGBl I Nr. 53/2013 sind sämtliche Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsatzbetrag (§ 33 Abs. 5) sowie ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Das Pendlerpauschale (Werbungskosten) beträgt, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar ist, bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 60 km € 6.372,00 jährlich (sog. „Großes Pendlerpauschale“).

Da der Beschwerdeführer lediglich für die Fahrten zwischen seiner Wiener Unterkunft und den jeweiligen Einsatzorten Kostenersatz von seinem Arbeitgeber erhielt, die Kosten für die wöchentlichen Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz in Ungarn und der österreichischen Unterkunft bzw. den österreichischen Arbeitsorten selbst zu tragen hatte und die hierfür zurückzulegende Entfernung (und zwar auch die auf ungarischem Staatsgebiet zurückgelegte Distanz, für welche der Beschwerdeführer jedenfalls keinen Kostenersatz von seinem Arbeitgeber erhielt) mehr als 60 km beträgt, sind die diesbezüglichen Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale erfüllt. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar bzw. unzumutbar ist, war vor Inkrafttreten der PendlerVO, BGBl II 2013/276, daher auch für die hier verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahre 2011 und 2012 nicht hinreichend klar geregelt. Der VwGH hat unter Heranziehung der Gesetzesmaterialien judiziert, dass im Nahebereich von 25 km die Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt, bzw. jedenfalls unzumutbar ist, wenn die Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als dreimal so lange dauert als mit dem eigenen Kfz (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053; 24.9.2008, 2006/15/0001). Grundsätzlich ist die

Frage der Zumutbarkeit nach der Rechtsprechung des VwGH anhand eines Vergleiches zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr zu beurteilen. Bei geringfügiger Differenz dieser Fahrzeiten ist hierbei nach der gesetzlichen Wertung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 und seiner vorrangigen Anknüpfung an den öffentlichen Verkehr der Verzicht auf die Benutzung des Individualverkehrs zumutbar (VwGH 24.4.2014, 2012/15/0149: Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die damit verbundene Wegzeit lediglich das 1,2-fache der Wegzeit mit dem Kfz beträgt). Im vorliegenden Fall beträgt die Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln rd. das doppelte der Wegzeit mit dem Pkw. Dies liegt zwar unterhalb jener Grenze, ab welcher der VwGH jedenfalls die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel annimmt, nach Auffassung des Gerichtes kann aber angesichts dessen, dass mit der Verwendung des Pkw eine Zeitersparnis von ca. 2 bis 3 Stunden für die einfache Fahrtstrecke verbunden ist, davon ausgegangen werden, dass dem Beschwerdeführer die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln nicht zumutbar war. Anzumerken ist, dass die für die streitgegenständlichen Jahre gültigen Lohnsteuerrichtlinien 2002 die Benützung eines Massenbeförderungsmittels als jedenfalls unzumutbar erachteten, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke (min. 40 km) mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt (Tz 255), sowie dass gemäß § 2 Abs. 1 Z. 2 der (erst ab der Veranlagung 2014 anwendbaren) PendlerVO, BGBl II 2013/276, die Benützung eines Massenbeförderungsmittels bei einer Fahrzeit von mehr als 120 Minuten stets unzumutbar ist. Auch nach diesen Bestimmungen wäre dem Beschwerdeführer die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für den gegenständlichen Arbeitsweg nicht zumutbar. Da der Beschwerdeführer nur für einen geringen Teil der Wegstrecke und zudem nicht für eine wöchentliche, sondern nur für eine einmalige An- und Abreise Kostenersatz von seinem Arbeitgeber erhielt, ist nicht davon auszugehen, dass er „überwiegend“ im Werksverkehr befördert wurde und das Pendlerpauschale deshalb ausgeschlossen wäre. Weiters ist festzuhalten, dass die Einschränkung wonach das volle Pendlerpauschale nur gebührt, wenn die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an mindestens elf Tagen in Kalendermonat zurückgelegt wird (bzw. bei entsprechend geringerer Häufigkeit lediglich zu zwei Drittel oder einem Drittel), erst ab dem Veranlagungsjahr 2013 zur Anwendung gelangt (§ 124b Z. 242 EStG 1988).

Das (große) Pendlerpauschale war daher anzuerkennen, wobei nicht ersichtlich ist, weshalb die belangte Behörde meint, für das Jahr 2011 (anders als für das Jahr 2012) mangels weiterer Nachweise ein rechtsrichtiges Pendlerpauschale nicht berechnen zu können. Die maßgeblichen Umstände (wöchentliche Fahrten zwischen Familienwohnsitz in Ungarn und Arbeitsstätte; Kostenersatz durch den Arbeitgeber nur für einmalige Fahrten zwischen Wiener Unterkunft und Einsatzort) sind in beiden Jahren gleich gelagert. Für das Jahr 2011 wurde das Pendlerpauschale für fünf Monate geltend gemacht, sodass € 1.530,00 ($€ 3.672,00 \cdot 5/12$) in Ansatz zu bringen sind. Für das Jahr 2012 wurde das Pendlerpauschale für zehn Monate geltend gemacht, sodass sich € 3.060,00 ($€ 3.672,00 \cdot 10/12$) ergeben.

Anzumerken ist, dass der Pendlereuro (§ 33 Abs. 5 Z. 4 EStG 1988) erst durch BGBl. I Nr. 53/2013 mit Anwendbarkeit ab dem Veranlagungsjahr 2013 eingeführt wurde und daher für die hier gegenständlichen Jahre 2011 und 2012 nicht zuerkannt werden kann.

d) Krankheitskosten

Krankheitskosten können außergewöhnliche Belastungen i.S.d. § 34 EStG 1988 darstellen. Abzugsfähig sind sie jedoch nur, wenn sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Dies ist dann der Fall, wenn Sie einen vom Einkommen (einschließlich der sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigen. Dieser Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als € 14.600,00 bis € 36.400,00 für das Veranlagungsjahr 2011 10% und für das Veranlagungsjahr 2012 (aufgrund einer ab 2012 anwendbaren Gesetzesänderung reduziert sich der Selbstbehalt um einen Prozentpunkt, wenn der Steuerpflichtige - wie hier - mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist, vom Ehepartner nicht dauernd getrennt lebt und der Ehepartner Einkünfte von höchstens € 6.000,00 jährlich erzielt) 9% (§ 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 i.V.m. § 124b Z. 208 EStG 1988).

Im Jahr 2011 belief sich das Einkommen des Beschwerdeführers aus laufenden Bezügen auf € 25.027,87 (s. blgd. Berechnungsblatt), einschließlich des Einkommens aus sonstigen Bezügen lt. Lohnzettel (€ 5.395,02 abzüglich SV € 949,01 = € 4.446,01) beträgt das Gesamteinkommen daher € 29.473,88 und der 10%ige Selbstbehalt € 2.947,39. Im Jahr 2012 belief sich das Einkommen des Beschwerdeführers aus laufenden Bezügen auf € 25.057,73 (s. blgd. Berechnungsblatt), einschließlich des Einkommens aus sonstigen Bezügen lt. Lohnzettel (€ 5.695,66 abzüglich SV € 992,19 = € 4.703,47) beträgt das Gesamteinkommen daher € 29.761,20 und der 9%ige Selbstbehalt € 2.678,51. Die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen übersteigen demnach in beiden Jahren nicht den Selbstbehalt.

Ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes sind u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung abzugsfähig, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen und soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen (§ 34 Abs. 6 EStG 1988). Demnach gebührt bei außergewöhnlichen Belastungen aufgrund einer Behinderung des Ehepartners bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen ein von der Minderung der Erwerbsfähigkeit abhängiger Freibetrag (§ 35 Abs. 1 und 3 EStG 1988). Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung (ebenfalls ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes: § 34 Abs. 6 EStG 1988) geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 EStG 1988). Stets ist jedoch erforderlich, dass die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit durch eine amtliche Bescheinigung (hier: des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen) nachgewiesen wird (§ 35 Abs. 2 EStG 1988). Eine derartige Bescheinigung in Bezug auf die Ehegattin des Beschwerdeführers wurde im vorliegenden Fall nicht beigebracht. Insbesondere ist der vorgelegte Beschluss der ungarischen

Rentenkasse nicht geeignet, die Bescheinigung zu ersetzen (vgl. BFG 23.1.2018, RV/1100530/2017; 18.3.2015, RV/2100359/2013). Hinzu kommt, dass die anstelle des Freibetrages geltend gemachten Kosten i.H.v. € 480,00 nicht belegsmäßig nachgewiesen wurden. Auf beide Erfordernisse (Bescheinigung und Belege) hatte die belangte Behörde in den Ergänzungsersuchen vom 28.3.2019 und 4.4.2019 ausdrücklich hingewiesen.

Außergewöhnliche Belastungen sind daher weder 2011 noch 2012 zu berücksichtigen.

e) Pensionistenabsetzbetrag

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 und 2012 beantragte der Beschwerdeführer den (erhöhten) Pensionistenabsetzbetrag. Dieser gebührt nur, wenn der Steuerpflichtige Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 1 oder 2 EStG 1988 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen oder gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z. 3 oder Abs. 1 Z. 4 bis 5 erhält, also wenn er „Pensionist“ ist. Da der Beschwerdeführer in den gegenständlichen Jahren Bezüge aus einem (aktiven) Dienstverhältnis erhielt, trifft diese Voraussetzung auf ihn nicht zu und gebührt daher kein Pensionistenabsetzbetrag.

f) Alleinverdienerabsetzbetrag

Die Zuerkennung des Alleinverdienerabsetzbetrages erfordert neben einer Ehe/eingetragenen Partnerschaft/Lebensgemeinschaft mit einer Person, die maximal € 6.000,00 jährlich verdient, auch das Vorhandensein zumindest eines Kindes, für das ein Kinderabsetzbetrag oder ein Unterhaltsabsetzbetrag zusteht (§ 33 Abs. 4 Z. 1 i.V.m. § 106 EStG 1988). Der Beschwerdeführer hat den Alleinverdienerabsetzbetrag durch Ankreuzen des diesbezüglichen Punktes im Beschwerdeformular geltend gemacht, im Feld „Name des Ehepartners bzw. des Kindes“ aber lediglich den Namen seiner Ehegattin angeführt. Dass auch zumindest ein (unterhaltsberechtigtes) Kind vorhanden ist, wurde demnach nicht vorgebracht und ist auch nicht aktenkundig. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht daher nicht zu.

g) Zusammenfassung

Im Ergebnis war daher die Einkommensteuer der Jahre 2011 und 2012 unter Berücksichtigung eines Pendlerpauschales von € 1.530,00 (2011) bzw. € 3.060,00 (2012) sowie unter Außerachtlassung der Sonderausgaben von € 1.050,00 (2012) neu festzusetzen. Die Neuberechnung ergibt für 2011 ein Guthaben i.H.v. € 701,00 und für 2012 ein Guthaben i.H.v. € 1.326,00.

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. Soweit im vorliegenden Fall Rechtsfragen zu lösen waren, sind diese - soweit sie sich nicht ohnedies aus dem klaren Gesetzeswortlaut ergeben - durch die zitierte Rechtsprechung geklärt. Im Übrigen hängt die gegenständliche Entscheidung lediglich von Tatsachenfragen ab. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 21. März 2023