

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde des A**** U****, zuletzt [Adresse] (verzogen nach Polen), StNr **-***/*, vom 3.9.2018 (eingegangen am 6.9.2018 per Telefax) gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 6.8.2018 betreffend jeweils die Abweisung eines Antrages gemäß § 299 BAO vom 22.12.2017 auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2015 und 2016 zu Recht:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2015 und 2016 vom 3.8.2017 werden gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2015 und 2016 gab der Beschwerdeführer, ein polnischer Staatsangehöriger, an, er sei verheiratet und habe zwei Kinder, für die er oder seine Partnerin für mindestens sieben Monate die Familienbeihilfe bezogen hätten. Er machte den Alleinverdienerabsetzbetrag sowie Werbungskosten für Familienheimfahrten (nach Polen) von jeweils € 3.672 geltend.

Mit Vorhalt vom 11.4.2017 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, seine Angaben wie folgt zu ergänzen:

-) Meldezettel aller am Familienwohnsitz wohnhaften Personen (beglaubigte Übersetzung)
 -) Mietvertrag der Wohnung in Wien, sowie Nachweis über die Mietzahlungen in Kopie
 -) Vorlage Heiratsurkunde in Kopie in beglaubigter Übersetzung sowie
 -) Einkommensnachweis der Gattin (Formular E9 2012-2016)
- bei Vorliegen einer Landwirtschaft: Vorlage Einkommenssteuerbescheid (beglaubigte

Übersetzung)

-) genaue Aufstellung der Familienheimfahrten mit Datum der Hin- und Rückreise und verwendeten Verkehrsmittel.

Bei Fahrten mit dem eigenen Auto: Vorlage Fahrtenbuch, Kopie Zulassungsschein und Vorlage Tankbelege.

Bei Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln: Vorlage der Tickets.

Gemäß § 115 Bundesabgabenordnung bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht sowie Beweismittelbeschaffungspflicht des Steuerpflichtigen unter anderem dann, wenn Sachverhaltselemente Ihre Wurzeln im Ausland hätten. Sollte der Beschwerdeführer die angeführten Unterlagen nicht oder nur teilweise beibringen, könne sein Antrag nur aufgrund der Aktenlage erledigt werden.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10.5.2017 führte der Beschwerdeführer aus, die Familienheimfahrten fänden ca jede zweite Woche statt. Nach der Arbeit am Freitag oder Donnerstag am Abend fahre er von Wien weg und nach ca sechs bis acht Stunden komme er in R**** in Polen an. Am Sonntag fahre er wieder nach Wien zurück, die Rückfahrt dauere im Durchschnitt (je nach Verkehrsaufkommen in Polen und Tschechien) ca sechs bis acht Stunden. Der Beschwerdeführer legte weiters folgende Unterlagen vor:

- .) eine übersetzte „Anmeldebescheinigung,
- .) eine polnischsprachige Heiratsurkunde,
- .) Bescheinigungen der polnischen Steuerbehörde über das Einkommen der Ehefrau,
- .) eine Bescheinigung der polnischen Kasse der Landwirtschaftlichen Sozialversicherung vom 25.4.2017 betreffend seine Ehefrau,
- .) eine österreichische Zulassungsbescheinigung für einen auf den Beschwerdeführer zugelassenen Pkw (Seat Leon),
- .) Zahlscheine betreffend die Entrichtung der Pkw-Haftpflichtversicherung ua in den Streitjahren

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2015 und 2016 vom 3.8.2017 berücksichtigte das Finanzamt jeweils einen Alleinverdienerabsetzbetrag von € 669 (zwei Kinder), die geltend gemachten Werbungskosten für Familienheimfahrten ließ das Finanzamt jedoch nicht zum Abzug zu. Unter Wahrung des Parteienghörtens seien die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt worden. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil) nicht beigebracht worden seien, hätten die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen bzw glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden können.

Mit Schreiben vom 22.12.2017 stellte der Beschwerdeführer den Antrag, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 gemäß § 299 BAO aufzuheben. Unter Hinweis auf eine gleichzeitig eingebrachte Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide

für die Jahre 2012 bis 2014 samt Beilagen stelle er den Antrag, die erklärten Werbungskosten bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 zu berücksichtigen.

In dieser Beschwerde betreffend die Jahre 2012 bis 2014 wird als Begründung auf beiliegende Unterlagen verwiesen (Fahrtenbücher zur Dokumentation der Familienheimfahrten). Weiters wird auf den Umstand verwiesen, dass der Beschwerdeführer vom 9.3.2009 bis 6.12.2013 in [Adresse 1] und ab 6.12.2013 in [Adresse] gemeldet (gewesen) sei. Bei diesen Adressen handle es sich um Liegenschaften, welche seinem Dienstgeber, der L**** GmbH gehörten. Ein Mietvertrag für diese Dienstwohnung sei nicht errichtet worden.

Angeschlossen war eine nicht datierte Bestätigung der L**** GmbH, welche lautet:

„Bestätigung über das Wohnen von Herrn A* U**** in unseren Wohnungen***

*Hiermit bestätige ich, F**** O****, Geschäftsführer der L**** GesmbH, [Adresse 2], dass mein Dienstnehmer, Herr A**** U****, geboren am **.**.**** in Polen, vom 09.03.2009 bis 06.12.2013 in der [Adresse 1] und vom 06.12.2013 bis laufend am [Adresse] eine Dienstwohnung hat. Beide Objekte [...] stehen in unserem Eigentum. Es besteht kein schriftlicher, sondern nur ein mündlicher Mietvertrag, deswegen kann kein Mietvertrag vorgelegt werden, sondern nur diese Bestätigung.“*

Weiters legte der Beschwerdeführer ein Fahrtenbuch über Fahrten nach R**** in den Jahren 2015 und 2016 vor.

Mit den angefochtenen Bescheiden wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 ab. Zur Begründung führte das Finanzamt jeweils aus:

„Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, weil zum Beispiel der/die (Ehe-)Partner(in) am Ort des Familienwohnsitzes (un)selbständige Einkünfte in relevanter Höhe erzielt (mehr als € 6.000.- jährlich). Dies ist in Ihrem Fall laut den vorgelegten Bescheinigungen jedoch nicht gegeben.

Laut eines erstellten Datenauszeuges aus dem zentralen Melderegister war Ihre Ehegattin bis zum 15.1.2010 an Ihrer gemeinsamen Wohnadresse in Wien gemeldet. Die Beibehaltung der Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Familienwohnsitz (nach dem 15.1.2010) ist nicht beruflich veranlasst, sondern fällt vielmehr unter den Begriff der privaten Lebensführung gemäß § 20 des Einkommensteuergesetzes. Die

*beantragten Aufwendungen konnten somit nicht berücksichtigt werden.
Der Antrag auf Aufhebung war abzuweisen.“*

Gegen diese Bescheide wendet sich die Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer vorbringt:

„Als Begründung wird auf die Ausführungen in der Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2012 bis 2014 und auf die Ausführungen im Antrag vom 22.12.2017 betreffend die Einkommensteuer 2015 und 2016 verwiesen.

In den Abweisungsbescheiden 2015 und 2016 führt die Finanzverwaltung aus, dass die Beibehaltung der Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Familienwohnsitz nicht beruflich veranlasst sei, sondern vielmehr als private Lebensführung zu betrachten sei. Dazu ist anzumerken, dass die Finanzverwaltung letztlich lediglich auf die Einkünfte der Ehegattin abstellt. Gleichzeitig hält die Finanzverwaltung fest, dass die Ehegattin bis 15.1.2010 an der gemeinsamen Wohnadresse in Wien gemeldet war. Offenbar wurde nun der Familienwohnsitz bereits im Jahr 2010 verlegt. Es ist daher von einer auf Dauer gelegenen Verlegung des Familienwohnsitzes auszugehen.

Das Finanzamt erließ abweisende Beschwerdeentscheidungen, wobei es zur Begründung jeweils ausführte:

„Wie bereits im angefochtenen Bescheid begründet liegt eine der Hauptvoraussetzungen für die etwaige steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für Familienheimfahrten, nämlich, daß Ihre Ehegattin am Ort des Familienwohnsitzes relevante Einkünfte von mehr als € 6.000,- erzielt, nicht vor.

Weiters wurde darauf hingewiesen, daß die Beibehaltung der Wohnung am Beschäftigungsort Wien bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort nicht beruflich veranlasst ist, sondern vielmehr unter den Begriff der privaten Lebensführung gemäß § 20 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1988) fällt. Gemeint ist damit, daß Ihre Ehegattin bis zum 15.1.2010 an Ihrer gemeinsamen Wohnadresse in Wien gemeldet war und somit der Familienwohnsitz im Inland gelegen war und erst in weiterer Folge der gemeinsame Familienwohnsitz an einen auswärtigen Ort unter gleichzeitiger Beibehaltung der Wohnung am Beschäftigungsort nachträglich begründet wurde. Unabhängig von der oben zitierten Einkunftsgrenze können schon aus diesem Grund die beantragten Aufwendungen nicht als Werbungskosten im Sinne des § 16 des Einkommensteuergesetzes eingestuft und berücksichtigt werden.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

Der Beschwerdeführer brachte einen Vorlageantrag ein, in welchem er zur Begründung auf seine Beschwerde verwies.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere die Bescheide des Finanzamtes und Schriftsätze des Beschwerdeführers einschließlich der vorgelegten Unterlagen, sowie in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabekonto des Beschwerdeführers und der Ehefrau des Beschwerdeführers sowie in das Zentrale Melderegister. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Der Beschwerdeführer ist polnischer Staatsbürger. Er ist verheiratet und hat zwei (in den Jahren 2001 und 2003 geborene) Kinder.

Der Beschwerdeführer war zumindest seit 1.1.2008 in Österreich nichtselbständig beschäftigt. Davor erzielte er in Österreich in den Jahren 2006 und 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Von 17.3.2006 bis 14.6.2019 war der Beschwerdeführer durchgehend in Wien mit einem Hauptwohnsitz gemeldet; danach verzog er nach Polen (ZMR).

Er wohnte von 9.3.2009 bis 6.12.2013 in [Adresse 1], und vom 6.12.2013 bis 14.6.2019 in [Adresse], jeweils in einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Dienstwohnung (Bestätigung der L**** GmbH, ZMR).

Die Ehefrau des Beschwerdeführers Beata war von 13.8.2007 bis 15.1.2010 in Wien mit einem Hauptwohnsitz gemeldet; danach verzog sie nach Polen (ZMR).

Ein Aufenthalt der Kinder des Beschwerdeführers in Österreich ist insgesamt nicht aktenkundig (ZMR).

Gleichzeitig war die gesamte Familie seit 2001 (bzw die jüngere Tochter seit 2003) durchgehend in R**** (Polen) gemeldet (Auskunft der polnischen Meldebehörde).

R**** ist ein Ort in Polen in rund 30 km Entfernung von Krakau. Die Fahrtstrecke zwischen diesem Ort und Wien beträgt 485 km (Google Maps; Fahrtenbuch).

Nach der Aktenlage ging die Ehefrau des Beschwerdeführers in Österreich zu keinem Zeitpunkt einer Beschäftigung nach.

Die Ehefrau des Beschwerdeführers erzielte in den Jahren 2013 bis 2016 in Polen folgendes Einkommen

2013: 14.728 PLN (rund 3.465 €)

2014: 18.745 PLN (rund 4.410 €)

2015: 12.366 PLN (rund 2.900 €)

2016: 4.827 PLN (rund 1.135 €)

(Bescheinigungen der polnischen Steuerbehörde über das Einkommen der Ehefrau des Beschwerdeführers [Anm: Umrechnungskurs €/PLN 1/4,25]).

Die Ehefrau des Beschwerdeführers unterlag der Sozialversicherung für Landwirte in Polen in folgenden Zeiträumen:

Für 22.1.2002 bis 4.5.2005 auf Antrag im Bereich der Renten-, Pension-, Unfall- und Krankenversicherung und Mutterschaftsversicherung als Landwirtin;

für 5.5.2005 bis 4.2.2013 aufgrund des Gesetzes im Bereich der Renten-, Pension-, Unfall- und Krankenversicherung und Mutterschaftsversicherung als Landwirtin (Bescheinigung der polnischen Kasse der Landwirtschaftlichen Sozialversicherung vom 25.4.2017).

Der Beschwerdeführer war Besitzer eines Pkw Seat Leon (Zulassungsschein und Haftpflichtversicherung).

Der Beschwerdeführer tätigte in regelmäßigen Abständen Fahrten an den Wohnsitz in R**** (Polen).

Im Jahr 2015 tätigte er 11 Fahrten nach Polen und 12 Rückfahrten nach Wien;

im Jahr 2016 tätigte er 16 Hin- und Rückfahrten (Fahrtenbuch).

Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Beschwerdeführers (ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Familienheimfahrten) betrug in den Jahren 2013 bis 2016 (Einkommensteuerbescheide):

2013: € 17.942,36

2014: € 13.752,36

2015: € 20.202,50

2016: € 23.569,86

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellungen sind unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Gegenstand des Verfahrens ist der Antrag des Beschwerdeführers auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 gemäß § 299 BAO.

§ 299 BAO lautet:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.*

(2) 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.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist.

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.

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299 Rz 9 ff).

Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO ist nicht, ob der aufzuhebende Bescheid im Zeitpunkt seiner Erlassung inhaltlich rechtswidrig war (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299 Rz 39); für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299 Rz 14).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen. Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen. Ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird vielfach ausreichend sein (Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen), nicht jedoch, wenn anderen Kriterien nach den Umständen des Einzelfalles maßgebende Bedeutung bei der Ermessensübung zukommt (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299 Rz 40).

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Diese Verbindung setzt (nach dem zweiten Satz des § 299 Abs 2 BAO) voraus, dass dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Dies ist beispielsweise nicht der Fall, wenn ein Aufhebungsantrag von der Abgabenbehörde abgewiesen wurde, aber der dagegen gerichteten Beschwerde vom Verwaltungsgericht stattgegeben wird.

Diesfalls ist der den vom Gericht aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid von der Abgabenbehörde zu erlassen (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299 Rz 44 f).

Der Beschwerdeführer stützt seinen Antrag gemäß § 299 BAO auf die Nichtberücksichtigung der jeweils in Höhe des höchsten Pendlerpauschales geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten (€ 3.672).

Kosten für Familienheimfahrten sind dann steuerlich absetzbar, 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 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird (Jakom/*Ebner*, 2022, § 16 Tz 56 Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“; LStR 2002 Rz 354).

Über die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten bestehen keine gesetzlichen Regelungen, weshalb die anzuerkennende Anzahl der Familienheimfahrten im Einzelfall zu prüfen ist, wobei insbesondere die Distanz zwischen den beiden Wohnsitzen und die familiären Verhältnisse zu berücksichtigen sein werden. Bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebenden Steuerpflichtigen sind grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen. Sind wöchentliche Familienheimfahrten mit Rücksicht auf die Entfernung (insbesondere ins Ausland) völlig unüblich so ist nur eine geringere Anzahl von Familienheimfahrten steuerlich absetzbar (Jakom/*Ebner*, 2022, § 16 Tz 56 Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“; LStR 2002 Rz 356).

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen absetzbar, die durch das tatsächlich benützte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, Kfz-Kosten, Flugkosten). Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG begrenzt (€ 3.672).

Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG auf Monatsbeträge umzurechnen (€ 306), wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs)Tätigkeit zusteht. Die derart errechnete Jahresgrenze wird durch Urlaub oder Krankenstand nicht vermindert (LStR 2002 Rz 356).

Das Finanzamt gründet seine Beurteilung neben dem Umstand, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers am Ort des Familienwohnsitzes keine Einkünfte von mehr als € 6.000,- erzielt habe auf den Umstand, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers bis zum 15.1.2010 an der gemeinsamen Wohnadresse in Wien gemeldet war. Somit sei der Familienwohnsitz in Wien gelegen gewesen und erst in weiterer Folge der gemeinsame Familienwohnsitz an einen auswärtigen Ort unter gleichzeitiger Beibehaltung der Wohnung am Beschäftigungsort nachträglich begründet worden. Die Beibehaltung der Wohnung am Beschäftigungsort Wien bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort sei nicht beruflich veranlasst, sondern falle unter den Begriff der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG. Unabhängig von

der Einkunftsgrenze von € 6.000 könnten schon aus diesem Grund die beantragten Aufwendungen nicht als Werbungskosten eingestuft und berücksichtigt werden.

Eine doppelte Haushaltsführung kann grundsätzlich nur dann vorliegen, wenn neben dem Familienwohnsitz ein gesonderter Wohnsitz am Beschäftigungsort aus beruflichen Gründen begründet wird.

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) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Er liegt dort, wo der Steuerpflichtige 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.

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können grundsätzlich immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde (Jakom/*Ebner*, 2022, § 16 Tz 56 Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“ mwN; LStR 2002 Rz 343).

Der Beschwerdeführer war im Streitzeitraum verheiratet. Er hat zwei Kinder, welche im Streitzeitraum minderjährig und noch im schulpflichtigen Alter waren. Die gesamte Familie hatte seit dem Jahr 2001 (bzw die jüngere Tochter ab der Geburt im Jahr 2003) durchgehend einen Wohnsitz in R**** in Polen.

Die beiden Kinder des Beschwerdeführers wurden in den Jahren 2001 und 2003 geboren, sie waren daher zu der Zeit, als die Ehefrau in Wien gemeldet war [8/2007 – 1/2010] im Kindergartenalter bzw im Volksschulalter. Eine Berufstätigkeit der Ehefrau in Österreich ist nicht aktenkundig; ebensowenig ein Aufenthalt der Kinder in Österreich. Die polnische Anmeldebescheinigung enthält keine Hinweise, dass am Wohnsitz in Polen weitere Personen gemeldet waren.

Aufgrund des Alters der Kinder ist davon auszugehen, dass die Kinder in Polen die Schule bzw den Kindergarten besucht und nicht in Wien gelebt haben. Da an der Adresse in R**** außer dem Beschwerdeführer, seiner Ehefrau und den Kindern niemand weiterer gemeldet ist, ist davon auszugehen, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers selbst die Kinder betreut hat und sich während der Zeit der Meldung in Österreich nicht durchgehend in Wien befunden hat. Unter Berücksichtigung all dieser Umstände ist davon auszugehen, dass sich der Familienwohnsitz durchgehend in Polen befunden hat und in Wien niemals ein Familienwohnsitz bestand.

Damit kam es, anders als vom Finanzamt ausgeführt, zu keiner Wegverlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach Polen.

Da feststeht, dass sich der Familienwohnsitz in Polen befand, kommt es nunmehr darauf an, ob die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen:

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder

-) die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder

-) die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist nach der Verwaltungspraxis keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige selbst am Familienwohnsitz steuerlich relevante, ortsgebundene Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als € 6.000 jährlich erzielt oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind.

Betragen die Einkünfte des (Ehe)Partners oder des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz höchstens € 6.000, machen sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, kommt den Einkünften des (Ehe-)Partners bzw des Steuerpflichtigen eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Private Veranlassung ist hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil er dort zB ein Eigenheim errichtet hat (LStR 2002 Rz 344).

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist ua unzumutbar, wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz minderjährige unterhaltsberechtignte Kinder wohnen oder wenn eine Verlegung aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist; die wirtschaftliche Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben; eine persönliche Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reicht nicht aus. Wirtschaftliche Gründe, die die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar machen, können beispielsweise bei Einkünften des (Ehe)Partners am Familienwohnsitz angenommen werden; gleiches gilt, wenn am Familienwohnsitz eine eigene - wenn auch kleine und nur der eigenen Selbstversorgung dienende - Landwirtschaft bewirtschaftet wird (LStR 2002 Rz 345).

Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor oder sind sie weggefallen (zB (Ehe)Partner beendet seine berufliche Tätigkeit), können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden eines Wohnsitzes) im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert. Die Frage, ob bzw wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen. Im Allgemeinen wird aber nach der Verwaltungspraxis für verheiratete, in eheähnlicher Gemeinschaft oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebende Arbeitnehmer ein Zeitraum von zwei Jahren ausreichend sein (LStR 2002 Rz 346).

Die Einkünfte der Ehefrau betrugen im Jahr 2015 (ebenso wie in den Vorjahren) (deutlich) mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Beschwerdeführers, im Jahr 2016 lagen die Einkünfte jedoch darunter (rund ein Zwanzigstel).

Die Einkünfte der Ehefrau des Beschwerdeführers in Polen waren daher im Jahr 2015 (wie auch davor) von erheblichem wirtschaftlichem Gewicht und begründeten eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes und rechtfertigten damit eine dauernde doppelte Haushaltsführung.

Trotz Verringerung der Höhe der Einkünfte der Ehefrau im Jahr 2016 lagen für dieses Jahr dennoch die Voraussetzungen einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung.

Eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ergab sich weiters durch die der beiden in Polen am Familienwohnsitz bei der Ehefrau lebenden minderjährigen unterhaltsberechtigten Kinder.

Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung waren damit im Streitfall jedenfalls erfüllt.

Damit lagen jedoch auch die Voraussetzungen für den Abzug von Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten vor.

Der Beschwerdeführer kehrte regelmäßig an den Familienwohnsitz zurück.

(2015: 11 Fahrten nach Polen und 12 Fahrten nach Wien;
2016: 16 Hin- und Rückfahrten).

Diese Fahrten sind durch ein Fahrtenbuch sowie durch den Zulassungsschein und die Haftpflichtversicherung ausreichend belegt.

Nicht nachgewiesen hat der Beschwerdeführer allerdings die mit diesen Fahrten verbundenen Kosten. Diese Kosten sind daher gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg zu ermitteln.

Die einfache Fahrtstrecke zwischen Familienwohnsitz und Beschäftigungsort beträgt laut Fahrtenbuch 485 km, dies ergibt bei 11,5 Hin- und Rückfahrten im Jahr 2015 und 16 Hin- und Rückfahrten im Jahr 2016 eine Gesamtstrecke von 11.155 km im Jahr 2015 und 15.520 km im Jahr 2016. Bei Ansatz des amtlichen Kilometergeldes von € 0,42/km ergibt sich ein Betrag von € 4.685,10 im Jahr 2015 und € 6.518,40 im Jahr 2016.

Die gesetzlich maximal zu berücksichtigenden Fahrtkosten betragen gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG € 3.672 pro Jahr. Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2015 in 10 Monaten Familienheimfahrten unternommen, im Jahr 2016 in jedem Monat. Für das Jahr 2015 ist daher maximal der Betrag von € 3.060 (10 x € 306) zu berücksichtigen, für das Jahr 2016 maximal der Betrag von € 3.672.

Die sich bei Ansatz des amtlichen Kilometergeldes von € 0,42/km ergebenden Beträge liegen erheblich über den maximal zu berücksichtigenden Fahrtkosten. Der Ansatz des gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG jeweils sich ergebenden Betrages von € 3.060 (2015) bzw € 3.672 (2016) erscheint damit jedenfalls als nicht überhöht und ist damit jeweils zulässig. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 erweisen sich demnach als inhaltlich rechtswidrig.

Bei dem bei der Aufhebung gemäß § 299 BAO zu übenden Ermessen ist im Beschwerdefall der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsbeständigkeit der Vorzug zu geben, zumal die Auswirkungen nicht geringfügig sind und anderen Kriterien nach den Umständen des Einzelfalles keine maßgebende Bedeutung zukommt.

Nach dem oben Gesagten ist für die Erlassung der neuen Einkommensteuerbescheide das Finanzamt zuständig.

Zu beachten ist, dass im Verfahren zur Erlassung der neuen Einkommensteuerbescheide keine Bindung des Finanzamtes an die im aufhebenden Erkenntnis dargelegte Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichts besteht (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 299 Rz 48).

Zur Unzulässigkeit der Revision

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

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche,

welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Die Beschwerde erweist sich somit als begründet. Die angefochtenen Bescheide sind daher gemäß § 279 BAO abzuändern und die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2015 und 2016 gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Wien, am 20. Februar 2023