

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Februar 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Jänner 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 machte der Beschwerdeführer (Bf.) u.a. Kosten für Familienheimfahrten iHv 2.100 € sowie Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv 3.600 € geltend.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes Österreich vom 05.12.2022 wurde der Bf. hinsichtlich der Geltendmachung dieser Aufwendungen um Beantwortung folgender Fragen und Vorlage von Nachweisen ersucht:

- *Wie ist die Anschrift Ihres Familienwohnsitzes?*
- *Wer wohnt am Familienwohnsitz?*
- *Nachweis über Ihren eigenen Wohnraum am Familienwohnsitz z.B. durch Mietvertrag, Kaufvertrag oder einer entsprechenden Haushaltsführung*
- *Wie viele Kilometer ist Ihr Familienwohnsitz von der Arbeitsstätte entfernt und welche Fahrtdauer haben Sie zurückzulegen?*
- *Welches Verkehrsmittel benutzen Sie für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz?*

Nachweis: Aufstellung z. B. über Treibstoffkosten, Fahrtenbuch, Fahrscheine, Beiträge für Mitfahrgelegenheiten

- *Haben Sie am Beschäftigungsort eine Wohn- oder Schlafmöglichkeit?*

Nachweis: Mietvertrag inkl. Angabe über Größe der Wohnung und Zahlungsbelege oder Bestätigung des Arbeitgebers über die Zurverfügungstellung einer Schlafstelle

- *Hat Ihr Arbeitgeber Fahrtkosten steuerfrei vergütet? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt und für welche Fahrten diese geleistet wurden*
- *Hat Ihr Arbeitgeber die Nächtigungskosten getragen? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt*
- *Aus welchem Grund kann der Familienwohnsitz nicht in die Nähe der Arbeitsstätte verlegt werden?*
- *Für den Fall, dass die Partnerin/der Partner keinen inländischen Wohnsitz hat, bitte um Bekanntgabe der Einkünfte der Partnerin/des Partners und Vorlage des Formulars E9*

In Beantwortung dieses Ersuchens übermittelte der Bf. der Abgabenbehörde eine von der polnischen Firma ***Fa**, ***L***, ausgestellte Bestätigung vom 02.01.2023, dass der Bf. im Jahr 2021 die Dienste dieser Firma für Fahrten ***N*** (PL) - Wien (AT) und Wien (AT) - ***N*** (PL) genutzt und dass der Preis für eine einfache Fahrt AT-PL-AT 80 € betragen habe, eine Aufstellung der im Jahr 2021 unternommenen Fahrten zwischen Wien - Polen- Wien, eine Familienstandsbescheinigung für die Gewährung von Kindergeld vom 02.01.2023, eine Bescheinigung der polnischen Steuerbehörde über die Einkünfte seiner Ehegattin ***K*** vom 02.01.2023 (Formular E 9), eine Bestätigung der Kasse der landwirtschaftlichen Sozialversicherung (Außenstelle ***L***) vom 02.01.2023 über die seit 30.09.2006 bestehende Pflichtversicherung von ***Ehefrau*** (Renten-, Unfall-, Kranken- und Mutterschaftsversicherung), eine Zahlungsanordnung des Bürgermeisters der Gemeinde ***L*** betreffend die im Jahr 2021 zu entrichtende Agrar-, Wald und Vermögensteuer, eine zwischen dem Bf. und der ***GmbH*** (GmbH) getroffene Vereinbarung vom 12.11.2020, wonach der Mietvertrag für die Wohnung in Wien bis zum 30.11.2023 verlängert wird sowie Kontoauszüge, aus welchen u.a. ersichtlich ist, dass der Bf. im Jahr 2021 monatlich einen Betrag iHv 303,34 € an die GmbH überwiesen hat.

Das Finanzamt Österreich anerkannte die beantragten Aufwendungen mit Bescheid vom 24.01.2023 nicht und führte begründend aus, dass aus diesen Unterlagen (keine Aufstellung) nicht ersichtlich sei, um welche Mietkosten, Kosten der Familienheimfahrten es sich handelt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2021 brachte der Bf. fristgerecht eine Beschwerde ein und beantragte die Anerkennung der geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung. Er gab bekannt, dass er in Österreich in der ***Bf1-Adr***, wohne und für die Wohnung eine monatliche Miete iHv 303,34 € zahle.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort sei unzumutbar, weil seine Gattin im Heimatland berufstätig sei und seine Mutter pflege.

Den Familienwohnsitz an seinen Berufsort in Österreich zu verlegen sei wegen der damit verbundenen, unzumutbaren Mitübersiedlung von pflegebedürftigen oder berufstätigen Angehörigen, die am Familienwohnsitz wohnen, prinzipiell unzumutbar.

Er sei insgesamt 32 Mal mit einer Personenbeförderungsfirma nach Polen gefahren.

Der Berechnung der Kosten seiner Familienheimfahrten habe er folgende Daten zugrunde gelegt: die Gesamtstrecke einer Hin- und Rückfahrt betrage rund 920 km. Eine Fahrt koste durchschnittlich 80 €. $80 \text{ €} \times 32$ ergebe 2.560 €.

Er habe keine Schlafmöglichkeit vom Arbeitgeber und sein Arbeitgeber habe auch keinerlei Vergütungen für die Heimfahrten bezahlt.

Der Beschwerde beigelegt waren nochmals die vom Bf. bereits vorgelegten Nachweise sowie zusätzlich der Mietvertrag vom 30.11.2017 betreffend die Wiener Wohnung und sämtliche Kontoauszüge des Jahres 2021, aus denen die monatlichen Mietzahlungen iHv 303,34 für das ganze Jahr und die geleisteten Teilbeträge an Strom/Gas ersichtlich sind

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.03.2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass die Ehegattin des Bf. weder über 6.000 € noch 10% des Familieneinkommens verdiene. Eine doppelte Haushaltsführung aus diesem Grund sei daher nicht gegeben.

Nach Wiedergabe allgemeiner Ausführungen zur Anerkennung von Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten und Anführung von Beispielen, in welchen Fällen nach der Rechtsprechung des VwGH die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar sei, führte das Finanzamt aus, dass weder der Bf. noch seine Gattin gemäß eingereichter E9 relevante Einkünfte im Wohnsitzstaat erzielten, die Kinder volljährig seien und die behauptete Pflegebedürftigkeit der Mutter nicht nachgewiesen worden sei. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen gewesen.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag brachte der Bf. abermals vor, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar sei, weil seine Gattin im Heimatland berufstätig sei und außerdem seine 86 Jahre alte Mutter pflege.

Seine Gattin habe 2021 zwar steuerpflichtige Einkünfte iHv weniger als 6.000 € jährlich erzielt, aber die Mindestpension in Polen betrage ca. 274,91 € monatlich, 3.299,02 € jährlich.

Weiters übermittelte der Bf. eine beglaubigte Übersetzung des Grundbuchsatzugs, aus welchem hervorgeht, dass die Liegenschaft in ***N*** mit der Dienstbarkeit des unbezahlten, lebenslangen und persönlichen Wohnungsrechtes im Wohngebäude Nr. 50 für die Mutter des Bf. belastet ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der aus Polen stammende Bf. ist als Fliesenleger bei der Fa. ***X*** in Wien nichtselbständig beschäftigt und erzielte im Streitjahr Einkünfte (steuerpflichtige Bezüge KZ 245) iHv 24.753,82 €. Er ist verheiratet und hat drei volljährige Kinder.

Der Bf. bewohnt an seinem Arbeitsort eine Unterkunft in ***Bf1-Adr***, für die er im Streitjahr eine monatliche Miete iHv 303,34 € zahlte. Sein Familienwohnsitz befindet sich in ***N*** 50 in Polen, wo er und seine Ehegattin eine Liegenschaft im Gesamtausmaß von 4,26 ha besitzen, wovon 3,34 ha landwirtschaftlich und 0,92 ha forstwirtschaftlich genutzt werden. Auf dem Grundstück ist die Dienstbarkeit des unentgeltlichen, lebenslangen, persönlichen Wohnungsrechts am Wohngebäude Nr. 50 samt Nutzung des Zubehörs zugunsten der Mutter des Bf. eingeräumt.

Die Ehegattin erzielte in Polen im Jahr 2021 Einkünfte aus landwirtschaftlicher Produktion iHv 1.499 PLN bzw. ca. 338 € (Umrechnungskurs 1 Zloty=0,23 Euro). Sie ist bei der polnischen Sozialversicherungskasse der Landwirte pflichtversichert.

Die Entfernung zwischen den Wohnsitzen in Polen und in Wien beträgt 455 km.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Ausführungen des Bf. und den von ihm vorgelegten Unterlagen, wie insbesondere Familienstandsbescheinigung, Bescheinigung der polnischen Steuerbehörde (E 9), Mietvertrag, Mietvertragsverlängerung, Kontoauszüge, Grundbuchsatzzug, Zahlungsanordnung, aus welcher u.a. hervorgeht, dass eine landwirtschaftliche Fläche von 3,34 ha besteuert wird sowie der Bestätigung der Kasse der landwirtschaftlichen Sozialversicherung (Außenstelle ***L*** vom 02.01.2023 über die seit 30.09.2006 bestehende Pflichtversicherung von ***Ehefrau*** (Rente, Unfall, Krankheit, Mutterschaft).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten.

Demgegenüber sind Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder

Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben.

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Unbestritten ist, dass dem Bf. eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz in ***N*** in Anbetracht der Entfernung vom Beschäftigungsort in Wien nicht zumutbar ist.

Zu prüfen ist, ob dem Bf. eine Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar ist.

Der Bf. macht in der Beschwerde und im Vorlageantrag als Gründe für die Unzumutbarkeit einer Übersiedlung nach Österreich die Berufstätigkeit seiner Ehefrau und die Pflegebedürftigkeit seiner 86-jährigen Mutter geltend.

Dass die belangte Behörde die Berufstätigkeit der Ehefrau des Bf. am Ort des Familienwohnsitzes nicht als Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gelten ließ, kann im Beschwerdefall nicht als rechtswidrig angesehen werden. Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltig Einkünfte nicht bloß

untergeordneten Ausmaßes erzielt (vgl. VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102; 17.02.1999, 95/14/0059).

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH ist demnach Voraussetzung, dass die Einkünfte des Ehepartners in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Entscheidend ist somit das Gewicht des Beitrags der vom Ehepartner am Ort des Familienwohnsitzes erzielten Einkünfte zum Familieneinkommen der Eheleute. Ist dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen allerdings vernachlässigbar, dann stellt die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes - aus der Sicht des Steuerpflichtigen - keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154, mWN).

Die Finanzverwaltung erkennt bis 2022 eine steuerliche Relevanz der Einkünfte des Ehepartners an, wenn diese mehr als 6.000 € betragen oder mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen ausmachen (vgl. LStR 2002 Rz 344).

Bei der hier vorliegenden Relation der Einkommen des Bf. und seiner Ehefrau, nach der die Einkünfte der Ehefrau des Bf. deutlich unter einem Zehntel seiner eigenen Einkünfte liegen, kommt dem Beitrag der Einkünfte der Ehefrau zum Familieneinkommen kein solches Gewicht zu, das es rechtfertigt, die Gefahr des Verlustes solcher Einkünfte durch einen Wechsel des Familienwohnsitzes als Grund zu erkennen, der - aus der Sicht des Bf. - eine Unzumutbarkeit des Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken könnte.

Auch wenn es sich bei den von der polnischen Steuerbehörde bescheinigten Einkünften der Ehegattin des Bf. um solche aus landwirtschaftlicher Produktion handelt, kann der Beschwerde dennoch kein Erfolg beschieden sein.

Zwar hat sich der VwGH in einigen Erkenntnissen auch mit der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort auseinandergesetzt, wenn am Familienwohnsitz eine (wenn auch kleine und nur der eigenen Selbstversorgung dienende) Landwirtschaft betrieben wird, doch waren in den diesen Erkenntnissen zugrunde liegenden Sachverhalten neben den wirtschaftlichen Gründen auch andere Faktoren (zB nicht selbsterhaltungsfähige Kinder, Hindernisse aufgrund von fremdenrechtlichen Bestimmungen) vorhanden, die eine Begründung des Familienwohnsitzes in Österreich nicht bzw. nur unter schwierigsten Bedingungen ermöglichten (vgl. VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046; 21.06.2007, 2006/15/0313; VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039; 19.10.2006, 2005/14/0127).

Gegenständlich wird vom Bf. – neben der Erwerbstätigkeit seiner Ehegattin - vorgebracht, dass ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort wegen der Pflegebedürftigkeit seiner Mutter nicht zugemutet werden könne.

Es trifft zwar zu, dass eine besonders gelagerte Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger, deren Mitübersiedlung unzumutbar ist, grundsätzlich einen beachtenswerten Grund für die Beibehaltung einer doppelten Haushaltsführung darstellen kann, wie etwa im Fall einer zu 100 % behinderten depressiven Pflegegeldbezieherin (VwGH 28.9.2011, 2006/13/0087) oder der Pflege der krebserkrankten Mutter (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121). Eine solche Pflegebedürftigkeit ist anhand entsprechender Beweismittel - zB durch ein ärztliches Attest - zu belegen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).

Solche Beweismittel hat der Bf. nicht vorgelegt, obwohl in der Beschwerdeentscheidung (der nach der Rechtsprechung Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 29.6.2005, 2000/14/0194; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125)) ausdrücklich darauf Bezug genommen wurde, dass er die behauptete Pflegebedürftigkeit der Mutter nicht nachgewiesen hat. Vielmehr hat der Bf. in Reaktion auf die Beschwerdeentscheidung lediglich eine beglaubigte Übersetzung des Grundbuchauszugs vorgelegt, aus welcher hervorgeht, dass seine Mutter ein unentgeltliches, lebenslanges, persönliches Wohnrecht im Wohngebäude in ***N*** Nr. 50 hat; einen Nachweis für die Pflegebedürftigkeit seiner Mutter hat der Bf. nicht erbracht.

Die bloße Behauptung der Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger genügt aber nicht, die (längerfristige) Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes anzunehmen.

Da die Gattin des Bf. im beschwerdegegenständlichen Streitjahr nachgewiesenermaßen keine steuerlich relevanten Einkünfte erzielte und die behauptete Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bf. nicht nachgewiesen wurde, liegen die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung nicht vor.

Aufwendungen für Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsplatz zum Familienwohnsitz sind dann Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (vgl. Doralt, EStG, 23. Lieferung, § 16 Tz 220 Familienheimfahrten).

Da im Streitzeitraum keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorlag, sind auch die Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht anzuerkennen.

Anzumerken ist, dass der Bf. auch keinen Nachweis der tatsächlich angefallenen Kosten für die Familienheimfahrten erbracht hat. Die oa. Bescheinigung der polnischen Firma ***Fa**, wonach der Bf. im Jahr 2021 deren Dienste für Fahrten von ***N*** nach Wien und retour genutzt habe und der Preis für eine einfache Fahrt Österreich - Polen - Österreich 80,00 € betragen habe, vermag einen solchen Nachweis nicht zu ersetzen (vgl. BFG 29.10.2018, RV/7104363/2018).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im gegenständlichen Fall liegen diese Voraussetzungen nicht vor; das Erkenntnis folgt der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gegeben ist. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 7. November 2023