

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Melanie Maier in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. Juni 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. Juni 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

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

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber, ob Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Ebenso besteht Streit betreffend das Pendlerpauschale und den Pendlereuro.

Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) reichte die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 am 10.09.2020 elektronisch ein und beantragte die Berücksichtigung von Pendlerpauschale in Höhe von 372 Euro, Pendlereuro in Höhe von 20 Euro und Familienheimfahrten in Höhe von 3.672 Euro als Werbungskosten.

Mit Ersuchen vom 23.03.2020 wurde der Bf. von der belangten Behörde aufgefordert, ergänzende Fragen zum Sachverhalt zu beantworten und entsprechende Nachweise für die beantragten Werbungskosten vorzulegen.

Im Antwortschreiben vom 21.04.2020 gab der Bf. an, am Wochenende mit dem eigenen PKW zum Familienwohnsitz in Ungarn gefahren zu sein. Seine Gattin sei in Ungarn erwerbstätig. Vorgelegt wurde die Bescheinigung der ungarischen Steuerbehörde über Wohnsitz und Einkünfte der Ehegattin (Formular E9) und ein auf den Bf. ausgestellter Zulassungsschein in ungarischer Sprache.

Mit Bescheid vom 03.06.2020 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 mit einer Gutschrift in Höhe von 150 Euro festgesetzt. Die belangte Behörde hat die Familienheimfahrten nicht berücksichtigt. Dies mit der Begründung, eine Wohnsitzverlegung könne zugemutet werden. Bei verheirateten Personen gebe es eine zeitliche Begrenzung von 2 Jahren für die Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung. Pendlerpauschale und Pendlereuro wurden antragsgemäß als Werbungskosten abgezogen.

Der Bf. erhob fristgerecht am 09.06.2020 Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid und beantragte nunmehr die Berücksichtigung der aliquoten Pendlerpauschale laut § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e und f (Wochenpendler) für 4 bis 6 monatliche Fahrten zwischen dem Wohnsitz in Österreich und dem Eigenheim in Ungarn in Höhe von 1.224 Euro und des Pendlereuro in Höhe von 222 Euro.

Mit weiterem Ergänzungsersuchen vom 15.06.2020 teilte die belangte Behörde dem Bf. mit, die Familienheimfahrten seien im Hinblick auf die Höhe der Einkünfte der Ehegattin privat veranlasst. Der Bf. wurde aufgefordert, das Formular E 9 auch für die Jahre 2015 bis 2018 vorzulegen sowie mitzuteilen, weshalb auch Pendlerpauschale und Pendlereuro beantragt worden seien.

Dieser Aufforderung ist der Bf. am 20.07.2020 nachgekommen und gab an, die Wohnsitzverlegung sei nicht zumutbar, weil seine Gattin in Ungarn gleichzeitig studiere und arbeite. Ihr Vollzeitstudium habe von 01.09.2014 bis 28.06.2019 gedauert. Am 20.07.2020 wurden die Formulare E9 für die Jahre 2015 bis 2018 und eine Schulbesuchsbestätigung in ungarischer Sprache nachgereicht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.12.2020 änderte die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid ab. Pendlerpauschale und Pendlereuro wurden nicht mehr anerkannt, sodass es zu einer Nachforderung in Höhe von 150 Euro kam.

Der Bf. stellte fristgerecht einen Vorlageantrag und änderte sein Beschwerdebegehren dahingehend, dass die belangte Behörde statt Wochenpendler die Familienheimfahrten berücksichtigen möge, dies unter Verweis auf die am 20.07.2020 eingereichten Unterlagen.

Mit weiterem Ersuchen vom 12.01.2021 wurde dem Bf. aufgetragen, folgende Ergänzungspunkte zu beantworten:

1. Was hat Ihre Gattin ab 28.6.2019 gemacht?
2. Detaillierte Stellungnahme
3. Bestätigung Ihres Arbeitgebers betreffend Ihrer Dienstzeiten (Beginn und Ende).

Mit Antwortschreiben vom 08.03.2021 teilte der Bf. mit, dass seine Gattin ab 11.09.2019 in Ungarn erwerbstätig gewesen sei. Beiliegend wurde ein Schreiben in ungarischer Sprache über die einvernehmliche Auflösung dieses Arbeitsverhältnisses übermittelt. Weiters legte der Bf. eine Bestätigung seines inländischen Arbeitgebers vor, wonach er seit 01.07.2015 als Arbeiter beschäftigt sei.

Mit Bescheid vom 09.03.2021 hob die belangte Behörde die Beschwerdevorentscheidung gemäß § 299 BAO auf und erließ eine neue Beschwerdevorentscheidung unter Berücksichtigung von Pendlerpauschale in Höhe von 696 Euro und Pendlereuro in Höhe von 62 Euro. Werbungskosten für Familienheimfahrten wurden nicht gewährt. Die Einkommensteuer wurde mit einer Gutschrift in Höhe von 306 Euro festgesetzt.

Der Bf. stellte am 08.04.2021 einen neuerlichen Vorlageantrag und beantragte die Berücksichtigung der Familienheimfahrten, da seiner Gattin aufgrund ihres Studiums und ihrer Arbeit in Ungarn die Wohnsitzverlegung nicht zumutbar sei.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 13.04.2021 zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung. Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lägen keine Gründe vor, die einer Verlegung des Familienwohnsitzes entgegenstehen würden.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 19.12.2023 wurde der Bf. aufgefordert, nachstehende Fragen zu beantworten und nachfolgende Unterlagen vorzulegen:

1. Welches Studium hat die Ehegattin in Ungarn absolviert?
 - Vorlage einer beglaubigten Übersetzung der in ungarischer Sprache vorgelegten Bestätigung (Beil./16 des Vorlageberichtes vom 13.04.2021)
2. Welche Tätigkeit übte die Ehegattin ab 11.09.2019 in Ungarn aus und war für diese Tätigkeit das absolvierte Studium erforderlich?
 - Vorlage einer beglaubigten Übersetzung der in ungarischer Sprache vorgelegten Arbeitgeberbestätigung (Beil. 19/ des Vorlageberichtes vom 13.04.2021)

3. Aus welchen Gründen war der Ehegattin eine Wohnsitzverlegung nach Österreich nach Abschluss ihres Studiums im Jahr 2019 nicht zumutbar?
4. Welche Tätigkeit übte die Ehegattin von 04.03.2020 bis 13.03.2020 und ab 03.09.2020 bei der Firma ***9*** im Inland aus und war für diese Tätigkeit das absolvierte Studium erforderlich?
5. Wie groß ist die Wohnung am Familienwohnsitz in ***6***?
 - Vorlage des Mietvertrages oder Eigentumsnachweises (in beglaubigter Übersetzung)
 - Vorlage der Meldenachweise aller im Beschwerdejahr 2019 am Familienwohnsitz lebenden Personen (in beglaubigter Übersetzung)
6. Wie groß ist die vom Bf. seit 28.11.2018 bewohnte Wohnung in ***1***?
 - Vorlage des Mietvertrages
7. Vorlage einer detaillierten Aufstellung der Familienheimfahrten mit Datum der Hin- und Rückreise. Bei Fahrten mit dem eigenen Auto sind ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch und Tankbelege vorzulegen.

Dieser Aufforderung ist der Bf. nicht nachgekommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen, des durchgeführten verwaltungsgerichtlichen Vorhalteverfahrens und nach Einsichtnahme in die elektronischen Veranlagungsakte des Bf. und seiner Ehegattin folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. ist ungarischer Staatsbürger und war seit 04.07.2013 durchgehend an unterschiedlichen inländischen Adressen mit Nebenwohnsitz gemeldet. Im Beschwerdejahr war er an der Adresse ***1*** wohnhaft.

Seit 01.07.2015 ist der Bf. als Arbeiter bei der Firma ***2*** beschäftigt. Aus dieser Tätigkeit bezog er im Beschwerdejahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 24.781,23 Euro. Der Firmensitz der ***2*** ist in ***3***, die Arbeitsstätte des Bf. befindet sich jedoch in ***4***.

Vom Bf. wurden in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung ab dem Jahr 2013 Familienheimfahrten in Höhe von jeweils 3.672 Euro geltend gemacht. Die belangte Behörde hat diese Werbungskosten in den Einkommensteuerbescheiden für 2013 bis 2018 anerkannt.

Der Bf. ist seit 30.06.2017 mit ***5*** (nunmehr ***5***) verheiratet. Die Ehegattin war im Jahr der erstmaligen Geltendmachung der Familienheimfahrten bereits die Lebensgefährtin des Bf. und ist ebenfalls ungarische Staatsbürgerin. Der Familienwohnsitz befand sich in Ungarn an der Adresse ***6***. Es konnte weder festgestellt werden, ob es sich um eine Miet- oder Eigentumswohnung handelt, noch wie groß die Wohnung ist. Ob weitere Personen in dieser Wohnung lebten, konnte ebenso nicht festgestellt werden. Der Familienwohnsitz liegt von der inländischen Arbeitsstätte 348 km entfernt.

Die Ehegattin des Bf. hat von 01.09.2014 bis 28.06.2019 an der „Testnevelesi Egyetem“ studiert. Bei der angeführten Bildungseinrichtung handelt es sich um die Universität für Sportwissenschaften in Budapest. Von 11.09.2019 bis 08.01.2020 war der Ehegattin bei der ungarischen Firma ***7*** mit Sitz in ***8*** beschäftigt. Im Beschwerdejahr hat sie aus dieser Tätigkeit Einkünfte in Höhe von 357.500,00 HUF (umgerechnet 1.082,51 Euro) erzielt. Es konnte nicht festgestellt werden, welche Tätigkeit sie konkret ausgeübt hat und ob das Studium für diese Tätigkeit erforderlich war.

Der Familienwohnsitz wurde im Jahr 2020 nach Österreich verlegt. Seit 04.02.2020 haben der Bf. und seine Gattin einen gemeinsamen inländischen Wohnsitz. Die Meldung der Ehegattin erfolgte zunächst mit Nebenwohnsitz an der Adresse des Bf. in ***1***. Dabei handelt es sich um die vom Bf. seit 28.11.2018 bewohnte Mietwohnung. Es konnte nicht festgestellt werden, wie groß diese Wohnung ist. Am 20.04.2022 erfolgte eine gemeinsame Hauptwohnsitzmeldung.

Seit dem Jahr 2020 ist die Ehegattin in Österreich bei der Firma ***9*** beschäftigt. Aus dieser Tätigkeit bezog sie im Jahr 2020 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 3.187,60 Euro und im Jahr 2021 in Höhe von 10.429,33 Euro. Es konnte nicht festgestellt werden, welche Tätigkeit sie konkret ausgeübt hat und ob das Studium für diese Tätigkeit erforderlich war.

Auf den Bf. war im Beschwerdejahr ein PKW in Ungarn zugelassen. Ein Fahrtenbuch oder sonstige Nachweise für die beantragten wöchentlichen Familienheimfahrten wurden vom Bf. nicht vorgelegt.

Im Beschwerdejahr galten für den Bf. Dienstzeiten von 6:00 Uhr bis 15:15 Uhr (ohne Überstunden). Die Berücksichtigung des Pendlerpauschale in Höhe von 696,00 Euro und des Pendlereuro in Höhe von 62,00 Euro in der Beschwerdeentscheidung vom 09.03.2021 erfolgte durch die belangte Behörde anhand des Pendlerrechners.

2. Beweiswürdigung

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die Feststellung zur Staatsangehörigkeit und zum inländischen Wohnsitz des Bf. gründet auf die Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das Zentrale Melderegister.

Die Feststellung zum Dienstverhältnis mit der Firma ***2*** beruht auf der vom Bf. vorgelegten Bestätigung vom 16.02.2021. Die Höhe der im Beschwerdejahr erzielten Einkünfte folgt aus dem angefochtenen Bescheid. Die Feststellung zur Anschrift der Arbeitsstätte gründet auf die aktenkundige Beantwortung des von der belangten Behörde an den Dienstgeber des Bf. gerichteten Auskunftersuchens vom 09.03.2021 (Beil./21 des Vorlageberichtes).

Aus der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt des Bf. ist nachvollziehbar, dass seit dem Jahr 2013 Familienheimfahrten geltend gemacht und von der belangten Behörde in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2013 bis 2018 anerkannt wurden.

Dass die Ehegattin bereits im Jahr 2013 die Lebensgefährtin des Bf. war und sich der Familienwohnsitz schon damals an der angeführten Adresse befand, folgt aus den Angaben des Bf. zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 und 2014:

[...]

Das Hochzeitsdatum ist aus den bei der Finanzverwaltung gespeicherten Subjektdateien ersichtlich. Der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom 19.12.2023, nähere Angaben zum Familienwohnsitz zu machen, ist der Bf. nicht nachgekommen, obwohl der Beschluss nachweislich zugestellt wurde. Somit konnten keine Feststellungen in Bezug auf Miete/Eigentum, Größe oder weitere Bewohner getroffen werden. Die Feststellungen zur Entfernung des ungarischen Familienwohnsitzes von der Arbeitsstätte in Seitenstetten und vom Arbeitswohnsitz in Neufurth gründen auf Google-Maps-Abfragen durch die erkennende Richterin.

Der Bf. hat vorgebracht, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes aufgrund Studium und Berufstätigkeit der Ehegattin in Ungarn nicht zumutbar war. Sowohl die Studienbestätigung vom 17.06.2020 (Beil./16 des Vorlageberichtes) als auch die Arbeitsbestätigung vom 08.01.2020 (Beil./19 des Vorlageberichtes) wurden in ungarischer Sprache vorgelegt. Der

Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom 19.12.2023, beglaubigte Übersetzungen vorzulegen, ist der Bf. nicht nachgekommen. Die Feststellung, dass die Gattin an der Universität für Sportwissenschaften studiert hat, gründet auf eine Google-Translate-Übersetzung und Internetrecherche durch die erkennende Richterin. Die von der Ehegattin im Rahmen ihres ungarischen Beschäftigungsverhältnisses erzielten Einkünfte sind der aktenkundigen Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde (Formular E9, Beil./15 des Vorlageberichtes) zu entnehmen. Der von der belangten Behörde herangezogene Wechselkurs von Ungarischem Forint in Euro ist für das Bundesfinanzgericht plausibel. Die erkennende Richterin konnte mangels Beantwortung des Vorhaltes nicht feststellen, ob das von der Ehegattin absolvierte Studium für ihre nachfolgende Erwerbstätigkeit in Ungarn relevant war und ob sie das Studium mit einem akademischen Grad abgeschlossen hat.

Die Feststellung zur Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich folgt aus der Einsichtnahme in das Zentrale Melderegister. Bei der Adresse ***1*** handelt es sich um die Wohnung, die der Bf. bereits seit 28.11.2018 bewohnt hat. Weitere Feststellungen zu dieser Wohnung konnten nicht getroffen werden, da der Bf. der Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes vom 19.12.2023 nicht nachgekommen ist.

Dass die Ehegattin ab 2020 in Österreich gearbeitet hat, konnte durch die Einsichtnahme in ihren elektronischen Veranlagungsakt festgestellt werden. Daraus ergibt sich auch die Feststellung zur Höhe ihrer Einkünfte. Die in den Jahren 2020 und 2021 in Österreich erzielten Einkünfte sind wesentlich höher, als die in Ungarn im Beschwerdejahr erzielten Einkünfte. Ob das Studium der Ehegattin für ihre nachfolgende Erwerbstätigkeit in Österreich relevant war, konnte nicht festgestellt werden, da der Bf. der diesbezüglichen Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes laut Beschluss vom 19.12.2023 nicht nachgekommen ist.

Der Bf. gab an, dass er wöchentlich mit seinem PKW zum gemeinsamen Familienwohnsitz nach Ungarn gefahren sei. Als Nachweis hat der Bf. einen Zulassungsschein in ungarischer Sprache vorgelegt (Beil./11 des Vorlageberichtes). Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 19.12.2023 wurde der Bf. aufgefordert, eine detaillierte Aufstellung der Familienheimfahrten mit Datum der Hin- und Rückreise sowie ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch und Tankbelege vorzulegen. Dieser Aufforderung ist der Bf. nicht nachgekommen. Der aktenkundige Zulassungsschein reicht als Nachweis für die Durchführung der behaupteten Familienheimfahrten nicht aus. Mangels entsprechender Aufzeichnungen ist nicht erwiesen, dass dem Bf. im Zusammenhang mit den behaupteten Familienheimfahrten tatsächlich Aufwendungen entstanden sind.

Die Feststellung zu den Dienstzeiten des Bf. gründet auf die aktenkundige Beantwortung des von der belangten Behörde an den Dienstgeber des Bf. gerichteten Auskunftersuchens vom 09.03.2021 (Beil./21 des Vorlageberichtes). Dass Pendlerpauschale und Pendlereuro aufgrund

dieser Angaben laut Pendlerrechner berücksichtigt wurden, ist aus der Begründung zur Beschwerdeentscheidung nachvollziehbar.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Rechtsgrundlagen

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 leg. cit. sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.
- b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.
- c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

Bei mindestens 20 km bis 40 km	696 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km	1 356 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km	2 016 Euro jährlich.
- d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

Bei mindestens 2 km bis 20 km	372 Euro jährlich,
bei mehr als 20 km bis 40 km	1 476 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km	2 568 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km	3 672 Euro jährlich.
- e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

- Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.
- Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

- f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.
- g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer 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 (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden.
- h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.
- i) Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.
- j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.

Rechtliche Erwägungen

Familienheimfahrten

Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, sind gemäß § 115 Abs. 1 BAO von Amts wegen zu ermitteln (Erforschung der materiellen Wahrheit). Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes tritt die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde bei Auslandssachverhalten gegenüber der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei zurück. Diesfalls besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (VwGH 25.4.2002, 95/15/0197).

Die Kosten für Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) sind 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 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnsitz (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seiner Ehegattin (auch ohne Kind iSd § 106 EStG 1988) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. Jakom/*Ebner* EStG, 2023, § 16 Rz 56 mwN.)

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnsitz so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, weil die Arbeitsstätte außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes liegt (VwGH 24.03.2015, 2012/15/0074). Wie in freier Beweiswürdigung festgestellt werden konnte, lag der Familienwohnsitz des Bf. und seiner späteren Ehegattin seit dem Jahr 2013 in ***6***. Im Beschwerdejahr befand sich die Arbeitsstätte des Bf. in

4. Die Entfernung beträgt 348 km, sodass eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz ausgeschlossen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Die berufliche Veranlassung der mit Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen wird aber angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (VwGH 24.9.2007, 2007/15/0044).

Die Ursachen für die Unzumutbarkeit müssen aus objektiv gewichtigen Umständen resultieren, bloße Befindlichkeiten und persönliche Vorlieben für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache desjenigen Steuerpflichtigen, der die - grundsätzlich nie durch die Erwerbstätigkeit veranlasste - 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. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall aber auch nicht verhalten nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011).

Festzuhalten ist zunächst, dass der Bf. seit dem Jahr 2013 in Österreich erwerbstätig ist. Die Ehegattin hat laut einer in ungarischer Sprache vorgelegten Bestätigung von 01.09.2014 bis 28.06.2019 an der Universität für Sportwissenschaften in Budapest studiert. In freier Beweiswürdigung konnte festgestellt werden, dass die Ehegattin zu Studienbeginn bereits die Lebensgefährtin des Bf. war. Die Familienheimfahrten wurden von der belangten Behörde in den Jahren 2013 bis 2018 anerkannt. Der Familienwohnsitz wurde im Jahr 2020 nach Österreich verlegt. Wie festgestellt werden konnte, haben die Eheleute ab 04.02.2020 in ***1***, gewohnt. Bei dieser Wohnung handelt es sich um die vom Bf. seit 28.11.2018 als Berufswohnsitz genutzte Mietwohnung.

Der Bf. hat in seiner Beschwerde vorgebracht, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes im Jahr 2019 aufgrund des Studiums und der Berufstätigkeit der Ehegattin in Ungarn unzumutbar gewesen sei. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Beispielsweise lässt sich die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung im jeweiligen Streitjahr mit der jahrelangen Beibehaltung des Familienwohnsitzes und der ohnehin durch die Behörde erfolgten Anerkennung einer jahrelangen Übergangszeit nicht

begründen. Ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht. (VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016).

Aus dem vorgelegten Dokument in ungarischer Sprache war für die erkennende Richterin nicht erkennbar, ob die Ehegattin das Studium in Vollzeit betrieben hat und ob es mit einem akademischen Grad abgeschlossen wurde. Ob durch das Studium das spätere berufliche Fortkommen der Ehegattin gefördert wurde und ihr dadurch Möglichkeiten zur Aufnahme einer qualifizierten Tätigkeit eröffnet wurden, konnte nicht festgestellt werden. Der Bf. hat trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht keinerlei erhellende Angaben zum Sachverhalt gemacht und ist somit seiner erhöhten Mitwirkungsverpflichtung nicht nachgekommen. Das im Beschwerdejahr laut Angaben des Bf. bis zum 28.06.2019 betriebene Studium der Ehegattin vermag folglich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort des Bf. zu begründen.

Eine Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes wurde vom Verwaltungsgerichtshof als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung bejaht. Dies unter der Bedingung, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltig Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt. Entscheidend ist 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 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 (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Der Bf. hat im Beschwerdejahr Einkünfte in Höhe von 24.781,23 Euro erzielt. Seine Ehegattin war ab 11.09.2019 in Ungarn erwerbstätig und hat Einkünfte in Höhe von umgerechnet 1.082,51 Euro erzielt. Das Einkommen der Ehegattin betrug lediglich 4,37 % der Einkünfte des Bf., sodass kein wesentlicher Beitrag zum Familieneinkommen im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Die Berufstätigkeit der Ehegattin in Ungarn stellt somit keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort des Bf. dar.

Der Bf. gab an, dass er wöchentlich mit seinem PKW zum gemeinsamen Familienwohnsitz nach Ungarn gefahren sei und machte dafür Familienheimfahrten in Höhe von 3.672 Euro geltend. Grundsätzlich können bei einem verheirateten Steuerpflichtigen die Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten berücksichtigt werden (VwGH 11.1.1984, 81/13/0171). Da im gegenständlichen Beschwerdefall die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, sind die Familienheimfahrten nicht anzuerkennen.

Die Beschwerde konnte daher in diesem Punkt keine Folge geleistet werden.

Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes erst mit Studienende am 28.06.2019 zumutbar gewesen und somit eine doppelte Haushaltsführung für 6 Monate anzuerkennen sei, wäre damit für den Beschwerdestandpunkt nichts gewonnen. Durch die in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale sind für Familienheimfahrten maximal 306 Euro pro Monat anzuerkennen. Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeführt wurde, hat der Bf. trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht keine Beweismittel (Fahrtenbuch, Tankbelege, etc.) vorgelegt, die Gewissheit über den tatsächlichen Anfall von Kosten in der geltend gemachten Höhe verschaffen konnten. Mangels hinreichender Nachweise hinsichtlich der tatsächlichen Anzahl der durchgeführten Familienheimfahrten und der dabei angefallenen Kosten, sind die geltend gemachten Werbungskosten bereits aus diesem Grund nicht zu berücksichtigen.

Pendlerpauschale und Pendlereuro

Im angefochtenen Bescheid wurde erklärungsgemäß Pendlerpauschale in Höhe von 372 Euro und Pendlereuro in Höhe von 20 Euro als Werbungskosten berücksichtigt. In der Beschwerdevorentscheidung vom 09.03.2021 wurden Pendlerpauschale in Höhe von 696 Euro und Pendlereuro in Höhe von 62 Euro anerkannt.

Ob und in welchem Ausmaß das Pendlerpauschale zusteht, richtet sich nach der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels sowie der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Vom Dienstgeber des Bf. wurde eine Bestätigung über den Ort der Arbeitsstätte und die Dienstzeiten vorgelegt. Daraus begründet sich der Anspruch auf das „kleine“ Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG in Höhe von 696 Euro. Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist auf der überwiegenden Strecke laut Pendlerrechner möglich und zumutbar. Da der Bf. Anspruch auf ein Pendlerpauschale hat, steht ihm auch der Pendlereuro in Höhe von 62 Euro zu.

Der Beschwerde war somit in diesem Punkt (im Sinne der Beschwerdevorentscheidung) stattzugeben.

Vor diesem Hintergrund sowie angesichts der obigen Sachverhaltsfeststellungen war der angefochtene Bescheid abzuändern. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Die Abänderung erfolgte im Sinne der Beschwerdevorentscheidung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich an der höchstgerichtlichen Judikatur, wobei entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Jänner 2024