

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. April 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. April 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (in der Folge Bf.) war im Jahr 2020 im Inland zeitweise für eine Baufirma tätig und erzielte daraus Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Mit Schreiben der Behörde vom 1. März 2022 wurde er zur Abgabe einer Abgabenerklärung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2020 (Frist: 12. April 2022) ersucht.

Am 11. April 2022 brachte er (auf elektronischem Weg) eine Abgabenerklärung ein und wurde vom Finanzamt Österreich mit Bescheid vom 12. April 2022 antragsgemäß veranlagt.

Mit Eingabe vom 28. April 2022 erhob der Bf. gegen den Bescheid (Arbeitnehmerveranlagung 2020) Beschwerde und führte darin erläuternd aus, dass er auf Grundlage der von der Behörde gesetzten Frist keine Möglichkeit zur Vorlage weiterer Unterlagen gehabt habe.

Am 26. Mai 2022 legte der Bf. der Behörde (via FinanzOnline) eine tabellarische Aufstellung von Fahrten zwischen den Orten Adr 1 (Ungarn) und ***Bf1-Adr*** im Jahr 2020 vor. Die

Entfernung wurde mit jeweils 350 Kilometer angegeben, die Gesamtkilometerleistung mit 27.300 Kilometer. Zudem wurden zwei Bescheinigungen der ungarischen Steuerbehörde (Formular E 9) beigebracht, nach denen der Bf. und seine Lebensgefährtin X im Jahr 2020 in Ungarn keine Einkünfte erzielt haben.

Die in den Formularen angeführte ungarische Adresse stimmt mit jener der Fahrtenaufstellung überein.

Der Bf. wurde daraufhin mit Ergänzungsauftrag der Behörde vom 13. Juni 2022 zur Beantwortung von Fragen bzw. Vorlage von Unterlagen aufgefordert.

Er habe darzulegen, wie die Anschrift des Familienwohnsitzes lautet, wer dort wohnt bzw. einen Nachweis des Familienwohnsitzes (z.B. Miet- oder Kaufvertrag) beizubringen.

Die Entfernung vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte, die Fahrtdauer und das benutzte Verkehrsmittel sowie die anfallenden Kosten (Treibstoffe, Fahrscheine...) sollten benannt und allenfalls ein Fahrtenbuch vorgelegt werden.

Weiters wurde um Erklärung ersucht, ob am Beschäftigungsort eine Schlafmöglichkeit bestünde, der Arbeitgeber Fahrt- oder Nächtigungskosten ersetzen würde bzw. aus welchem Grund der Familienwohnsitz nicht in die Nähe der Arbeitsstätte verlegt worden sei.

In Beantwortung des Vorhaltes brachte der Bf. am 1. August 2022 folgende Unterlagen bei:

- Eine EU Bescheinigung (E 9) für X für 2021, wonach sie in diesem Jahr Einkünfte i.H.v. HuF 910.381,- erzielt hat;
- Eine tabellarische Aufstellung von Fahrten zwischen Ungarn und Wien für das Jahr 2021, die jener für 2020 entspricht und auch eine Aufstellung von Fahrten zwischen der Wiener Wohnung und Arbeitsstätten enthält.
- Eine Familienstandsbescheinigung für die Gewährung von Familienleistungen (Formular E 401) mit der ungarischen Anschrift des Bf. und seiner Lebensgefährtin;
- Einen Mietvertrag betreffend ***Bf1-Adr***, auf dem der Bf. (Geb1) sowie Y (Geb2) als Mieter aufscheinen.
- Tankbelege für das Jahr 2020.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevereinscheidung vom 3. August 2022 als unbegründet abgewiesen.

Nach Darlegung der rechtlichen Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung der Kosten von Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung erläutert die Behörde, dass im Fall einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes keine private Veranlassung zu unterstellen sei, wenn der (Ehe-)Partner aus seiner aktiven Erwerbstätigkeit Einkünfte i.H.v. mehr als € 6.000,- erziele oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien.

Wenn die Voraussetzungen einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung nicht vorliegen würden, könnten die Kosten des weiteren Wohnsitzes vorübergehend als

Werbungskosten geltend gemacht werden, wobei dafür ein Zeitraum von 6 Monaten als angemessen angesehen werde.

Der Bf. sei seit August 2016 beim selben Arbeitnehmer beschäftigt und verfüge seit Dezember 2016 über einen Wohnsitz in Österreich. Die Beibehaltung des Wohnsitzes in Ungarn sei somit aus steuerlicher Sicht privat veranlasst und die Berücksichtigung von Werbungskosten für Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung nicht möglich.

Mit einer als Vorlageantrag zu beurteilenden weiteren Eingabe (Beschwerde) vom 17. August 2022 ergänzte der Bf. seine bisherigen Vorbringen.

Seine Lebensgefährtin habe im Jänner 2020 eine Arbeit aufgenommen (Arbeitgeber AG-Hu), der Arbeitgeber sei im April 2020 aufgrund des LockDowns (Covid) aber in Konkurs gegangen und sie habe in diesem Jahr keine Möglichkeit mehr gehabt, eine weitere Anstellung zu finden. Seit November 2021 arbeite sie durchgehend. Ein Umzug im Jahr 2020 sei sowohl finanziell als auch wegen der Pandemie unmöglich gewesen.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird die Abweisung des Antrages des Bf. auf Berücksichtigung von Kosten der doppelten Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten mangels vorliegender Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung beantragt.

Da der Bf. aber nachgewiesen habe, dass sich der Familienwohnsitz in Ungarn befinde, stehe ihm nach Ansicht der Behörde für die Dauer seiner Beschäftigung aber grundsätzlich das Pendlerpauschale bzw. der Pendlereuro im Ausmaß von einem Drittel (gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit d und e EStG 1988) zu.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

...

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

...

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 372 Euro jährlich
 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich
 40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich
 über 60 km 3 672 Euro jährlich

...

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 22. Dezember 2011 Zl. VwGH 2008/15/0157 erwogen: *„Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z. B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 9. September 2004, 2002/15/0119).“*

Nach den vom Bf. im Gefolge der Beschwerde eingebrachten Unterlagen, einer Aufstellung von Fahrten zwischen seinem Wohnsitz in Ungarn (Adr 1) und Österreich (***Bf1-Adr***), sowie die Bescheinigungen, wonach er und seine Lebensgefährtin im Jahr 2020 in Ungarn keine Einkünfte erzielt haben, will er erkennbar die mit einem Kfz durchgeführten Fahrten zwischen seinen Wohnsitzen in Ungarn und Wien verbundenen Kosten als Familienheimfahrten steuerlich berücksichtigt wissen.

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 Heimfahrten zu diesem Wohnsitz dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des (Ehe)Partners bzw. Partners einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft (z.B. VwGH 20. September 2007, 2006/14/0038).

Den Familienwohnsitz hat der Steuerpflichtige an jenem Ort, an dem er mit seinem Ehegatten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet.

Angesichts des Umfanges der vom Bf. übermittelten Tankrechnungen, die (ungeachtet der Vorlage eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches) auf zahlreiche Fahrten hindeuten, der vorgelegten Familienstandsbescheinigung sowie der Darstellung des Bf., wonach seine Lebensgefährtin im Jahr 2000 zumindest teilweise einer Beschäftigung in Ungarn nachging, sieht es das Bundesfinanzgericht im Einklang mit der Behörde als erwiesen an, dass der Familienwohnsitz des Bf. in Ungarn lag.

Wird die Erwerbstätigkeit in unüblicher Entfernung vom Familienwohnsitz ausgeübt, so betrachtet die Rechtsprechung die Beibehaltung des Familienwohnsitzes als kausal für die Kosten einer zweiten Haushaltsführung am Beschäftigungsort und ordnet diese damit der privaten Lebensführung zu. Eine steuerliche Berücksichtigung kommt aber ausnahmsweise dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen weder die tägliche Heimfahrt noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zumutbar ist.

Die Entfernung zwischen den vom Bf. angeführten Wohnsitzen, Adr 1 (Ungarn) und ***Bf1-Adr*** (Österreich) beträgt laut Routenplaner (google maps) für Fahrten mit dem Kfz 301 Kilometer.

Da eine tägliche Heimfahrt nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis dann unzumutbar ist, wenn die Entfernung vom Arbeitsplatz zum Familienwohnsitz mehr als 120 km beträgt, liegt gegenständlich zweifellos Unzumutbarkeit vor und ist diese Voraussetzung als erfüllt zu betrachten.

Aus einer Anfrage beim zentralen Melderegister geht hervor, dass der Bf. seit 7. Dezember 2016 über einen Wohnsitz in Österreich verfügt, seit 5. Juni 2018 ist er an der Adresse ***Bf1-Adr*** hauptgemeldet.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes (Primärwohnsitzes) ist bei in eheähnlicher Gemeinschaft lebender Personen nach Lehre (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn Einkommensteuer § 4, Rz. 363) und Verwaltungsübung innerhalb eines Zeitraumes von zwei Jahren zumutbar.

Aus der Darstellung des Bf., wonach seine Lebensgefährtin im betreffenden Jahr (2020) zeitweise in Ungarn tätig war und im Jahr 2021 dort erneut eine Beschäftigung angenommen hat, sowie nach seinen weiteren Angaben, wonach ein Umzug im Jahr 2020 finanziell und wegen der Pandemie unmöglich war und er seit 2016 in Österreich gemeldet ist folgt, dass von einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung auszugehen ist.

Der Hinweis auf die Pandemie ist insoweit unbeachtlich, als die ersten Covid Fälle in Ungarn am 4. März 2020 bekannt gegeben wurden (Quelle Wikipedia), ein Zeitpunkt, zu dem der Bf. bereits längere Zeit über einen Wohnsitz in Österreich verfügt hat.

Dazu kommt, dass die Lebensgefährtin des Bf. in seiner in Wien gelegenen Wohnung in der Bf1-Adr1 von 5. September 2018 bis 7. Dezember 2023 hauptgemeldet war, was auf eine

zumindest teilweise gemeinsame Haushaltsführung in Österreich hindeutet und gegen eine finanzielle Unmöglichkeit der Verlegung des Wohnsitzes spricht.

Die angeführten Argumente vermögen eine steuerlich zu berücksichtigende doppelte Haushaltsführung nicht zu rechtfertigen.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung ist aber auch dann unzumutbar, wenn der Ehegatte am Familienwohnsitz nachhaltige, ins Gewicht fallende Einkünfte erzielt. Hinsichtlich des "Ins-Gewicht-Fallens" ist maßgeblich, welches Gewicht dem Beitrag des Partners am Ort des Familienwohnsitzes zum Familieneinkommen zukommt, wobei ein Zehntel als Grenzwert angesehen werden kann (VwGH vom 20. April 2004, Zl. 2003/13/0154).

Einkünfte der Lebensgefährtin des Bf. lagen im Jahr 2020 nicht vor.

Die von ihr im Jahr 2021 erzielten Einkünfte sind für die Beurteilung der Verhältnisse im Vorjahr unbeachtlich.

Diese angeführten Gründe vermögen somit die steuerliche Berücksichtigung von Kosten der Familienheimfahrten als Werbungskosten nicht zu rechtfertigen.

Zu der von Seiten des Finanzamtes angedachten Berücksichtigung des Pendlerpauschales im Ausmaß von 1/3 ist anzuführen:

Voraussetzung dafür ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit e EStG 1988, dass der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt.

Nach vorliegenden Lohnzetteln war der Bf. 2020 bei der M (mit Unterbrechungen) mit Sitz in v beschäftigt.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen, als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Als Werbungskosten zu berücksichtigende Familienheimfahrten lagen, wie oben dargelegt, gegenständlich nicht vor.

Die Berücksichtigung von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die mit dem Pendlerpauschale abzudecken wären, hat der Bf. nicht beantragt.

Auf welchen Baustellen er tätig wurde ist nicht bekannt.

Der UFS hat mit Verweis auf die höchstgerichtliche Judikatur mit Berufungsentscheidung vom 30. November 2012, Gz. RV/2589-W/10 dargelegt:

„Mit Erkenntnis vom 31. Juli 2012, Zl. 2008/13/0086, vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in lit. b von der "Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt,"

spreche und dass diese Bestimmung damit auf die tatsächlichen Verhältnisse abstelle. In diesem Erkenntnis wurde die im UFS in den letzten Jahren überwiegend vertretene Auffassung, wonach es für die Ermittlung des Pendlerpauschales nicht auf die der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnung, sondern auf die im Lohnzahlungszeitraum überwiegend genutzte Wohnung ankomme, bestätigt.'

Das BFG schließt sich dieser Auffassung an.

Die Behörde ist bei ihren Überlegungen möglicherweise davon ausgegangen, dass der Bf. zu Wochenbeginn von Ungarn kommend unmittelbar seine Arbeitsstätte anfährt und diese am Wochenende ohne seine inländische Wohnadresse aufzusuchen, wieder Richtung Ungarn verlässt.

Dagegen spricht, dass gemäß der tabellarischen Aufstellung der Fahrten aus Ungarn jeweils am Sonntag durchgeführt werden und es zweifelhaft erscheint, dass der Bf. vor Arbeitsbeginn am Montag nicht seine Wiener Wohnung aufgesucht hat.

Ungeachtet dessen wäre nach der oben dargelegten Rechtsprechung der Weg zwischen seiner Wiener Wohnung und der Arbeitsstätte für die Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, heranzuziehen.

Hinweise, dass dem Bf. die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar wäre oder sich seine Arbeitsstätte in einer Entfernung von mindestens 20 Kilometer von seiner Wohnung befinden würde, somit ob die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale zustehen würde, liegen nicht vor.

Die vom Bf. vorgenommenen Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte wurden durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die angeführten Punkte treffen gegenständlich nicht zu, das Erkenntnis erging in Anwendung der ständigen Judikatur. Eine ordentliche Revision war daher als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 7. April 2025