

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Richter ***SenV***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichterinnen ***SenLR1*** und ***SenLR2*** im Beisein der Schriftführerin ***Sf.*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***Bf-Adr.***, über die Beschwerde vom 26.03.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 05.03.2018, zu Steuernummer ***Bf-StNr.***, zu Recht erkannt:

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

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf.) war im Kalenderjahr 2017 in Österreich nichtselbständig beschäftigt und verfügte über jeweils einen Wohnsitz in Österreich und der Slowakei.

Im Rahmen seiner Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung 2017 vom 05.01.2018** (BFG-Akt OZ 6) beehrte der Bf. ua. die Berücksichtigung von Werbungskosten für Familienheimfahrten iHv. 9.676,80 Euro und doppelte Haushaltsführung iHv. 4.661,52 Euro sowie von Sonderausgaben für Versicherungsprämien und –beiträge iHv. 2.035,04 Euro.

Im angefochtenen **Einkommensteuerbescheid 2017 vom 05.03.2018** (OZ 2) berücksichtigte das Finanzamt lediglich den Pauschbetrag für Werbungskosten iHv. 132 Euro sowie ein Viertel der Aufwendungen der Personenversicherungen iHv. 508,76 Euro. In der Begründung führte das Finanzamt zusammengefasst aus, dass gegenständlich eine Wohnsitzverlegung zumutbar wäre, da die Gattin des Bf. in der Slowakei nur Pensionseinkünfte beziehen würde.

Hiergegen richtet sich die **Beschwerde vom 26.03.2018** (OZ 1), in welcher der Bf. die Berücksichtigung der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung begehrt. Dies mit der Begründung, dass seine Ehegattin temporär arbeitsunfähig sei und eine zeitlich begrenzte Invaliditätspension bekommen würde. Weiters würden deren Krankenbehandlungskosten nur in der Slowakei und nicht in Österreich abgedeckt werden. Außerdem habe der Bf. zwei in der Slowakei schulpflichtige Kinder. Aus diesen Gründen sei eine Wohnsitzverlegung nicht zumutbar.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 12.07.2018** (OZ 7) forderte das Finanzamt den Bf. auf, weitere Unterlagen und Informationen zur Invaliditätspension der Ehegattin sowie belegmäßige Nachweise der Kosten für die doppelte Haushaltsführung sowie eine Aufstellung bzw. Nachweise der durchgeführten Familienheimfahrten vorzulegen.

Mit **Schreiben, eingelangt am 22.08.2018** (OZ 8), übermittelte der Bf.

- Unterlagen zur Invaliditätspension seiner Ehegattin iHv. 196,30 Euro pro Monat,
- einen Ausdruck aus einem Routenplaner über die Fahrtstrecke der Familienheimfahrten,
- eine Zulassungsbescheinigung eines PKW, ausgestellt auf seine Ehegattin,
- eine händisch verfasste Aufstellung über die durchgeführten Fahrten, in welcher das jeweilige Datum sowie die durchgeführte Fahrt (also „W“ für ***Ort1*** und „DL“ für ***Ort2***) angeführt ist,
- seine elektronisch erfassten Arbeitszeitaufzeichnungen,
- Mietvorschreibungen bzw. Zahlungsnachweise (Kontoauszüge) über die Wohnung in Österreich.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 01.02.2019** (OZ 3) wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass die Ehegattin eine Invaliditätspension beziehe, welche jedoch auch bei Wechsel des Familienwohnsitzes nach Österreich an sie ausbezahlt werden würde. Weiters bestehe für die Ehegattin trotz Invalidität die Möglichkeit eine Erwerbstätigkeit auszuüben, jedoch sei diese nicht erwerbstätig. Somit sei die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich zumutbar.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung stellte der Bf. am 15.02.2019 den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**, OZ 5) und führte darin ergänzend aus, dass sich sein Familienwohnsitz in der Slowakei befinden, seine Ehegattin dort im Jahr 2017 eine Invaliditätspension beziehen und sich auch dort in ärztlicher Betreuung befinden würde. Seine beiden Kinder, geboren im Jahr 2006 und im Jahr 2010, würden am Familienwohnsitz noch die Schule besuchen. Weiters hätte die Familie in der Slowakei Eigentum an einem Einfamilienhaus und sei dessen Verkauf aus wirtschaftlichen Gründen derzeit nicht zumutbar.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 08.04.2019** (OZ 10) forderte das Finanzamt den Bf. auf, die wirtschaftlichen Gründe zur Unzumutbarkeit des Verkaufes des Einfamilienhauses anhand eines „Immobilien spiegels (durchschnittlicher m2-Preis für ein mit Einfamilienhaus bebautes Grundstück)“ nachzuweisen. Weiters wurde der Bf. aufgefordert, die Quadratmeter des Hauses und eines allfälligen Gartens bekanntzugeben, sowie, falls vorhanden, einen Plan von Haus und Garten vorzulegen.

Hierauf reagierte der Bf. nicht.

Mit weiterem **Ersuchen um Ergänzung vom 20.08.2019** (OZ 11) wurde der Bf. vom Finanzamt aufgefordert, seine geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit den Personenversicherungen nachzuweisen. Weiters wurde dem Bf. vorgehalten, dass in seinen Fahrtaufzeichnungen Fahrten zu Zeitpunkten aufscheinen würden, an welchen er laut seinen vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen jedoch in Österreich Dienst verrichtet habe.

Mit **Schreiben vom 14.09.2019** (OZ 12) übermittelte der Bf. die Polizzen der geltend gemachten Personenversicherungen. Weiters gab er an, dass er an den vom Finanzamt vorgehaltenen Tagen „Nachtdienstgutstunden“, somit Zeitausgleich, konsumiert und deswegen frei gehabt habe.

Mit **schriftlichem Auskunftersuchen vom 04.10.2019** (OZ 13) ersuchte das Finanzamt den Arbeitgeber des Bf. um Informationen, ob der Bf. an den fraglichen Tagen Dienst versehen hat oder freigestellt war.

Mit **Schreiben, eingelangt am 20.11.2019** (OZ 14), gab der Arbeitgeber des Bf. bekannt, dass dieser an den fraglichen Tagen nicht im Dienst war.

Mit **Vorlagebericht vom 09.12.2019** (OZ 16) legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde zur Entscheidung vor. Darin führte das Finanzamt zusammengefasst aus, dass die Ehegattin des Bf. als teilweise arbeitsfähig eingestuft worden sei, sodass eine Pflegebedürftigkeit nicht vorgelegen habe. Das Vorhandensein minderjähriger Kinder stelle keinen Grund für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung dar. Vom Bf. sei nicht nachgewiesen worden, dass das Eigenheim in einem strukturschwachen Gebiet gelegen sei. Weiters habe der Bf. über seine Familienheimfahrten keine ordnungsgemäßen Grundaufzeichnungen vorgelegt und sei unter Zugrundelegung des vorgelegten Zulassungsscheins festzuhalten, dass das angeblich vom Bf. verwendete Fahrzeug auf dessen Ehegattin zugelassen war. Der Bf. habe keine einzige Fahrtbewegung sowie die tatsächliche Verwendung des angeführten Fahrzeuges nachgewiesen. Es sei nicht nachvollziehbar, dass der Bf. das Fahrzeug seiner Ehegattin für Fahrten nach Österreich verwende, wo doch die Ehegattin, die nach den vorgelegten Unterlagen körperlich beeinträchtigt sei, in der Slowakei einer Berufstätigkeit nachgegangen sei und sich um den Haushalt und zwei Kinder kümmern müsse. Der Bf. hingegen könne innerhalb ***Ort1*** seinen Weg zur Arbeitsstätte problemlos

mit öffentlichen Verkehrsmitteln bewältigen. Selbst für den Fall, dass der Bf. die einzelnen Fahrten und Verwendung eines Fahrzeuges nachweisen sollte, stünde dem Bf. nicht das amtliche Kilometergeld für diese Fahrten zu, weil im Kilometergeld unter anderem eine AfA-Komponente enthalten sei, die nicht dem Bf. zustehe sondern allenfalls seiner Ehegattin. Sofern die Voraussetzung für die Zuerkennung von Aufwendungen einer doppelten Haushaltsführung nachgewiesen werden sollten, würden die Aufwendungen für Familienheimfahrten lediglich in der Höhe für eine einmalige Heimfahrt pro Monat unter Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels anzuerkennen sein (aktueller Preis für eine einfache Fahrt ab 19 Euro bis ca. 29 Euro). Sollte der Bf. die Verwendung des Fahrzeuges nachweisen, sei nicht das Kilometergeld, sondern lediglich die Treibstoffkosten für eine monatliche Familienheimfahrt anzuerkennen (568 km pro Monat = 6.816 km pro Jahr bei 8 l auf 100 km ergäbe einen Kraftstoffverbrauch von 545,28 l pro Jahr mal ca. 1,20 Euro als Treibstoffpreis). Weiters seien die im angefochtenen Bescheid berücksichtigen Sonderausgaben für Personenversicherungen in Ermangelung vorgelegter Finanzamtsbestätigungen, die als Nachweise für derartige Aufwendungen vorgesehen seien, nicht mehr anzuerkennen.

Am 04.02.2020 legte der Bf. persönlich beim Bundesfinanzgericht **ergänzende Unterlagen** (OZ 17) vor. In den vorgelegten Unterlagen führte der Bf. aus, dass er und seine Ehegattin zwei PKW hätten, wobei ein Fahrzeug von seiner Ehegattin und ein Fahrzeug von ihm benutzt würde. Er und seine Ehegattin würden alles zusammen bezahlen, da die Ehegattin nur eine Invaliditätspension iHv. ca. 200 Euro beziehe, würde er den Großteil finanzieren. Dazu legte der Bf. die Zulassungsscheine zweier Fahrzeuge, zugelassen auf die Ehegattin des Bf., vor.

Als Nachweis, dass er die Familienheimfahrten mit dem eigenen Pkw durchgeführt habe, legte der Bf. seine vollständigen Kontoauszüge des Jahres 2017 vor und gab dazu an, dass er die Tankrechnungen meistens mit der Bankomatkarte bezahlt, die entsprechenden Tankrechnungen jedoch nicht aufgehoben habe.

Weiters legte der Bf. einen slowakischen Grundbuchsatz vor und führte dazu aus, dass das Einfamilienhaus aus rechtlichen Gründen unverkäuflich sei, da seine Schwiegermutter im Haus eine eigene Wohneinheit habe und er und seine Ehegattin rechtlich dazu verpflichtet seien, sich um die Schwiegermutter zu kümmern.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm. der Pensionierung der bisherigen RichterIn (OZ 21) mit 07.02.2025 zugeteilt.

Am 19.03.2025 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt, in Wahrung des Parteiengehörs, die vom Bf. am 04.02.2020 vorgelegten Unterlagen (OZ 22), woraufhin das Finanzamt am 31.03.2025 eine ergänzende **Stellungnahme** (OZ 25) einreichte und darin im Wesentlichen wie im Vorlagebericht vorbrachte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist zumindest seit 2003 in Österreich nichtselbständig beschäftigt. Er war im verfahrensgegenständlichen Jahr 2017 als Krankenpfleger in ***Ort1*** nichtselbständig tätig und verfügte sowohl über einen Wohnsitz in Österreich (***Ort1***) als auch über einen Wohnsitz in der Slowakei (***Ort2***). An der Adresse in der Slowakei haben weiters noch die Ehegattin des Bf., seine beiden Kinder (geboren 2006 und 2010), sowie die Schwiegermutter des Bf. ihren jeweiligen Wohnsitz.

Der Wohnsitz in der Slowakei steht im gemeinsamen Eigentum des Bf. und seiner Ehegattin. Die Anteile des Bf. wurden von diesem mit „Kaufvertrag über die Eigentumsübertragung und Errichtung der Sachlast“ vom 07.04.2008 erworben. Zugunsten der Schwiegermutter des Bf. ist im Lastenblatt des Grundbuchs eine „Sachlast bestehend aus dem Recht der lebenslangen Benutzung und Wohnen [...] und aus Recht der Pflege im Senium und Krankheit“ eingetragen.

Die Ehegattin bezog im Jahr 2017 keine Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit, sondern nur eine Invaliditätspension iHv. 196,30 Euro pro Monat, somit insgesamt 2.355,60 Euro. Diese Invaliditätspension würde der Ehegattin auch bei einem Umzug nach Österreich ausbezahlt werden.

Die Invalidität der Ehegattin aufgrund einer „depressiven Störung mittelschwerer Episode“ begann mit 17.02.2016, wobei das Ausmaß der Erwerbsminderung 45 % beträgt. Sie war zur Ausübung von leichten Arbeiten ohne anspruchsvolle physische und psychische Belastungen fähig. In den Jahren vor 2016 war die Ehegattin in der Slowakei nichtselbständig beschäftigt.

Für seine Wohnung in Österreich hat der Bf. im Jahr 2017 monatlich 388,46 Euro, somit insgesamt 4.661,52 Euro, aufgewendet.

Der Bf. und seine Ehegattin verfügten im Jahr 2017 über zwei PKW, wobei beide Fahrzeuge auf die Ehegattin des Bf. zugelassen waren. Der Bf. hat mehrmals pro Monat die Strecke ***Ort1*** bis ***Ort2*** mit einem der beiden PKW zurückgelegt. Über diese Fahrten führte der Bf. Aufzeichnungen in handschriftlicher Form. Darin ist der Tag der Fahrt sowie die zurückgelegte Fahrtstrecke (unter Verwendung von Kürzeln, also „W“ für ***Ort1*** und „DL“ für ***Ort2***) vermerkt. Die Fahrtstrecke pro Fahrt beträgt 284 km. Daraus ergeben sich folgende Fahrten bzw. Kilometerleistungen:

Monat	Anzahl der Heimfahrten	Kilometer für Hin- und Rückfahrt
Jänner	4	2.272 km

Februar	3	1.704 km
März	3	1.704 km
April	4	2.272 km
Mai	4	2.272 km
Juni	4	2.272 km
Juli	2	1.136 km
August	4	2.272 km
September	2	1.136 km
Oktober	3	1.704 km
November	4	2.272 km
Dezember	3	1.704 km
Summe		22.720 km

Die Aufwendungen für diese Fahrten wurden vom Bf. getragen.

Weiters hat der Bf. im Jahr 2017 folgende Beträge für die jeweils angeführten Versicherungen aufgewendet:

Versicherung	Versicherungsbeginn	Betrag
Lebensversicherung Nr. 2,218.241	01.02.2010	12 x 110,30 € = 1.323,60 €
Lebensversicherung Nr. 380.948	01.06.2011	12 x 37,52 € = 450,24 €
Unfallversicherung	01.04.2010	2 x 21,10 € + 10 x 21,90 € = 261,20 €
Summe		2.035,04 €

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den jeweils angeführten aktenkundigen Unterlagen, die unbedenklich erscheinen.

Die Feststellung zur Tätigkeit des Bf. ergibt sich aus einer durchgeführten Abfrage des Abgabensinformationssystems sowie seinen Angaben in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (OZ 6, S. 2) sowie dem aktenkundigen Lohnzettel (OZ 2, S. 4).

Die Feststellung zum Wohnsitz in der Slowakei und dem Familienstand des Bf. sowie dem Wohnsitz der Ehegattin, der Kinder und der Schwiegermutter des Bf. ergeben sich aus dem

Vorbringen des Bf. (OZ 1, S. 1; OZ 17, S. 1) und wurden seitens des Finanzamts nicht in Zweifel gezogen. Mangels anderslautender Hinweise im Akt konnte somit nichts Gegenteiliges festgestellt werden.

Die Feststellung zum Eigentum sowie der Belastung der Liegenschaft in der Slowakei ergibt sich aus dem aktenkundigen slowakischen Grundbuchauszug (OZ 17, S. 61-63).

Die Feststellung zur Invalidität sowie Arbeitsfähigkeit der Ehegattin ergibt sich aus dem aktenkundigen fachärztlichen Gutachten (OZ 8, S. 2-3). Die Feststellung zur Höhe der Invaliditätspension ergibt sich aus dem aktenkundigen Beschluss der slowakischen Sozialversicherung, wonach ab 01.01.2018 die bisherigere Pension um 4,10 Euro auf 200,40 Euro pro Monat erhöht wurde (OZ 8, S. 4-5). Die Feststellung zur Tätigkeit der Ehegattin in den Vorjahren ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung, eingelangt am 22.08.2018 (OZ 8, S. 6). Sämtliche dieser Feststellungen wurden seitens des Finanzamts nicht in Zweifel gezogen. Mangels anderslautender Hinweise im Akt konnte somit nichts Gegenteiliges festgestellt werden.

Die Feststellung, dass die Invaliditätspension der Ehegattin auch nach einem Umzug nach Österreich ausbezahlt werden würde, ergibt sich daraus, dass der Bf. auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamts in der Beschwerdeentscheidung, welcher Vorhaltecharakter zukommt (zB. VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125), nichts Entgegengesetztes vorgebracht hat. Mangels anderslautender Hinweise im Akt konnte somit nichts Gegenteiliges festgestellt werden.

Die Feststellung zu den durchgeführten Fahrten ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. sowie der von ihm vorgelegten handschriftlichen Aufstellung über die durchgeführten Fahrten, welcher seitens des Bundesfinanzgerichts im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO Glauben geschenkt wird. Die „Verprobung“ und Überprüfung des Finanzamts mit einzelnen Arbeitstagen führte zum Ergebnis, dass die Fahrtaufzeichnungen mit den elektronisch geführten Arbeitszeitaufzeichnungen übereinstimmen. Auch scheinen in den vorgelegten Kontoauszügen laufend Zahlungen an Tankstellen auf der Strecke zwischen ***Ort1*** und ***Ort2*** an jenen Tagen auf, an welchen laut den Aufzeichnungen Familienheimfahrten durchgeführt wurden (zB. am 09.01., 05.03., 10.03., 14.03., 16.04., usw.; OZ 17, S. 19-62).

Wenn das Finanzamt vermeint, dass die vorgelegten Fahrtaufzeichnungen „nicht einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch“ entsprechen und somit „keine ordnungsgemäßen Grundaufzeichnungen“ vorliegen würden, ist zu entgegen, dass sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aus § 166 BAO der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel ergibt. Es entspricht daher nicht der Rechtslage, dass die Führung des Nachweises wie ein Kfz verwendet wird, nur mit einem Fahrtenbuch mit konkreten formalen Erfordernissen erbracht werden kann (zB. VwGH 24.06.2010, 2007/15/0238; VwGH

24.02.2005, 2003/15/0073). Eine inhaltliche Mangelhaftigkeit konnte seitens des Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden, zumal der Bf. mit weiteren ergänzenden Unterlagen (Arbeitszeitaufzeichnungen, Kontoauszüge über Tankstellenbesuche) die Richtigkeit der in den Aufzeichnungen durchgeführten Fahrten entsprechend belegt hat. Mangels anderslautender Hinweise im Akt konnte somit nichts Gegenteiliges festgestellt werden.

Die Feststellung, dass die Fahrten mit einem privaten PKW durchgeführt wurden, ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. (OZ 17, S. 1), wonach die Familie über zwei Fahrzeuge verfügt, er eines davon für die Fahrten nach Österreich nutzt und das zweite von seiner Ehegattin in der Slowakei benutzt wird. Die Feststellung zur Kostentragung des Bf. ergibt sich aus den vorgelegten Kontoauszügen (OZ 17, S. 19-62), in welchen laufend Zahlungen an Tankstellen aufscheinen. Dass beide Fahrzeuge auf die Ehegattin des Bf. zugelassen waren, ändert an dieser Beurteilung nach Ansicht des Bundesfinanzgericht nichts, da der Bf., mangels entsprechender Einkünften der Ehegattin, den Großteil der Aufwendungen für beide Fahrzeuge zu tragen hatte. Das Finanzamt hat im Vorlagebericht die Verwendung eines Fahrzeuges in Zweifel gezogen, ist jedoch dabei davon ausgegangen, dass die Familie nur über einen PKW verfügt. Wie vom Bf. allerdings nachgewiesen, verfügt die Familie über zwei Kraftfahrzeuge (OZ 17, S. 3-6). Nach Vorhalt des Bundesfinanzgerichts (OZ 22) hat das Finanzamt zum Thema der zwei verfügbaren PKW kein weiteres substantiiertes Vorbringen erstattet. Mangels anderslautender Hinweise im Akt konnte somit nichts Gegenteiliges festgestellt werden.

Die Feststellung zu den Aufwendungen für den österreichischen Wohnsitz ergeben sich aus den aktenkundigen Mietvorschreibungen (OZ 8, S. 30-32) bzw. den aktenkundigen Kontoauszügen (OZ 8, S. 33-38; OZ 17, S. 19 – 62).

Die Feststellung zu den Versicherungen ergibt sich aus den vorgelegten Polizzen (OZ 12, S. 2-6) sowie den vorgelegten Kontoauszügen (OZ 17, S. 19 – 62), laut welchen jeweils am Monatsanfang die entsprechenden Beträge vom Konto des Bf. abgebucht wurden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob dem Bf. Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten sowie Sonderausgaben für Personenversicherungen zustehen.

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO tritt das Finanzamt Österreich für seinen Zuständigkeitsbereich an die Stelle des am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

- Zur doppelten Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Z 1:

Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

[...]

Z 2:

e) 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.

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

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massentransportmittels 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.

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

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bestimmt, dass bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden dürfen.

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem primären Wohnsitz (Familienwohnsitz) einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz) beruflich bedingt ist (vgl. VwGH 29.01.1998, 96/15/0171). Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung oder Beibehaltung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist (zB. VwGH 26.07.2007, 2006/15/0047).

Als Familienwohnsitz gilt bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jener Ort, an dem er mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235).

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen sowohl die tägliche Rückkehr („Heimfahrt“) wie auch eine Wohnsitzverlegung in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (vgl. *Zorn/Staneek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018) § 16 EStG - Werbungskosten Rz 201).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einer beruflichen Veranlassung der doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes neben der Begründung eines weiteren Wohnsitzes am Beschäftigungsort als durch die Einkunftserzielung veranlasst gilt (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296). Dabei ist bei einer Entfernung von über 80 km oder bei einer Fahrzeit (unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel bzw. gegebenenfalls eines Pkw) von mehr als einer Stunde die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr anzunehmen (idS. etwa VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132).

Im konkreten Fall wohnen am Wohnsitz des Bf. in der Slowakei die Ehegattin und zwei Kinder des Bf., wobei beide im Jahr 2017 minderjährig waren und die Schule besuchten. Der Wohnsitz in der Slowakei ist dadurch als Familienwohnsitz des Bf. anzusehen. Die einfache Wegstrecke zwischen dem Familienwohnsitz und dem Beschäftigungsort beträgt 284 km, die Fahrtdauer mit dem PKW beträgt rund drei Stunden. Somit ist gegenständlich von einer Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz auszugehen.

Weiters zu prüfen ist, ob die Verlegung des Wohnsitzes vom Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort unzumutbar oder zumutbar ist. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen, also grundsätzlich unabhängig von einer allenfalls im Vorjahr vorgelegenen Zumutbarkeit (vgl. VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016). Dass die Ehegattin somit in den Jahren vor 2016 in der Slowakei nichtselbständige Einkünfte bezogen hat, ist für die gegenständliche Beurteilung betreffend das Jahr 2017 nicht von Bedeutung.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertritt, kann die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ihre Ursache dabei auch in der privaten Lebensführung haben (vgl. VwGH 21.04.2023, Ro 2021/15/0037, mwN). Es ist dabei allerdings Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom

Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, die Gründe zu nennen und nachzuweisen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen von Gründen für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037).

Der Bf. führt in seinen Eingaben zusammengefasst folgende Gründe für eine aus seiner Sicht gegebene Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an:

- Temporäre Arbeitsunfähigkeit und damit verbundener Bezug der Invaliditätspension der Ehegattin
- Keine Übernahme von Behandlungskosten der Ehegattin in Österreich
- Zwei schulpflichtige Kinder
- Verkauf des Einfamilienhauses sei aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar bzw. aus rechtlichen Gründen nicht möglich
- Verpflichtung, sich um Schwiegermutter zu kümmern

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass sich aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen ein gewichtiger Grund für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ergeben kann (idS. etwa VwGH 28.09.2011, 2006/13/0087; VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121). Das „Bestehen einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit“ setzt eine ständige (tägliche oder zumindest mehrmals wöchentliche) Unterstützung bei der Bewältigung des persönlichen Lebensbereiches bzw. zum Schutz vor Verwahrlosung oder Eigengefährdung voraus. Die Betreuung muss etwa die Hilfestellung beim An- und Auskleiden, Körperpflege, der Zubereitung von Mahlzeiten, umfassen (vgl. *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ (2024) § 4 Tz 347). Das Erbringen eines derartigen Pflege- und Betreuungsaufwandes wurde vom Bf. im gegenständlichen Verfahren weder hinsichtlich seiner Ehegattin, noch hinsichtlich seiner Schwiegermutter behauptet oder nachgewiesen.

Das Vorbringen des Bf., auf Grund der Invalidität seiner Ehegattin sei eine Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar gewesen, konnte durch die beigebrachten Unterlagen nicht belegt werden. Der Bezug einer Invaliditätspension bedingt für sich allein noch keine besondere Pflegenotwendigkeit im Sinne der obigen Ausführungen. Die vorliegende Diagnose lässt schließlich auch nicht erkennen, dass der Ehefrau bei einer Übersiedlung an den Ort der Beschäftigung des Bf. eine (gesundheitliche) Gefahr drohen würde und ihr daher eine Mitübersiedlung nicht zugemutet werden kann (idS. etwa BFG 25.10.2023, RV/7100484/2023). Auch würde die Invaliditätspension an die Ehegattin auch nach einem Umzug nach Österreich weiterhin an diese ausbezahlt werden.

Weiters ist aus dem vorgelegten fachärztlichen Gutachten nicht ersichtlich, dass die Ehegattin ständiger medizinischer Behandlungen bedarf, somit geht auch das Argument des Bf., dass die

Kosten für eine Krankenbehandlung in Österreich nicht von der slowakischen Sozialversicherung übernommen werden würden, ins Leere.

Abgesehen davon ist im Gutachten festgehalten, dass das Ausmaß der Erwerbsminderung der Ehegattin 45 % beträgt und die Ausübung von leichten Arbeiten zu den oa. Bedingungen möglich war. Die Ehegattin war somit zur erwerbsmäßigen Leistung von gewissen Arbeiten fähig. Eine berufliche Tätigkeit wurde von der Bf. im verfahrensgegenständlichen Jahr nicht ausgeübt. Nennenswerte Einkünfte am Ort des Familienwohnsitzes, die für das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (idS. etwa VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154) wurden von der Ehegattin somit 2017 nicht erzielt. Auch wurden vom Bf. keine Gründe vorgebracht, weshalb von der Ehegattin im Jahr 2017 keine Erwerbstätigkeit ausgeübt wurde und weshalb in diesem Zusammenhang eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach Österreich vorgelegen wäre. Sein diesbezügliches Vorbringen beschränkt sich darauf, dass seine Ehegattin teilweise arbeitsunfähig ist und eine Invaliditätspension bezieht.

Zum behaupteten Umstand, dass der Verkauf des Hauses aus wirtschaftlichen Gründen nicht zugemutet werden könne, wurden vom Bf. trotz entsprechender Aufforderung keine Nachweise erbracht. Auch die Tatsache, dass beim im Eigentum des Bf. und seiner Ehegattin befindlichen Familienwohnsitz ein Wohnrecht zugunsten der Schwiegermutter besteht, kann im gegenständlichen Fall nicht als Begründung einer Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung herangezogen werden, zumal das Eigentum des Bf. an dieser Immobilie erst mehrere Jahre nach Beginn seiner Tätigkeit in Österreich erworben wurde und in diesem Zusammenhang das Wohnrecht eingeräumt wurde.

Dem vom Bf. vorgebrachten Argument, dass sich der Bf. und seine Ehegattin rechtlich dazu verpflichtet haben sich um die Schwiegermutter zu kümmern, kann gegenständlich keine Bedeutung zugemessen werden, da vom Bf. nicht vorgebracht wurde, inwieweit überhaupt ein Pflegebedarf der Schwiegermutter bestanden hat. Der bloße Umstand, dass möglicherweise mit einer Pflegebedürftigkeit in den nächsten Jahren gerechnet werden müsse, begründet für das Streitjahr keinen Grund, aus welchem das Aufgeben des Familienwohnsitzes als unzumutbar erkannt werden könnte (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075). Auch wurde diese rechtliche Verpflichtung erst durch den Erwerb des Eigentums Jahre nach Beginn der Tätigkeit in Österreich eingegangen.

Hinsichtlich der beiden minderjährigen Kinder des Bf. ist wiederum darauf zu verweisen, dass es am Bf. gelegen gewesen wäre, die diesbezüglichen Gründe der Unzumutbarkeit näher darzulegen. Das Vorbringen des Bf. beschränkt sich jedoch darauf, dass er zwei minderjährige Kinder hat. Ein Automatismus des Vorliegens einer Unzumutbarkeit bei Vorliegen von minderjährigen Kindern ist aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ableitbar. Vielmehr ist auch beim Vorliegen von minderjährigen Kindern die Frage, ob einem Arbeitnehmer zuzumuten ist, seinen Wohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu

verlegen, nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vgl. VwGH 21.04.2023, Ro 2021/15/0037). Auch wurden die beiden Kinder erst nach Beginn der Tätigkeit des Bf. in Österreich geboren.

Im Ergebnis ist es dem Bf. nicht gelungen, ausreichende Gründe, welche eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes mit sich bringen, entsprechend zu nennen bzw. nachzuweisen. Wie ausgeführt, ist das Bundesfinanzgericht nicht verhalten, selbst nach dem Vorliegen von Gründen für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen.

Auf Grund vorstehender Erwägungen sind die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung als Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1998 zu beurteilen. Gleiches gilt für die beantragten Kosten für Familienheimfahrten, da die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht vorliegen. Die geltend gemachten Aufwendungen waren daher nicht als Werbungskosten absetzbar.

- Ad Sonderausgaben für Versicherungen

§ 18 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

(1) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

[...]

2. Beiträge und Versicherungsprämien, wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist, ausgenommen Beiträge und Versicherungsprämien im Bereich des BMSVG und der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer

– freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

– Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung), ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

[...]

(3) In Ergänzung des Abs. 1 wird bestimmt:

[...]

2. Für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und

Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

– um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der

Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder

– um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-) Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt.

Sind diese Ausgaben insgesamt

– niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,

– gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

[...]

Bei den vom Bf. begehrten Sonderausgaben handelt es sich um Aufwendungen für private Lebensversicherungen iSd. § 18 Abs. 1 Z 2 zweiter TS EStG 1988 bzw. für eine private Unfallversicherung iSd. § 18 Abs. 1 Z 2 erster TS EStG 1988. Die Aufwendungen für diese Versicherungen können somit grundsätzlich als Sonderausgaben abgezogen werden. Auch wurden die Versicherungen laut den vom Bf. vorgelegten Policen vor dem 01.01.2016 abgeschlossen und erfüllen somit die Voraussetzung des § 18 Abs. 1 Z 2 erster Satz EStG 1988.

Die Höhe der aufgewendeten Beträge wurde durch die Abbuchungen auf den Kontoauszügen entsprechend nachgewiesen. Wenn das Finanzamt im Vorlagebericht vermeint, dass die Aufwendungen nur deswegen nicht anzuerkennen sind, weil „Finanzamtsbestätigungen, die als Nachweis für derartige Aufwendungen vorgesehen sind“ nicht vorgelegt wurden, ist entgegenzuhalten, dass weder aus dem Gesetz noch aus der Judikatur eine Verpflichtung zur Vorlage solcher „Finanzamtsbestätigungen“ ableitbar ist. Vielmehr ist darauf zu verweisen, dass sich, wie bereits oben ausgeführt, aus § 166 BAO der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel ergibt, weshalb die Aufwendungen auch, wie im gegenständlichen Fall, durch die Vorlage des Versicherungsvertrags und der Zahlungsnachweise nachgewiesen werden können (idS. etwa Vock in Jakom EStG, 2017, § 18 Rz 37). Die geltend gemachten Aufwendungen unter dem Titel Sonderausgaben für Personenversicherungen iHv. 2.035,04 Euro sind somit grundsätzlich anzuerkennen und iSd. § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 zu einem Viertel, das entspricht einem Betrag iHv. 508,76 Euro, zu berücksichtigen.

Nachdem bereits im angefochtenen Bescheid die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten zutreffenderweise nicht, aber die Sonderausgaben für Personenversicherungen in richtiger Höhe berücksichtigt wurden, war somit die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Im Ergebnis bleibt daher der Spruch des angefochtenen Bescheids unverändert.

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Graz, am 8. Mai 2025