

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, die Richterin Mag. Monika Ahorn sowie die fachkundigen Laienrichter Mag Andrea Prozek und Manfred Fiala in der Beschwerdesache ***Bf1***, vertreten durch Mag. András Péter Radics, Obere Hauptstraße 18-20 Tür Top 6, 7100 Neusiedl/See, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 20. Juli 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13. Mai 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Steger zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Das Einkommen beträgt im Jahr 2018 34.358,91 Euro und im Jahr 2019 33.868,89 Euro. Die Einkommensteuer beträgt nach Anrechnung von Lohnsteuer und Rundung im Jahr 2018 -1.568 Euro und im Jahr 2019 - 3.316 Euro (jeweils Gutschrift).

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In zwei Erkenntnissen über Anträge auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO (BFG 15.6.2021, RV/7103847/2020, RV/7104189/2020) hat das Bundesfinanzgericht die abweisenden Entscheidungen der belangten Behörde abgeändert und die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide verfügt.

Das Bundesfinanzgericht ging dabei von folgendem Sachverhalt aus: „*Der Bf arbeitet in Wien, nutzt hier die Wohnung (bestehend aus Wohnküche, Schlafzimmer, Vorzimmer und Bad) eines Bekannten gegen Kostenbeteiligung mit und wohnt im Streitjahr gemeinsam mit seiner Frau und der am TT.3.2018 geborenen Tochter in der Slowakei im Haus seiner Schwiegereltern, rund 125 km und eineinhalb Autostunden (bzw zwei Stunden öffentlich) von Wien entfernt. Dort*

steht ihm in einem Haus mit Wohnküche, einem Bad, einem WC, drei Zimmern und Wintergarten ein Zimmer alleine für sich und seine Familie zur Verfügung. Küche und Sanitäranlagen werden gemeinsam verwendet. Zu den Betriebskosten und anfallenden Reparaturen leistet der Bf einen angemessenen Beitrag. Über die Wochenenden fährt der Bf vom Arbeitsort zum Familienwohnsitz. Auf einem 2017 erworbenen Grundstück in einer Nachbargemeinde der Familienunterkunft errichtet der Bf seither ein eigenes Haus, das im Lauf des Jahres 2021 von ihm und seiner Familie bezogen wird.“

In rechtlicher Hinsicht ergab sich daraus für das Bundesfinanzgericht: „Dass der Bf am Beschäftigungsort eine Wohnung erhält, liegt ausschließlich in der Tatsache begründet, dass der Arbeitsplatz zu weit vom Familienwohnsitz entfernt liegt, als dass eine tägliche Rückkehr zumutbar wäre. Die Ausgaben für die Wiener Wohnung sind somit beruflich veranlasst. Es erscheint auch unzumutbar für die Familie, in eine Zwei-Zimmer-Wohnung in Wien zu übersiedeln, die vom Bf lediglich mitbenutzt wird. Die Wohnung am Beschäftigungsort ist den beruflichen Bedürfnissen des Bf entsprechend und keineswegs unangemessen gewählt. Die damit zusammenhängenden Ausgaben stellen daher während des gesamten Jahres 2019 Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG dar. Die Familienwohnung im Haus der Schwiegereltern spielt dabei eine untergeordnete Rolle, wobei durch den mehrjährigen gemeinsamen Haushalt und die Kostenbeteiligung des Bf an der Haushaltsführung an der Familienunterkunft davon auszugehen ist, dass der Bf nicht bloß in einen fremden Haushalt eingegliedert ist, sondern diesen mitbestimmt. Insgesamt sind daher die Voraussetzungen dafür gegeben, die Kosten der Wohnung am Arbeitsplatz steuerlich geltend zu machen.“

Weiters betonte das Bundesfinanzgericht, dass über § 282 BAO in den Einkommensteuerverfahren eine Bindungswirkung für die belangte Behörde besteht. Revision wurde von der belangten Behörde nicht erhoben.

Rechtswidrig hat die belangte Behörde in den nach Aufhebungen gemäß § 299 BAO ergangenen neuerlichen Einkommensteuerbescheiden die Kosten der doppelten Haushaltsführung abermals nicht anerkannt. In der dagegen gerichteten Beschwerde bringt der Beschwerdeführer (Bf) nun vor: § 4 Abs 2 der Pendlerverordnung sei so zu lesen, dass nur dann kein eigener Hausstand vorliege, wenn der Wohnungsverband ausschließlich aus Personen bestehe, mit denen der Steuerpflichtige weder in Ehe noch in Lebensgemeinschaft steht. Die Regelung des § 4 Abs 2 Pendlerverordnung habe den in LStR 2002 Rz 343a beschriebenen Fall des alleinstehenden Steuerpflichtigen im Blick, nicht jenen, der eigene Familie hat und zusätzlich mit den (Schwieger)Eltern gemeinsam wohne. Darüber hinaus sei schon im vorangegangenen Verfahren nachgewiesen worden, dass sich der Bf mit 350 Euro monatlich an den Wohnungskosten beteilige. Es entspreche auch der Lebenserfahrung, dass eine Familie mit Neugeborenem über eine gewisse Infrastruktur verfügen müsse, die auf einen eigenen Hausstand schließen lasse. Zusätzlich zu den bereits vom BFG im vorangegangenen Verfahren zugesprochenen Kosten für doppelte Haushaltsführung seien daher auch die Kosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigen.

In der mündlichen Verhandlung wurde mit dem Bf nochmals ausführlich seine Wohnsituation erörtert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf arbeitet in Wien, nutzt hier die Wohnung (bestehend aus Wohnküche, Schlafzimmer, Vorzimmer und Bad) eines Bekannten gegen Kostenbeteiligung mit und wohnt im Streitjahr gemeinsam mit seiner Frau und der am TT.3.2018 geborenen Tochter in der Slowakei im Haus seiner Schwiegereltern, rund 125 km und eineinhalb Autostunden (bzw zwei Stunden öffentlich) von Wien entfernt. Dort steht ihm in einem Haus mit Küche, Speisezimmer, Wohnzimmer einem Bad, einem WC, drei Zimmern und Wintergarten ein Zimmer alleine für sich und seine Frau sowie ein Zimmer für seine Tochter zur Verfügung. Küche und Sanitäranlagen werden gemeinsam verwendet. Ein Zimmer steht den Schwiegereltern alleine als Schlafzimmer zur Verfügung. Zu den Betriebskosten und anfallenden Reparaturen leistet der Bf einen angemessenen Beitrag, ebenso zur Badrenovierung, die vor Einzug seiner Familie erforderlich war. Seiner Familie kommt im Haus der Schwiegereltern ein Mitbestimmungsrecht zu. Über die Wochenenden fährt der Bf vom Arbeitsort zum Familienwohnsitz. Seine Frau hat im Jahr 2018 nur Einkünfte von 435 Euro erzielt, im Jahr 2019 hatte sie keine Einkünfte; sie betreibt ein Kosmetik-/Nagelstudio, das sie aber erst nach der Geburt eines weiteren Kindes und weiterer Karenzzeit im Herbst 2024 wieder geöffnet hat. Auf einem 2017 erworbenen Grundstück in einer Nachbargemeinde der Familienunterkunft errichtet der Bf seither ein eigenes Haus, das im August 2021 von ihm und seiner Familie bezogen wurde.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt und den Parteivorbringen sowie den in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig. Insbesondere ergibt sich das Mitbestimmungsrecht des Bf im gemeinsamen Haushalt mit den Schwiegereltern aus seinen Schilderungen über die Entscheidungsfindung zur Kostentragung und zu Renovierungen in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG sind Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)Ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG angeführten Betrag übersteigen.

Wie der VwGH schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Berufliche Veranlassung der mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten sind nach ständiger Rechtsprechung nur dann anzunehmen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl etwa VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist 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 10.03.2016, 2013/15/0146 Tz 17).

Die Anforderungen an den Wohnsitz am Beschäftigungsort sind gering, bereits ein Zimmer in Untermiete kann den Anspruch auf Ersatz der Kosten für doppelte Haushaltsführung vermitteln (VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0061 Tz 11 mwN).

Über die Qualität des Familienwohnsitzes hat der VwGH ausgeführt, das Fehlen eines „eigenen Hausstands“ im Heimatort ist kein absolutes Hindernis für die Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012 mit Hinweis auf VwGH 29.11.2006, 2002/13/0162). Maßgeblich ist vielmehr der Gesichtspunkt der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung, wobei der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, maßgebliche Bedeutung beigemessen wird (wiederum VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012 mit Verweis auf VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024; 9.9.2004 2002/15/0119; 18.12.1997, 96/15/0259).

Die Ausgaben für Pendlerpauschale und Familienheimfahrten betreffend (§ 16 Abs 1 Z 6 lit f und § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG) sieht seit 2014 § 4 Abs 1 Z 1 der Pendlerverordnung vor, dass der Familienwohnsitz dort liegt, wo ein in (Ehe)Partnerschaft lebender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Bindungen und einen Hausstand hat, wobei als Hausstand (Abs 2 leg cit) der Besitz einer Wohnung gilt, die seinen Lebensbedürfnissen entspricht; kein Hausstand liegt vor, wenn Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Personen, die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt werden.

Für Kosten einer Wohnung am Beschäftigungsort fehlt eine derart einengende Definition. Das Gesetz stellt auch nicht explizit auf das Vorliegen einer "doppelten Haushaltsführung" ab. Zu prüfen ist das Vorliegen von "Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen" gemäß § 16 Abs 1 EStG. Solche können aber auch dann hinsichtlich einer Wohnung am Beschäftigungsort gegeben sein, wenn die Familienwohnung unentgeltlich überlassen ist bzw der Arbeitnehmer den Haushalt mitbestimmt und nicht bloß in einen fremden Haushalt eingegliedert ist, zumal nicht den Wohnverhältnissen am Familienwohrt maßgebliche Bedeutung zukommt, sondern – wie bereits erwähnt – der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung, wobei der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, maßgebliche Bedeutung beigemessen wird (zu alledem erneut VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012).

Aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen kann sich ein gewichtiger Grund ergeben, den Hauptwohnsitz beizubehalten; dieser ins Treffen geführte Umstand darf nicht von vornherein als bedeutungslos abgetan werden (VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016). Unzumutbar kann eine Wohnsitzverlegung auch dann sein, wenn der Steuerpflichtige am Beschäftigungsort über keine Wohnung verfügt, die geeignet ist, als Mittelpunkt der Lebensinteressen zu dienen (vgl LStR 2002 Rz 345).

Für den Beschwerdefall ist aus diesen Ausführungen folgendes zu gewinnen:

Dass der Bf am Beschäftigungsort eine Wohnung erhält, liegt ausschließlich in der Tatsache begründet, dass der Arbeitsplatz zu weit vom Familienwohrt entfernt liegt, als dass eine tägliche Rückkehr zumutbar wäre. Die Ausgaben für die Wiener Wohnung sind somit beruflich veranlasst. Es erscheint auch unzumutbar für die Familie, in eine Zwei-Zimmer-Wohnung in Wien zu übersiedeln, die vom Bf lediglich mitbenutzt wird. Dies bezieht sich nicht erst auf den Zeitraum ab der Geburt, sondern gilt auch für die ersten Monate des Jahres 2018, in denen die Frau des Bf hochschwanger war. Die Wohnung am Beschäftigungsort ist den beruflichen Bedürfnissen des Bf entsprechend und keineswegs unangemessen gewählt. Die damit zusammenhängenden Ausgaben stellen daher während des gesamten Jahres 2018 und auch im Folgejahr Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG dar. Die Familienwohnung im Haus der Schwiegereltern spielt dabei eine untergeordnete Rolle, wobei durch den mehrjährigen

gemeinsamen Haushalt und die Kostenbeteiligung des Bf an der Haushaltsführung an der Familienunterkunft davon auszugehen ist, dass der Bf bzw. seine Familie nicht bloß in einen fremden Haushalt eingegliedert ist, sondern diesen mitbestimmt. Zudem ist die Art der Unterkunft geeignet, die Wohnbedürfnisse seiner Familie angemessen zu erfüllen. Insgesamt sind daher die Voraussetzungen dafür gegeben, die Kosten der Wohnung am Arbeitsplatz steuerlich geltend zu machen.

Was aber die Fahrtkosten betrifft, so ist die Definition des § 4 Pendlerverordnung heranzuziehen. Dieser Bestimmung wird das mitbewohnte Haus der Schwiegereltern nicht gerecht. Dem Bf und seiner Familie stehen lediglich zwei Zimmer im Haus exklusiv zur Verfügung, alle anderen Teile werden bloß mitbewohnt. Für einen eigenen Hausstand wäre es jedoch erforderlich, zumindest für die eine Haushaltsführung üblichen Tagesabläufe wie Kochen und Körperpflege eigene Räumlichkeiten zur Verfügung zu haben. Da aber sämtliche dafür nötige Einrichtungen im Haus der Schwiegereltern bloß mitbenutzt werden und bloß zwei eigene Zimmer nicht den Lebensbedürfnissen einer dreiköpfigen Familie entsprechen, liegt kein eigener Hausstand iSd § 4 Abs 2 Pendlerverordnung vor.

Der Argumentation des Bf, § 4 Abs 2 Pendlerverordnung sei so zu verstehen, dass er sich nur auf alleinstehende Steuerpflichtige beziehe und somit ein bloßes Mitbewohnen dann unschädlich sei, wenn auch der Ehegatte dort wohne, schließt sich der Senat nicht an. § 4 Abs 1 Pendlerverordnung kennt zwei Tatbestände – den in (Ehe)Partnerschaft lebenden Steuerpflichtigen (Z 1) und den alleinstehenden Steuerpflichtigen (Z 2). Für beide definiert Abs 2 den eigenen Hausstand. Weder in Abs 1 noch in Abs 2 werden die Tatbestände des Abs 1 Z 1 und 2 unterschiedlich behandelt. Es ist daher von einem einheitlichen Begriff des eigenen Hausstandes auszugehen. Daher hat sowohl der alleinstehende Steuerpflichtige, der eine Wohnung nur mitbewohnt, als auch der in Partnerschaft lebende Steuerpflichtige, der gemeinsam mit seinem Partner eine Wohnung nur mitbewohnt, keinen eigenen Hausstand im Sinne des § 4 Pendlerverordnung.

Für die Berechnung eines Pendlerpauschales kann nicht auf den slowakischen Familienwohnsitz abgestellt werden, weil ein solcher aus Sicht des § 16 Abs 1 Z 6 lit f EStG 1988 nicht vorliegt. Auch Familienheimfahrten können aus dem selben Grund nach § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 nicht gewährt werden. Die Wohnung am Beschäftigungsort ist der Arbeitsstätte zu nahe gelegen, um über den Verkehrsabsatzbetrag hinaus Ansprüche zu vermitteln.

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.

Zu der Frage, ob die Definition des § 4 Pendlerverordnung für den Familienwohnsitz bzw den eigenen Hausstand nur für Fahrtkosten bedeutend ist, oder auch für den gleichlautend von der Rechtsprechung vor Inkrafttreten der Pendlerverordnung verwendeten Begriff betreffend allgemeine Kosten der doppelten Haushaltsführung anwendbar ist, fehlt eine Rechtsprechung des VwGH ebenso, wie für die Anwendbarkeit des § 4 Abs 2 Pendlerverordnung auf Abgabepflichtige im Familienverbund. Auch zur Frage, ob § 282 BAO in Verfahren nach Aufhebung gemäß § 299 BAO zu einer Bindungswirkung der Abgabenbehörde im konkreten Verfahren bei gleichbleibendem Sachverhalt führt, ist keine Rechtsprechung des VwGH ersichtlich. Daher war die Revision zuzulassen.

Wien, am 13. Mai 2025