

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf über die Beschwerde vom 02.06.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 28.05.2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2012 und 2013 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren betrifft die Einkommensteuer der Jahre 2012 und 2013. Strittig ist in beiden Jahren insbesondere die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten.

Der Beschwerdeführer (in der Folge abgekürzt mit Bf) war im Jahr 2012 ganzjährig bei der A-GmbH mit Sitz in Neumarkt am Wallersee beschäftigt und erzielte laut dem vorliegenden Lohnzettel Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv € 21.638,45. Im Jahr 2013 war der Bf vom 1. Jänner bis 4. Oktober bei der B GmbH & Co KG mit Sitz in Neumarkt am Wallersee, vom 14. Oktober bis 19. November bei der C-GmbH mit Sitz in Enns und vom 3. bis 31. Dezember bei der D-GmbH mit Sitz in Wien beschäftigt. Die Gesamteinkünfte aus den unselbständigen Dienstverhältnissen betrugen im Jahr 2013 € 20.987,06.

Der Bf hat seine Einkommensteuererklärungen (Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 am 06.02.2013 und für das Jahr 2013 am 16.01.2014,

jeweils elektronisch über FinanzOnline, eingebracht. Für das Jahr 2012 beantragte der Bf an Werbungskosten € 4.440,00 als Pendlerpauschale und € 3.672,00 an Kosten für Familienheimfahrten. Für die Veranlagung 2013 machte er an Werbungskosten € 4.320,00 als Pendlerpauschale und € 3.672,00 an Kosten für Familienheimfahrten sowie als steuerlichen Absetzbetrag den sog Pendlereuro iHv € 4.320,00 geltend.

Mit Bescheid vom 08.02.2013 hat das damals zuständige FA1 die Einkommensteuer 2012 im Wesentlichen erklärungskgemäß veranlagt und eine Abgabengutschrift iHv € 2.713,00 festgesetzt. Dabei berücksichtigte das Finanzamt bei der Steuerberechnung das große Pendlerpauschale über 60 Kilometer Wegstrecke mit € 3.672,00 sowie die Kosten für Familienheimfahrten mit dem höchstmöglichen Jahresbetrag von ebenfalls € 3.672,00. Als Sonderausgaben wurde der Kinderfreibetrag für ein Kind iHv € 220,00 abgezogen.

Mit Schreiben vom 07.03.2014 ersuchte das mittlerweile zuständige FA2 den Bf hinsichtlich der Jahre 2012 und 2013 um detaillierte Angaben zu den geltend gemachten Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie um die Vorlage von Unterlagen betreffend die Familienheimfahrten. Der Bf legte der belangten Behörde daraufhin am 09.03.2014 eine Aufstellung seiner Arbeitgeber sowie diverse Unterlagen (eine ungarische Pkw-Zulassung samt ungarischer Pkw-Servicerechnungen, eine Auflistung der Bankumsätze der Jahren 2012 und 2013 sowie Belege betreffend Nächtigungen im Dezember 2013) vor.

Mit Bescheid vom 28.05.2014 nahm das FA2 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2012 wieder auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid für dieses Jahr. Darin wurde das große Pendlerpauschale nur mehr ab 2 Kilometer Wegstrecke anerkannt und keine Kosten für Familienheimfahrten mehr berücksichtigt. Zur Begründung wurde auf die Entfernung der Arbeitsstätte vom Wohnort laut Zentralem Melderegister und die Nichtvorlage von Belegen iZm den Familienheimfahrten verwiesen. Im Ergebnis ergab sich aus der neuen Festsetzung für das Jahr 2012 eine Abgabennachforderung iHv € 2.497,00.

Ebenfalls am 28.05.2014 setzte das FA2 die Einkommensteuer 2013 bescheidmäßig mit einer Abgabengutschrift iHv € 1.232,00 fest. Wegen mehrerer Wohnsitze bzw Arbeitgeber, dh unterjährig unterschiedlicher Entfernungen Wohnung – Arbeitsstätte, berücksichtigte die belangte Behörde das große Pendlerpauschale ab 2 Kilometer Wegstrecke für neun Monate (Beschäftigungsort Neumarkt am Wallersee) und ab 60 Kilometer Wegstrecke für drei Monate (Beschäftigungsorte Enns und Wien) als Werbungskosten mit insgesamt € 1.197,00 und den Pendlereuro als Absetzbetrag mit € 650,00. Die beantragten Kosten für Familienheimfahrten wurden nicht gewährt, da sie laut Bescheidebegründung nicht gleichzeitig mit dem Pendlerpauschale abgezogen werden können. Als Sonderausgaben wurden die Kinderfreibeträge für zwei Kinder iHv insgesamt € 440,00 abgezogen.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 erhob der Bf am 02.06.2014 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte für das Jahr 2012 den Kinderfreibetrag für zwei Kinder sowie für beide Jahre die steuerliche Berücksichtigung

der Kosten für seine Familienheimfahrten. Zur Begründung führte er aus, dass er mit seiner Ehefrau und den beiden Kindern in T in Ungarn wohne. Er sei einmal in der Woche nach Hause gefahren, die Ablehnung der Familienheimfahrten sei daher zu Unrecht erfolgt. Weiters habe er im Jahr 2013 Anspruch auf das große Pendlerpauschale ab 2 Kilometer Wegstrecke für neun Monate (Beschäftigungsort Neumarkt am Wallersee). Für die restlichen drei Monate des Jahres 2013 stünde ihm kein Pendlerpauschale zu, da er in dieser Zeit in einer Pension in Enns bzw einem Hotel in Wien gewohnt habe.

Das Finanzamt erledigte die Beschwerde am 04.08.2014 mit zwei Beschwerde-vorentscheidungen samt Neufestsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013.

Für das Jahr 2012 wurde das Pendlerpauschale wie im Vorbescheid mit € 372,00 (ganzjähriges großes Pendlerpauschale ab 2 Kilometer Wegstrecke), die Kosten für Familienheimfahrten im Schätzungswege mit € 1.800,00 und die Kinderfreibeträge für zwei Kinder mit € 440,00 anerkannt. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die tatsächlichen Kosten für Familienheimfahrten zwar nicht nachwiesen worden seien, jedoch grundsätzlich glaubhaft seien und daher geschätzt worden seien. Die Einkommensteuer 2012 wurde mit € -905,00 festgesetzt, gegenüber dem Vorbescheid ergab sich dadurch eine Abgabengutschrift iHv € 689,00.

Für das Jahr 2013 wurde das Pendlerpauschale mit € 279,00 (großes Pendlerpauschale ab 2 Kilometer Wegstrecke für neun Monate), der Pendlereuro als Absetzbetrag mit € 3,00, die Kosten für Familienheimfahrten im Schätzungswege mit € 1.800,00 und die Kinderfreibeträge für zwei Kinder mit € 440,00 anerkannt. Zur Begründung führte das Finanzamt wie im Steuerbescheid für das Jahr 2012 aus, dass die Kosten für Familienheimfahrten mangels Nachweisen geschätzt hätten werden müssen. Die Herabsetzung des Pendlereuros von € 650,00 auf € 3,00 wurde nicht separat begründet. Die Einkommensteuer 2013 wurde mit € -859,00 festgesetzt, gegenüber dem Vorbescheid ergab sich dadurch eine Abgabennachforderung iHv € 373,00.

Am 07.08.2014 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, er sei in den Jahren 2012 und 2013 – vor allem aufgrund von Familienheimfahrten – rund 100.000 Kilometer mit dem Auto gefahren. Die Ablehnung der Familienheimfahrten sei daher zu Unrecht erfolgt, allein die Treibstoffkosten hätten im Jahr 2012 ca € 4.300,00 und im Jahr 2013 ca € 4.100,00 betragen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 16.09.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und ersuchte um Abweisung der Beschwerde. Die belangte Behörde habe die Familienheimfahrten für glaubwürdig gehalten und die angefallenen Kosten mangels geeigneter Unterlagen mit jährlich € 1.800,00 geschätzt. Es sei daher unzutreffend, dass die Kosten für Familienheimfahrten – wie vom Bf behauptet – zur Gänze unberücksichtigt geblieben seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Bf ist ungarischer Staatsangehöriger und war im Jahr 2012 ganzjährig als Arbeiter in Neumarkt am Wallersee beschäftigt. In diesem Zeitraum befand sich auch sein (inländischer Zweit-)Wohnsitz in dieser Gemeinde.

Im Jahr 2013 war der Bf als Arbeiter vom 1. Jänner bis 4. Oktober in Neumarkt am Wallersee, vom 14. Oktober bis 19. November in Enns und vom 3. bis 31. Dezember in Wien beschäftigt. In diesen Zeiträumen hatte er in Neumarkt am Wallersee seinen Wohnsitz bzw wohnte in einer Pension und einem Hotel in Enns bzw später in Wien.

In den übrigen Zeiträumen des Jahres 2013 bezog der Bf vom 27. November bis 2. Dezember 2013 Arbeitslosengeld, vom 5. bis 13. Oktober bzw vom 20. bis 26. November erzielte er überhaupt keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Familienwohnsitz des Bf, seiner Ehegattin und der beiden damals minderjährigen Kinder befand sich in den streitgegenständlichen Jahren in T in Ungarn. Die Entfernung des Familienwohnsitzes in Ungarn zum Wohnsitz in Neumarkt am Wallersee beträgt ca 480 Straßenkilometer, zur Unterkunft des Bf in Enns ca 350 Straßenkilometer und zur Unterkunft des Bf in Wien ca 190 Straßenkilometer. Zwischen dem (inländischen Zweit-)Wohnsitz und der Arbeitsstätte in Neumarkt am Wallersee beträgt die Entfernung 2,4 Straßenkilometer, zwischen Unterkunft und Arbeitsstätte in Enns 2,3 Straßenkilometer bzw zwischen Unterkunft und Arbeitsstätte in Wien 2,5 Straßenkilometer.

Der Bf hat sich in den streitgegenständlichen Jahren regelmäßig mehrere Male pro Monat am Familienwohnsitz in Ungarn aufgehalten und mit seinem privaten Pkw ca 50.000 Kilometer pro Jahr zurückgelegt.

Die genaue Anzahl der Familienheimfahrten sowie die Höhe der diesbezüglichen Ausgaben konnte nicht festgestellt werden. Den vorliegenden Bankumsätzen aus dem streitgegenständlichen Zeitraum, dh vom 01.01.2012 bis 31.12.2013, konnte aber entnommen werden, dass der Bf an inländischen Tankstellen Bankomatzahlungen iHv € 1.360,61 im Jahr 2012 bzw iHv € 1.908,72 im Jahr 2013 getätigt hat und dass er am Familienwohnsitz in T in Ungarn regelmäßig Barabhebungen vorgenommen hat.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf das Vorbringen des Bf, den Inhalt der vorgelegten Akten, den elektronischen Steuerakt sowie das Zentrale Melderegister. Die Aufenthalte des Bf in Ungarn und die Anzahl der mit dem privaten Pkw gefahrenen Kilometer sind aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Kontoauszüge, Rechnungen etc) nachvollziehbar und erscheinen unstrittig. Gegenteilige Beweisergebnisse oder Feststellungen des Finanzamtes liegen nicht vor.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Im vorliegenden Fall kommen in den streitgegenständlichen Jahren folgende rechtliche Bestimmungen zur Anwendung:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 16 Abs. 1 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gelten als Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Nach der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind diese Ausgaben grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 Kilometer beträgt (sog kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 2 Kilometer beträgt (sog großes Pendlerpauschale).

Das kleine Pendlerpauschale beträgt gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 bei mindestens 20 Kilometer bis 40 Kilometer Entfernung € 696,00 jährlich, bei mehr als 40 Kilometer bis 60 Kilometer Entfernung € 1.356,00 jährlich, bei mehr als 60 Kilometer Entfernung € 2.016,00 jährlich.

Das große Pendlerpauschale beträgt gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 bei mindestens 2 Kilometer bis 20 Kilometer Entfernung € 372,00 jährlich, bei mehr als 20 Kilometer bis 40 Kilometer Entfernung € 1.476,00 jährlich, bei mehr als 40 Kilometer bis 60 Kilometer Entfernung € 2.568,00 jährlich, bei mehr als 60 Kilometer Entfernung € 3.672,00 jährlich.

Bei Anspruch auf das Pendlerpauschale steht im Veranlagungsjahr 2013 nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 auch ein Pendlereuro in Höhe von jährlich € 2,00 pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu.

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 höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Ausgaben für Fahrten des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden somit grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Unter gewissen Voraussetzungen besteht zusätzlich ein Anspruch auf das sog. kleine oder große Pendlerpauschale. Tatsächliche Fahrtkosten können diesbezüglich aber nicht geltend gemacht werden.

Zusätzlich zum Pendlerpauschale steht ab der Veranlagung 2013 ein Pendlereuro zu. Die Höhe des Pendlereuro errechnet sich nach der Wegstrecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte und vermindert als Absetzbetrag die Einkommensteuer. Dieser Absetzbetrag beträgt jährlich € 2,00 pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, unabhängig davon, ob das große oder kleine Pendlerpauschale zusteht.

Kosten für Familienheimfahrten sind bei Vorliegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung maximal bis zur Grenze des höchsten Pendlerpauschales absetzbar.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist dann beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- der Steuerpflichtige oder sein Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielt oder
- aus anderen gewichtigen Gründen die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes nicht zugemutet werden kann.

Eine tägliche Rückkehr des Steuerpflichtigen ist dann als unzumutbar anzusehen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt ist.

Im gegenständlichen Fall sind sowohl der Bf als auch das Finanzamt der Ansicht, dass in den Streitjahren die Voraussetzungen für einen beruflich veranlassten Doppelwohnsitz wegen Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes dem Grunde nach gegeben sind. Das Bundesfinanzgericht hat angesichts der beiden (damals) unterhaltsberechtigten minderjährigen Kinder sowie der wechselnden Dienstgeber bzw. Arbeitsstätten des Bf keine Bedenken gegen diese Rechtsmeinung.

Die exakte Anzahl der Familienheimfahrten sowie die genaue Höhe der diesbezüglichen Fahrtkosten konnte nicht festgestellt werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Werbungskosten grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl VwGH 17.12.1996, 92/14/0176; 28.05.2008, 2006/15/0125; 22.12.2011, 2008/15/0164).

Im Rahmen seiner Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 und 2013 beantragte der Bf die Berücksichtigung der Kosten für Familienheimfahrten iHv jeweils € 3.672,00, dh mit dem Maximalbetrag des höchstmöglichen Pendlerpauschales der betroffenen Jahre.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 07.03.2014 wurde der Bf vom Finanzamt aufgefordert, die Kosten für seine Familienheimfahrten anhand geeigneter Unterlagen (Zulassungsschein, Servicerechnungen der letzten 3 Jahre, Tank- und Konsumationsbelege, Bus- bzw Bahntickets etc) nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Dieser Aufforderung ist der Bf nur in unzureichendem Ausmaß nachgekommen, in dem er seinem Antwortschreiben vom 09.03.2014 lediglich Kfz-Rechnungen aus 2011 und 2012, den Zulassungsschein in ungarischer Sprache sowie Kontoauszüge und Rechnungen betreffend Übernachtungen beilegte. Eindeutig bezug habende Belege wie insbesondere Tankrechnungen oder ein Fahrtenbuch wurden jedoch nicht vorgelegt.

Dem Vorlageantrag vom 07.08.2014 legte der Bf zusätzlich eine Übersetzung der ungarischen Servicerechnung samt technischer Überprüfung des Pkw und Rechnungen betreffend die österreichische bzw ungarische Autobahnvignette bei. Zur Häufigkeit der Heimfahrten gab der Bf an, einmal wöchentlich zu seiner Familie nach Ungarn gefahren zu sein.

Mit diesen Angaben hat der Bf die beantragten Kosten für Familienheimfahrten iHv jährlich € 3.672,00 zwar nicht nachgewiesen, aber zumindest glaubhaft gemacht, dass entsprechende Kosten tatsächlich angefallen sind.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abgabenbehörde berechtigt, die Werbungskosten gemäß § 184 BAO zu schätzen, wenn die genaue Höhe durch den Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen werden kann (vgl VwGH 1.3.1983, 82/14/0199).

Das Finanzamt hat die jährlichen Kosten für Familienheimfahrten in beiden Jahren im Schätzungswege mit jeweils € 1.800,00 festgesetzt, ohne dieses Ergebnis näher zu begründen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die persönliche Lebenssituation des Bf, insbesondere seine Obsorgepflicht für die beiden minderjährigen Kinder, grundsätzlich wöchentliche Familienheimfahrten als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl Jakom/Lenneis, EStG , 2017, § 16 Rz 56). Bei 52 Kalenderwochen pro Jahr wären daher – unter Annahme einer durchgehenden Vollzeitbeschäftigung – nach Abzug von Urlaub, Feiertagen, Krankenständen usw, jährlich ca 40 Familienheimfahrten denkbar.

Im konkreten Fall ist aufgrund der vorliegenden Unterlagen, insbesondere der Bankauszüge mit den genauen Daten betreffend Zahlungsvorgängen an Tankstellen und ausländische Bargeldbehebungen, davon auszugehen, dass pro vollbeschäftigtem Kalendermonat durchschnittlich drei Familienheimfahrten nach Ungarn erfolgt sind.

Diese Fahrten hat der Bf mit seinem privaten Pkw, einem Toyota Corolla (Erstzulassung 2005, Dieselmotor mit 66 kW Leistung), bestritten. Laut den Servicebelegen ist im Jahr 2012 von einer Fahrleistung von ca 50.000 Kilometern auszugehen, die sich aus Familienheimfahrten mit schätzungsweise etwa 36.000 Kilometern (das entspricht drei monatlichen Fahrten Neumarkt am Wallersee – Ungarn und retour mit jeweils ca 1.000 Kilometer in zwölf Monaten) und anderen privaten Fahrten von ungefähr 14.000 Kilometern zusammensetzt. Für 2013 ist von einer ähnlichen, allerdings - aufgrund der geographischen näheren Lage von Enns und Wien – etwas geringeren jährlichen Fahrleistung auszugehen.

Mangels eines Nachweises der tatsächlichen Kosten für die Familienheimfahrten sind diese gemäß § 184 BAO zu schätzen, wobei als Schätzungshilfe grundsätzlich die tatsächlichen Kfz-Kosten oder der Ansatz des amtlichen Kilometergeldes in Frage kommen.

Das amtliche Kilometergeld bietet nur dann eine taugliche Schätzungsgrundlage, wenn es den tatsächlichen Verhältnissen entspricht (vgl dazu grundlegend VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Aufgrund der hohen jährlichen Fahrleistung von rund 50.000 Kilometern ist das im gegenständlichen Fall nicht gewährleistet, da der Ansatz des Kilometergeldes zur Berücksichtigung von überproportional hohen Kosten führen würde. Zudem ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Anerkennung von Kilometergeld ohnehin nur bis zu einer Fahrleistung von jährlich 30.000 Kilometern zulässig (vgl VwGH 30.10.2001, 97/14/0140; 27.8.2008, 2008/15/0196).

Im gegenständlichen Fall sind daher die tatsächlichen Kfz-Kosten (AfA, Treibstoffkosten etc) pro gefahrenem Kilometer zu schätzen. Bei der Schätzung wird von der erwähnten Jahresleistung von 50.000 Kilometern ausgegangen und der Berechnung folgende weitere Parameter, die aus Internetrecherchen bzw eigenen Erfahrungswerten des Richters stammen, zugrunde gelegt: Anschaffungskosten iHv € 15.000,00 als Basis für die gesetzliche Nutzungsdauer von acht Jahren (AfA daher € 1.875,00 jährlich), Versicherung € 720,00 jährlich, Service und Reparaturkosten € 1.000,00 jährlich, Autobahnvignetten Österreich und Ungarn € 200,00 jährlich, Verbrauch 6 Liter Diesel auf 100 Kilometer, Dieselpreis pro Liter € 1,40 (Treibstoffkosten daher 8,4 Cent pro Kilometer).

Diese Berechnung ergibt tatsächliche Kfz-Kosten von gerundet 16 Cent pro Kilometer (Fixkosten pro Jahr insgesamt € 3.795,00 / 50.000 Kilometer = 7,59 Cent pro Kilometer zzgl Treibstoffkosten iHv 8,4 Cent pro Kilometer). Zu beachten ist allerdings, dass der Abzug dieser geschätzten Kosten für Familienheimfahrten mit dem Betrag des jährlich höchstmöglichen Pendlerpauschales limitiert ist.

Werbungskosten im Jahr 2012

a) Pendlerpauschale

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung vom 04.08.2014 die große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 2 bis 20 Kilometern gewährt. Diesbezüglich steht zwischen den Parteien des Verfahrens außer Streit, dass im vorliegenden Fall dem Bf die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen (Zweit-)Wohnung und Arbeitsstätte in Neumarkt am Wallersee zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar war.

Das Bundesfinanzgericht hat aufgrund der vorliegenden Unterlagen keine Bedenken gegen diese Rechtsansicht und berücksichtigt die unstrittige Pendlerpauschale iHv jährlich € 372,00.

b) Familienheimfahrten

An Aufwendungen für Familienheimfahrten, dh für Fahrten zwischen dem Wohnsitz an der Arbeitsstätte in Neumarkt am Wallersee und dem Familienwohnsitz in Ungarn, werden im Schätzungswege € 5.529,60 (= 480 Kilometer Fahrtstrecke x 2 (Hin- und Rückfahrt) x 3 Fahrten monatlich x 12 Monate x 16 Cent) anerkannt und mit dem zulässigen Höchstbetrag von € 3.672,00 steuerlich berücksichtigt.

Werbungskosten im Jahr 2013

a) Pendlerpauschale

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung vom 04.08.2014 die große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 2 bis 20 Kilometern für die Monate Jänner bis September, in denen der Bf durchgehend in Neumarkt am Wallersee beschäftigt war, gewährt. Diesbezüglich steht zwischen den Parteien des Verfahrens außer Streit, dass im vorliegenden Fall dem Bf die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen (Zweit-)Wohnung und Arbeitsstätte in Neumarkt am Wallersee zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar war.

Das Bundesfinanzgericht hat aufgrund der vorliegenden Unterlagen keine Bedenken gegen diese Rechtsansicht und berücksichtigt die unstrittige Pendlerpauschale für neun Monate iHv aliquot € 279,00.

Für die Monate Oktober bis Dezember gewährte die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung vom 04.08.2014 keine Pendlerpauschale mehr, nachdem sie im Erstbescheid vom 28.05.2014 noch die große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke ab 60 Kilometern berücksichtigt hatte. Der Bf der Ansicht, dass ihm für diesen Zeitraum keine Pendlerpauschale zusteht.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsansicht des Bf bzw des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung und berücksichtigt für den Zeitraum Oktober bis Dezember keine Pendlerpauschale. Zur Begründung ist festzuhalten, dass aufgrund

der geringen Entfernung zwischen Wohnmöglichkeit und Arbeitsstätte – 2,3 bzw 2,5 Kilometer innerhalb des Stadtgebietes von Enns bzw Wien – die Gewährung des kleinen Pendlerpauschales grundsätzlich nicht in Frage kommt. Umstände, die für die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels und damit die Gewährung des großen Pendlerpauschales sprechen, wurden nicht vorgebracht und sich auch nicht erkennbar.

b) Familienheimfahrten

An Aufwendungen für Familienheimfahrten, dh für Fahrten zwischen dem Wohnsitz an der Arbeitsstätte in Neumarkt am Wallersee und dem Familienwohnsitz in Ungarn, werden im Schätzungswege für die Monate Jänner bis September, in denen der Bf durchgehend beschäftigt war, € 4.147,20 (= 480 Kilometer Fahrtstrecke x 2 (Hin- und Rückfahrt) x 3 Fahrten monatlich x 9 Monate x 16 Cent) anerkannt und mit dem zulässigen aliquoten Höchstbetrag von € 2.754,00 steuerlich berücksichtigt.

Wie oben ausgeführt, war der Bf im Zeitraum Oktober bis Dezember 2013 bei drei verschiedenen Dienstgebern beschäftigt, und zwar vom 1. bis 4. Oktober in Neumarkt am Wallersee, vom 14. Oktober bis 19. November in Enns und vom 3. bis 31. Dezember in Wien. Im Zeitraum vom 27. November bis 2. Dezember bezog der Bf Arbeitslosengeld, in den übrigen Zeiträumen erzielte er keine Einkünfte.

Für die Anerkennung von Familienheimfahrten ist es nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz im Sinne der Bestimmungen der Bundesabgabenordnung vermittelt (vgl BFG 9.11.2016, RV/4100390/2013). Daher rechtfertigen auch die vorübergehenden Wohnmöglichkeiten des Bf in Enns und Wien in angemieteten Pensions- bzw Hotelzimmern für die Zeiträume der dortigen Beschäftigung steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten. Für die übrigen Zeiträume, in denen der Bf keine Einkünfte bzw steuerfreie Einkünfte (Arbeitslosengeld) bezog, sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Für die Monate Oktober und November, in denen der Bf 18 bzw 19 Tage in Enns beschäftigt war, werden im Schätzungswege jeweils 2 Fahrten monatlich mit insgesamt € 448,00 (= 350 Kilometer Fahrtstrecke Enns - Ungarn x 2 (Hin- und Rückfahrt) x 2 Fahrten monatlich x 2 Monate x 16 Cent) anerkannt und steuerlich berücksichtigt.

Für den Monat Dezember, in dem der Bf 29 Tage in Wien beschäftigt war, werden im Schätzungswege 3 Familienheimfahrten mit € 182,40 (= 190 Kilometer Fahrtstrecke Wien - Ungarn x 2 (Hin- und Rückfahrt) x 3 Fahrten monatlich x 1 Monat x 16 Cent) anerkannt und steuerlich berücksichtigt.

Als Ergebnis der vorstehenden Ausführungen sind an Werbungskosten wie folgt zu berücksichtigen:

Werbungskosten in €	2012	2013
Pendlerpauschale	372,00	279,00

Familienheimfahrten	3.672,00	3.384,40
---------------------	----------	----------

Pendlereuro im Jahr 2013

Der Ermittlung des Pendlereuro ist zugrunde zu legen, dass die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Neumarkt am Wallersee 2,4 Kilometer beträgt und der Bf im Jahr 2013 Anspruch auf das große Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für 9 Monate hat. Der Pendlereuro beträgt somit € 3,60 (= 2,4 Kilometer x € 2,00 x 9 Monate / 12 Monate).

Die angefochtenen Bescheide sind entsprechend abzuändern. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer 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 dem gegenständlichem Erkenntnis wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Die Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind deshalb grundsätzlich keiner Revision zugänglich. Die entscheidungserheblichen Rechtsfragen zu den geltend gemachten Werbungskosten sind hingegen durch die zitierte höchstgerichtliche Judikatur ausreichend geklärt.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter für die Jahre 2012 und 2013

Wien, am 10. April 2019