

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter R und die weiteren Senatsmitglieder XXX in der Beschwerdesache des Bf über die Beschwerden vom 03.08.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 29.06.2015 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014 (Arbeitnehmerveranlagung) in der Sitzung am 12.3.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden 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.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist seit Jahren bei der A GesmbH als Berater in der B in C beschäftigt und hatte seinen Familienwohnsitz ursprünglich in D. Auf Grund der von der Ehegattin des Bf. erzielten nichtselbständigen Einkünfte bei der E Gebietskrankenkasse gewährte ihm das Finanzamt Werbungskosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung bis einschließlich für das Jahr 2006. Bereits im Jahr 2005 war die Ehegattin des Bf. teilweise im Vorruhestand und ihre Arbeitgeberin vermerkte in den an das Finanzamt übermittelten Lohnzetteln ab 2006 als soziale Stellung „*Sonst. Pensionist*“.

Seinen ursprünglich in D gelegenen Hauptwohnsitz verlegte der Bf. laut Auskunft des Zentralen Melderegisters am 9.9.2011 nach F im Bezirk G. Sein Arbeitsort befindet sich weiterhin in C, und seine Unterkunft unverändert in der Nähe des Arbeitsplatzes im Hotel H.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers in seinem Schreiben vom 5.8.2013 benützt er für die Fahrten zwischen Familienwohnsitz, Arbeitsplatz und Unterkunft den eigenen Pkw. Die Kilometeranzahl für die einfache Fahrtstrecke zwischen Familienwohnsitz in F und Arbeitsplatz in C beträgt 225 km und zwischen Familienwohnsitz und Unterkunft 215 km. Die Anzahl der Fahrten würde sich nach den für den Schichtdienst der Tätigkeit monatlich vorgegebenen Dienstplänen und den dort nicht planbaren (z.B. Überstunden, Dienstofftausch, Krankenstand, Systemtests, usw.) tatsächlich verrichteten Schichtdiensten und den damit verbundenen erforderlichen Nächtingungen (12 Stundendienst) in H richten. Im Durchschnitt seien dies fünf Anreisen und 10 Nächtingungen pro Monat gewesen. Er habe keine anderen Personen mitbefördert und eine unentgeltliche Schlafmöglichkeit sei vom Arbeitgeber ebenso wie Vergütungen für Fahrtkosten nicht gewährt worden.

Wie in den vorangegangenen Jahren beantragte der Beschwerdeführer im Zuge der am 25.5.2015 elektronisch übermittelten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 und 2014 Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von je € 3.672 und doppelte Haushaltsführung für 2013 in Höhe von € 4.644 und 2014 in Höhe von € 4.522 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Finanzamt verweigerte mit den angefochtenen Bescheiden vom 29.6.2015 die Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten und verwies in seiner Begründung für 2013 auf die noch ausstehende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes für das Jahr 2010 und für 2014 auf die vorjährige Begründung.

In den dagegen erhobenen Beschwerden bemängelte der Beschwerdeführer unter anderem, dass beide Bescheide keine Unterschrift oder Bezeichnung des für den Inhalt verantwortlichen Behördenorgans oder eine Autorisierungsklausel für automationsunterstützte Erledigungen tragen würden. Der jeweilige Spruch der Bescheide "*ergibt keine Nachforderung*" würde seine Anträge, die auf eine gesetzlich begründete Gutschrift von Steuervorleistungen aus seinem Erwerbseinkommen abzielen würden, nicht erledigen und sei die grundsätzlich ablehnende Haltung gegenüber dem Steuerpflichtigen, der gesetzlich vorgesehene Begünstigungen in Anspruch nehmen möchte.

Jede Erledigung scheine weisungsgebunden auf das Erzielen von Nachforderungen gerichtet zu sein. Die Begründungen der Bescheide würden ein hohes Maß an Frustration und Hilfslosigkeit in der tatsächlichen und fachlichen Erledigungskompetenz der behördlichen Organe zum Ausdruck bringen.

Zum Familienwohnsitz wird erklärt, dass der Familienwohnsitz jener Wohnsitz sei, der als Lebensmittelpunkt eingerichtet sei, an dem sich Familie und Freunde befinden würden. Die Freiheit der Wahl dieses Lebensmittelpunktes nehme er für sich und seine Gattin als partnerschaftlich bestimmt in Anspruch. Eine Fremdbestimmung durch Behördenvertreter werde als grundrechtsverletzend zurückgewiesen. An diesem Ort in der näheren Umgebung würden seine Schwiegermutter, die Geschwister, der Sohn seiner Gattin mit Lebensgefährtin und das Enkelkind wohnen. Diese familienhaften Bindungen seien in H bzw. in L nicht vorhanden. Betreffend die Beurteilung der Zumutbarkeit der

Wohnsitznahme seiner Gattin in H bzw. L nach ihrer "Pensionierung" werde angemerkt, dass diese als Niederschlag einer ständigen Rechtsprechung in der Vergangenheit, die ewig gestrige Ansicht zum Ausdruck bringen würde, dass Frauen ihren Männern bedingungslos durch die Lande zu folgen und den Haushalt zu führen hätten.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Beschwerdevereinscheidungen an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

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

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

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

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, so können Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz unter bestimmten Voraussetzungen Werbungskosten sein.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung ist niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216). Der Grund, warum Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (zB VwGH 28.5.1997, 96/13/0129). Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 56 Doppelte Haushaltsführung).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116). Es ist daher für die Entscheidung über die gegenständlich strittigen Jahre unerheblich, aus welchen Gründen die Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung für die Jahre 2007, 2008, 2009, 2011 und 2012 als Werbungskosten gewährt wurden. Der Ordnung halber wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Bescheide

betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2007, 2008 und 2009 vom Bundesfinanzgericht zusammengefasst mit der Begründung aufgehoben wurden, dass der eigentliche Wiederaufnahmsgrund, nämlich dass die Ehegattin nur mehr Pensionseinkünfte beziehen würde, was auf Grund von weiteren Erhebungen festgestellt wurde, in den Wiederaufnahmebescheiden nicht angeführt wurde und in der Begründung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide die Darstellung der Wiederaufnahmegründe, nämlich die Darstellung der maßgebenden, neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel, fehlt. Für die Jahre 2007, 2008 und 2009 hat das Bundesfinanzgericht somit nicht in der Sache selbst entschieden, sondern die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren wegen unzureichender Begründung aufgehoben. Aus welchen Gründen der Bf. die geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung in den Jahren 2011 und 2012 als Werbungskosten vom Finanzamt gewährt bekommen hat, ist nicht nachvollziehbar, da den betreffenden Einkommensteuerbescheiden eine diesbezügliche Begründung fehlt.

Für die Frage der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung ist zu prüfen, ob es dem Beschwerdeführer in den Jahren 2013 und 2014 zumutbar gewesen wäre, den Familienwohnsitz in die Nähe seines Arbeitsplatzes zu verlegen.

Für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechende Gründe können unter anderem steuerlich relevante Erwerbseinkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 des anderen Ehepartners am Familienwohnsitz sein, die bei dessen Verlegung verloren gehen würden (z.B. VwGH 17.2.1999 95/14/0059).

Die Ehegattin des Beschwerdeführers hat im strittigen Jahr 2013 steuerpflichtige Bezüge aus nichtselbständiger Tätigkeit von der E Gebietskrankenkasse in Höhe von 47.756,76 € und im Jahr 2014 in Höhe von 48.524,16 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels) bezogen. Als soziale Stellung ist im Lohnzettel "*Sonst. Pensionist*" ausgewiesen.

Erklärend wird in der Beschwerde zur "Pension" der Gattin darauf hingewiesen, dass es sich dabei nicht um eine gesetzliche (ASVG) Pension handeln würde, sondern um eine für "Umstrukturierungen" sozialpartnerschaftlich vorgesehene jederzeitig widerrufbare Freistellung. Seine Gattin habe auch immer damit gerechnet, am ursprünglichen Erwerbsleben wieder teilnehmen zu können und habe sich nach schwerer Erkrankung (langem Krankenstand) auch dem Arbeitsamt als arbeitssuchend zur Verfügung gestellt. Ob der Behindertenstatus (60%), die hohe Qualifikation (Akademikerin), das Alter 50+ oder sonstige Gründe ausschlaggebend für das Scheitern gewesen sind, lasse sich nicht nachvollziehen.

Der Beschwerdeführer hat das Bundesfinanzgericht bereits bezüglich des Veranlagungsjahres 2010 zur Entscheidung zum gleichen Sachverhalt angerufen. Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Erkenntnis vom 20.4.2016, RV/2100264/2012, ausgesprochen, dass die Gattin des Beschwerdeführers seit 2007 keiner Erwerbstätigkeit

nachgeht, sondern von der E Gebietskrankenkasse nur mehr Pensionseinkünfte bezieht. Auch in den gegenständlich strittigen Jahren hat die Gattin des Beschwerdeführers nach den an das Finanzamt übermittelten Lohnzetteln unverändert "Sonstige Pensionseinkünfte" bezogen. Für den Bezug dieser Einkünfte ist es nicht erforderlich, an einer bestimmten Örtlichkeit (Arbeitsort, Betriebsstätte) ortsanwesend zu sein. Dies wird dadurch bestätigt, dass der Familienwohnsitz, trotz der behaupteten jederzeitigen Widerrufbarkeit des vorzeitigen Ruhestandes von D in das ca. 120 km entfernte F verlegt wurde. Damit kommt zum Ausdruck, dass die Gattin des Bf. und der Bf. selbst nicht damit gerechnet haben, dass ihre aufgrund einer Umstrukturierung bzw. Krankheit erwirkte Freistellung wieder in ein normales Beschäftigungsverhältnis bei ihrer ehemaligen Arbeitgeberin (E GKK) rückgängig gemacht wird. Hinzu kommt, dass die Gattin des Beschwerdeführers nach den Angaben im Schreiben vom 26.1.2019 seit 1.1.2016 ein steuerlich relevantes Einkommen als Pensionistin bezieht. Nachdem der Beschwerdeführer niemals konkrete Nachweise der möglichen Rücknahme des Vorruhestandes seiner Ehegattin vorgelegt hat, ist davon auszugehen, dass es sich dabei um eine reine Schutzbehauptung gehandelt hat.

Gegen eine Wiedereinstellung der Ehegattin des Bf. bei der E GKK spricht auch die im Jahr 2005 erhaltene und im Lohnzettel ausgewiesene Abfertigung, woraus auf die endgültige Beendigung des Dienstverhältnisses zu schließen ist. Zur Aussage des Bf. in der Beschwerde, eine Fremdbestimmung der Wahl des Lebensmittelpunktes durch Behördenvertreter werde als grundrechtsverletzend zurückgewiesen, wird darauf hingewiesen, dass es dem Finanzamt sowie auch dem Bundesfinanzgericht völlig fern liegt, dem Bf. vorzuschreiben, wo er seinen Familienwohnsitz einzurichten hat. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass das Einkommensteuergesetz an bestimmte Verhaltensweisen eines Abgabepflichtigen bestimmte Rechtsfolgen knüpft, beispielsweise dann, wenn der Abgabepflichtige seinen Familienwohnsitz in unüblicher Entfernung zur Arbeitsstätte wählt oder beibehält.

Zu berücksichtigen ist auch, dass nach den Angaben in der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2009 die Ehegattin des Bf. laufend Kurse und Ausbildungen zur Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit absolviert hat. Insbesondere wurden die Ausbildung zur VHS Dozentin, angeboten von der E Volkshochschule und dem Landesverband, die Ausbildung in Akkupunktur Meridian Massage, angeboten vom Massageausbildungszentrum E und eine Zusatzausbildung als Pilates-Trainerin angeführt. Weiters hätte sie in diesem Zeitraum eine selbständige Erwerbstätigkeit in Form einer Partnerschaft in einem bestehenden Studio für Körpertraining in einem Power-Plate-Studio in D Mitte 2008 angestrebt und die Ausbildung zur Power-Plate-Trainerin absolviert. Dieses Streben nach einer anderen Erwerbstätigkeit zeigt ebenfalls, dass die Ehegattin des Bf. nicht von einem Widerruf ihres vorzeitigen Ruhestandes durch ihre ehemalige Arbeitgeberin ausgegangen ist.

Die Ehegattin des Bf. hat im Jahr 2013 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 2.151,80 und im Jahr 2014 in Höhe von € 2.341,77 aus der Vermietung der

ehemals ihren Eltern gehörenden Wohnung in II erzielt. Hierzu ist auszuführen, dass einerseits diese Einkünfte auf Grund ihrer geringen Höhe (ca. 1,57% bzw. 1,68% des Gesamtbetrages der Einkünfte des Bf. und seiner Ehegattin zusammen für 2013 in Höhe von 136.623,27 € und für 2014 in Höhe von 139.515,69 €) nicht wesentlich zum Familienunterhalt beitragen und andererseits derartige Einkünfte die Anwesenheit in II nicht in einer derartigen Intensität erfordern, dass von der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in F auszugehen ist.

Zu dem weiteren vorgebrachten Umstand, seine Ehegattin sei seit 2012 in der Gesellschaft ihres Sohnes als Prokuristin tätig und bringe ihre fachlichen Kenntnisse als Juristin seit der Gründung ein, wird mit Schreiben vom 26.1.2019 in Beantwortung des Vorhaltes des Bundesfinanzgerichtes vom 21.1.2019 bekannt gegeben, dass seine Ehegattin als Prokuristin in der GmbH ihres Sohnes keine steuerlich relevanten Einkünfte beziehen würde. Sie sei an der Gesellschaft nicht beteiligt und ein Dienstverhältnis sei nicht begründet worden. Die gesetzliche Ermächtigung als Prokuristin hätte sie über die Jahre im Sinne einer Beistands- und Aufmerksamkeitsposition im Geschäftsleben ausgeübt. In der Praxis hätte sich dies zum Beispiel so dargestellt, dass die Einbindung der Ehegattin in Vorgänge rund um eine derzeit vorgesehene Beteiligung Dritter beratend für den Sohn erfolgt sei, während alle weiteren Schritte der Umsetzung durch den Sohn und dessen Rechtsvertreter stattgefunden hätten.

Hiezu ist auszuführen, dass aus einer derartigen im nächsten Angehörigenbereich angesiedelten unbezahlten beratenden Tätigkeit der Ehegattin des Bf. für ihren Sohn nach Ansicht des erkennenden Senates eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes in den Nahebereich der Arbeitsstätte nicht abgeleitet werden kann, da dieser Tätigkeit entsprechend der oben zitierten Judikatur des VwGH keine steuerlich relevanten Einkünfte der Ehegattin entspringen und somit die von der Judikatur geforderten Umstände von erheblichem objektivem Gewicht nicht vorliegen.

Ein weiterer Grund für eine doppelte Haushaltsführung kann eine ständig wechselnde Arbeitsstätte eines Abgabepflichtigen sein (z.B. bei einem Bauarbeiter mit wechselnden Baustellen, bei saisonal Beschäftigten oder bei Vorliegen einer Arbeitskräftegestellung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist oder die berufliche Position einen flexiblen Einsatzbereich erfordert (VwGH 28.4.2010, 2007/13/0073). Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit handeln (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059). Nach der Verwaltungsübung liegt eine ständig wechselnde Arbeitsstätte nicht mehr vor, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde (LStR Kz 345).

Der Beschwerdeführer bringt hierzu vor, dass Versetzbarkeit vor 10 Jahren Bundesländerversetzbarkeit bedeutet hätte, was ihm auch seinerzeit für E in Aussicht gestellt worden sei. Mittlerweile sei auch öffentlich bekannt, dass B zumindest EU weit zu sehen sei, sich die Ausbildungen spezialisieren und die höhere Qualifikation einen Einsatz zum Beispiel in D unwahrscheinlich, in Zürich, Bratislava, Brüssel usw. aber

wahrscheinlich werden lassen würde. Die öffentlich bekannte Vereinheitlichung des K würde dazu führen, dass eine Versetzung ins Ausland jederzeit als erforderlich passieren könne, was eine Verlegung seines Familienwohnsitzes an seine jetzige Arbeitsstelle, abgesehen vom nichtverkräftbaren finanziellen Aufwand, unlogisch machen würde, also unzumutbar wäre. Diese unsichere, sehr beschwerliche, belastende Situation werde noch dadurch verstärkt, dass die Frage, ob er bei diesen "Umstrukturierungen" seines Dienstgebers nicht "freigesetzt" werde, auch noch bevorstehen würde.

Das Bundesfinanzgericht hat bezüglich des Veranlagungsjahres 2010 hiezu ausgesprochen, dass der Dienort seit Jahren nicht gewechselt und eine konkret drohende Versetzung nicht vorgebracht wurde. Dass die Möglichkeit einer Versetzung an einen anderen Dienort beim Beschwerdeführer abstrakt ebenso drohen würde, wie bei jedem anderen Dienstnehmer, würde nicht dazu führen, die Aufwendungen für den jahrelang beibehaltenen "Zweitwohnsitz" (Anmietung eines Hotelzimmers) am Dienort und für Familienheimfahrten als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Für die gegenständlich strittigen Jahre 2013 und 2014 gedenkt das Bundesfinanzgericht nicht von dieser Rechtsmeinung abzugehen, zumal sich der Sachverhalt nicht geändert hat und die allgemein behauptete Möglichkeit der jederzeitigen Versetzung im Inland wie auch in das Ausland weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde und somit von einer konkret, ernsthaft und latent drohenden Möglichkeit der Versetzung nicht gesprochen werden kann.

Die Ursachen der Unzumutbarkeit einer Verlegung des Wohnsitzes müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes (familienhafte Bindungen, weil dort teilweise noch die Eltern, die Geschwister, der Sohn der Ehegattin und das Enkelkind leben) reichen jedoch nicht aus (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0020). Ebenso gilt dies für ehrenamtliche Tätigkeiten der Ehegattin des Bf. in einem Sozialarbeitskreis, in einer Zukunftswerkstatt, beim Roten Kreuz als Mitglied des Team Österreich und in der Flüchtlingshilfe (vgl. die Angaben z.B. im Schreiben vom 9.12.2016), da derartige ehrenamtliche Tätigkeiten nicht nur am Familienwohnsitz des Bf., sondern in irgendeiner Form überall möglich sind.

Der Arbeitsort des Bf. befindet sich seit 2004 unverändert am Ort in C. Die in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR Kz 345) festgeschriebene Verwaltungsübung, wonach eine ständig wechselnde Arbeitsstätte nicht mehr vorliegt, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde, trifft für die gegenständlich strittigen Jahre schon lange zu, da der Bf. bereits seit 9 bzw. 10 Jahren seinen Arbeitsplatz nicht mehr wechseln musste. Auch zukünftig ist ein Arbeitsortwechsel unwahrscheinlich, da der Bf. in der mündlichen Beschwerdeverhandlung angegeben hat, dass er schon im Jahr 2021 in Pension gehen werde.

Wenngleich dem Bf. die Berücksichtigung von Werbungskosten der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten versagt werden musste, hat er entsprechend der ab der Veranlagung für das Jahr 2013 anzuwendenden Neuregelung des Pendlerpauschales Anspruch auf einen Teil des Pendlerpauschales.

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

"Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

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

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

Nach den Angaben des Bf. kommt es bei seinen 12 Stunden dauernden Schichtdiensten durchschnittlich zu fünf Anreisen im Monat an seine Arbeitsstätte. Eine Abfrage in dem vom BMF zur Verfügung gestellten Pendlerrechner, bei der die Wohnadresse, die Adresse seiner Arbeitsstätte und die Anzahl der Fahrten mit 4-7 und eine gängige Arbeitszeit des Bf. von 07:00 bis 19:00 Uhr eingegeben wurde, hat ergeben, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel unzumutbar ist. Es steht daher grundsätzlich das große Pendlerpauschale samt dem Pendlereuro für eine Wegstrecke von mehr als 60 km zu, welches auf Grund der durchschnittlichen fünf Fahrten pro Monat zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem Drittel, das sind 1.224 Euro Pendlerpauschale und ein Pendlereuro in Höhe von 150,67 Euro jährlich, zu berücksichtigen ist.

Zu der in den Jahren 2013 und 2014 vorgebrachten Pflegebedürftigkeit der eigenen im Jahr 2014 verstorbenen Mutter des Bf. hat der Bf. im Zuge der mündlichen Beschwerdeverhandlung über konkretes Befragen bekannt gegeben, dass seine Mutter an Krebs erkrankt gewesen sei und im Jahr 2014 auch Pflegegeld bezogen habe. Sie sei nicht familienzugehörig gewesen und habe in ihrem ca. 7-8 Kilometer von seinem Familienwohnsitz entfernten Haus gewohnt. Zu ihrer Pflege sei eine slowenische 24-Stunden Pflege organisiert worden. Seine Schwester habe im ersten Stock des Hauses der Mutter gewohnt und für die letzten drei Lebensmonate der Mutter Sterbekarenz in Anspruch genommen. Seine Schwester sei ausgebildete Krankenschwester und habe die Hauptlast der Pflege bzw. Überwachung der Pflege durch die 24-Stundenhilfe getragen. Seine Ehegattin habe bei den Pflegemaßnahmen unterstützend mitgewirkt und seelischen Beistand geleistet.

Bei diesem Sachverhalt ist darauf hinzuweisen, dass eine nach der Judikatur geforderte besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger (vgl. VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; VwGH 28.9.2011, 2006/13/0087) durch die Ehegattin des Bf. nicht ersichtlich ist, da die Pflege der Mutter des Bf. durch die Schwester des Bf. und der 24-Stunden-Pflegekraft erfolgt ist. Dadurch bedingt kann auch nicht argumentiert werden, dass eine eventuelle Mitübersiedlung der pflegebedürftigen Mutter des Bf. unzumutbar wäre (vgl. VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121), da dies auf Grund der von der Schwester des Bf. wahrgenommenen und organisierten Pflegemaßnahmen und der eigenen Wohnversorgung der Mutter von vorne herein offensichtlich nicht angedacht war. Wenn die Ehegattin des Bf. unterstützend und seelischen Beistand leistend, ohne die Hauptlast dafür tragen zu müssen, bei der Pflege ihrer Schwiegermutter mitgewirkt hat, kann nicht davon ausgegangen werden, dass dadurch eine besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit eingetreten ist, die zu einer Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes geführt hätte.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, wonach beide Bescheide keine Unterschrift oder Bezeichnung des für den Inhalt verantwortlichen Behördenorgans oder eine Autorisierungsklausel für automationsunterstützte Erledigungen tragen würden, ist auf § 96 letzter Satz BAO zu verweisen, wonach Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedürfen und, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt gelten.

Die als Werbungskosten beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung können auf Grund dieser Ausführungen nicht als beruflich veranlasste Werbungskosten berücksichtigt werden. Statt dessen wurde das gemäß § 16 Abs. 1 lit e EStG 1988 ab der Veranlagung 2013 vorgesehene Pendlerpauschale in Höhe eines Drittels samt dem Pendlereuro ebenfalls in Höhe eines Drittels berücksichtigt. Die Höhe der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Angemerkt wird, dass auf Grund eines Ausfertigungsfehlers dem Protokoll über die mündliche Beschwerdeverhandlung zu entnehmen ist, dass den Beschwerden "stattgegeben", anstatt "teilweise stattgegeben" wurde. Dass den Beschwerden nur teilweise stattgegeben wurde, ergibt sich einerseits eindeutig daraus, dass die teilweise Stattgabe durch den Vorsitzenden verkündet wurde und andererseits daraus, dass die in diesem Protokoll genannten wesentlichen Entscheidungsgründe im Ergebnis nur einer teilweisen Stattgabe der Beschwerden entspringen können.

In der mündlichen Beschwerdeverhandlung hat der Bf. über Befragen angegeben, im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nicht steuerlich vertreten zu sein, weswegen die Zustellung des Erkenntnisses an seine ausgewiesene Adresse des Familienwohnsitzes erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 12. März 2019