

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Richterin und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf, W, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 17.11.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, Abgabenkontonummer FASTNR, vom 12.11.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 in der Sitzung am 15.09.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) machte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 Steuerberatungskosten in Höhe von 60 EUR als Sonderausgaben sowie Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 3.317,76 EUR und Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 7.281,78 EUR als Werbungskosten geltend. Darüber hinaus beantragte sie die Anerkennung von Kinderbetreuungskosten für ihre damals dreijährige Tochter in Höhe von 580,56 EUR als außergewöhnliche Belastung.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 12.11.2014 wurden neben den beantragten Sonderausgaben auch die Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung wurde jedoch mit der Begründung verwehrt, die Beibehaltung des Familienwohnsitzes sei privat veranlasst.

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Bescheidbeschwerde erklärte die steuerliche Vertretung der Bf, die Begründung des angefochtenen Bescheides sei unzureichend und auch unrichtig. Es sei nämlich in keiner Weise dargelegt, warum die Bf ihren ausländischen Wohnsitz aus privaten Gründen beibehalten wolle.

Die Finanzbehörde übersehe dabei nämlich, dass die Bf ungarische Staatsbürgerin sei, und sich derzeit auch aus dem Grund in Österreich befindet, weil sie bei einem westlichen

Unternehmen ihre beruflichen Möglichkeiten im Bereich des Rechnungswesens erweitern könne.

Nach dieser Lernphase werde sie mit größter Wahrscheinlichkeit wieder nach Ungarn zurückkehren und ihre Eigentumswohnung benötigen. Sollte sie sich endgültig entscheiden, in Österreich zu bleiben, werde sie die Wohnung vermieten. Von einer privaten Veranlassung für die Verlegung des Familienwohnsitzes könne daher nicht die Rede sein.

Die Bf beantrage daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Zuerkennung der geltend gemachten Werbungskosten für doppelten Wohnsitz bzw. eine antragsgemäße Steuerveranlagung anhand der eingebrachten Steuererklärungen.

Desgleichen werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Durchführung einer Senatsentscheidung beantragt.

Nach Durchführung eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens (in welchem Einsicht in den Mietvertrag, den Kaufvertrag der Wohnung in Ungarn und den von der Bf. abgeschlossenen Dienstvertrag genommen wurde) wurde die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.12.2014 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde nach allgemein gehaltenen Erklärungen, unter welchen Voraussetzungen Kosten von Familienheimfahrten und doppelter Haushaltshaltung als Werbungskosten anerkannt werden können, ausgeführt, die genannten Kosten könnten nicht berücksichtigt werden, da auch der Ehemann der Bf an der gemeinsamen Adresse in Wien gemeldet sei und sich die Bf in einem unbefristeten Dienstverhältnis befinde.

Im Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertretung der Bf ergänzend vor, die Bf müsse deswegen in regelmäßigen Abständen nach Ungarn fahren, weil sei sich um ihre leer stehende Wohnung kümmern müsse. Jeder vernünftige Mensch werde verstehen, dass sie in regelmäßigen Abständen nach dem Rechten sehen müsse. Es handle sich daher bei den notwendigen Fahrten nach Ungarn nicht um „Familienheimfahrten“ sondern um notwendige Fahrten zu ihrem ungarischen Wohnsitz.

Der Umstand, dass die Bf ein unbefristetes Dienstverhältnis habe, sage deshalb nichts aus, weil sie auf dem österreichischen Arbeitsmarkt zwar tätig sein könne, jedoch auf Grund des Umstandes, dass Deutsch nicht ihre Muttersprache sei, nur eine beschränkte Karrierestufe zu erreichen sei. Daher sei sie selbstverständlich bestrebt, wieder nach Ungarn zurückzukehren. Wenn die Bf eine gewisse Zeitspanne in Österreich tätig gewesen sei, hätte sie am ungarischen Arbeitsmarkt wesentlich bessere Karrierechancen, noch dazu, wenn sei auf deutsche Sprachkenntnisse verweisen könne, die sie durch einen längeren Aufenthalt in Österreich erworben habe. Für eine leitende Position in Ungarn sei diese Zweisprachigkeit selbstverständlich ein sehr positiver Faktor, da bekanntlich österreichische und deutsche Unternehmen in großer Zahl in Ungarn tätig seien und daher, insbesondere für leitende Positionen, zweisprachige Mitarbeiter bevorzugt würden.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und führte im Vorlagebericht vom 18.05.2016 aus, die von der Bf. dargestellte Vorgangsweise sei

privat veranlasst, weshalb die damit verbunden Kosten nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 EStG 1988 darstellten.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 25.5.2016 wurde die Bf aufgefordert, einen Nachweis für die von ihr geltend gemachten Kinderbetreuungskosten zu erbringen und darzulegen, an wen die genannten Beträge gezahlt wurden. Dieser Aufforderung kam die steuerliche Vertretung der Bf fristgerecht nach.

Das Bundesfinanzgericht gab der Bf mit Beschluss vom 21.6.2016 Gelegenheit, sich zu folgender beabsichtigter Vorgangsweise zu äußern:

1. *"Die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten werden - wie bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid - nicht anerkannt.*
2. *Von den vom Finanzamt anerkannten Kosten der Kinderbetreuung werden die darin enthaltenen Verpflegungskosten in Höhe von 520,56 EUR in Abzug gebracht, womit lediglich Kosten von 60,00 EUR als Kinderbetreuungskosten zu berücksichtigen sein werden."*

In der Begründung wurde dazu Folgendes ausgeführt:

"ad 1.) Die Nichtanerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie von Familienheimfahrten erfolgte zu Recht, da sich derartige Kosten schon begrifflich nur dann ergeben können, wenn sich der Familienwohnsitz nicht am Beschäftigungsstandort befindet. Im gegenständlichen Fall lebt die Beschwerdeführerin mit ihrer Familie am Beschäftigungsstandort. Kosten eines Zweitwohnsitzes und der Fahrten zu diesem stellen aber stets Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG dar, selbst wenn beabsichtigt sein sollte, den Zweitwohnsitz eines Tages zum Hauptwohnsitz zu machen.

ad 2.) Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kinderbetreuungskosten setzen sich aus 60 EUR Betreuungskosten und 520,56 EUR Verpflegungskosten zusammen. Da nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (vgl. bspw. VwGH 26.06.2014, 2011/15/006) nur die Kosten für die ausschließliche Kinderbetreuung berücksichtigt werden können, sind Kosten für Verpflegung nicht berücksichtigungsfähig."

Bezugnehmend auf diesen Beschluss wurde im Schreiben vom 4.7.2016 von der steuerlichen Vertretung der Bf auf die Bestätigung E 9 verwiesen, wonach die Bf ihren Hauptwohnsitz in Ungarn gehabt habe und daher sowohl Familienheimfahrten bzw. Heimfahrten zu ihrem Hauptwohnsitz hätte durchführen müssen. Aus diesem Grund seien nicht nur die Kosten für die Familienheimfahrten sondern auch jene für die doppelte Haushaltsführung als außergewöhnliche Belastung in Abzug zu bringen.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Senat verwies der steuerliche Vertreter der Bf hinsichtlich der Kinderbetreuungskosten auf die Randzahlen 85 - 90 zu § 34 Jakom, denen zufolge auch Verpflegungskosten im Rahmen der Kinderbetreuungskosten zu berücksichtigen seien.

Bezüglich der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten gab der steuerliche Vertreter an, dass sich die Bf im Jahr 2013 noch nicht sicher gewesen sei,

ob sie in Österreich ins Berufsleben einsteigen werde können oder nach ihrer Karenz wieder ihren Arbeitsplatz in Ungarn einnehmen werde. In Österreich hätte sie eine fachlich niedriger qualifizierte Arbeitsstelle annehmen (Buchhalterin in Österreich, in Ungarn Kontrollerin) müssen.

Über Befragen gab die Bf bekannt, sie habe im Jahr 2012 und 2013 Kurse bzgl. Buchhaltungspraxis über Vermittlung des AMS in Österreich absolviert. Ihr Gatte sei 2012 und 2013 nur mehr in Österreich tätig gewesen und sie selbst habe ebenfalls lediglich Einkünfte in Österreich erzielt. Der Ehemann betreibe ein Tatoostudio in Wien und lukriere daraus nur ein sehr kleines Einkommen, weshalb nicht sicher gewesen sei, ob die Familie in Österreich bleiben könne, wenn die Beschwerdeführerin nicht am österreichischen Arbeitsmarkt reüssiere.

Der Amtsvertreter führte aus, die belangte Behörde gehe auf Grund der von der Bf dargestellten Verhältnisse davon aus, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Familie in Österreich befunden habe.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, der Schwiegervater der Bf hätte im Jahr 2013 einen Schlaganfall erlitten; es sei daher seine Pflege zu organisieren und kontrollieren gewesen.

In Beantwortung des Vorbringens des Amtsvertreters, doppelte Haushaltsführung, könne nur dann anerkannt werden, wenn sich der Familienwohnsitz nicht am Berufsort befindet oder aber bei Entsendungen, erklärt der steuerliche Vertreter, im gegenständlichen Fall handle es sich um einen entsendungähnlichen Sachverhalt, weil die Bf nach ihrer Karenz das Recht gehabt hätte, wieder ihren Beruf in Ungarn anzutreten (3 Jahre nach der Geburt des Kindes).

Nach Befragung durch die Vorsitzende, ob sich die Bf bewusst sei, dass es zu einer Abänderung des angefochtenen Bescheides zu ihrem Nachteil kommen könne, beantragt der steuerliche Vertreter, die Unterbrechung der Verhandlung, um eine Unterredung mit seiner Mandantin führen zu können.

Die Verhandlung wurde deshalb kurzfristig unterbrochen. Nach Fortsetzung der Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter der Bf. sein Vorbringen, indem er ausführte, der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 21.6.2016 sei grob rechtswidrig, da in einem beantragten Senatsverfahren, die Rechtsmeinung vorweg genommen werde. Aus der Wortfolge "zu folgender beabsichtigter Vorgangsweise des Bundesfinanzgerichtes", ergebe sich, dass das Einzelorgan des Gerichtes sich anmaße, die Entscheidung des zuständigen Kollegialorganes vorweg zu nehmen. Dadurch sei der Grundsatz eines fairen Verfahrens in grober Weise verletzt und auch der Eindruck der Befangenheit gegeben. Es sei das grundsätzliche Recht jedes Beschwerdeführers, zu beantragen, ob ein Einzelrichter oder ein Kollegialorgan über seine Beschwerdesache entscheide, es sei daher rechtswidrig, wenn trotz des Antrags auf Senatsentscheidung ein Einzelorgan die Entscheidung vorweg nehme.

Abschließend wurde beantragt, der Beschwerde statzugeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach Einsichtnahme in die von der belangten Behörde und dem steuerlichen Vertreter der Bf vorgelegten Unterlagen und die im Zentralen Melderegister vorhanden Daten der Bf, ihres Ehemannes und ihrer Tochter sowie aufgrund der Ausführungen der Bf und ihres steuerlichen Vertreters in der mündlichen Senatsverhandlung wird von folgendem rechtserheblichen Sachverhalt ausgegangen:

Die Bf. (eine ungarische Staatsbürgerin) lebt gemeinsam mit ihrem Ehemann (ebenfalls ungarischer Staatsbürger) und ihrer Tochter seit 12.01.2012 in Wien. Während ihr Ehemann bereits seit 2012 in Österreich beruflich tätig ist, erhielt die Bf. in der Zeit vom 5.11.2012 bis 15.11.2012, vom 01.01.2013 bis 01.02.2013 und vom 04.03.2013 bis 31.03.2013 eine AMFG-Beihilfe gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit d EStG 1988.

Mit 01.04.2013 trat sie ein unbefristeten Dienstverhältnis bei einem Unternehmen in Wien an, in welchem sie auch derzeit noch beschäftigt ist. Sowohl ihr Ehemann als auch sie selbst waren 2013 ausschließlich in Österreich beruflich tätig. Die Bf hatte aber die Möglichkeit nach Ende ihrer Karenz an ihren Arbeitsplatz in Ungarn zurückzukehren, wovon sie aber keinen Gebrauch machte.

Die Tochter der Bf. wurde in Wien vom 1. Jänner bis 31. August 2013 von einer Tagesmutter betreut, wofür neben Beiträgen in Höhe von insgesamt 60 EUR Verpflegungskosten in Höhe von 413,16 EUR anfielen. An den ab September 2016 besuchten Kindergarten in Wien wurden ausschließlich Essensbeiträge von insgesamt 107,40 EUR geleistet.

Die Bf. kaufte 2007 eine Wohnung in Ungarn. Diese Wohnung wurde im Jahr 2013 von der Bf, ihrem Ehemann und der gemeinsamen Tochter neunmal aufgesucht. Laut Bestätigung des Ehemannes der Bf. hat sie diesem die von ihm getragenen Kosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes von insgesamt 1.881,36 EUR ersetzt. Laut den Angaben des steuerlichen Vertreters der Bf in seinen Schriftsätzen wurden diese Fahrten wurden unternommen, um *"nach dem Rechten zu sehen"*. In der mündlichen Verhandlung wurde von der Bf auch vorgebracht, die Fahrten seien zur Organisation der Pflege des Schwiegervaters erforderlich gewesen. An Kosten für die Wohnung in Wien fielen insgesamt 10.196,83 EUR an, wovon die Bf ihren Angaben zufolge 70% getragen hat.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den oben angeführten Unterlagen und den Ausführungen der Bf in der mündlichen Verhandlung. Er ist nicht strittig.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

1.) Betreffend Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten:

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

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsamt, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z. B. für die Wohnung am Beschäftigungsamt und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsamt wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. bspw. VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119).

Familienwohnsitz ist der Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit dem Ehepartner und gegebenenfalls seinen Kindern den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat.

Im gegenständlichen Fall lebt die Bf. bereits seit Jänner 2012 mit ihrer Familie in Wien. Sowohl ihr Ehemann als auch sie waren 2013 ausschließlich in Wien tätig und die gemeinsame Tochter wurde in Wien von einer Tagesmutter und später von einer öffentlichen Kinderbetreuungseinrichtung betreut. Die Bf. hat daher ihren Familienwohnsitz bereits 2012 nach Wien verlegt.

Damit unterscheidet sich der Beschwerdefall aber wesentlich von jenen Fällen, in denen die Folgen der Begründung eines weiteren Haushaltes am Ort der Beschäftigung bei Beibehaltung des (ausländischen) Familienwohnsitzes zu beurteilen waren. Die Anerkennung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten scheitert im Beschwerdefall somit schon am Fehlen des Merkmals der Beibehaltung eines Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsamt, da dieser ohnedies an den Beschäftigungsamt verlegt und lediglich ein wiederholt aufgesuchter weiterer (ausländischer) Wohnsitz beibehalten wurde.

Überlegungen der Bf., zu einem späteren Zeitpunkt vielleicht wieder nach Ungarn zurückzukehren, stehen jedoch in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer derzeit ausgeübten Beschäftigung, zumal aufgrund des unbefristeten Dienstverhältnisses auch keine Notwendigkeit für eine berufliche Veränderung besteht.

Auch die in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Überlegungen der Bf. nach der Karenz eventuell wieder in Ungarn zu arbeiten, ändern nichts an dem Umstand, dass sich ihr Familienwohnsitz bereits zum Zeitpunkt des Dienstantrittes bei ihrem österreichischen Arbeitgeber am Beschäftigungsamt in Österreich befunden hat. Im Übrigen wurde mit Dienstantritt die Karenz beendet, weshalb ab diesem Zeitpunkt auch die Möglichkeit eines Wiedereinstieges bei dem ehemaligen Arbeitgeber weggefallen ist.

Dass sich die Bf bezüglich ihrer Karrierechancen in Österreich nicht sicher war und sich deshalb eine Option, nach Ungarn zurückzukehren, offen ließ, macht die Situation der Bf nicht jener im Fall einer Entsendung vergleichbar. Die Bf konnte nämlich anders als im Fall einer Entsendung selbst entscheiden, ob und wann sie nach Ungarn zurückkehren wollte. Es gab daher für sie keine Befristung ihrer Tätigkeit in Österreich.

Der Umstand, dass der Schwiegervater der Bf 2013 einen Schlaganfall erlitten, wäre nur dann von Bedeutung, wenn aus diesem Grund der Familienwohnsitz in Ungarn beibehalten und die Pflege von einem Familienmitglied übernommen worden wäre. Da der Familienwohnsitz aber definitiv an den Beschäftigungsstandort verlegt wurde, in Ungarn nur ein Zweitwohnsitz aufrecht erhalten wurde, und die Pflege nur im Rahmen von Wochenendbesuchen organisiert und überwacht wurde, liegt keine im Rahmen von Werbungskosten zu berücksichtigende doppelte Haushaltsführung vor. Ebenso wenig können aufgrund dieses Umstandes die anlässlich der Fahrten nach Ungarn entstandenen Reisekosten als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Da es auch für die angedeuteten Vermietungsabsichten bisher keine Anhaltspunkte gibt, können die Kosten der Wohnung in Ungarn sowie Fahrtkosten zu dieser Wohnung auch keine mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Zusammenhang stehenden Werbungskosten darstellen.

2.) Betreffend Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen:

a) Kosten doppelter Haushaltsführung und von Fahrten zum Wohnsitz nach Ungarn:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs 1 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs 3 EStG 1988 macht den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung u.a. davon abhängig, dass die Belastung dem

Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtigen sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit eines Aufwandes stets nach den Umständen des Einzelfalles zu prüfen.

Schon aus der Wortfolge „*wenn er (der Steuerpflichtige) sich ihr ... nicht entziehen kann*“ ergibt sich mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar, § 34 Abs 2 bis 5 Tz 7 und 8, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Da auch aus dem Umstand, dass der erkrankte Schwiegervater der Bf immer wieder besucht werden musste, keine wie immer geartete Pflicht zur Beibehaltung einer eigenen Wohnung in Ungarn abgeleitet werden kann, erfolgte der dahin gehende Entschluss ohne jede Verpflichtung. Damit erwuchsen der Bf die von ihr zu tragenden Kosten der Wohnung in Ungarn ausschließlich aufgrund der von ihr getroffenen Entscheidung, diese beizubehalten.

Da somit weder tatsächliche noch rechtliche oder sittliche Gründe für die Beibehaltung der Wohnung ausschlaggebend waren, können die geltend gemachten Kosten schon mangels Zwangsläufigkeit keine außergewöhnliche Belastung darstellen

Anzumerken ist jedoch in diesem Zusammenhang, dass die Bf nicht die Kosten der Wohnung in Ungarn sondern jene ihres Familienwohnsitzes in Wien berücksichtigt finden will, was schon mangels Außergewöhnlichkeit dieser Kosten - da derartige Kosten einer Wohnung am Familienwohnsitz wohl jeden treffen - nicht erfolgreich sein kann.

Aber auch den Kosten der Fahrten zu Besuchszwecken des erkrankten Schwiegervaters mangelt es an der Außergewöhnlichkeit, weil Besuche von nahen Angehörigen in dem von der Bf. dargelegten Ausmaß gewöhnlich von der Mehrheit der Steuerpflichtigen wahrgenommen werden und die damit verbundenen Kosten daher nicht höher sind als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwachsen.

b) Kosten der Kinderbetreuung

Gemäß § 34 Abs 6 iVm Abs 9 EStG 1988 können Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr unter folgenden Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

1. Die Betreuung betrifft
 - ein Kind im Sinne des § 106 Abs 1 EStG 1988 oder
 - ein Kind im Sinne des § 106 Abs 2 EStG 1988.

2. Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr oder, im Falle des Bezuges erhöhter Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 für das Kind, das sechzehnte Lebensjahr noch nicht vollendet. Aufwendungen für die Betreuung können nur insoweit abgezogen werden, als sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

3. Die Betreuung erfolgt in einer öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung oder in einer privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtung, die den landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entspricht, oder durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltzugehörige Angehörige.

4. Der Steuerpflichtige gibt in der Einkommensteuererklärung die Betreuungskosten unter Zuordnung zu der Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder der Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) des Kindes an.

Mit der Regelung des § 34 Abs. 9 EStG 1988 will der Gesetzgeber Eltern durch die Absetzbarkeit von Betreuungskosten entlasten (vgl. VwGH 30.09.2015, 2012/15/0211).

Da nur die Kosten für die ausschließliche Kinderbetreuung berücksichtigt werden können, sind jedoch Kosten für Verpflegung nicht berücksichtigungsfähig (vgl. VwGH 7.11.2014, 2011/15/0065).

Für die Kinderbetreuung ihrer die oben genannten Anspruchsvoraussetzungen erfüllenden Tochter wurden von der Bf. lediglich 60,00 EUR aufgewendet, die übrigen Kosten stellen reine Verpflegungskosten dar. Aus diesem Grunde können auch nur 60,00 EUR als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs 9 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Soweit der steuerliche Vertreter der Bf auf Jakom/Baldauf EStG 2016, § 34 Rzen 85-90 verweist, wonach seiner Meinung nach auch Verpflegungskosten im Rahmen der Kindebetreuung zu berücksichtigen seien, ist darauf hinzuweisen, dass dort festgehalten wird, dass Verpflegungskosten zunächst nicht als abzugsfähig angesehen wurden, nunmehr aber von der Finanzverwaltung anerkannt werden. Bezug genommen wird auf zwei Entscheidungen des UFS. Diesen Ausführungen ist jedoch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entgegenzuhalten (vgl. bspw. VwGH 7.11.2014, 2011/15/00659).

Zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, betreffend den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 21.6.2016:

Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass der steuerliche Vertreter der Bf keinen Antrag auf Ablehnung eines Mitgliedes des erkennenden Senates nach § 268 BAO gestellt hat, zumal er lediglich die Rechtswidrigkeit des Beschlusses vom 21.6.2016 behauptet.

Aber auch die von ihm in der mündlichen Verhandlung angegriffene Vorsitzende hält sich aus nachfolgend angeführten Gründen nicht für befangen:

Gem § 76 BAO haben sich Organe der Abgabenbehörden und Verwaltungsgerichte der Ausübung ihres Amtes wegen Befangenheit zu enthalten, und ihre Vertretung zu veranlassen,

- a) wenn es sich um ihre eigenen Abgabenangelegenheiten oder um jene eines ihrer Angehörigen (§ 25), oder um jene eines ihrer Pflegebefohlenen handelt;
- b) wenn sie als Vertreter einer Partei (§ 78) noch bestellt sind oder bestellt waren;
- c) wenn sonstige wichtige Gründe vorliegen, die geeignet sind, ihre volle Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen;
- d) im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten überdies, wenn sie an der Erlassung des angefochtenen Bescheides oder der Beschwerdevorentscheidung (§ 262) mitgewirkt oder eine Weisung im betreffenden Verfahren erteilt haben oder wenn eine der in lit. a genannten Personen dem Beschwerdeverfahren beigetreten ist.

Abgesehen von den absoluten Befangenheitsgründen, die im gegenständlichen Fall nicht weiter zu thematisieren sind, da diese vom steuerlichen Vertreter weder behauptet wurden, noch sonst in irgend einer Form einschlägig sind, zielen die Äußerungen des steuerlichen Vertreters der Bf wohl darauf ab, dass sonstige wichtige Gründe vorlägen, die Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen.

Der Sinn und Zweck von Regelungen über die Befangenheit liegt darin, eine unparteiische Amtsführung zu gewährleisten, allfällige Gewissenskonflikte zu vermeiden sowie nach außen hin jeden Schein einer Parteilichkeit zu vermeiden. Unter Befangenheit wird die Hemmung einer unparteiischen Entscheidung durch unsachliche psychologische Motive verstanden (vgl. bspw. VwGH 15.03.2001, 2001/16/0098).

Gem § 273 Abs 3 BAO hat ein Mitglied des Senates, bei dem einer der im § 76 Abs. 1 BAO aufgezählten Befangenheitsgründe zutrifft, hiervon dem Senatsvorsitzenden Mitteilung zu machen. Im gegenständlichen Fall war die Senatsvorsitzende gleichzeitig auch Berichterstatterin und diejenige, welche den besagten Beschluss vom 21.06.2016 erlassen hat. Trifft ein Befangenheitsgrund des § 76 Abs 1 BAO auf Organe der Verwaltungsgerichte – inklusive Senatsvorsitzende – zu, so haben sich diese von Amts wegen – ungeachtet eines Ablehnungsrechtes der Partei (§ 268 Abs 1 BAO) – der weiteren Ausübung ihres Amtes zu enthalten und ihre Vertretung zu veranlassen. Eine solche Enthaltung von Amts wegen ist im gegenständlichen Fall aus folgenden Gründen unterblieben:

Obliegt die Entscheidung über Beschwerden dem Senat, so können die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 BAO eingeräumten Rechte gemäß § 272 Abs 4 BAO zunächst vom Berichterstatter ausgeübt werden. Diesem obliegen auch zunächst die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (§ 85 Abs. 2 BAO), von Aufträgen gemäß § 86a Abs. 1 BAO und von Gegenstandsloserklärungen (§ 256 Abs. 3 BAO) sowie die Verfügung der Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO.

Trotz Senatszuständigkeit können daher gemäß § 272 Abs 4 BAO bestimmte Rechte vom Berichterstatter ausgeübt werden:

- die dem Verwaltungsgericht gemäß § 269 BAO eingeräumten Rechte (insbesondere die Beauftragung der Abgabenbehörde zur Durchführung der erforderlichen Ermittlungsmaßnahmen gemäß § 269 Abs 2 BAO und Durchführung eines Erörterungstermins gemäß § 269 Abs 3 BAO; vgl hierzu auch die ErläutRV 24 BlgNr XXV. GP 24),
- die Erlassung von Mängelbehebungsaufträgen (§ 85 Abs 2 BAO),
- die Erlassung von Aufträgen zur Unterfertigung von Anbringen nach § 86a Abs 1 BAO,
- die Erlassung von Gegenstandsloserklärungen im Falle einer Zurücknahme der Beschwerde (§ 256 Abs 3 BAO),
- die Verfügung der Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 Abs 1 BAO.

Solche vom Berichterstatter erlassene Beschlüsse sind nicht durch Rechtsbehelf an den Senat anfechtbar (vgl *Ritz*, BAO⁵, § 272 Tz 8).

Für sämtliche der genannten Beschlüsse ist es erforderlich, dass sich zunächst der Berichterstatter eine rechtliche Meinung über die Beschwerde bildet und dieser entsprechend die weiteren Verfahrensschritte vornimmt. Dies kann einerseits in den oben angeführten Fällen zu einer endgültigen Erledigung durch den Berichterstatter oder aber, sobald der Berichterstatter davon ausgeht, dass sämtliche für die Erledigung der Beschwerde notwendigen Ermittlungsmaßnahmen getroffen wurden, zur Anberaumung einer Senatsverhandlung führen.

Der Beschluss vom 21.06.2016 stellt jedenfalls keine abschließende Entscheidung durch ein Einzelorgan des Bundesfinanzgerichts dar. Vielmehr handelt es sich dabei um die Mitteilung der sich aus den bis zu diesem Zeitpunkt getroffenen Ermittlungsmaßnahmen ergebenden Sachverhaltsfeststellungen und der damit einhergehenden rechtlichen Beurteilung. Dem steuerlichen Vertreter wurde damit die Gelegenheit gegeben, in Reaktion auf diesen Beschluss neues Vorbingen zu erstatten, Stellung zu nehmen oder darzulegen, warum die zitierte höchstgerichtliche Judikatur gerade in dem von ihm vertretenen Fall unzutreffend erscheint. Dabei handelt es sich, soweit eine rechtliche Beurteilung des angenommenen Sachverhaltes im Lichte der herrschenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen wurde, ausschließlich um eine Orientierungshilfe und keineswegs um eine voreilende Entscheidung durch die als Berichterstatterin fungierende Senatsvorsitzende.

Von unsachlichen psychologischen Motiven und damit vom Vorliegen eines Befangenheitsgrundes kann daher im gegenständlichen Fall wohl kaum gesprochen werden. Darüber hinaus wurden sowohl die Bf als auch ihr steuerlicher Vertreter ordnungsgemäß zur Senatsverhandlung (nach Terminvereinbarung mit dem steuerlichen Vertreter) geladen und eine mündliche Verhandlung vor dem erkennenden Senat durchgeführt, in welcher der Bf und ihrem steuerlichen Vertreter rund 1 Stunde 45 Minuten Gelegenheit gegeben wurde, ihren Standpunkt zu vertreten und den vorliegenden

Sachverhalt aus ihrer Sicht darzulegen. Es ist daher nicht erkennbar, inwiefern der Bf ein faires Verfahren verweigert worden sein sollte.

Für die Beurteilung, ob Befangenheit vorliegt, ist maßgebend, ob ein am Verfahren Beteiligter bei vernünftiger Würdigung aller konkreten Umstände Anlass hat, an der Unvoreingenommenheit und objektiven Einstellung des Organwalters zu zweifeln (vgl. bspw. VwGH 27. 03. 2012, 2009/10/0167). Das Vertreten einer Rechtsansicht sowie bloß sachliche Differenzen stellen jedenfalls keinen Befangenheitsgrund dar (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 76 Tz 11 und die dort angeführte Literatur und Judikatur). Von Befangenheit kann daher im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden.

Zulässigkeit 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.

Da über die im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Fragen der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung und sogenannten Familienheimfahrten als Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastung sowie die Anerkennung von Kinderbetreuungskosten im Sinne der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Oktober 2016