

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A
in der Beschwerdesache
B, Wohnsitzadresse _Ö, gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 22.10.2014
betreffend Einkommensteuer 2013 (Arbeitnehmerveranlagung)
zu Recht erkannt:

1. Der Einkommensteuerbescheid 2013 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.
2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Arbeitnehmerveranlagung 2013

Der Beschwerdeführer, im folgenden „der Bf.“, ein ungarischer Staatsbürger, machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 als Werbungskosten Kosten für Familienheimfahrten iHv EUR 3.672,00 und Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 1.440,00 geltend.

Seiner Arbeitnehmerveranlagung legte er unter anderem folgende Nachweise bei:

- Mietzahlungen für das Jahr 2013: Ein Nachweis für die Monate Juni, August und September 2013 fehlt. Dafür wurde ein Nachweis für den Monat Dezember 2012 beigelegt.
- Formular E 9 – Bescheinigung EU/EWR der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen

Union und des Europäischen Wirtschaftsraums: Die ungarische Steuerbehörde bestätigte darin für die Ehefrau des Bf., dass sie keine Einkünfte hat, die in Ungarn der Besteuerung unterliegen.

Diese Belege langten am 17.9.2014 am Standort des Finanzamtes M ein. In der Folge wurde die Erklärung samt Beilagen in der Scan-Stelle in Wien eingecannt und die Papierbelege nach drei Monaten vernichtet. Die mitübermittelten Unterlagen dürften nicht an das für die Bescheiderlassung zuständige Finanzamt gelangt sein, weil, wie die weiteren Verfahrensschritte zeigen, die Beschwerde nur deswegen abgewiesen wurde, weil die benötigten Unterlagen nicht beigebracht wurden. Erst im Zuge der Befassung des BFG mit dem Beschwerdefall kamen diese Unterlagen wieder zum Vorschein.

Einkommensteuerbescheid vom 22.10.2014

Das Finanzamt veranlagte den Bf. mit Einkommensteuerbescheid 2013 vom 22.10.2014 und berücksichtigte darin die Kosten für Familienheimfahrten und Kosten für doppelte Haushaltsführung nicht. In der Begründung wird im Einkommensteuerbescheid 2013 dazu ausgeführt: „*Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem nicht verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da in Ihrem Fall die Voraussetzungen nicht zutreffen, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.*“

Berufung vom 25.11.2014

Mit Anbringen vom 25.11.2015 er hob der Bf. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 22.10.2014 und beantragte die geltend gemachten Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten zu berücksichtigen. Er widerspricht der Ansicht des Finanzamtes, dass in seinem Fall die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen. „*Gemäß Steuerbuch 2014 und der Richtlinie des BMF, GZ BMF-010222/0217-VI/7/2009 vom 14.12.2009 können die Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten auf Dauer beansprucht werden, wenn z.B. am Familienwohnort unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine Mitübersiedlung der ganzen Familie aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar wäre. An meinem Familienwohnort in Ungarn werden unsere minderjährigen Kinder, D, geb. XX.X. 2005, und E, geb. XX.XX. 2008, von meiner Ehefrau betreut.*“

Ersuchen um Ergänzung vom 16.1.2015

Im Ergänzungersuchen vom 16.1.2015 wurde der Bf. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

„1. Die Kosten für die Familienheimfahrten sind mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt.

- Sind Sie mit dem eigenen PKW nach Hause gefahren?

- Gab es eine Fahrgemeinschaft mit Landsleuten oder sind Sie mit Bahn oder Bus gereist?

Falls Sie mit dem eigenen PKW gefahren sind, haben Sie ein Fahrtenbuch für alle Jahre unter Anschluss von Servicerechnungen und Tankbelegen vorzulegen.

Bei Fahrten mit Bahn oder Bus, können nur die nachgewiesenen Kosten für die Verkehrsmittel geltend gemacht werden.

2. Wie oft sind Sie in den betreffenden Jahren nach Hause gefahren? Entsprechende Aufzeichnungen sind vorzulegen.“

Der Bf. beantwortete das Ergänzungersuchen, in dem er das Formular „Beilage zu L1 vorlegte.

Aus dem ausgefüllten Formular geht hervor:

- der Beruf des Bf.,
- die Adresse des Familienwohnsitzes des Bf. in Ungarn,
- Vorkehrungen für die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich wurden wegen der Schulbildung der Kinder des Bf. nicht getroffen.
- Der Bf. ist seit X.X.2004 verheiratet.
- Seine Ehefrau ist nicht berufstätig.
- Sein Wohnsitz in Ungarn ist ein Einfamilienhaus. Der angeforderte Grundbuchsauszug wurde nicht beigelegt.
- Es wurden wöchentlich Familienheimfahrten durchgeführt. Die Anzahl der Kilometer pro Strecke mit dem eigenen PKW beträgt vom Familienwohnsitz in Ungarn zum Nebenwohnsitz in Österreich 721 km. Sodann wurde für jedes Monat des Jahres die Anzahl der eigenen Fahrten angegeben. Diese beliefen sich für die Monate Jänner, Februar, Mai, Juli, August, November, Dezember 2013 auf 3 mit einer Anzahl der gefahrenen Kilometer von 4.326 km. Für die anderen Monate wurden die Anzahl der eigenen Fahrten mit 4 angegeben, mit gefahrenen Kilometern von 5.768. Aufgrund der Anzahl der Kilometer, die jeden Monat das höchstzulässige Pendlerpauschale von EUR 306,00 überschritten haben, wurde für jeden Monat der Betrag von EUR 306,00 eingetragen.

Abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 26.02.2015

Mit Beschwerdevorentscheidung wurde die Beschwerde vom 25.11.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 22.10.2014 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dies damit, dass „*unter Wahrung des Parteiengehörs die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen hinterfragt wurden. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil) nicht beigebracht wurden, konnten die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden.*“

Vorlageantrag vom 31.3.2015

Mit Anbringen vom 31.03.2015 beantragte der Bf. die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Verwaltungsgericht. Er führte aus: „*Die Kosten für die Familienheimfahrten habe ich mit dem großen Pendlerpauschale berechnet. Wenn ich das gesetzliche Kilometergeld (EUR 0,42) zur Berechnung angewendet hätte, hätte ich bereits mit einer Fahrt (hin und zurück ca. 1.440 km) im Monat den Monatsbetrag von dem großen Pendlerpauschale (EUR 306,00) überschritten. Auf Antwort auf Ihr Schreiben „Ersuchen um Ergänzung“ vom 16.01.2015 habe ich Ihnen das Formular L1 zukommen lassen. Darin habe ich u.a. die Anzahl der Heimfahrten und die einfache Fahrtstrecke zwischen meinem Familienwohnsitz in Ungarn und meiner Wohnung in Österreich angeführt. Servicerechnungen für meinen PKW kann ich nicht vorlegen; der Wagen wird privat repariert. Beiliegend finden Sie den Zulassungsschein meines Wagens sowie die Bestätigungen über die Mietzahlungen in Österreich.*“ Im Übrigen verweist der Bf. auf seine Ausführungen in seiner Beschwerde.

Vorlage an das BFG

Das Finanzamt legte am 2.6.2015 die Beschwerde dem BFG vor.

Das BFG richtete am 1.10.2015 einen Vorhalt an den Bf. mit der Aufforderung, Fragen zu beantworten. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Streitpunkt:

Strittig ist nur, in welcher Höhe die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung iHv EUR 1.440,00 und die Kosten für Familienheimfahrten iHv EUR 3.672,00 als Werbungskosten im Jahr 2013 anzuerkennen sind.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Der Bf. ist ungarischer Staatsbürger und ist seit 2006 durchgehend in Österreich bei verschiedenen Arbeitgebern als Arbeitnehmer beschäftigt. Im Jahr 2013 wohnte er von Jänner bis September 2013 in F, ab Oktober 2013 in G. Er war im gesamten Jahr 2013 bei der H GmbH als I beschäftigt und erzielte ein monatliches Bruttoeinkommen von rund EUR 2.800,00.

Sein Arbeitgeber stellte ihm ab Oktober 2013 auch in G ein Quartier zu einem monatlichen Mietzins von EUR 140,00 zur Verfügung. Davor war der Bf. bei Herrn J zu einem monatlichen Mietzins von EUR 120,00 eingemietet. Konkrete Nachweise über die Mietzahlungen hat er für die Monate Jänner bis Mai 2013 und Juli 2013 sowie Oktober bis Dezember 2013 erbracht.

Seit x.x..2004 ist der Bf. mit einer Ungarin verheiratet. Gemeinsam haben der Bf. und seine Ehefrau zwei Kinder, die Tochter D, geboren am XX.X.2005, und den Sohn E, geboren am XX.XX.2008. Die Ehefrau und die zwei Kinder leben in einem Einfamilienhaus in H-K in Ungarn. Ob dieses im Eigentum des Bf. steht, konnte nicht festgestellt werden. Der Sohn besuchte im Beschwerdejahr den Kindergarten, der ab 5 Jahren in Ungarn verpflichtend ist, die Tochter die Schule. Die Ehefrau des Bf. ist nicht berufstätig.

Laut Michelin Routenplaner beträgt die Distanz von der damaligen Wohnung in X1 F, Straße_1, auf der schnellsten Strecke mit dem Auto 524 km und dauert 6 Stunden 11 Minuten und von der ab Oktober 2013 vom Arbeitgeber bereitgestellten Wohnmöglichkeit in X2 G, Straße_2 576 km mit einer Dauer von 6 Stunden 26 Minuten.

Der Bf. hat ein Auto, einen L.

3. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Schriftstücken, einer Internetrecherche zum ungarischen Bildungssystem und ist unstrittig.

4. Rechtliche Beurteilung:

4.1.

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

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zufolge dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Ebenfalls nicht abzugsfähig (Z 2 lit. a leg. cit.) sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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 leg. cit. sind nicht abzugsfähig 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. c angeführten Betrag übersteigen.

4.2.

4.2.1.

Die Zuerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten scheiterte bisher daran, dass die benötigten Unterlagen nicht beigebracht wurden. Im Zuge des BFG-Verfahren tauchten Belege über die Mietzahlungen wieder auf, sodass nachgewiesen ist, dass dem Bf. tatsächlich Kosten für eine dem Grunde nach anerkannte doppelte Haushaltsführung entstanden sind.

4.2.2.

Nach Ansicht des BFG gilt das allerdings nur für jene Monate, in denen tatsächlich eine Mietzahlung nachgewiesen wurde. Dies hat der Bf. nur für die Monate Jänner bis Mai 2013 und Juli 2013 sowie ab Oktober bis Dezember 2013 getan.

Der Bf. hat zwar, wie aus seinem Lohnzettel 2013 ersichtlich ist, das gesamte Jahr bei ein- und demselben Arbeitgeber gearbeitet. Dennoch ist für das BFG unklar, warum er nicht auch für die Monate Juni, August 2013 und September 2013 einen Zahlungsbeleg vorgelegt hat, wenn ein solcher vorhanden gewesen ist. Aus der geringen Mietzinshöhe bei seinen beiden Unterkunftgebern ist nach Ansicht des BFG zu schließen, dass es sich nur um eine sehr kleine Wohnmöglichkeit bzw. eine Sammelunterkunft für mehrere Personen handeln kann. Gerade bei Massenunterkünften oder Unterkünften nach Art einer Fremdenpension ist es nicht ungewöhnlich, dass nur Zeiten tatsächlicher Anwesenheit zu bezahlen sind. Es ist daher durchaus naheliegend anzunehmen, dass der Bf. in diesen Monaten auf Urlaub oder Zeitausgleich war. Diese Schlussfolgerung wird auch durch die Eintragung im Zentralen Melderegister unterstützt. Dort wurde er im September bereits mit 25.9.2013 von seinem privaten Quartiergeber abgemeldet, obwohl er nach den vorhandenen Unterlagen erst ab Anfang Oktober für das Arbeitgeberquartier Miete gezahlt hat. Es ist am Bf. nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass Werbungskosten dem Grunde nach und in der geltend gemachten Höhe angefallen sind. Dies hat er nicht in ausreichender Weise getan

Es sind daher Kosten der doppelten Haushaltsführung nur in Höhe von EUR 1.140,00 als Werbungskosten anzuerkennen.

4.2.3.

Als Werbungskosten kommen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung unter anderem Kosten für Familienheimfahrten in Betracht, wobei diesbezüglich auf die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg.cit. gesetzten Grenzen Bedacht zu nehmen ist. Die Grenze beträgt

bei mehr als 60 km gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 jährlich EUR 3.672,00, das sind monatlich EUR 306,00.

Hinsichtlich der Heimfahrten gibt der Bf. an wöchentlich heim gefahren zu sein und legte dazu eine Aufstellung seiner Heimfahrten von Jänner bis Dezember 2013 vor, aus der hervorgeht, dass er in den Monaten Jänner, Februar, Mai, Juli, August, November und Dezember 2013 3 Mal und den restlichen Monaten vier Mal im Monat heimgefahren ist. Die Distanz zwischen seinem Familienwohnsitz in Ungarn und dem nunmehrigen Wohnsitz in Österreich gibt er mit 721 Kilometern an und kommt damit auf eine monatliche Anzahl der gefahrenen Kilometer von 4.326 Kilometer bzw. bei viermaliger Heimfahrt von 5.768 Kilometer.

Im Gegensatz zur Ansicht des Bf. sind die Familienheimfahrten von seinen im Jahr 2013 bewohnten Wohnungen in Österreich zu bemessen. Von F beträgt die kürzeste Strecke zu seinem Familienwohnsitz 524 km, von G 576 km.

Der Bf. legte einen ungarischen Zulassungsschein auf seinen Namen für einen L vor. Im Übrigen ist der Aufforderung des Finanzamtes und des BFG nicht nachgekommen, durch Tankbelege, Servicerechnungen seine Fahrten nachzuweisen.

Die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen müssen nach übereinstimmender Ansicht von Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, § 16 EStG 1988 allgemein, Tz 4, Seite 10 ff, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes) und Rechtsprechung nach Art und Umfang nachgewiesen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft gemacht werden.

Fehlt ein Nachweis der Höhe nach, ist die Abgabenbehörde zwar zur Schätzung berechtigt, nicht aber dazu, den geltend gemachten Aufwand überhaupt nicht anzuerkennen (VwGH 1.3.1983, 82/14/0199, und 7.11.1981, 418/80). Nur wenn Aufwendungen schon dem Grunde nach nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind, ist die Abgabenbehörde davon enthoben, über deren Höhe Beweise aufzunehmen bzw. die Höhe zu schätzen.

Bei der vom Bf. angegebenen Heimfahrtszahl wird nicht berücksichtigt, dass der Bf. auf Urlaub gewesen sein wird. Das BFG geht überhaupt aus den bereits zu den Mietzahlungen erwähnten Gründen davon aus, dass er in jenen Monaten, in denen er keine Miete gezahlt hat, er auch nicht in Österreich, sondern in Ungarn war. Für diese Monate fallen daher keine Familienheimfahrten an.

Für die übrigen Monate im strittigen Kalenderjahr 2013 erscheint es dem BFG glaubhaft, dass dem Bf. dem Grunde nach Aufwendungen für Familienheimfahrten erwachsen sind.

Der Bf. gab an, wöchentlich (3 bis 4 Mal pro Monat) im Berufungsverfahren beim Finanzamt mit dem PKW zu seinem Familienwohnsitz (pro Strecke über 500 km) gefahren zu sein. Geeignete Aufzeichnungen wurden von ihm nicht vorgelegt, lediglich der Zulassungsschein.

Die Höhe der Aufwendungen ist daher - den oben angeführten Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes folgend - zu schätzen. Dabei ist jedenfalls darauf Bedacht zu nehmen, dass mit Rücksicht auf die Entfernung, den Zeitaufwand und den entstehenden Kosten, die Anzahl der Reisen abnimmt, je größer die zurückzulegende Entfernung wird (VwGH 11.1.1984, 81/13/0171, 0185). Für Familienfahrten von 500 km oder mehr je einfache Strecke sind unter Verweis auf die Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates/Bundesfinanzgerichtes monatliche Familienheimfahrten als angemessen zu beurteilen (vgl. RV/1993-W/03 vom 18.12.2007,).

Im vorliegenden Fall ist daher davon auszugehen, dass ein Arbeitnehmer, der so weit vom Familienwohnsitz entfernt arbeitet wie der Bf., den Familienwohnsitz im Durchschnitt einmal monatlich aufsucht.

Da aber bereits eine monatliche Heimfahrt den monatlichen Grenzwert von EUR 306,00 erreicht, stehen dem Bf. für 9 Monate EUR 306,00 zu. Daher sind Familienheimfahrten in der Gesamthöhe von EUR 2.754,00 anzuerkennen.

4.2.4.

Von den beantragten Werbungskosten iHv EUR 5.112,00 waren daher EUR 3.894,00 als Werbungskosten aus den genannten Gründen anzuerkennen.

5. 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.

Im Beschwerdefall hängt das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage ab, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Höhe der Kosten beruht vielmehr auf der Würdigung der vorgelegten Sachverhaltselemente. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 22. Juni 2016