

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Vorsitzende und die weiteren Senatsmitglieder Richter, Richter2 und Richter3 in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Mag. András Péter Radics, Obere Hauptstr 18-20 Top 6, 7100 Neusiedl am See, über die Beschwerden vom 16.02.2015 gegen die Bescheide des Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 09.02.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2010 bis 2013 in der Sitzung am 21.09.2016, nach Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird geändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen, einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird geändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen, einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

III. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheid 2012 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

IV. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird geändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Begründung zu entnehmen.

Die Einkommensteuer wird in Höhe von 3.976,64 € festgesetzt. Das ergibt eine Abgabengutschrift von 800,00 €.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) bezog in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2010 bis 2013 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Beschäftigung bei der XY- GmbH in Österreich. Der Bf. war in diesen Jahren gemeinsam mit seiner Gattin und seinen minderjährigen Kindern in Ungarn wohnhaft und bewohnt ebenfalls eine Unterkunft an seinem Arbeitsort.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2010 bis 2013 wurden vom Bf. Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung in folgender Höhe als Werbungskosten geltend gemacht.

	2010	2011	2012	2013
Familienheimfahrten	3.372 €	3.672 €	3.672 €	3.672 €
doppelte Haushaltsführung	3.000 €	3.000 €	3.000 €	3.000 €

Mit Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2010 bis 2013 jeweils vom 9.02.2015 wurde der Bf. veranlagt, dabei ließ das Finanzamt die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung unberücksichtigt und hat jeweils nur das Werbungskostenpauschale in Höhe von 132 € berücksichtigt. Begründend führte es folgendes aus:

"Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind 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 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."

Mit gegen diese Einkommensteuerbescheide 2010 - 2013 erhobenen Beschwerden vom 16.02.2016 begehrte der Bf. seine doppelte Haushaltsführung und seine Familienheimfahrten anzuerkennen und brachte dazu in Erwiderung auf die Ausführungen des Finanzamtes und unter Verweis auf vorgelegten Beilagen begründend vor:

"Der Bf. wohne in Ungarn, Familienwohntort mit seiner Ehefrau und zwei minderjährigen Kindern zusammen, zu denen er wöchentlich mit seinem eigenen Pkw nach Hause fahre. Für diese beiden Kinder wurde bis Dezember 2014 die österreichische Familienbeihilfe gewährt. Der Bf. bewohne eine Unterkunft an seinem Arbeitsort an der Autobahn. Diese Unterkunft sei als Familienwohntort nicht geeignet. Die Kinder besuchen die Schule in Ungarn, die Ehefrau widme sich der Kindererziehung. Der Familienwohnsitz in Ungarn sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen für die Familie. Die Verlegung des Wohnsitzes aus dem strukturschwachen Gebiet in Familienwohntort ins Ballungszentrum Wien sei mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden, weshalb die Voraussetzungen einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung vorliegen (LStR Rz 10345)."

Aus diesen Gründen ersuchte der Bf. um Aufhebung der Einkommensteuerbescheide vom 9.02.2015 sowie um Zuerkennung der Kosten der Familienheimfahrten und doppelten Haushaltsführung in beantragter Höhe.

Mit Beschwerdeverentscheidungen gemäß § 262 BAO jeweils vom 19.03.2015 wies das Finanzamt die gegenständlichen Beschwerden unter Verweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung (VwGH vom 18.05.1995, 93/15/0244), wonach die Verlegung des gesamten Familienwohnsitzes an den Ort, an dem der Bf. seine ausschließliche Erwerbstätigkeit ausübe und aufgrund der Tatsache, dass die Gattin am Familienwohnsitz keine Einkünfte erziele, durchaus zumutbar sei, als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 27.03.2015 stellte der Bf. innerhalb offener Rechtsmittelfrist einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt.

Im Vorlageantrag gab der Bf. noch ergänzend an, dass vom Finanzamt bei der Begründung der abweisenden Beschwerdeverentscheidung die in Ungarn vorliegenden wirtschaftlichen und familiären Umstände außer Acht gelassen worden seien.

"Die Ehefrau vom Bf. war in den Veranlagungszeiträumen zweifellos nicht erwerbstätig, allerdings widmete sie sich der Erziehung der beiden gemeinsamen minderjährigen Töchter Kind1) und Kind2. Für diese beiden Kinder wurden die österreichische Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag gewährt (Auszug aus FinanzOnline).

Der aus dem Verkauf der Eigentumswohnung in Ungarn erzielbare Erlös würde für die Anschaffung einer adäquaten Unterkunft in Österreich nicht ausreichen, zudem müssten die Kinder in eine neue Schule in Österreich wechseln und dafür die deutsche Sprache erlernen, was für sie zumindest eine Klassenwiederholung bedeuten würde.

Die Familie des Bf. bewohne in Familienwohntort eine 90m² Eigentumswohnung. Aus dem Verkauf dieser Wohnung könnte nach derzeitigen Marktverhältnissen in Familienwohntort ein Kaufpreis von ca. HUF 14 Mio (= ca. 45.000 € beim aktuellen Wechselkurs von rd. HUF 300 €) erzielt werden. Eine ähnliche Unterkunft könnte zu diesem Preis in Wien definitiv niemals angeschafft werden.

Aus diesen Gründen könne eine Mitübersiedelung der Familienangehörigen nicht zugemutet werden (LStR Rz 345 iVm 10345), weshalb die Kosten für Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung des Bf. für die Jahre 2010 bis 2013 jedenfalls zustehen würden.

Seines Erachtens lägen wirtschaftliche Gründe vor, die die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar machen würden."

Abschließend stellte der Bf. gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. b BAO einen Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie einen Antrag gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. b BAO auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Vom Bf. vorgelegt wurden:

- Daten des Steueraktes für 2010
- Daten des Steueraktes für 2011
- Daten des Steueraktes für 2012
- Daten des Steueraktes für 2013
- Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010
- Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011
- Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012
- Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013
- Information über den Bezug von Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag
- Ersuchen um Ergänzung vom 18.02.2015 (Vorlage der Einkommensnachweise der im EU-Ausland lebenden Ehefrau, Formulare E9 im Original für die Jahre 2010 bis 2013 und von der ausländischen Steuerbehörde unterfertigt)
- Bescheinigung EU/EWR / Certificate and Declaration EU / EEA der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) für das Jahr 2010
- Bescheinigung EU/EWR / Certificate and Declaration EU / EEA der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) für das Jahr 2011
- Bescheinigung EU/EWR / Certificate and Declaration EU / EEA der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) für das Jahr 2012
- Bescheinigung EU/EWR / Certificate and Declaration EU / EEA der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) für das Jahr 2013
- Ersuchen um Ergänzung/ Auskunft vom 4.11.2015*

* Ersuchen um Ergänzung:

1. Womit wurden die Familienheimfahrten durchgeführt? (eigenes Auto, Mitfahrer, öffentliches Verkehrsmittel, ...)
2. Falls mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, bitte Belege (Fahrscheine), falls mit dem eigenen Auto, Kopie des Zulassungsscheines, Führerscheins, Benzinrechnungen, Fahrtenbuch und Kfz-Überprüfungsbericht (Unterlagen betreffend der § 57a-Überprüfungen (Pickerl) sowie der detaillierten Servicehefte für den Pkw).
3. Wie oft wurden die Familienheimfahrten durchgeführt? Detaillierte Aufstellung
4. Anschrift des Familienwohnsitzes und Angabe der km-Entfernung/ einfache Strecke zur Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort.
5. Haben Sie am Beschäftigungsort eine Schlafstelle/Wohnmöglichkeit/Wohnung und wie groß ist diese (Quadratmeter)?
6. sonstige Wohnmöglichkeit: Adresse und Anzahl der Quadratmeter?
7. Haben Sie eine unentgeltliche Schlafmöglichkeit vom Arbeitgeber (Bekanntgabe der Adresse)?
8. Hinsichtlich der Mietaufwendungen 2010 bis 2013 - Ort der Beschäftigung - werden Sie ersucht den Doppelaufwand nachzuweisen: Mietvertrag vom Familienwohnsitz bzw. Grundbuchsauszug bei Eigenheim, Meldezettel der Gattin und Nachweis der Mietzahlungen - Geldfluss.

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachte der Bf. vor:

Der Bf. fahre wöchentlich alleine mit dem eigenen Pkw zu seinem Familienwohnsitz in Familienwohrt (Ungarn) nach Hause, wo er mit seiner Ehefrau und seinen Kindern zusammenlebe.

In den Jahren 2010 bis 2013 habe er in B, an der Raststation der Autobahn S1 gearbeitet. Die einfache Fahrtstrecke zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte betrage 164 km.

Als Nachweis der Familienheimfahrten wird ein Fahrtenbuch, sowie eine Kopie vom Zulassungs- und Führerschein vorgelegt. Die Heimfahrten habe der Arbeitgeber nicht vergütet.

Die Unterkunft am Arbeitsort sei vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt worden. Der Bf. wohnte im Hotel an der Raststätte, wobei der Dienstgeber einen der beiliegenden Dienstgeberbestätigung bzw. dem beiliegenden Lohnkonto entsprechenden Betrag vom Monatslohn in Höhe von ca. 250 €/Monat abgezogen habe.

Der Kaufpreis des 392m² großen bebauten Grundstückes (von dem die Grundfläche des Hauses ca. 90m² ist) war gemäß Kaufvertrag aus dem Jahre 1999 HUF 2,1 Mio (ca. 7.000 €). Derzeit werde das Gebäude renoviert, wobei ein ungarisches Versicherungsinstitut den aktuellen Wert des Hauses mit 14 Mio HUF (ca. 46.700 €) veranschlagt habe, wobei zu diesem Preis der Erwerb einer entsprechenden Immobilie in Österreich unmöglich sei.

Als weiteren Nachweis des Marktwerts einer entsprechenden Immobilie in Familienwohrt wurden Anzeigen aus dem Internet über die derzeit zum Verkauf

angebotenen Grundstücke in Familienwohntort vorgelegt. Aus diesen gehe hervor, dass für bebaute Grundstücke in Familienwohntort mit einer dem Einfamilienhaus von der Familie des Bf. entsprechenden Wohnfläche von 90 bis 100m² ein Kaufpreis zwischen HUF 8,5 bis HUF 14,8 Mio (ca. 28.000 € bis 50.000 €) angeboten werde.

In Österreich könne ein ähnliches bebautes Grundstück zu diesen Preisen nicht erworben werden, weshalb ein Umzug nach Österreich mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden wäre.

Der Bf. bewohne in Österreich ein Hotelzimmer an der Autobahn S1, welche Unterkunft vom Dienstgeber im Rahmen des Dienstverhältnisses verbilligt zur Verfügung gestellt werde und aufgrund der Lage und der Ausstattung nicht Familienbedürfnissen bei zwei minderjährigen Kinder entspreche (LStR Rz 345).

Die zwei minderjährigen Kinder müssten zudem in eine neue Schule in Österreich wechseln und hierfür die deutsche Sprache ausreichend erlernen, was für beide zumindest eine Klassenwiederholung bedeuten würde.

Aufgrund der angeführten erheblichen wirtschaftlichen und sozialen Nachteilen sei die Verlegung des Familienwohnsitzes für die Familie des Bf. nicht zumutbar.

Vorgelegt wurden:

- Fahrtenbuch

Jahr	Fahrten	Gesamtkilometer
2010	92	15.088 km
2011	92	15.088 km
2012	93	15.252 km
2013	94	16.072 km

- Kopie vom Zulassungs- und Führerschein
- Dienstgeberbestätigung
- Lohnkonten für die Jahre 2010 bis 2013
- Auszug aus dem Grundbuch
- Kaufvertrag des im Eigentum der Ehefrau stehenden Einfamilienhauses
- Meldekarte von der Ehegattin in Ungarn inkl. Übersetzung einiger Teile

Das Finanzamt legte in der Folge - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - diese Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In der am 21. September 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

"Der steuerliche Vertreter führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt.

Obwohl eine vorübergehende Haushaltsführung bei der Beschwerdeentscheidung angeführt wurde, wurden Werbungskosten entgegen der Lohnsteuerrichtlinien nicht einmal für die ersten zwei Jahre anerkannt.

Selbst im Vorlagebericht hat das Finanzamt die Unterhaltskosten des Bf. nicht bezweifelt. In diesem wurde ausgeführt, dass die Internetauszüge nicht leserlich seien (es werden Originalauszüge vorgelegt sowie aktuelle Auszüge).

Der Durchschnittswert der Immobilie wird mittels einer Bestätigung der ungarischen Haushaltsversicherung nachgewiesen. Demzufolge entspricht der Marktwert der Immobilie in Familienwohntort 17 Mio HUF, dies entspricht ca. 60.000 Euro.

Bei der zweiten Unterkunft am Beschäftigungsort handelt es sich um eine Raststätte in einem Hotel, welche nur mit einem PKW befahrbar ist. Es ist unmöglich, dass die Familie dorthin mitzieht. Die Familie müsste in Wien Umgebung eine Unterkunft suchen.

Familienwohntort ist eine Kleinstadt mit ca. 30.000 Einwohnern mit einer Infrastruktur (Kindergarten, Schule sowie Oberstufe). Diese Infrastruktur sei in B auch gegeben, aber die Immobilien in B haben einen mehrfachen Kaufpreis. So ist der Kaufpreis laut einer Internetabfrage einer ähnlichen Immobilie mit 72m² Wohnfläche, ca. 249.000 Euro (angemerkt wird, dass es sich dabei um eine sanierungsbedürftige Immobilie handelt). Der zu erzielende Kaufpreis in Ungarn reicht nicht für den Erwerb einer entsprechenden Immobilie in Österreich, aus. Die Familie müsste sich verschulden. Die Ehegattin arbeitet nicht in Ungarn, es ist fraglich, ob sie in Österreich einen entsprechenden Job bekommt. Fraglich ist weiters, ob der Bf. mit einem Einkommen kreditwürdig wäre. Ergänzend zum Vorbringen im Vorlageantrag berichtet der steuerliche Vertreter, dass sich das Eigenheim im Inland nicht im Alleineigentum der Gattin befindet, sondern nur zu 7/12tel. Die Immobilie befand sich im Eigentum der Familie, im Jahr 1999 kaufte die Ehegattin 6/12tel, ein Zwölftel erlangte sie durch die Erbfolge, die restlichen 5/12tel gehören der Schwester.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte ergänzend vor:

Grundsätzlich hat das Finanzamt keine Bedenken, dass die vorübergehende Haushaltsführung seit Beginn der Beschäftigung im September 2009 bis August 2011 anerkannt wird.

Hinsichtlich der dauernden doppelten Haushaltsführung führt der Vertreter des Finanzamtes aus:

1.) Soziale Unzumutbarkeit: Diese ist jeweils aus der Sicht des Veranlagungsjahres zu prüfen, die Kinder sind in den Jahren 2003 und 2006 geboren, die jüngere Tochter ist bis Ende der vorübergehenden Haushaltsführung noch nicht schulpflichtig, bei der älteren Tochter beginnt die Schulpflicht im ersten Streitjahr.

2.) Wirtschaftliche Unzumutbarkeit: Wenn der Bf. eine neue Wohnung kauft, kommt es zu keinem Vermögensabfluss. Dem Kaufpreis steht ein Wert gegenüber. Sollte eine neue

Wohnung finanziert werden müssen, waren die Sollzinsen in den streitgegenständlichen Jahren 2011/2013 sehr niedrig.

Der Bf. geht seiner Tätigkeit in B nach, es stellt sich die Frage welche Wohnung zumutbar ist. Das FA sieht eine Zumutbarkeit des Wohnsitzes in einem Radius von 60 – 80 km. Der Vertreter des Finanzamt hat bei gewerblichen Anbietern die Kaufpreise nachgeprüft, so z.B. 3-Zimmer-Wohnung 84m² 80.000 Euro Kaufpreis in Bad Sauerbrunn.

Es stellt sich weiter die Frage, ob ein neues Eigentum angeschafft werden muss. Es gäbe auch die Möglichkeit eine Wohnung in der Nähe zu mieten, z.B. Siegendorf, 72m², 3-Zimmer, Mietkauf für 482 Euro (inkl. USt).

Es wird ein BFG-Erkenntnis vom 13.1.2016, GZ RV/1101108/2015, vorgelegt. Der Vertreter des FA zitiert aus der Begründung dieses Erkenntnisses.

Vom Finanzamt wird vorgelegt:

Immobilienblatt "will-haben.at" betreffend die oben angeführte Eigentumswohnung, eine Eisenstadt Rarität, Genossenschaftswohnung zu mieten in Mühlendorf und Mietkauf in Siegendorf.

Vom steuerlichen Vertreter werden vorgelegt:

Kaufvertrag mit Übersetzung, Bestätigung der Versicherung mit Übersetzung, Grundbuchauszug (mit Übersetzung der wesentlichen Teile), 3 Anzeigen vom 3.12.2015 aus Familienwohntort, aktuelle Anzeigen aus Familienwohntort, Anzeigen aus B.

Der steuerliche Vertreter des Bf. bringt zu den vom Finanzamt genannten Ortschaften, Bad Sauerbrunn und Siegendorf vor, dass diese nicht vergleichbar mit einer Stadt wie Familienwohntort vergleichbar seien, die Infrastruktur ist nicht so gegeben, er glaube nicht, dass sich dort eine höhere Schule befindet.

Die genannten Ortschaften kann man nicht mit B vergleichen, die Wohnung in Eisenstadt-Umgebung, meint der steuerliche Vertreter, dass dies ein dehnbarer Begriff ist ("Umgebung").

Zur Genossenschaftswohnung führt er aus, dass nicht nur die Miete fällig wird, sondern auch ein Genossenschaftsanteil zu zahlen ist, die Wohnung muss schließlich von der Genossenschaft gekauft werden.

Der Vertreter des Finanzamt:

Hinsichtlich der Genossenschaftswohnung kennt er den Preis nicht genau, er geht aber von einer zumutbaren Entfernung zum Beschäftigungsort aus. Er geht von einer von Österreich adäquaten Infrastruktur dieser Ortschaften aus. Für die Kinder sei es zumutbar eine höhere Schule in Eisenstadt zu besuchen. Ergänzt wird, dass es sich bei diesen Angeboten um Stichproben handelt.

Der steuerliche Vertreter bringt zur Genossenschaftswohnung vor, dass er selbst eine in Neusiedl bewohne, mit 31.000 Euro Genossenschaftsanteil, 89m², 3-Zimmer, 600 Euro Miete.

Der Vertreter des Finanzamt meint, bei einem Kauf steht ein entsprechender Wert gegenüber und stellt die Frage, ob eine Wohnung überhaupt gekauft werden muss.

Der steuerliche Vertreter ergänzt die Beschwerde dahingehend, dass ab dem Jahr 2013 dem Bf. 1/3 des Pendlerpauschales zustehen würde. Er beantragt ein Drittel des Pendlerpauschales und Pendlereuros als Werbungskosten anzuerkennen, da die Arbeitsstelle mit öffentlichen Verkehrsmittel nicht erreichbar sei und der Bf. viermal pro Monat nach Hause fahre."

Rechtslage

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

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden

Z 1) die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge;

Z 2a) 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 EStG 1988 sind auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeit- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen, der in der im verfahrensgegenständlichen Jahr 2010 geltenden Fassung 3.372 € und in den anderen verfahrensgegenständlichen Jahren 2011 bis 2013 geltenden Fassung 3.672 € beträgt (bei einfachen Fahrtstrecke von über 60 km).

Ausgaben für den Haushalt, Verpflegung und Wohnung des Arbeitnehmers gehören nach den Grundregeln des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu den Aufwendungen für die Lebensführung, die nicht abzugsfähig sind.

Unter bestimmten Voraussetzungen können jedoch Aufwendungen oder Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten einkünftermindernd berücksichtigt werden.

1. Doppelte Haushaltsführung

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden und zwar einer am Familienwohrt (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Unterschieden wird zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (am Familienwohnsitz und am Beschäftigungsort) sind steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht.

Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen gilt jedenfalls jener Ort, an dem er mit seiner Ehegattin einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet, als sein Familienwohnsitz (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Der wesentliche Unterschied zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung liegt darin, dass von einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung dann gesprochen wird, wenn die nachgewiesene Absicht besteht, nach einem absehbaren Zeitraum der auswärtigen Berufsausübung wieder an den Ort des Familienwohnsitzes zurückzukehren, während eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung die Verlegung des Familienwohnsitzes auf längere Sicht unzumutbar erscheinen lässt.

Für beide Arten der doppelten Haushaltsführung gilt allgemein, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. 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 (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind aber Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst [vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 25 (Stand: 1.5.2015, rdb.at); Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 224 f], wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder

- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (vgl. dazu auch Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 16 Abs. 1 Z 6 Tzen 72, 75, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 56 "Doppelte Haushaltsführung").

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort kann - wie erwähnt - unterschiedliche Ursachen haben. Diese Ursachen müssen jedoch aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorlieben für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 16.3.2005, 2000/14/0154; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235).

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132).

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist nicht privat veranlasst, wenn der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Bei ausländischen Familienwohnsitzen gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischen Familienwohnsitzen. Wohl kann aber ein wesentlicher Kaufkraftunterschied oder die Bewirtschaftung einer eigenen Landwirtschaft dazu führen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar ist (UFS 7.7.06, RV/0440-G/04; LStR Rz 345).

Der Bf. erzielte in den verfahrensgegenständlichen Streitjahren 2010 bis 2013 ausschließlich in Österreich Einkünfte. Er war unter der vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Wohnmöglichkeit in B seit 2.03.2010 gemeldet. Seit September 2009 war der Bf. in Österreich beschäftigt, während der Familienwohnsitz stets in Ungarn geblieben ist, wo seine Ehegattin mit den 2 minderjährigen Kindern (geboren 2003 und 2006) in einer in ihrem Eigentum gehörenden Wohnung wohnte. Für diese Jahre bekam der Bf. den beantragten Alleinverdienerabsetzbetrag gewährt.

Aktenkundig ist eine Bestätigung der ungarischen Steuerbehörde, wonach die Ehegattin des Bf. in Ungarn keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielte.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, dem elektronischen Abgabensystem des Bundes und nachstehender Beweiswürdigung:

Im Streitfall ist der Familienwohnsitz des Bf. 164 km von seinem Beschäftigungsort entfernt, sodass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann.

Im konkreten Fall steht folglich unstrittig fest, dass der Familienwohnsitz des Bf. in Ungarn von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht

möglich bzw. nicht zugemutet werden kann; nicht behauptet wurde vom Bf., dass der Bf. am Ort des Familienwohnsitzes eine weitere Erwerbstätigkeit hatte und dort seine Ehegattin in Bezug auf das Familieneinkommen wirtschaftlich bedeutende und steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 erzielte.

Streit besteht allein darüber, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort bzw. in übliche Entfernung von der Arbeitsstätte trotz der vom Bf. bezeichneten Gründe zuzumuten war oder nicht bzw. ob diese vom Bf. vorgebrachten Umstände eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung rechtfertigten.

Zu prüfen ist, nachdem die Ehegattin keine steuerpflichtigen Einkünfte am Familienwohnsitz erzielt, ob die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes privat veranlasst ist.

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen und nachzuweisen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen von Gründen für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 mwN). Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist auch für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen.

Zunächst bringt der steuerliche Vertreter eine Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung aus sozialen Gründen vor. Hierzu führt der steuerlich vertretene Bf. ins Treffen, dass einerseits zwei minderjährige Kinder am Familienwohnsitz des Bf. wohnen, die der deutschen Sprache nicht mächtig seien und folglich durch einen Schulwechsel ein Jahr wiederholen müssten und andererseits ihm der aus dem Verkauf des Hauses in Ungarn erzielbare Erlös für die Anschaffung einer adäquaten Unterkunft in Österreich nicht ausreichen würde, weshalb die Mitübersiedelung der Familienangehörigen nicht zugemutet werden könne. Nach Angaben des Bf. widmet sich die Ehegattin um die Erziehung und Betreuung der minderjährigen Kinder.

Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen, wonach dem Steuerpflichtigen in aller Regel nach einer gewissen Zeit zumutbar ist, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.04.1986, 84/14/0198). Dieser Zeitraum hängt insbesondere vom Familienstand ab, die LStR Rz 346 nennen bei einem verheirateten, in eheähnlicher Gemeinschaft oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebende Steuerpflichtige zwei Jahre. Spätestens nach Ablauf dieser Zeitspanne hat der Steuerpflichtige darzulegen, aus welchem Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird.

Der Bf. hat die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit zunächst mit der Schulpflicht seiner Kinder, die die deutsche Sprache nicht beherrschen, begründet.

Schulischer Erfolg bzw. das Erreichen eines bestimmten Ausbildungsniveaus ist unter anderem abhängig von der Kenntnis der Unterrichtssprache. Während Kleinkinder Sprachbarrieren relativ schnell überwinden können, ist das Erlernen einer Fremdsprache mit zunehmenden Alter beschwerlicher.

Die vorgebrachte Argumentation hinsichtlich einer etwaigen Klassenwiederholung seiner Töchter ist jedoch nicht erfolgversprechend. Im Jahr 2010 waren die 2003 und 2006 geborenen Kinder 7 bzw. 4 Jahre und damit in einem Alter, in dem die Kinder (gerade) noch nicht schulpflichtig waren. Nach Ansicht des erkennenden Senates des Bundesfinanzgerichtes befanden sich die minderjährigen Kinder in einem Alter, in dem eine fremde Sprache noch relativ leicht erlernt werden kann.

In Österreich beginnt die Schulpflicht mit dem auf die Vollendung des sechsten Lebensjahres folgenden 1. September, für die ältere Tochter folglich im September 2009. Die jüngere Tochter Kind2 war im Zeitpunkt der Begründung des zweiten Wohnsitzes erst vier Jahre alt und somit noch ein Kindergartenkind. Angemerkt wird, dass der Bf. bereits im - nicht verfahrensgegenständlichen - Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich erzielt hat, und somit bereits bei Beginn der Schulpflicht seiner älteren Tochter in Österreich ansässig war. Damit geht das Argument einer Klassenwiederholung der Kinder ins Leere und kann somit keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus nicht privaten Gründen begründet werden.

Zutreffend ist, dass nach der Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046; VwGH 24.9.2007, 2007/15/0044) und Rz 345 LStR 2002 die Verlegung des Wohnsitzes aus einer strukturschwachen Region in ein Ballungszentrum unzumutbar sein kann. Hierbei geht es in aller Regel um Fälle, in denen sich der Familienwohnsitz in einer Kleingemeinde befindet und eine Landwirtschaft in einem zumindest zur Selbstversorgung geeigneten Umfang betrieben wird (zB UFS 9.8.2007, RV/1876-W/07, mwN.).

Demgegenüber hat der steuerlich vertretene Bf. nur vorgebracht, die Verlegung des Wohnsitzes aus dem strukturschwachen Gebiet in Familienwohntort ins Ballungszentrum von Wien wäre mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden, da keine adäquate Wohnung aus dem Erlös der in Ungarn befindenden Eigentumswohnung in Österreich angeschafft werden könne.

Dabei beschränkt sich der Bf. auf bloß allgemein gehaltene Behauptungen. Die ungarische Stadt Familienwohntort hat jedenfalls über 30.000 Einwohner. Mit einem bloßen Hinweis auf ein strukturschwaches Gebiet allein wird nicht dargetan, aus welchen Gründen eine Wohnsitzverlegung von Familienwohntort nach Wien wirtschaftlich unverhältnismäßig sein sollte.

Der Bf. begründet die Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung in den Streitjahren weiters mit "erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen", in concreto damit, dass der

Verkauf des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung am Familienwohnsitz auf Grund der Lage in einem strukturschwachen Wohngebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führe und die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort aus dem Erlös nicht möglich sei. Außerdem damit, dass ihm sein Arbeitgeber eine verbilligte Wohnmöglichkeit zur Verfügung stelle, die auf Grund der Größe und Ausstattung nicht den Familienbedürfnissen entspreche. Im Falle eines Familiennachzuges habe er für Miete und Nebenkosten wie auch für die Lebenshaltungskosten viel mehr zu bezahlen.

Abgesehen davon, dass sich der Bf. in seiner Begründung auf bloß allgemein gehaltene Behauptungen beschränkte, sein Vorbringen nicht einzelfallbezogen anhand entsprechender Unterlagen konkretisierte bzw. nachwies und folgedessen ein entsprechender Vermögensnachteil damit auch nicht als erwiesen anzusehen war (in diesem Zusammenhang wird auch auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten hingewiesen), war auch zu berücksichtigen, dass neben den vom Bf. aufgezeigten wirtschaftlichen Faktoren keine anderen Gründe vorlagen bzw. der Bf. (es ist die Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren die Gründe, die ihn zur Beibehaltung des Familienwohnsitzes veranlassten, vollständig offen zu legen) auch keine weiteren Umstände von erheblichem objektiven Gewicht ins Treffen geführt hat, die einer Verlegung des Familienwohnsitzes in den Nahebereich der Arbeitsstätte entgegengestanden wären bzw. auf Grund derer eine Verlegung nur unter schwierigsten Bedingungen erfolgen hätte können [vgl. dazu auch Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, § 16 Anm. 25 (Stand: 1.5.2015, rdb.at), wonach der Umstand eines wirtschaftlichen Nachteils für sich allein kein Grund für die Anerkennung der Aufwendungen iZm doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten ist; siehe auch UFS 31.8.2011, RV/0080-K/09 ; UFS 28.9.2010, RV/0493-S/10; UFS 4.9.2008, RV/0463-F/07].

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wäre es dem Bf. durchaus möglich bzw. zumutbar gewesen, das am Beschäftigungsort angemietete Zimmer seines Arbeitgebers im Falle eines mit dem Wohnsitzwechsel verbundenen Familiennachzuges seiner Gattin durch eine geeignete, finanziell erschwingliche Mietwohnung für zwei Erwachsene zu ersetzen und den Lebensunterhalt für sich und seine Gattin im Inland zu tragen; der Bf. hat im Übrigen auch nicht (in nachvollziehbarer Weise) vorgebracht, dass er mit seinen finanziellen Mitteln dazu nicht imstande gewesen wäre, sondern lediglich ins Treffen geführt, dass ihm bei einem Familiennachzug ein wirtschaftlicher Nachteil entstehen würde.

Umstände, die eine Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich unzumutbar machen würden, wurden vom Bf. somit nicht nachgewiesen.

In Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse war dem Bf. in den streitgegenständlichen Jahren die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus den oben angeführten Gründen zuzumuten. Eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung lag damit im konkreten Fall nicht vor und fallen sohin die geltend gemachten Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung bzw. für

Familienheimfahrten unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 (Zuordnung zur privaten Lebenssphäre).

Liegen die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen, wonach dem Steuerpflichtigen in aller Regel nach einer gewissen Zeit zumutbar ist, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.04.1986, 84/14/0198). Dieser Zeitraum hängt insbesondere vom Familienstand ab, die Verwaltungspraxis geht bei einem verheirateten mit einem minderjährigen Kind lebenden Steuerpflichtigen von zwei Jahren aus.

Behält ein in Österreich tätiger ungarischer Staatsbürger seinen Familienwohnsitz in Ungarn lediglich aus Gründen der Haushaltsführung der Gattin für die gemeinsamen Kinder, des Schulbesuches der Kinder oder zwecks Ausbildung der Kinder in ihrer Muttersprache bei, so ist von keiner beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung auszugehen. Gegenständlich ist daher die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Ungarn als ausschließlich privat veranlasst zu sehen. Der Umstand, dass die Kinder die deutsche Sprache nicht beherrschten, reiche jedenfalls für sich alleine keineswegs aus, Kosten für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung als steuerlich anzuerkennende Werbungskosten zu qualifizieren. Wie bereits oben ausgeführt, waren die in den Jahren 2003 und 2006 geborenen Kinder in den streitgegenständlichen Jahren (gerade) noch nicht schulpflichtig waren.

Da gemäß obigen Ausführungen die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Ungarn privat veranlasst ist, liegen die Voraussetzungen für eine dauernde doppelte Haushaltsführung nicht vor.

Hinsichtlich einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung hat der erkennende Senat beschlossen, die Kosten der doppelten Haushaltsführung (sowie die Kosten der Familienheimfahrten) entsprechend der Verwaltungspraxis vorübergehend für einen Zeitraum von zwei Jahren anzuerkennen.

Da der Bf. bereits seit September 2009 in Österreich einer Beschäftigung nachging, werden die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung für den Zeitraum in den verfahrensgegenständlichen Jahren für das Veranlagungsjahr 2010 und bis August 2011 anerkannt, das sind im Jahr 2010 die beantragten Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von 3.000 € und im Jahr 2011 für die doppelte Haushaltsführung aliquot 2.000 € (für acht Monate anstelle von 12 Monaten).

War die Verlegung des Wohnsitzes jedoch zumutbar, so ist die Beibehaltung des vom Beschäftigungsort weit entfernten Familienwohnsitzes privat veranlasst. Die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung lagen

im gegenständlichen Fall seit September 2011 nicht mehr vor. Diese sind unter die nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung einzureihen. Folgedessen konnten demnach auch die vom Bf. für Familienheimfahrten geltend gemachten Kosten ab diesem Zeitpunkt nicht als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG 1988 anerkannt werden.

2. Familienheimfahrten

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten allerdings dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird.

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind unter denselben Voraussetzungen anzuerkennen oder nicht anzuerkennen wie jene der doppelten Haushaltsführung (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Rz 220 Familienheimfahrten sowie Rz 200/14).

Wie oben unter Punkt 1. bereits dargelegt wurde, werden die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung in den Streitjahren 2010 und bis August 2011 als vorübergehende Werbungskosten anerkannt, weshalb die Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort in B und (Familien-)Wohnsitz in Ungarn ebenfalls als Werbungskosten zu berücksichtigen wären.

Auf Grund des vorliegenden Erkenntnisses sind bei der Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte des Bf. für das Kalenderjahr 2010 Werbungskosten in Höhe von insgesamt 6.372 € (dieser Betrag ergibt sich aus den Aufwendungen doppelter Haushaltsführung in Höhe von 3.000 € und Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 3.372 €) sowie bei der Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte des Bf. für das Kalenderjahr 2011 Werbungskosten in Höhe von 4.448 € (dieser Betrag ergibt sich aus den aliquoten - für acht Monate von Jänner bis August - Aufwendungen doppelter Haushaltsführung in Höhe von 2.000 € und Kosten für Familienheimfahrten 2.448 €) zu berücksichtigen.

Die Gesamtergebnisse der Neuberechnungen der Arbeitnehmerveranlagungen 2010 und 2011 sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Für das Kalenderjahr 2012 war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

3. Pendlerpauschale und Pendlereuro

Der steuerliche Vertreter beantragte in der Sitzung am 21.09.2016 im Falle der Nichtgewährung der doppelten Haushaltsführung die Anerkennung eines Drittels des großen Pendlerpauschales für das Veranlagungsjahr 2013, weil der Bf. mindestens viermal im Monat die Fahrtstrecke zwischen Familienwohnsitz und Beschäftigungsort zurücklegt und auf dieser Strecke kein öffentliches Verkehrsmittel fährt.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet in den für den Beschwerdefall und für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 maßgeblichen Stellen folgendermaßen:

3.1. Pendlerpauschale

"§ 16 Abs. 1Werbungskosten sind auch:

...

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten.

Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

...

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 1.356 Euro jährlich,

bei mehr als über 60 km 2.016 Euro jährlich.

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

Bei mindestens 2 km bis 20 km 3 72 Euro jährlich,

bei mehr als 20 km bis 40 km 1.476 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 2.568 Euro jährlich,

bei mehr als über 60 km 3.672 Euro jährlich.

e) 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 vier Tagen, aber 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.

...

(g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden.

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen."

Da auf der Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kein Massenverkehrsmittel verkehrt, liegt eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit vor. Der Bf. fährt diese Strecke mindestens an vier Tagen und nicht öfter als an sieben Arbeitstagen im Kalendermonat, folglich ist das Pendlerpauschale in Höhe von 1.224 € (= 1/3 von 3.672 €) als Werbungskosten anzuerkennen.

3.2. Pendlereuro

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 lautet in den für den Beschwerdefall und für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2013 maßgeblichen Stelle folgendermaßen:

"Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

...

4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros regeln die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend."

Dem Bf. erwachsen im Jahr 2013 Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die ihn zum Abzug als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berechtigten.

Wie sachverhaltsmäßig unstrittig festgestellt, beträgt die Strecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte dem Bf. in B, wo er erwerbstätig ist, insgesamt 164 km und ist ihm mangels öffentlicher Verkehrsmittel die Benützung von nicht möglich.

Folglich bestanden keine Zweifel an der Gewährung eines Pendlereuros gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 mit Verweis auf § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e von jährlich 2 Euro pro Kilometer der einfachen Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 164 km, das sind 110 Euro (=164 km x 2 Euro, davon 1/3 Aliquotierung, weil die Fahrtstrecke an mindestens vier Tagen, aber nicht öfter als an sieben Tagen im Kalendermonat zurückgelegt wird).

Es ist der Pendlereuro in Höhe von 110 Euro zu berücksichtigen.

Berechnung der Einkommensteuer 2013

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	26.215,55 €
Werbungskosten	-132,00 €
Pendlerpauschale	-1.224,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	24.859,55 €

Sonderausgaben	-60,00 €
Kinderfreibetrag*	- 440,00 €
Einkommen	24.359,55 €
Einkommensteuer**	4.876,23 €
Alleinverdienerabsetzbetrag	-669,00 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Pendlereuro	-110,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.752,23 €
Steuer sonstige Bezüge:	0,00 €
0% für die ersten 620,00	224,41 €
6% für die restlichen 3.740,17	
Einkommensteuer	3.976,64 €
anrechenbare Lohnsteuer	-4.776,46 €
festgesetzte Einkommensteuer	-799,81 €
Gutschrift	800,00 €

* Entsprechend der Veranlagungen 2010 bis 2012 wurde der im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 9.02.2015 nicht vorgenommene Ansatz des Kinderfreibetrages für ein haushaltszugehöriges Kind gemäß § 106a EStG nachgeholt.

** $(24.359,55 - 11.000) / 14.000 \times 5.110 = 4.876,23$

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2013 in Höhe von 3.976,64 € festgesetzt. Im gegenständlichen Verfahren ergibt das eine Gutschrift in Höhe von 800,00 €.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgericht 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.

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG wird eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da sich die rechtliche Beurteilung des Nichtvorliegens einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung aus den der im vorliegenden Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, weshalb keine Rechtsfrage,

welcher grundsätzliche Bedeutung zukommt, vorliegt. Es wird auf die einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen (u.a. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; VwGH 22.04.1986, 84/14/0198, UFS vom 4.09.2008, RV/0463-F/07, UFS vom 16.01.2012, RV/3545-W/11, UFS vom 17.10.2012, RV/0386-K/10, UFS vom 29.01.2013, RV/3374-W/10, BFG vom 17.02.2016, RV/7106075/2015, BFG vom 13.01.2016, RV/1101108/2015, BFG vom 25.11.2015, RV/7103144/2015, BFG vom 11.06.2015, RV/5100037/2014, BFG vom 14.05.2014, RV/7103500/2012).

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. September 2016