

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, über die Bescheidbeschwerden vom 03. Juli 2016 und vom 13. November 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 02.06.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2012 und 2013, sowie vom 11. Oktober 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2014 und 2015, beschlossen:

- I. Die angefochtenen Bescheide sowie die Beschwerdevereinscheidungen werden unter Zurückverweisung der Sache gem § 278 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) aufgehoben.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist polnischer Staatsbürger, der in Österreich einer unselbständigen Beschäftigung nachgeht und dessen Familienwohnsitz sich in Polen, befindet. Fraglich ist, ob die Kosten für Familienheimfahrten von Wien zum polnischen Familienwohnsitz in den Jahren 2012 bis 2014 iHv EUR 3.600,00 sowie für Unterkunft und Familienheimfahrten im Jahr 2015 EUR 7.104,00 als erhöhte Werbungskosten abzugsfähig sind.

Mit den angefochtenen Bescheiden berücksichtigte die belangte Behörde (belBeh) die beantragten Werbungskosten nicht, weil die Gattin Pensionseinkünfte bezogen habe, die unter EUR 6.000,00 bzw für das Jahr 2012 unter EUR 2.200,00 lägen.

Mit seinen Bescheidbeschwerden entgegnete der Bf im Wesentlichen, dass seine Ehefrau in Polen den Haushalt führe, wo sie seit 22.02.2010 ein Eigenheim und kleines Grundstück besäßen. Die Pension der Gattin habe den Betrag von EUR 2.200,00 überschritten. Weiters sei die tägliche Heimfahrt aufgrund der großen Entfernung von Wien nach **** (eine Strecke 500 km) unzumutbar gewesen. Bezüglich der Jahre 2014 und 2015 trug er darüber hinaus vor, dass seine Ehefrau einerseits als Rentenbezieherin das polnische Hoheitsgebiet auf Dauer nicht verlassen dürfe und andererseits wegen ihrer Erkrankung einer 24-stündigen Pflege bedürfe. Weiters schränkte er ein, dass seine Ehefrau den Haushalt gemeinsam mit der Tochter geführt habe.

Mit Beschwerdevereinscheidungen wies die belBeh sämtliche Beschwerden als unbegründet ab und betonte nochmals, dass es um Erwerbseinkünfte gehe, unter die die Pension jedoch nicht fiele. Damit liege keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor, weshalb die Kosten für Familienheimfahrten nicht berücksichtigt werden könnten.

Sämtliche angefochtenen Bescheide wurden nach dem 31.12.2013 erlassen, weshalb in allen Fällen verpflichtende Beschwerdevereinscheidungen zu ergehen hatten. Die Beschwerden wurden mit Vorlageberichten vom 29.11.2017 sowie vom 22.02.2018 vorgelegt. In den Vorlageberichten gab die belBeh folgende Stellungnahme ab:

"Die in Polen wohnhafte Ehegattin des Bf. ist eine Pensionistin. Bei Personen im Ruhestand besteht grundsätzlich keine Ortsgebundenheit. Diesbezüglich wird auch auf eine aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 3.8.2016 hingewiesen (RV/7100232/2016).

Das nunmehr vorgelegte "ärztliche Attest" enthält zum Ersten nicht einmal ein exaktes Krankheitsbild und "bescheinigt" für 7 Jahre rückwirkend aus psychiatrischen Gründen eine 24-stündige Betreuung. Nach der Rechtsansicht des Finanzamtes liegt in einer rückwirkend ausgestellten "Attestierung", die nicht einmal ein Krankheitsbild enthält und für 7 Jahre rückwirkend eine 24-stündige Betreuung "attestiert", was die behandelnde Ärztin gar nicht wissen kann, wenn keine Unterbringung in einer (geschlossenen) Anstalt vorliegt, eine Gefälligkeitsbestätigung, aus der eine rückwirkende Pflegebedürftigkeit keinesfalls abgeleitet werden kann. Nach der Ansicht des Finanzamtes ist es ohne weitergehende Unterlagen nicht einmal möglich, ab dem Zeitpunkt der Ausstellung des "Attestes" im August 2017 von einer nachgewiesenen Pflegebedürftigkeit der Patientin sprechen zu können."

Über die Bescheidbeschwerden wurde erwogen

Rechtzeitigkeit und Umfang der Bescheidbeschwerden

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 wurde mit gemeinsamem Schriftsatz vom 30.06.2016 form- und fristgerecht Beschwerde erhoben.

Für die Jahre 2014 und 2015 wurde die Einkommensteuer zunächst antragskonform festgesetzt. Mit auf § 299 BAO (2014) und § 303 BAO (2015) gestützten Verfügungen vom 11. Oktober 2016 wurden die Bescheide aufgehoben und unter einer neuen Sachbescheide erlassen, mit denen die beantragten Werbungskosten nicht mehr berücksichtigt wurden.

Mit zwei Schriftsätzen vom 10. November 2016 erhob der Bf jahresweise gegen sämtliche vier Bescheide Bescheidbeschwerden, die im Postweg am 13. November

2016 bei der belBeh eingebracht wurden. Sämtliche Bescheidbeschwerden wurden mit Beschwerdeentscheidungen vom 3. August 2017 als unbegründet abgewiesen. In der Folge stellte der Bf jedoch nur hinsichtlich der gegen die Abgabenbescheide erhobenen Bescheidbeschwerden mit Schriftsatz vom 31. August 2017 Vorlageanträge.

Auf das erst in den gegen die Bescheide, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 15, erhobenen Bescheidbeschwerden erstattete Vorbringen der Pflegebedürftigkeit der Gattin, wurde von der belangten Behörde zu Recht auch im Vorlagebericht 2012/13 von Amts wegen hingewiesen.

§ 115 Abs 3 BAO wird durch die an eine Bescheidbeschwerde geknüpften materiellen und formellen Erfordernisse gemäß § 250 Abs 1 lit a bis d BAO nicht verdrängt. Weder ein Ergänzungsschriftsatz zum Beschwerdeschriftsatz 2012/13 noch die ausdrückliche Erhebung dieses Vorbringens zu einem alternativen Beschwerdegrund zur die Vorjahre betreffenden, bei der Abgabenbehörde noch unerledigten Beschwerde war aus Formalgründen geboten.

Sämtliche Beschwerden und Vorlageanträge sind fristgerecht; die Beschwerden zur Einkommensteuer 2012 bis 2015 sind auch formgerecht und teilweise begründet.

Streitpunkt und Parteivorbringen

Strittig ist allein, ob die Beibehaltung der auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung aus steuerlich anerkennungswürdigen Gründen erfolgt.

1. belangte Behörde

Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013

Die abweisenden Entscheidungen begründete die belBeh damit, dass die Ehepartnerin im Einzugsbereich des Familienwohnsitzes keine Erwerbstätigkeit ausgeübt habe (bereits Pensionistin ist).

In den Berufungsvorentscheidungen führte die belBeh Folgendes gleichermaßen aus:

„Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinnes des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer AKTIVEN Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.000,00 Euro (bis Veranlagungsjahr 2012 2.200,00 Euro) jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006, VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154).

Private Veranlassung ist hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil er dort ein Eigenheim errichtet oder erworben hat (in der Beschwerde führen Sie an, seit 22.2.2010 in Polen ein Eigenheim zu besitzen - obwohl Sie damals schon in Österreich beschäftigt waren).

Da Ihre Gattin zudem keiner aktiven Erwerbstätigkeit, bei der eine ständige körperliche Anwesenheit in Polen erforderlich wäre, nachgegangen ist, sondern Pensionseinkünfte (=PASSIVLEISTUNG) bezogen hat, war die Beschwerde abzuweisen.“

Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015

Der im Aufhebungsweg ergangene Einkommensteuerbescheid **2014** enthielt zur doppelten Haushaltsführung folgende Begründung:

"Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer AKTIVEN Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.000,00 Euro jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154).

Private Veranlassung ist hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil er dort ein Eigenheim errichtet oder erworben hat (der Beschwerde betreffend die Veranlagungsjahre 2012 und 2013 vom 3. 7.2016 ist zu entnehmen, dass Sie seit 22.2.2010 in Polen ein Eigenheim besitzen - der Erwerb bzw. die Errichtung des Eigenheimes erfolgte, obwohl Sie damals schon in Österreich beschäftigt waren).

Da Ihre Gattin zudem keiner aktiven Erwerbstätigkeit, bei der eine ständige körperliche Anwesenheit in Polen erforderlich wäre, nachgegangen ist, sondern Pensionseinkünfte (=PASSIVLEISTUNG) bezogen hat, waren den beantragten Aufwendungen für die Familienheimfahrten der Abzug als Werbungskosten zu versagen."

Betreffend die Nichtanerkennung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und der Familienheimfahrten verwies die BelBeh im neu erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr **2015** auf die Begründung der Vorjahre und auf den mit gleichem Datum ergehenden Wiederaufnahmebescheid.

In den Berufungsvorentscheidungen bezüglich beider Jahre führte die belBeh Folgendes gleichermaßen aus:

"Hinsichtlich der ausführlichen Begründung der Nichtanerkennung der Familienheimfahrten wird auf den Erstbescheid (Einkommensteuerbescheid vom 11.10.2016) verwiesen.

Zusätzlich ist festzustellen, dass die Behauptung, Ihre Gattin dürfe als Rentenbezieherin das polnische Hoheitsgebiet auf Dauer nicht verlassen, nicht nachgewiesen wurde, obwohl der Begründung im Erstbescheid (Einkommensteuerbescheid vom 11.10.2016) Vorhaltscharakter zukommt.

In der damaligen Begründung wurde bereits auf die (abweisende) Rechtsprechung in ähnlich gelagerten Fällen hingewiesen.

Zur eingewendeten Pflegebedürftigkeit der Gattin ist festzustellen, dass diese erstmals mit dem ärztlichen Attest vom 10. 10. 2016 nachgewiesen wurde. Seit wann die Pflegebedürftigkeit vorliegt und ob eine Übersiedlung in den Vorjahren (und ev. sogar noch im Jahr 2016) nicht dennoch möglich gewesen wäre, ist damit nicht geklärt. In den noch nicht abgeschlossenen Rechtsmittelverfahren betreffend der Nichtanerkennung der Familienheimfahrten hinsichtlich der Jahre 2011 - 2013 wurde eine Pflegebedürftigkeit der Gattin jedenfalls nicht eingewendet."

Beschwerdeführer

Dem hielt der Bw in seinen Beschwerdeschriftsätzen entgegen:

Die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung lägen sehr wohl vor, weil seine Ehefrau am Ort des Familienwohnsitzes in den Jahren 2012 **und 2013**, wie auch in den Vorjahren, als Pensionistin den Haushalt geführt habe. Sie würden dort seit 22.02.2010 ein Eigenheim und ein kleines Grundstück besitzen. Das Jahreseinkommen der Ehefrau im Jahr 2012 habe mehr als EUR 2.200,00 betragen und jenes des Bf weit um 10% überschritten. Aus diesen Gründen war und sei eine Verlegung des Familienwohnsitzes von Polen nach Österreich unzumutbar. Auch die tägliche Heimkehr an den Ort des Familienwohnsitzes sei ihm aufgrund der Entfernung von rund 500 km nicht möglich gewesen.

Mit seinem gegen den Einkommensteuerbescheid **2014** erhobenen Beschwerdeschriftsatz führte er wiederum obige Beschwerdegründe - also auch die Führung des Haushaltes in Polen durch die Ehefrau - ins Treffen und ergänzte sein Beschwerdevorbringen zum einen dahingehend, dass sich die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach Österreich aus der polnischen Rechtslage ergebe, derzufolge die Ehefrau als Renten-Bezieherin das polnische Hoheitsgebiet auf Dauer nicht verlassen dürfe, und zum anderen führte er eine Erkrankung seiner Ehefrau ins Treffen, wodurch die Ehefrau einer 24-Stunden-Pflege und Betreuung bedürfe. Als tragende Beweismittel führte er die Bescheinigung der polnischen SVA vom 14.10.2016 und ein ärztliches Attest vom 17.10.2016 an.

Der Beschwerdeschriftsatz **2015** schränkt die alleinige Haushaltsführung in Polen durch die Ehefrau ein, indem ausgeführt wird, dass diese den Haushalt gemeinsam mit der Tochter geführt habe, hält aber im Übrigen sämtliche gleichlautenden Beschwerdegründe, wie im Schriftsatz 2014 bereits ausgeführt wurde, aufrecht.

Mit dem gemeinsamen Vorlageantrag trug der Bf wiederum vor, die Ehefrau hätte in den Jahren 2014 und 2015 den Haushalt in Polen alleine geführt, jedoch sei die Verlegung des

Familienwohnsitzes infolge der Pflegebedürftigkeit der Ehefrau seit zumindest dem Jahr 2010 unzumutbar. Ansonsten wiederholte der Bw sein bisheriges Beschwerdevorbringen.

Rechtslage

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 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg. cit. dürfen Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 sind auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen, der in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung EUR 3.672 bei einfachen Fahrtstrecken von über 60 km beträgt.

Aufgrund des vorgelegten Verwaltungsaktes und des Berufungsvorbringens ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Der 1954 geborene Beschwerdeführer (Bf) ist polnischer Staatsbürger, der in Österreich einer unselbständigen Beschäftigung als Fliesenleger nachgeht und dessen Familienwohnsitz sich in K, Polen, befindet. Der Berufswohnsitz befand sich zunächst im 9. und danach im 12. Wiener Gemeindebezirk. Seine Ehefrau ging im Streitjahr keiner Erwerbstätigkeit nach, sondern bezog eine Pension ("Renta"), die den Betrag von EUR 2.200,00 im Jahr überstieg. Das Ehepaar besitzt als Familienwohnsitz in Polen seit 22.02.2010 ein Eigenheim und ein kleines Grundstück.

Die einfache Strecke vom Berufswohnsitz zum polnischen Familienwohnsitz beziffert der Bf mit 500 km und die Kosten mit 12 Cent je km bei 30 Fahrten p.a.

Für den Bf werden Lohnzetteldaten ab Juni 2004 übermittelt, wobei eine gesicherte Beschäftigung in Österreich erst ab dem 8.2.2011 festgestellt werden kann. Im Jahr 2004 bezog der Bf Lohneinkünfte für das 2. Halbjahr, im Jahr 2005 für die Monate Jänner bis April. Für die Jahre 2006 und 2007 scheinen gar keine Daten auf. Vom 30.11.2009 bis 9.7.2010 war der Bf bei einer Fliesenverlegungs-GmbH beschäftigt und seit 8.2.2011

bis 2017 ist der Bf bei seiner jetzigen Arbeitgeberin, ebenfalls einer Fliesenverlegungs-GmbH. Im Zeitraum 2004 bis 2011 hat der Bf keine Leistungen des AMS bezogen. Diese Faktenlage spricht dafür, dass der Bf in beschäftigungslosen Zeiträumen entweder in sein Heimatland zurückgekehrt oder in einem anderen Mitgliedstaat einer Beschäftigung nachgegangen ist.

Der Bf ist seit 10.07.2014 an der Adresse 1120 Wien, Berufswohnsitz, als Hauptwohnsitz gemeldet. Weitere Meldungen, insbesondere für vorangegangene Zeiträume, scheinen für den Bf im Zentralen Melderegister nicht auf. Kosten für den Berufswohnsitz wurden erstmals für das Jahr 2015 geltend gemacht.

Als Unzumutbarkeitsgrund bezüglich der Verlegung des Familienwohnsitzes wurde erstmals für das 2014 die Pflegebedürftigkeit der Ehefrau ins Treffen geführt und als Beweismittel das ärztliche Attest von Dr. med. UG, Fachärztin für Psychiatrie und Geriatrie sowie Internistin, der nicht öffentlichen Behandlungsstätte in Myslenice, Fachberatungsstelle für Psychiatrie "CEREBRAL" vom 17. Oktober 2016 sowie die Bescheinigung der polnischen Sozialversicherungsanstalt vom 14. Oktober 2016 (ZUS) vorgelegt.

Die Übersetzung ins Deutsche erfolgte jeweils durch einen Vereidigten Dolmetscher und Übersetzer.

Das Attest lautet:

"Die Patientin [wird] dauerhaft, systematisch psychiatrisch behandelt und bedarf der ständigen - 24-stündigen Pflege und Betreuung ihrer Familie. Diese Betreuung sichert ihre Tochter J T, die gemeinsam mit der Patientin wohnt."

Weder Krankheit, Behinderung oder Pflegegrund geht aus dem Attest hervor.

Ob die Ehefrau den Haushalt allein führte oder seit dem Jahr 2010 tatsächlich gemeinsam mit der erwachsenen Tochter sowie ob die erwachsene Tochter tatsächlich bei der Mutter wohnt, wurde von der belBeh nicht überprüft.

Die Bescheinigung lautet:

"Es wird durch die ZUS ... bestätigt, dass Frau Name-Bf, geb 1956, ... eine Rente seit dem 6.08.2010 bezieht und zur Krankenversicherung angemeldet wurde."

Demnach ist die Gattin im Alter von 54 Jahren in Rente gegangen. Die Art der Rente als Altersrente (Erreichen der Altersgrenze für Frauen, Frühpension) oder als Rente wegen Erwerbsunfähigkeit oder geht aus gegenständlicher Bescheinigung nicht hervor.

Der Bf teilte sich die Wiener Wohnung an obiger Adresse mit zwei anderen polnischen Staatsbürgern, und zwar mit MW Name-Bf und C T, die in Österreich während derselben Zeiträume wie der Bf von denselben Arbeitgebern wie der Bf als Fliesenleger bzw Fliesenlegerhelfer beschäftigt waren. Eine Monatsmiete betrug im Jahr 2015 EUR 800,00, wovon der Bf für das ganze Jahr insgesamt EUR 3.200,00, also 1/3 des Mietaufwandes, geltend machte.

Die tatsächlichen Geldflüsse über den anteiligen Ersatz der Miete und Betriebskosten an den Hauptmieter MW Name-Bf wurden nicht nachgewiesen.

Im elektronischen Einkommensteuerakt des C T scheinen unter Beziehung als Ehefrau eine T J Ki laut Angaben in der Steuererklärung sowie als Kinder TT T (geb. 2009) und SS T (geb. 2013) auf. Als Distanz für die Familienheimfahrten von Wien nach Polen hat C T für das Jahr 2015 wurde eine Strecke von 430 km angegeben.

Die Steuererklärungen des Bf und des C T und des MW Name-Bf weisen ohne jeden Zweifel dieselbe Handschrift aus.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Bf in Wien gemeinsam mit seinem Sohn (oder einem anderen männlichen Verwandten) und seinem Schwiegersohn (allenfalls ehemaligen Schwiegersohn) wohnt. Gemeinsam mit dem Umstand, dass alle drei Personen bei demselben Arbeitgeber beschäftigt sind, ist die Bildung einer Fahrgemeinschaft naheliegend, was von der belBeh nicht geklärt wurde.

Ob die von C T in seiner Steuererklärung als seine Ehefrau bezeichnete T J Ki ident ist mit der im ärztlichen Attest für die Ehefrau des Bf bezeichnete Tochter J T, wurde von der belBeh nicht geklärt.

Beweise und Beweiswürdigung:

Verwaltungsakt, insbes Steuererklärungen 2012 bis 2015, Beschwerdevorbringen, Quittung über Mietzinzahlung von MW Name-Bf von EUR 800,00 je Monat an die Hausverwaltung (Beilage zur Beschwerde 2015), Adressenabfrage im Zentralen Melderegisters durch BFG, Abfragen der elektronischen Steuerakten der Mitbewohner durch BFG.

Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich widerspruchsfrei aus obig angeführten Beweisen. Die Abfragen in den elektronischen Steuerakten der Mitbewohner waren durch die Namensgleichheit und Kostenteilung mit dem Hauptmieter indiziert.

rechtliche Beurteilung:

Zunächst wird bemerkt, dass f ür das Jahr 2011 die berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung im Rechtsmittelverfahren insbesondere im Hinblick auf § 32a Ausländerbeschäftigungsgesetz für die ersten sechs Monate als vorübergehend anerkannt wurde (BFG 11.07.2018, RV/7102931/2013). Für das Jahr 2011 hatte der Bf übrigens lediglich 9 Cent je Kilometer und keine Kosten für die Unterbringung am Berufsort beantragt.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird dann gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Als Familienwohnsitz gilt insbesondere jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger

mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Dieser liegt im konkreten Fall in Polen.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort ist dann beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Diese Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist nach der Verwaltungspraxis jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist.

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde. Nach einer gewissen Zeit ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.04.1986, 84/14/0198).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist dabei aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; 15.11.2005, 2005/14/0039; 26.07.2007, 2006/15/0047), weshalb es entgegen der von der belBeh vertretenen Rechtsansicht ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht. Vielmehr sind die Gründe für die Beibehaltung jährlich von der Abgabenbehörde zu prüfen (vgl hiezu Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 16 Rz 56).

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist 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, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Berufliche Veranlassung der mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten sind nach ständiger Rechtsprechung nur dann anzunehmen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind.

Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. etwa VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob einem Arbeitnehmer zuzumuten ist, seinen Wohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen, nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Als für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechende Gründe werden in der Judikatur beispielsweise angeführt:

- Eine besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger (VwGH 09.10.1991, 88/13/0121; 28.09.2011, 2006/13/0087), deren Mitübersiedlung unzumutbar ist (VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121).

- Der Verkauf des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung am Familienwohnsitz würde auf Grund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbussen führen. Die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort wäre aus dem Erlös nicht möglich. Insbesondere bei einer grenzüberschreitenden doppelten Haushaltsführung kann ein wesentlicher Kaufkraftunterschied dazu führen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar ist (UFS 07.07.2006, RV/0440-G/04).
- Wenn bei bevorstehender Pensionierung davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige höchstens noch fünf Jahre berufstätig sein und dann an den Familienwohnsitz zurückkehren wird (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

1. Hindernis durch polnisches Recht

Zur Rüge in den Beschwerdevorentscheidungen 2014 und 2015, die Erstbescheide vom 11.10.2016 hätten zur Frage der polnischen Rechtslage Vorhaltscharakter entfaltet, weshalb der Bf zu Unrecht die polnische Norm nicht nachgewiesen habe, ist zweierlei zu sagen. Zum ersten haben die Erstbescheide vom 11.10.2016 die Rechtsfrage der fraglichen polnischen Norm nicht aufgegriffen, sodass die Erstbescheide dazu gar keinen Vorhaltscharakter entwickelt haben können. Zum anderen hätte auch der Nachweis der Existenz einer entsprechenden polnischen Norm der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen können, weil sie gegen übergeordnetes Unionsrecht verstoßen hätte, wie folgende rechtliche Ausführungen zeigen.

Polen ist seit dem 1. Mai 2004 Mitglied der Europäischen Union, doch hat Österreich Polen mit Beitritt bezüglich einer Teil der Grundfreiheiten einen zeitlich beschränkten Vorbehalt abgegeben. Für Zeiträume vor dem 1. Mai 2011 waren polnische Staatsbürger in Österreich von der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Dienstleistungsfreiheit ausgenommen, was seinen Niederschlag in dem § 32a Ausländerbeschäftigungsgesetz und dem österreichischen Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz gefunden hat. Ab dem 1. Mai 2011 bestehen diese Beschränkungen nicht mehr, sodass der Bf ab diesem Zeitpunkt jedenfalls die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art 45ff AEUV zu beanspruchen berechtigt ist. Für den Bf sind daher ab diesem Zeitpunkt unionsrechtlich die Verordnung (EG) Nr. 883/2004 — zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (kurz: Wanderarbeiter-VO) samt Durchführungsverordnung sowie die Richtlinie 2004/38/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 über das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 und zur Aufhebung der Richtlinien 64/221/EWG, 68/360/EWG, 72/194/EWG, 73/148/EWG, 75/34/EWG, 75/35/EWG, 90/364/EWG, 90/365/EWG und 93/96/EWG (kurz: RL 2004/38/EG) einschlägig.

Da der Bf durchgängig von Februar 2011 bis 2017 in unselbständiger Beschäftigung stand, fällt er auch unter Art 7 Abs 1 lit a RL 2004/38/EG.

Für Unionsbürger, das ist gemäß Art 20 Abs 1 AEUV jeder, der die Staatsbürgerschaft eines Mitgliedstaates besitzt, ist die RL 2004/38/EG lediglich deklaratorisch, weil sich die Grundfreiheiten unmittelbar aus den Unionsverträgen ergeben. Da die Gattin ebenfalls Unionsbürgerin ist, ist auch sie zur Ausübung der Personenfreizügigkeit unmittelbar aufgrund des Unionsrechts berechtigt. Als in Österreich nicht beschäftigte Person und Ehefrau des Bf erfüllt sie den Begriff einer Familienangehörigen iSd Art 2 Z 2 lit a RL 2004/38/EG und unterfällt dem Art 7 Abs 1 lit d RL 2004/38/EG. Korrespondierende Regelungen enthält das NAG.

Sollte tatsächlich eine polnische Norm bestehen, die der Gattin des Bf als Rentenbezieherin den dauernden Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat verwehren würde, so wäre diese Norm unionsrechtswidrig. Dieser Einwand verhilft den Beschwerden nicht zum Erfolg; ein rechtliches Hindernis, den Familienwohnsitz nach Österreich zu verlegen, besteht nicht.

2. Einkünfte der Ehegattin am Familienwohnsitz

Zu Recht weist die belangte Behörde darauf hin, dass es sich bei den Einkünften um Pensionseinkünfte handelt, die anders als Erwerbseinkünfte ortsunabhängig erzielt werden können. Angesichts dieses Umstandes kommt es auf deren Höhe nicht mehr an. Auch mit diesem Beschwerdegrund wird keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufgezeigt.

3. Eigenheim und Grundstück

Bereits mit den angefochtenen Bescheiden hat die belBeh die Rechtsansicht vertreten, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes dann aus steuerlich nicht anzuerkennenden Gründen erfolgt, wenn der Abgabepflichtige dort ein Eigenheim errichtet oder erworben hat. Sachverhaltsbezogen ging die Behörde erkennbar davon aus, dass der Bf im Erwerbszeitpunkt 22.02.2010 bereits in Österreich beschäftigt war.

Da die Beschwerde dieser Feststellung kein substantiiertes Vorbringen entgegenhält, wird keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufgezeigt.

4. Pflegebedürftigkeit der Ehefrau

Dieser Einwand wurde in den Verfahren Einkommensteuer für die Jahr 2012 und 2013 nicht erhoben, sodass sich die belBeh in den Beschwerdevorentscheidungen damit nicht auseinandersetzen konnte.

Was jedoch die Jahre 2014 und 2015 anlangt, so wurde dieser Einwand bereits mit den Beschwerdeschriftsätzen vorgetragen, sodass die belBeh verpflichtet war, sich in den Beschwerdeentscheidungen mit diesem Einwand auseinanderzusetzen. In den Beschwerdeentscheidungen wurde jedoch lediglich moniert, dass die Pflegebedürftigkeit in den Vorjahren nicht eingewendet worden war und vage in den Raum gestellt, dass dennoch zu einem früheren Zeitpunkt die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich zumutbar gewesen sein könnte. Sie geht dabei selbst davon aus, dass letzteres "damit nicht geklärt" sei.

Wie bereits oben ausgeführt wurde, ist es ohne Belang, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht.

Weiters ist zu sagen, dass es jedermanns gutes Recht ist, seinen Rechtsstandpunkt bestmöglich zu vertreten. Genauso wie die Finanzämter nicht an zu Vorjahren ergangene Bescheide gebunden sind, ist auch der einzelne Rechtsunterworfene nicht an zu Vorjahren erstattetes Beschwerdevorbringen gebunden.

Mit obigen Ausführungen haben die Beschwerdeentscheidungen 2014 und 2015 keinen Vorhaltscharakter zur Pflegebedürftigkeit der Ehefrau des Bf entfaltet.

Der von der belBeh vertretenen Anschauung, bei dem Attest handelt es um eine Gefälligkeitsbestätigung, ist der Bf zwar nicht entgegengetreten, doch stellt die Beurteilung von Beweismitteln einen Teil der Bescheidbegründung dar, sodass diese Aussage in die Beschwerdebescheide aufzunehmen gewesen wäre. Um berechtigterweise von einer Gefälligkeitsbestätigung sprechen zu können, wären weitere Ermittlungsergebnisse erforderlich gewesen, denn auch die Qualifikation als Gefälligkeitsbestätigung ist auf ausreichende Fakten zu stützen.

Im Ergebnis ist auszuführen, dass die belBeh der gesetzlichen Verpflichtung zur Erlassung einer Beschwerdeentscheidung lediglich formal entsprochen hat, denn im Zeitpunkt der Erlassung der Beschwerdeentscheidungen 2014 und 2015 am 3.8.2017 waren bereits Entscheidungen des BFG in der findok (Finanzdokumentation des UFS bzw BFG) veröffentlicht, die sich mit der Frage der Pflegebedürftigkeit der am ausländischen Familienwohnsitz verbliebenen Ehegattin befassen [BFG 18.11.2015, RV/7100532/2012 (Polen), BFG 04.02.2016, RV/7100922/2015 (Ungarn)] und die für eine analoge Falllösung hätten herangezogen werden können.

Die 24-stündige Pflege und Betreuung soll nach dem klaren Wortlaut des Beschwerdeschriftsatzes durch die beiden Beweismittel der Bescheinigung der polnischen SVA und dem ärztlichen Attest nachgewiesen werden. Die belBeh hätte sich mit diesen beiden Beweisen sachlich auseinandersetzen müssen.

In den Beschwerdeentscheidungen hätte daher die Feststellung getroffen werden müssen, dass mit der Bescheinigung der polnischen SVA keinesfalls eine Pflegebedürftigkeit der Ehefrau des Bf nachgewiesen wird, wie oben festgestellt wurde.

Eine sachliche Feststellung zu dem Attest wäre gewesen,

- dass aus diesem die Erkrankung/Behinderung der Ehefrau, die für die dauernde Pflege und Betreuung kausal sein soll, nicht hervorgeht,
- dass das Krankheitsbild nicht beschrieben ist,
- dass die vorgelegten Befunde, die eine rückwirkende Attestierung möglich gemacht haben, nicht angeführt sind, und
- dass damit nicht nachgewiesen wird, dass die Pflegenotwendigkeit einer Mitübersiedlung entgegensteht.

Ebenso hätte bereits durch die Abgabenbehörde die Feststellung getroffen werden können, dass es widersprüchlich erscheint, wenn der Bf einerseits vorträgt, die Ehefrau hätte den ein Eigenheim und ein kleines Grundstück umfassenden Haushalt in Polen nach wie vor geführt, und andererseits behauptet, die Ehefrau sei rund um die Uhr pflege- und betreuungsbedürftig gewesen.

Diesfalls hätten die Feststellungen Vorhaltscharakter entwickelt und eine unterbliebene Auseinandersetzung wäre zu Lasten des Bf gegangen.

Sinn und Zweck der ab 01.01.2014 eingeführten verpflichtenden Beschwerdevorentscheidung ist es, die Beschwerdesache inhaltlich voranzutreiben und den Rechtsstreit zu optimieren, sofern Rechtsfrieden nicht hergestellt werden kann.

5. Begründung für kassatorische Erledigung

§ 278 Abs 1 BAO (Bundesabgabenordnung) lautet:

Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Auftrag an die belangte Behörde:

Der belangten Behörde wird aufgetragen, die Pflegenotwendigkeit der Ehefrau iSd der unter Punkt 4 dargelegten Ausführungen sowie der angeführten BFG-Judikatur

sowie gegebenenfalls der tatsächlich, wirtschaftlich getragenen Kosten für die Familienheimfahrten und die Unterbringung am Berufsort zu erheben.

Bezüglich der Jahre 2014 und 2105 wurde er Einwand der Pflegenotwendigkeit der Ehefrau in Polen bereits mit den Bescheidbeschwerden erhoben, weshalb es der belangten Behörde jedenfalls oblag, zu Art und Umfang der durchgeführten Pflege Ermittlungen zu tätigen oder zumindest die verpflichtende Beschwerdeentscheidung in sachdienlicher Weise als Vorhalt zu nutzen (s. oben Punkt 4). Die im Vorlagebericht vom 22.02.2018 enthaltenen Ausführungen wären ebenso als wesentliche Bescheidbegründung in die Beschwerdeentscheidung aufzunehmen gewesen wie die belangte Behörde verpflichtet war, die zur Pflegebedürftigkeit eines nahen Angehörigen im anderen Mitgliedstaat ergangene, oben angeführte Rechtsprechung des UFS bzw. BFG zu beachten.

Nach ha. Ansicht ist die vom Verwaltungsgerichtshof bezüglich nachschiebener Gegenschriften entwickelte Judikatur auf die Vorlageberichte analog anwendbar. Ist die Mangelhaftigkeit der Begründung eines vor dem Verwaltungsgericht angefochtenen Bescheides wesentlich, dh ist durch sie die Partei des Verwaltungsverfahrens über die von der belangten Behörde angestellten Erwägungen nicht unterrichtet und dadurch an der Verfolgung ihres Rechtsanspruches behindert worden und ist auch die Prüfung des angefochtenen Bescheides auf die Rechtmäßigkeit seines Inhaltes unmöglich, dann kann die Nachholung dieser unterlassenen Begründung im Vorlagebericht die der angefochtenen Entscheidung anhaftende Mangelhaftigkeit nicht beheben (in Anlehnung an VwGH 16.03.1950, 1420/48, VwSlg 1326 A/1950; VwGH 27.02.2004, 2003/11/0088).

Der belangten Behörde wird daher aufgetragen, im fortzuführenden Verfahren die Gründe der Pflegebedürftigkeit der Ehefrau zu erheben, seit wann diese objektiv (zB durch ärztliche Anordnung) besteht, um welche Erkrankung oder Behinderung es sich handelt und ob diese tatsächlich für 24 Stunden pro Tag von der Tochter J T erbracht worden ist. Fraglich ist in diesem Zusammenhang auch, wo die Tochter gemeldet und wohnhaft ist, ob sie einer Erwerbstätigkeit nachgegangen ist und wie die Tochter gleichzeitig die Mutter 24 Stunden täglich pflegt und ihre eigenen Kinder beiden Kinder erzieht. Hierzu sind Befunde der behandelnden Ärzte, Untersuchungsergebnisse oder – sofern Polen solches kennt – von amtlicher Stelle ein Ausmaß der Behinderung nachzuweisen (analog zum österreichischen Behindertenpass). Zu klären ist, ob J T tatsächlich die Ehefrau des Mitbewohners des Bf in Wien ist, der eine andere km-Angabe zu seinem Familienwohnsitz als der Bf gemacht hat. Bei aufrechter Ehe wäre kaum vereinbar, dass die Tochter zwei Haushalte geführt hat, die 70 km auseinander liegen. Der Familienstand der Tochter des Bf und des C T ist daher ebenfalls zu ermitteln.

Wesentlich ist weiters, ob die Ehefrau des Bf neben ihrer Altersrente eine Rente wegen Behinderung oder Pflegebedürftigkeit oÄ, wie es in obigen beiden Entscheidungen des BFG der Fall war, bezogen hat, was durch eine Bescheinigung des zuständigen polnischen Sozialversicherungsträgers nachzuweisen ist.

Da Deutsch Amtssprache in Österreich ist, hat der Bf für die beglaubigte Übersetzung der nachzureichenden Beweismittel in die deutsche Sprache Sorge zu tragen.

Ist sodann die Pflegebedürftigkeit der Ehefrau des Bf, die eine Wohnsitzverlegung nach Österreich unzumutbar erscheinen lässt, als gegeben anzunehmen, ist bei Ermittlung der Kosten für die Familienheimfahrten zu ermitteln, ob der Bf mit den beiden anderen Mitbewohnern an der Wiener Adresse eine Fahrgemeinschaft gebildet hat, was bei gegebener Sachlage (selber Arbeitgeber, selbe Dienstzeiten, selber Wohnort, tw idente Familienwohnorte) mehr als wahrscheinlich ist, und ob der Bf diesbezüglich Kosten tatsächlich wirtschaftlich (Ersatz der anteiligen Miete an MW Name-Bf) getragen hat.

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen und ist zu begründen. Zweck der Kassationsmöglichkeit des § 278 Abs 1 BAO ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (Ritz, BAO6, § 278, Tz 4 und 5 mwN). Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

Wie die unter Punkt 4 enthaltenen Ausführungen zeigen, hat es die belangte Behörde gänzlich unterlassen, zur Pflegebedürftigkeit der Ehefrau Ermittlungen zu tätigen.

Wie weiters die Ausführungen im Vorlagebericht zeigen, hat die belangte Behörde die Beschwerdevorentscheidungen 2014 und 2015 lediglich pro forma erlassen.

Die Aufhebung ist zulässig, weil die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht nicht mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist und für die belangte Behörde zur Ermittlung der tatsächlichen Kosten für die Familienheimfahrten und der Unterbringung am Berufsort die des MW Name-Bf und des C T erforderlich ist.

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.

Nach stRSp des Verwaltungsgerichtshofes ist die Pflegenotwendigkeit eines nahen Angehörigen am Familienwohnsitz ein anerkennungswürdiger Grund im Rahmen einer dauerhaften doppelten Haushaltsführung (VwGH 09.10.1991, 88/13/0121; 28.09.2011, 2006/13/0087, VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121). Die Anordnung diesbezüglicher Ermittlung entspricht daher der ständigen Judikaturlinie des VwGH.

Die Kassation war begründet, weil das Finanzamt zur Pflegenotwendigkeit trotz verfahrensrechtlicher Möglichkeit Ermittlungen nicht getätigt, die

Beschwerdevorentscheidung lediglich pro forma erlassen und die dem Bescheid fehlende Begründung erst im Vorlagebericht formuliert hat.

Wien, am 13. August 2018