

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X1, y, Beschwerde vom 3. Juni 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 21. Mai 2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

X1 (Beschwerdeführer i.d.F. Bf.) ist ungarischer Staatsbürger und war im Jahr 2012 in Österreich unselbstständig erwerbstätig. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 beantragte er die Berücksichtigung von Werbungskosten für Familienheimfahrten i.H.v. € 3.890,- bzw. Kosten der doppelten Haushaltsführung i.H.v. € 3.100,-.

Das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf erließ mit 21. Mai 2013 einen Einkommensteuerbescheid für 2012 mit dem sie den Werbungskostenpauschalbetrag zum Ansatz brachte. Aus der Begründung geht hervor, dass eine doppelte Haushaltsführung dann anzuerkennen sei, wenn der Ehepartner Einkünfte von wirtschaftlicher Bedeutung erzielte. Solche lägen bei der Veranlagung für das Jahr 2012 vor, wenn die Einkünfte den Betrag von € 2.200,- übersteigen würden. Da die Gattin des Bf. laut Aktenlage nur

mehr Pensionseinkünfte beziehe, würden keine Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten vorliegen.

Der Bf. erhab mit Schreiben vom 3. Juni 2013 eine als Beschwerde zu wertende Berufung. Er begehr die geltend gemachten Werbungskosten wobei er darauf hinwies, dass sich gegenüber den Vorjahren (wo entsprechende Kosten berücksichtigt worden seien) keine Änderung ergeben habe.

Mit Ergänzungsschreiben vom 24. Juli 2013 ersuchte das Finanzamt um Beantwortung weiterer Fragen bzw. um Vorlage von Unterlagen. Zum Nachweis der Kosten der doppelten Haushaltsführung seien die Einkünfte der Gattin anzuführen, Zahlungsnachweise vorzulegen und darzustellen, aus welchem Grund eine Verlegung des Wohnsitzes unzumutbar sei. Hinsichtlich der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsstandort sei die Adresse, die Größe sowie die entstandenen Kosten darzulegen. Als Nachweis der Kosten der Familienheimfahrten sei darzulegen, ob ein eigenes Kfz benutzt werde und die Anzahl der Fahrten bekanntzugeben. Die Anschrift des Familienwohnsitzes sowie die Entfernung vom Wohnort zum Beschäftigungsstandort sei anzuführen. Allfällige Kostenersätze des Arbeitgebers seien anzugeben.

In Beantwortung des Ergänzungersuchens legte der Bf. eine Aufstellung der Fahrten zu seinem Familienwohnsitz in Ungarn (y1) vor, aus der hervorgeht, dass er im Jahr 2012 insgesamt 45 Familienheimfahrten tätigte. Als Entfernung wurden (für die einfache Fahrtstrecke) jeweils 445 km angeführt. Weiters legte der Bf. Tankrechnungen vom Zeitraum Juni bis Dezember 2012 vor. Aus einer handschriftlichen Bestätigung der Vermieterin seines Wohnsitzes in Österreich, in y2 geht hervor, dass der Bf. bei ihr ein Zimmer mit einer Größe von 26 m² bewohnt und dafür monatlich € 102,- bezahlt. Daneben werden Kosten für Strom i.H.v. € 22,- monatlich verrechnet. Als Heizkosten wären Aufwendungen für Heizöl (rd. 40 Liter/Woche) zu berücksichtigen. Beigelegt wurde weiters ein in ungarischer Sprache abgefasstes Schreiben mit Bezug auf die Einkünfte der Gattin des Bf., B .

Mit einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 5. November 2013 wurde der Bf. um Vorlage eines Einkommensnachweises seiner Gattin für 2012 in deutscher Sprache ersucht.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung wurde dem Ersuchen nachgekommen. Aus der vorgelegten Unterlage geht hervor, dass B in Ungarn über eine Rehabilitationsversorgungsrente i.H.v. monatlich Ft. 27.000,- verfügt. Einer Bestätigung des Hausarztes der Gattin des Bf. vom 15. Jänner 2014 ist zu entnehmen, dass diese aufgrund von Bluthochdruck sowie Bandscheibenvorfall der Hals- und Lendenregion als behindert einzustufen ist. Sie steht in ständiger ärztlicher Behandlung wegen Minderdurchblutung des Herzens mit Stent-Implantation, Bluthochdruck mit Komplikationen bei den Augen, gelegentlichen Anfällen von Minderdurchblutung, erhöhten Cholesterin- und Triglyceridwerten sowie Schilddrüsenproblemen und Arthrose. Aus einem beigelegten Arztbrief des Bezirkskrankenhauses vom 2. November 2013

geht hervor, dass sie seit Jahrzehnten an einem mangelhaft durchbluteten Herzen mit koronaren Verengungen leidet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Dezember 2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Aufwendungen für einen Doppelwohnsitz und Familienheimfahrten könnten nur geltend gemacht werden, wenn

- der Familienwohnsitz so weit vom Beschäftigungsamt des Steuerpflichtigen entfernt sei, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne;
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes nicht privat veranlasst sei oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt nicht zugemutet werden könne.

Die Gattin des Bf., B habe keine aktiven Einkünfte erzielt sondern solche aus einer Rehabilitationsversorgung i.H.v. jährlich rund € 1.120,- bezogen. Keine private Veranlassung sei nur bei steuerlich relevanten Bezügen des Ehegatten aus einer aktiven Betätigung und wirtschaftlicher Bedeutung zu unterstellen, die nicht vorliegen würden. Der Vorhaltsbeantwortung sei kein Nachweis über die tatsächlich angefallenen Mehrausgaben im Zusammenhang mit dem Haushalt am Beschäftigungsamt zu entnehmen. Was den am Familienwohnsitz studierenden Sohn betreffe so bestehe bei volljährigen Kindern grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteiles. Da die Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen würden, könnten auch keine Kosten für Familienheimfahrten geltend gemacht werden. Die Aufzeichnungen seien mangelhaft und nicht glaubwürdig da den Fahrten die zeitliche Lage ebenso wenig zu entnehmen sei wie der Kilometerstand zu Beginn oder Ende.

Der Bf. beantragte daraufhin mit Eingabe (Eingangen 14. Jänner 2014) die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Sein Hauptwohnsitz liege in y3 . Er fahre jedes Wochenende zu seiner dort lebenden Gattin und seinem Sohn, der an der Universität studiere. Seine Gattin sei krank und beziehe eine Invalidenpension. Aufgrund der Krankheit sei ein Aufenthalt in Österreich nicht möglich. Es seien regelmäßige ärztliche Kontrollen erforderlich. Der doppelte Wohnsitz bzw. die Familienheimfahrten seien daher nicht privat sondern beruflich bedingt.

Im Zuge einer ergänzenden Vorlage (vom 25. Februar 2014) erläutert der Bf., dass seine Frau ein schweres Herzleiden habe und jede 2-te Woche eine ärztliche Kontrolle erforderlich sei. Da sie weder Deutsch spreche noch über einen Führerschein verfüge, könne sie in Österreich weder mit einem Arzt kommunizieren noch eigenständig zum Spital fahren. Sein Sohn befindet sich im 24. Lebensjahr und studiere an der Universität F. Er beziehe Familienbeihilfe aus Österreich. Der Bf. könne belegen, dass er in F über ein Wohnhaus verfüge. Im Falle eines Verkaufes könne er in Österreich lediglich eine kleine, für die Wohnbedürfnisse der Familie nicht ausreichende Wohnung erwerben.

Seine Mietwohnung in Österreich verfüge über 25m² und sei seit 1990 angemietet.

Es würde kein Mietvertrag existieren, es sei aber eine Bestätigung über die Zahlung der Miete vorgelegt worden. Der Bf. habe zwar kein Fahrtenbuch geführt und keine Belege gesammelt, er sei jedoch von einer Entfernung von 455km ausgegangen wofür er € 382,20 für eine Familienheimfahrt verrechnen könne. Die von ihm beantragten € 306,- würden nicht einmal die Kosten einer einmaligen Heimfahrt abdecken.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c 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.

...

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 372 Euro jährlich

20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich

40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich

über 60 km 3 672 Euro jährlich

...

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 lautet:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

...

lit e) 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.

§ 167 BAO lautet:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 184 (1) BAO lautet:

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 22. Dezember 2011 Zl. VwGH 2008/15/0157 erwogen:

,Lieg der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsamt, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z. B. für die Wohnung am Beschäftigungsamt und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsamt wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 9. September 2004, 2002/15/0119).‘

Der Bf. beantragt die Berücksichtigung von Kosten die ihm aus einer doppelten Haushaltsführung erwachsen sind sowie für Familienheimfahrten als Werbungskosten.

Wenn der Bf. zunächst darlegt, dass seine Aufwendungen hinsichtlich doppelter Haushaltsführung in Vorjahren berücksichtigt wurden bezieht er sich hierbei auf den Grundsatz von Treu und Glauben. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung judiziert, ist das Legalitätsprinzip (Art. 18 B-VG) jedoch grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (vgl. Ritz BAO³ § 114 Rz. 7 mit Judikaturverweisen). So kann die Partei aus einer rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde in anderen Fällen keine Rechte für sich ableiten (vgl. Ritz a.a.O § 114 Rz. 4). Dies gilt auch für den Fall einer allenfalls rechtswidrigen Vorgangsweise der Behörde in Vorjahren beim Bf. selbst. Ein Rechtsanspruch auf Beibehaltung einer erkannt rechtswidrigen Vorgangsweise ist nicht gegeben.

Das Finanzamt hat den Antrag des Bf. zunächst damit abgelehnt, dass seine Gattin lediglich Pensionseinkünfte (die zudem von unmaßgeblicher Höhe seien) erzielt und somit eine Voraussetzung für die Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten nicht vorliegt.

Im Zuge des weiteren Vorhalteverfahrens wurde der Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung vom Bf. mit der chronischen Erkrankung seiner Gattin B begründet.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung ist das Finanzamt auf diesen Umstand nicht näher eingegangen, sondern hat seine Entscheidung mit den geringfügigen Pensionseinkünften der Gattin sowie damit begründet, dass der am Familienwohnsitz gleichfalls wohnhafte Sohn und Student als volljährige Person keinen Grund für die weitere Aufrechterhaltung des Familienwohnsitzes in Ungarn darstellt.

In einer Ergänzung zum Vorlageantrag verweist der Bf. zudem darauf, dass er in Ungarn über ein Einfamilienhaus verfügt und bei einer erzwungenen Wohnsitzverlegung nach Österreich die Wohnbedürfnisse der Familie nicht adäquat berücksichtigt werden können.

Eine bestehende Krankheit oder eine wie im vorliegenden Fall erforderliche chronische u.dh. unbefristete medizinische Behandlung der Ehegattin im Gefolge einer Operation ist bei Vorliegen aller übrigen Voraussetzungen dann geeignet, einen steuerlich zu berücksichtigenden doppelten Wohnsitzes zu begründen, wenn eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Tätigkeitsort ihres Mannes aus medizinischen Gründen nicht möglich oder unzumutbar ist (vgl. UFS v. 4.8.2010, RV/4193-W/09).

Eine konkrete Pflegebedürftigkeit der Gattin des Bf. wurde nicht nachgewiesen. Dennoch ist das dargestellte, als schwerwiegend einzustufende Krankheitsbild als Teil des Gesamtbildes der Verhältnisse bei der Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu würdigen.

Der Bf. hat des Weiteren glaubhaft dargetan, dass er am Familienwohnsitz über ein Einfamilienwohnhaus verfügt, dass er im Falle eines erzwungenen Wohnsitzwechsels aufgeben müsste. Dass das derzeit von ihm in Untermiete angemietete Zimmer am Beschäftigungsplatz mit einer Größe von 26 m² im Falle eines mit dem Wohnsitzwechsel verbundenen Familiennachzuges seiner Gattin durch eine entsprechende Wohnmöglichkeit ersetzt werden müsste liegt auf der Hand. Es ist auch glaubhaft, dass der zu erzielende Verkaufserlös seines in Ostungarn liegenden Einfamilienhauses angesichts des angespannten Immobilienmarktes für die Anschaffung einer auch nur annähernd vergleichbaren Wohngelegenheit im Inland nicht ausreichend sein würde. Angesichts des fortgeschrittenen Alters des (im 55. Lebensjahr befindlichen) Bf. und der vergleichsweise geringen verbleibenden aktiven Beschäftigungszeit des Bf. sowie des unzweifelhaft vorliegenden Mittelpunktes seiner Lebensinteressen in Ungarn (Gattin, Sohn) würde sich die durch die Wohnsitzverlegung erforderliche erzwungene Veräußerung des Einfamilienhauses als unzumutbare Härte darstellen.

In Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse kann dem Bf. die Verlegung des Familienwohnsitzes des Bf. an den Beschäftigungsplatz aus den oben angeführten Gründen nicht zugemutet werden.

Die aus der doppelten Haushaltsführung sowie den Familienheimfahrten erwachsenen Kosten sind somit dem Grunde nach anzuerkennen.

Familienheimfahrten

Was die Höhe der Kosten für Familienheimfahrten betrifft, ist die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 zu beachten, nach der Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) den höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 genannten Betrag nicht übersteigen dürfen. Der gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für das gegenständliche Jahr (2012) zu beachtenden Höchstbetrag wurde mit € 3.672,- festgelegt. Die vom Bf. in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung angeführten (im Übrigen hinsichtlich der Berechnung der Höhe nicht näher dargestellten) Kosten i.H.v. € 3.890,- sind somit unbeachtlich. Aufwendungen für Familienheimfahrten sind bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen; bei einem verheirateten Steuerpflichtigen sind i.d.R. wöchentliche Familienheimfahrten zu berücksichtigen (Doralt/Ruppe EStG³ § 4 Rz. 359 mit Verweis auf E 11.1.1984, 81/13/0171). Das Finanzamt hat in seiner ablehnenden Beschwerdevorentscheidung dargelegt, dass sich den vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen der Beginn und Ende der Fahrten ebensowenig entnehmen lassen wie der Kilometerstand. Andererseits hat der Bf. eine Vielzahl von Tankrechnungen vorgelegt aus denen hervorgeht, dass er sein Fahrzeug regelmäßig mit größeren Mengen Treibstoff betankt. Selbst wenn seinen Aufzeichnungen, die eine Gesamtkilometerleistung für Familienheimfahrten von 40.950 km ausweisen vom Finanzamt aufgezeigte Ungenauigkeiten zu Grunde liegen ist daher dennoch davon auszugehen, dass er regelmäßig Familienheimfahrten tätigt. Das amtlich zu berücksichtigende Kilometergeld beträgt seit 1. Jänner 2011 € 0,42/km. Legt man das Kilometergeld auf den in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 genannten Höchstbetrag von € 3.672,- um, so entspricht dies einer Fahrtstrecke von 8.742,85 km. Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) davon aus, dass der Bf. Familienheimfahrten in einem Ausmaß getätigt hat, die den Ansatz des maximal als Werbungskosten zu berücksichtigenden Betrages (€ 3.672,-) rechtfertigen.

Doppelte Haushaltsführung

Der Bf. beantragt in seiner Arbeitnehmererklärung weiters Kosten für die doppelte Haushaltsführung i.H.v. € 3.100,-. Ein Mietvertrag oder Zahlungsbestätigungen die die Höhe der Kosten näher belegen wurden nicht vorgelegt. Der Bf. erläutert hierzu, dass er seit den 90er Jahren ein Zimmer in Untermiete bewohne und kein Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Von seiner Vermieterin wurde eine Bestätigung vorgelegt, nach der der Bf. für sein Zimmer monatlich € 102,- sowie für Strom zusätzlich monatlich € 22,- bezahlt. Zudem würde er wöchentlich Heizöl im Ausmaß von rd. 40 Liter benötigen. Eine Berechnung der vom Bf. beantragten Gesamtkosten für die doppelte Haushaltsführung wurde nicht vorgelegt. Da dem Bf. dem Grunde nach unzweifelhaft Kosten aus diesem Titel erwachsen sind, waren sie zu schätzen (§184 BAO).

Bei der Kalkulation der zu berücksichtigenden Kosten für die Heizung wurde von einer 20 wöchigen Heizperiode sowie einem durchschnittlichen Heizölpreis für 2012 i.H.v. € 999,84/1.000 Liter (Quelle: Statistik Austria) ausgegangen. Die als Werbungskosten

zu berücksichtigenden Kosten der doppelten Haushaltsführung errechnen sich damit wie folgt:

		€
Miete (12*102)		1.224,00
Strom (12*22)		264,00
Ölverbrauch 40 Liter mal 20 Wo.	800 Liter	799,87
		2.287,87

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:	
	2012
Werbungskosten	€
Kosten für Familienheimfahrten	3.672,00
Kosten für doppelte Haushaltsführung	2.287,87
Werbungskosten gesamt	5.959,87

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer 2012	€
GesmbH	16.128,60
Wr. Gebietskrankenkasse	1.301,71
Einkünfte auf Grund d. Kontrollrechnung § 3 Abs. 2 EStG	2.190,08
Werbungskosten	-5.959,87
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	13.660,52
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.660,52
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00
Kinderfreibetrag gem. § 106a Abs. 1 EStG	-220,00
Einkommen	13.380,52
Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG	868,89
Alleinverdienerabsetzbetrag	-494,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer auf sonstige Bezüge	121,19
Einkommensteuer	151,08

Da dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zugrundeliegt ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 15. Jänner 2015