

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., A, vertreten durch Mag. Doris Krenn, Steuerberaterin, Alserbachstraße 5/17, 1090 Wien, über die Beschwerden vom 3. März 2016 und 13. Dezember 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 10. Februar 2016 und 4. Dezember 2017, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 bis 2016, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2014 bis 2016, die vom Beschwerdeführer (Bf.), der im Rahmen eines Dienstverhältnisses als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Fachhochschule Wiener Neustadt beschäftigt ist, als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen - 2014: Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.098,72 und Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 6.502,39; 2015: Pendlerpauschale in Höhe von € 1.224, Pendlereuro in Höhe von € 78 und Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 5.800 sowie 2016: Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 4.751,39 - mit nachstehender Begründung nicht anerkannt:

Einkommensteuerbescheid 2014:

"Die Kosten für die Familienheimfahrten sowie für die doppelte Haushaltsführung können mangels beruflicher Veranlassung steuerlich nicht anerkannt werden. Auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 2.2.2016 betreffend das Jahr 2013 wird verwiesen."

Einkommensteuerbescheid 2015:

"Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist ausschließlich bei Aktiveinkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzuwenden. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz maßgebend. Es könnte daher nur für die 4,4 km lange Strecke vom Nebenwohnsitz W, zur FH Wiener Neustadt, Johann Giefing-Straße 4, ein Pendlerpauschale anerkannt werden. Aufgrund der Zumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels würde nur das kleine Pendlerpauschale zustehen, jedoch fehlt es hier an der Voraussetzung der Mindestentfernung von 20 km gem.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988.

Zur Nichtanerkennung der doppelten Haushaltsführung wird auf das BFG-Erkenntnis, GZ RV/2100962/2015 verwiesen."

Einkommensteuerbescheid 2016:

"Zur Nichtanerkennung der doppelten Haushaltsführung wird auf das BFG-Erkenntnis, GZ RV/2100962/2015 verwiesen."

In den dagegen eingebrachten Beschwerden hat der Bf. Folgendes ausgeführt:

A) Einkommensteuer 2014

"I. Die Voraussetzungen für eine Abschreibung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten sind im verfahrensgegenständlichen Jahr gegeben, da sie - wie nachfolgend dargestellt - beruflich veranlasst waren.

Bezüglich des Hinweises der Behörde auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 2.2.2016 möchten wir anführen, dass diese Entscheidung nur in jenem Verfahren von Bedeutung ist, in dem sie erlassen wurde. Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes haben keine allgemeine Gültigkeit; selbst die ihnen zu Grunde gelegte rechtliche Beurteilung genießt anders als die ständige Rechtsprechung des VwGH und des OGH keinen Schutz vor Abweichung in späteren Verfahren (§ 13 VwGG, § 8 OGHG e contrario). Überdies muss bei einem Steuerpflichtigen, der die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten geltend macht, die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in jedem Jahr neu geprüft werden; sie kann nicht alleine auf Grund einer Ablehnung automatisch für das Folgejahr verweigert werden (VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079).

"Dabei kommt es nicht darauf an, ob in einem früheren Zeitraum, insbesondere bei Eingehen der Beschäftigung (am neuen Beschäftigungsstandort), die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben war. Die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einem Streitjahr hängt nämlich nicht davon ab, ob in einem Vorjahr die - tatsächlich nicht erfolgte - Verlegung des Wohnsitzes zumutbar gewesen ist. Wenn dem Abgabepflichtigen im Streitjahr die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nicht zumutbar ist, macht es keinen Unterschied, ob die Unzumutbarkeit bereits früher vorlag oder nicht" (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

II. Da sich die Behörde aber auf das zitierte Erkenntnis beruft, sollen im Folgenden zunächst die dort enthaltenen Fehler in der Sachverhaltsdarstellung aufgezeigt werden:

1. Es ist nicht richtig, dass Herr Bf. durchgehend seit dem Studienbeginn im Jahr 1999 einen Nebenwohnsitz in Wiener Neustadt hat. Vielmehr wurde der Nebenwohnsitz in Wiener Neustadt nach der Beendigung des Studiums im Jahr 2003 aufgelöst. Im November 2003 begründete er dann einen eigenen Hausstand in X1, welcher seither durchgehend seinen Familienwohnsitz darstellt. Im Dezember 2005 begründete er anlässlich seiner Anstellung an der Fachhochschule Wiener Neustadt erneut einen Nebenwohnsitz in Wiener Neustadt (Diese Tatsachen wurden bereits in seinem Ergänzungsersuchen zum Jahr 2013 ausführlich erörtert).

2. Unrichtig war weiters die Feststellung, wonach die unselbständige Tätigkeit von Bf. an der Fachhochschule Wiener Neustadt seine ständige Anwesenheit während des ganzen Jahres 2013 in Wiener Neustadt erfordert hätte. Bf. hat vielmehr die Gelegenheit, seine Arbeitspflichten für die Fachhochschule Wiener Neustadt acht Stunden wöchentlich von Zuhause aus zu erledigen. Daher war und ist es für ihn naheliegend, seine selbständige Tätigkeit nahe des Familienwohnsitzes bzw. seinen Homeoffice-Tag derart zu planen, dass er nach einer ganztägigen Arbeitsleistung bis 22.00 Uhr nicht mehr nach Wiener Neustadt zurückfahren muss, sondern in X1 übernachtet und von dort aus am nächsten Tag auch für die Fachhochschule Wiener Neustadt arbeitet (Diese Tatsachen wurden bereits in seinem Vorlageantrag an das BFG zum Jahr 2013 erörtert).

3. Die Anstellung an der Fachhochschule Wiener Neustadt begann mit Jänner 2006 und nicht erst im Jahre 2009, wie es das BFG ohne jegliche Grundlage im Beweisverfahren in seiner Sachverhaltsdarstellung festhielt.

III. Im zitierten Erkenntnis gelangte das BFG zur Ansicht, dass bei Bf. fast alle Voraussetzungen für die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten gegeben sind, es verneinte lediglich die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach Wiener Neustadt. Das Vorliegen sämtlicher übriger Voraussetzungen liegt nunmehr außer Streit.

Die Verneinung der Unzumutbarkeit wurde im Wesentlichen auf drei Erwägungen gestützt: die Höhe der Einkünfte aus der Einkunftsquelle in der Nähe des Familienwohnsitzes, die Anzahl der Heimfahrten und die Dauer der Fahrt zwischen dem Beschäftigungsamt und dem Familienwohnsitz.

Im Folgenden soll auf diese Erwägungen eingegangen und gezeigt werden, dass die ihnen zu Grunde liegende rechtliche Beurteilung verfehlt war. Zugleich soll deutlich gemacht werden, inwiefern sich die Sachlage im verfahrensgegenständlichen Jahr gegenüber dem Vorjahr weiterentwickelt hat.

1. Höhe der Einkünfte aus der Einkunftsquelle in der Nähe des Familienwohnsitzes
Das BFG führte an, dass die in der Nähe des Familienwohnsitzes erzielten Einkünfte nur ca. 7% des Gehalts von Bf. aus seiner Tätigkeit am Beschäftigungsamt erreichen und daher "eine zu vernachlässigende Größe" darstellen würden. Es verwies in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis VwGH 2003/13/0154 vom 20.4.2004, welches die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wegen der Erwerbstätigkeit des Partners

am Familienwohnsitz zum Gegenstand gehabt und diesbezüglich festgehalten hatte, dass ein Ehemann sich nicht auf die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung berufen könnte, wenn die Einkünfte der Ehefrau am Familienwohnsitz "deutlich unter einem Zehntel seiner eigenen Einkünfte liegen". Fraglich ist, ob sich diese Beurteilung überhaupt auf die Situation eines Alleinstehenden mit zusätzlichen Einkünften in der Nähe des Familienwohnstes übertragen lässt. Ist bei einem gemeinsamen Haushalt von zwei Personen die Erhöhung der Einkünfte um 10% jedenfalls ausreichend, so könnte bei einer alleinstehenden Person bereits die Erhöhung der Einkünfte um 7% ins Gewicht fallen.

Vor allem aber hat das BFG folgenden entscheidenden Unterschied zwischen dem Sachverhalt des zitierten Erkenntnisses und der Situation von Bf. übersehen: In der zitierten Entscheidung handelte es sich um stabile Einkünfte aus einer nichtselbständigen Tätigkeit. Hingegen handelte es sich bei den zusätzlichen Einkünften von Bf. am BFI Kapfenberg im verfahrensgegenständlichen Jahr um eine beginnende selbständige Tätigkeit. Eine solche kann nach der Rechtsprechung des VwGH selbst dann die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründen, wenn sie noch keine Gewinne bringt, die zukünftige Erzielung von beachtlichen Gewinnen aber ernsthaft geplant ist (VwGH 16.3.2005, 2000/14/0154). Umso mehr wird dies zutreffen, wenn sie im ersten vollen Jahr zu Einkünften in der Höhe von "nur" 7% der Haupteinnahmequelle führt.

Hinzu kommt, dass Bf. auf Grund qualifizierter und zuverlässiger Erfüllung seiner Lehraufträge in der Nähe seines Familienwohnstes seine dortige selbständige Lehrtätigkeit erweitern konnte; inzwischen konnte er zusätzliche Lehraufträge gewinnen, sodass er im verfahrensgegenständlichen Jahr 2014 bereits Einkünfte in der Höhe von € 2.348,93 erreichte, was rund 8% seines Gehalts aus der Tätigkeit am Beschäftigungsstort darstellt.

Im Jahr 2015 konnte er dann die von Anfang an geplante deutliche Erhöhung der Zusatzeinkünfte auch tatsächlich realisieren; die Zusatzeinkünfte erreichten die Höhe von € 4.749,49, was rund 16% seines Gehalts aus der Tätigkeit am Beschäftigungsstort darstellt. Auch für das Jahr 2016 konnte er weiterhin Lehraufträge in dieser Größenordnung gewinnen.

2. Anzahl der Heimfahrten

In der zitierten Entscheidung gründete das BFG seine rechtliche Beurteilung weiters auf die Erwägung, dass für die Ausübung der selbständigen Vortragstätigkeit in der Nähe des Familienwohnstes von Bf. "lediglich 25 Fahrten" erforderlich gewesen seien. Rechtsprechung des VwGH zu der Frage, ob eine Mindestanzahl an Heimfahrten zur Bejahung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung erforderlich ist, fehlt. Allerdings lässt die ständige Rechtsprechung des VwGH bei alleinstehenden Personen (selbst bei Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wegen zusätzlicher Einkünfte am Familienwohnst) nur die steuerrechtliche Geltendmachung von höchstens zwölf Heimfahrten im Jahr zu (VwGH 22.9.1987, 87/14/0066). Dies lässt sich nur als ein Anspruch verstehen, die zusätzliche Tätigkeit am Familienwohnst nach Möglichkeit derart zu gestalten, dass zwölf Heimfahrten ausreichend sein können. Mit der Rechtsmeinung

des BFG, 25 Heimfahrten seien jedenfalls unzureichend, lässt sich die zitierte Rechtsprechung des VwGH daher nicht vereinbaren.

Überdies waren im verfahrensgegenständlichen Jahr 2014 bereits 39 Heimfahrten zwecks Wahrnehmung des Lehrauftrags in Kapfenberg notwendig.

Ergänzend soll darauf hingewiesen werden, dass im Jahr 2015 auf Grund oben erörterter weiterer Steigerung von Lehraufträgen in Kapfenberg insgesamt 60 Heimfahrten erforderlich waren.

3. Dauer der Fahrt zwischen dem Beschäftigungsplatz und dem Familienwohnsitz

Letztlich begründete das BFG seine Entscheidung mit der Erwägung, dass Bf. nach der Beendigung seiner Vortragstätigkeit in der Nähe des Familienwohnsitzes jeweils die Rückfahrt zu seinem Zweitwohnsitz am Beschäftigungsplatz zugemutet werden könne, zumal er für die Fahrt nach eigenen Angaben "lediglich eine Stunde und 25 Minuten" benötige und den Zweitwohnsitz (nach einer ganztägigen Arbeitsleistung zunächst am Beschäftigungsplatz und anschließend in der Nähe des Familienwohnsitzes) um 23.25 Uhr und damit "deutlich vor Mitternacht" erreichen könne.

Diese Erwägung war schon aus rechtlichen Gründen falsch. Nach der Rechtsprechung des VwGH begründet die zusätzliche Einkunftsquelle am Familienwohnsitz die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, falls die Entfernung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsplatz mehr als 80 km und die Fahrtzeit zwischen den beiden Orten mehr als eine Stunde beträgt (VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132). Die Argumentation des BFG, eine Rückfahrt vom Nebenbeschäftigungsort in der Nähe des Familienwohnsitzes zum Wohnsitz am Hauptbeschäftigungsort sei trotz der Entfernung von 94 km und einer Fahrtzeit von mehr als einer Stunde zumutbar, widerspricht damit der zitierten Rechtsprechung des VwGH. Es ist auch nicht ersichtlich, dass die Zumutbarkeit ausnahmsweise gegeben sein sollte, wenn der Steuerpflichtige nach einer ganztägigen Arbeitsleistung um 23.25 Uhr seine Schlafstätte erreicht. Dies sollte noch mehr für das verfahrensgegenständliche Jahr 2014 gelten, da sich, wie oben erörtert, die Anzahl der erforderlichen Fahrten auf 39 erhöhte.

IV. Im Übrigen hätte die Behörde selbst bei Unzulässigkeit der Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten Folgendes berücksichtigen sollen:

1. Die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung ist selbst bei Fehlen der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für einen Alleinstehenden für sechs Monate zulässig. Daher wäre selbst bei Verneinung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung dem diesbezüglichen Antrag von Bf. zumindest in Bezug auf das erste Halbjahr stattzugeben und nur im Übrigen abzuweisen.

2. Subsidiärer Anspruch auf das Pendlerpauschale

Hat ein Steuerpflichtiger die steuerrechtliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung und der Heimfahrten beantragt und wird der Antrag abgewiesen, so steht ihm bei Erfüllung einschlägiger gesetzlicher Voraussetzungen immerhin ein

Anspruch auf das Pendlerpauschale und den Pendlereuro zu. Tatsächlich stünde Bf. (bei Abweisung seines Antrags bezüglich der Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung und der Heimfahrten) ein aliquotes Pendlerpauschale in der Höhe von € 1.224 sowie ein Pendlereuro in der Höhe von € 78 zu, zumal er abseits der nebenberuflich bedingten Heimfahrten zusätzlich zumindest einmal wöchentlich aus privaten Gründen zu seinem Familienwohnsitz zurückgekehrt ist.

V. Daher wird beantragt, Bf. die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten entsprechend seiner Einkommensteuererklärung 2014 zu gestatten.

Für den Fall, dass obigem Antrag nicht gefolgt werden sollte, wird beantragt, die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten in der Höhe von € 3.251,20 bzw. € 549,36 für die ersten sechs Monate des Jahres 2014 zu gestatten und für die restlichen sechs Monate das Pendlereuro (gemeint wohl: Pendlerpauschale) sowie den Pendlereuro in der Höhe von € 612 bzw. € 39 zuzusprechen.

Für den Fall, dass auch dem zweiten Antrag nicht gefolgt werden sollte, wird weiters beantragt, das Pendlerpauschale und den Pendlereuro in der Höhe von € 1.224 bzw. € 78 zuzusprechen."

B) Einkommensteuer 2015

Die Beschwerdeausführungen decken sich in weiten Teilen (wortgleich) mit jenen, die gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 gerichtet sind. Um Wiederholungen zu vermeiden, werden hier nur die abweichenden, das Streitjahr 2015 betreffenden Ausführungen wiedergegeben:

"Mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 04.12.2017 wurden mit nachstehender Begründung die von Bf. angesetzten Kosten für doppelte Haushaltsführung (€ 5.800,00), das Pendlerpauschale (€ 1.224,00) und der Pendlereuro (€ 78,00) nicht anerkannt:

...

I.

...

II.

...

1. ...

2. ...

3. ...

III.

...

1. ... ; inzwischen konnte er zusätzliche Lehraufträge gewinnen, sodass er im verfahrensgegenständlichen Jahr 2015 bereits die von Beginn an geplante deutliche Erhöhung der Zusatzeinkünfte auch tatsächlich realisierte; die Zusatzeinkünfte erreichten die Höhe von € 4.749,49, was rund 16% seines Gehalts aus der Tätigkeit am Beschäftigungsstandort darstellt.

2. ...

Überdies waren im verfahrensgegenständlichen Jahr 2015 bereits 60 Heimfahrten zwecks Wahrnehmung des Lehrauftrags in Kapfenberg notwendig. Deswegen waren in einzelnen Wochen des Schuljahres sogar drei Heimfahrten pro Woche erforderlich.

3. ...

Dies sollte noch mehr für das verfahrensgegenständliche Jahr 2015 gelten, da sich, wie oben erörtert, die Anzahl der erforderlichen Fahrten auf 60 erhöhte.

IV. Gemeinsam mit der doppelten Haushaltsführung können auch die Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 2 lit. e EStG oder ggf. stattdessen das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e auf Grund der unselbständigen Tätigkeit am Beschäftigungsstandort geltend gemacht werden (Vgl. auch *Innreiter 2016, Steuer Sparen 2016*. Ein Leitfaden für die Arbeitnehmerveranlagung 2015, S. 38). Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz maßgeblich. Bf. hat den Familienwohnsitz als maßgeblich gewählt, zu dem er abseits der nebenberuflich bedingten Heimfahrten zusätzlich zumindest einmal wöchentlich aus privaten Gründen zurückgekehrt ist. Auf Grund dessen steht ihm das beantragte Pendlerpauschale sowie der beantragte Pendlereuro zu.

V. Im Übrigen hätte die Behörde selbst bei Unzulässigkeit der Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung Folgendes berücksichtigen sollen:

Die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung ist selbst bei Fehlen der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für einen Alleinstehenden für sechs Monate zulässig. Daher wäre selbst bei Verneinung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung dem diesbezüglichen Antrag von Bf. zumindest in Bezug auf das erste Halbjahr stattzugeben und nur im Übrigen abzuweisen.

VI. Daher wird beantragt, Bf. die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung, des Pendlerpauschales und des Pendlereuros entsprechend seiner Einkommensteuererklärung 2015 zu gestatten.

Für den Fall, dass obigem Antrag auf Gestattung der Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung nicht gefolgt werden sollte, wird beantragt, die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung in der Höhe von € 2.900,00 für die ersten sechs Monate des Jahres 2015 zu gestatten.

Für den Fall, dass obigem Antrag auf Gestattung der Geltendmachung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros nicht gefolgt werden sollte, wird beantragt, die

Geltendmachung der monatlichen Familienheimfahrten zwischen W und A, in der Höhe von € 1.098,72.

C) Einkommensteuer 2016

Die Beschwerdeausführungen decken sich in weiten Teilen (wortgleich) mit jenen, die gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 gerichtet sind. Um Wiederholungen zu vermeiden, werden hier nur die abweichenden, das Streitjahr 2016 betreffenden Ausführungen wiedergegeben:

"Mit Einkommensteuerbescheid 2016 vom 04.12.2017 wurden mit nachstehender Begründung die von Bf. angesetzten Kosten für doppelte Haushaltsführung (€ 4.751,39) nicht anerkannt:

"Zur Nichtanerkennung der doppelten Haushaltsführung wird auf das BFG-Erkenntnis GZ RV/2100962/2015 verwiesen."

I.

...

II.

...

1. ...

2. ...

3. ...

III.

1. ...; inzwischen konnte er zusätzliche Lehraufträge gewinnen, sodass er im verfahrensgegenständlichen Jahr 2016 bereits die von Beginn an geplante deutliche Erhöhung der Zusatzeinkünfte auch tatsächlich realisierte; die Zusatzeinkünfte erreichten die Höhe von € 3.865,94, was rund 13% seines Gehalts aus der Tätigkeit am Beschäftigungsort darstellt. Insofern ist das erste Argument vom zitierten BFG-Erkenntnis schon aufgrund des geänderten Sachverhaltes für das verfahrensgegenständliche Jahr 2016 hinfällig.

2. ...

Überdies waren im verfahrensgegenständlichen Jahr 2016 bereits 46 Heimfahrten zwecks Wahrnehmung des Lehrauftrags in Kapfenberg notwendig. Deswegen waren in einzelnen Wochen des Schuljahres sogar drei Heimfahrten pro Woche erforderlich.

3. ...

Dies sollte noch mehr für das verfahrensgegenständliche Jahr 2016 gelten, da sich, wie oben erörtert, die Anzahl der erforderlichen Fahrten auf 46 erhöhte.

IV. Im Übrigen hätte die Behörde selbst bei Unzulässigkeit der Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung Folgendes berücksichtigen sollen:

Die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung ist selbst bei Fehlen der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für einen Alleinstehenden für sechs Monate zulässig. Daher wäre selbst bei Verneinung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung dem diesbezüglichen Antrag von Bf. zumindest in Bezug auf das erste Halbjahr stattzugeben und nur im Übrigen abzuweisen.

V. Daher wird beantragt, Bf. die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung entsprechend seiner Einkommensteuererklärung 2016 zu gestatten.

Für den Fall, dass obigem Antrag nicht gefolgt werden sollte, wird beantragt, die Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung in der Höhe von € 2.375,70 für die ersten sechs Monate des Jahres 2016 zu gestatten."

Das Finanzamt hat die abweisenden Beschwerdevorentscheidungen 2014 bis 2016 völlig gleichlautend, folgendermaßen begründet:

"Bei der gegebenen Sachlage besteht kein Anhaltspunkt dafür, dass die Wohnung am Beschäftigungsort nicht den "Familienwohnsitz" bilden würde, dessen Kosten als Kosten der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abziehbar sind.

Die Fahrten vom Beschäftigungsort zur (Zweit)Wohnung stellen keine Familienheimfahrten im Sinne der Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung dar. Auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 2.2.2016 betreffend 2013 und auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.3.2018 wird verwiesen."

Die Vorlageanträge 2014 bis 2016 hat der Bf. wie folgt begründet:

A) Einkommensteuer 2014

"Der VwGH hat im zitierten Beschluss für das Jahr 2013 nicht entschieden, wo der Familienwohnsitz von Bf. iSd EStG liegt. Der VwGH hat lediglich festgehalten, dass im betreffenden Verfahren keine Anhaltspunkte für die Verneinung der Qualifizierung des Wohnsitzes von Bf. in W als Familienwohnsitz vorgelegen sind. Deswegen soll diesbezüglich unser Vorbringen ergänzt werden:

Familienwohnsitz eines Alleinstehenden liegt nach allgemeiner Auffassung dort, wo er seine engsten persönlichen Beziehungen und zugleich einen eigenen Hausstand hat.

Bf. hat sowohl in X1 (seit November 2003, 68m²) als auch in W (nunmehr ununterbrochen seit Dezember 2005, 46m²) einen eigenen Hausstand. Für beide Hausstände trägt Bf. Kosten.

Seine engsten persönlichen Beziehungen liegen aktuell und lagen auch im Jahr 2014 in X1. Dazu wird folgendes Tatsachenvorbringen erstattet: Ausnahmslos wohnten die nahen Familienangehörigen (Mutter Roswitha X, Vater Kurt X, Onkel Klaus Y, Schwester Mag. Elke X, Neffe Jan X) in X1. Bf. war im Jahr 2014 alleinstehend und hatte keine Nachkommen und keine lebenden Vorfahren außer seinen Eltern. Aufgrund der schweren

Krebskrankung der Mutter (verstorben 2.2.2015) hat Bf. im Jahr 2014 viel Zeit mit seinen Eltern in X1 verbracht und bei der Pflege seiner Mutter mitgeholfen. In W1 hatte er überhaupt keine Verwandtschaft. Überdies waren in X1 oder naher Umgebung ansässige Jugendfreunde wie P und Q seine besten Freunde, zu denen er auch regelmäßig Kontakt pflegte. In W1 pflegte er keine vergleichbaren persönlichen Beziehungen, er traf nur sporadisch Arbeitskollegen."

B) Einkommensteuer 2015

Die Ausführungen im Vorlageantrag decken sich in weiten Teilen (wortgleich) mit jenen, die das Jahr 2014 betrifft. Um Wiederholungen zu vermeiden, werden hier nur die abweichenden, das Streitjahr 2015 betreffenden Ausführungen wiedergegeben:

"..."

Auch nach dem Tod seiner Mutter (verstorben 2.2.2015) hatte Bf. im Jahr 2015 regelmäßig viel Kontakt zu seinen nahen Familienangehörigen. In W1 hatte er überhaupt keine Verwandtschaft. ..."

C) Einkommensteuer 2016

Die Ausführungen im Vorlageantrag decken sich in weiten Teilen (wortgleich) mit jenen, die das Jahr 2014 betrifft. Um Wiederholungen zu vermeiden, werden hier nur die abweichenden, das Streitjahr 2016 betreffenden Ausführungen wiedergegeben:

"..."

Seine engsten persönlichen Beziehungen liegen aktuell und lagen auch im Jahr 2016 in X1. Bf. war im Jahr 2016 alleinstehend und hatte keine Nachkommen und keine lebenden Vorfahren außer seinem Vater."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

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

"Haushaltaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2010, 2007/13/0095).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. September 2007, 2006/14/0038).

Die Wohnsitzverlegung ist auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen unzumutbar, wenn der Verbleib am Tätigkeitsort nur von (nach den Umständen gemessen) kurzer Dauer sein wird, weil das Beschäftigungsverhältnis zeitlich befristet und nach den Umständen des Einzelfalles von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (vgl. zu einem auf vier bzw. fünf Jahren angelegten Ausbildungsverhältnis das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. September 1993, 93/14/0081)" [VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296].

"Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsstandort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. zB nochmals das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 2004, 2003/13/0154).

...

Soweit der Beschwerdeführer eine konkrete "Fragestellung und Nachfrage" im Verwaltungsverfahren vermisst, ist auf die oben erwähnte Offenlegungspflicht zu verweisen" (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte den Beschwerden aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass der Bf. neben seinem seit seiner Geburt bis heute in X1 im Wohnhaus seiner Eltern befindlichen melderechtlichen Hauptwohnsitz, seit Dezember 2005 anlässlich seiner Anstellung an der Fachhochschule W1 ununterbrochen bis heute in W einen Nebenwohnsitz begründet hat.

Soweit der Bf. bezüglich der Unzumutbarkeit der Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nach W1, die in den Streitjahren im Rahmen seiner Lehraufträge am BFI Kapfenberg erzielten Einkünfte aus selbständiger Arbeit ins Treffen führt, ist Folgendes festzustellen:

	Einkünfte aus s.A. (BFI Kapfenberg)	Einkünfte aus n.s.A. (Fachhochschule W1)
2014	2.348,93	29.528,46
2015	4.749,49	30.371,53
2016	3.865,94	30.303,41
2017	lt. Steuererklärung 90,86	31.197,90

Dieser Vergleich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit jenen aus nichtselbständiger Arbeit (Fachhochschule Wiener Neustadt) zeigt, dass die in der Nähe des (Familien)Wohnsitzes erzielten Einkünfte lediglich 7,95% (2014); 15,64% (2015) und 12,76% (2016) betragen. Einkünfte in einer derartigen Höhe stellen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keinesfalls einen steuerlich beachtlichen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung eines alleinstehenden Steuerpflichtigen an den Beschäftigungsort dar (vgl. in diesem Zusammenhang auch VwGH 29.1.1965, 1176/63: "Bei einem Vergleich der Erfolgsziffern des Fabrikationsbetriebes in W. und des landwirtschaftlichen Betriebes in P. ergibt sich eindeutig, dass der Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit des Firmengesellschafters in überwiegendem Maß in dem Fabriksbetrieb lag."). Denn der Schwerpunkt der Einkunftsverzettelung des Bf. lag, wie der obige Einkünftevergleich zeigt, in den Streitjahren im weitaus überwiegendem Ausmaß in W1.

Dem Argument der beabsichtigten Steigerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit ist entgegenzuhalten, dass die diesbezüglichen Gewinne der Streitjahre keine für die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ins Gewicht fallende Steigerung erkennen lassen, während der lt. Steuererklärung 2017 erzielte Gewinn in Höhe von € 90,86 (= 0,29% der nichtselbständigen Einkünfte in Höhe von € 31.197,90) wohl für sich spricht und keiner näheren Erläuterung bedarf.

Soweit der Bf. auf die von ihm zwecks Wahrnehmung des Lehrauftrages in Kapfenberg absolvierten "Heimfahrten" (2014: 39; 2015: 60 und 2016: 46) Bezug nimmt, ist ihm entgegenzuhalten, dass die dafür als Betriebsausgaben geltend gemachten "Reise- und Fahrspesen" in Höhe von € 3.069,61 (2014); € 4.387,99 (2015) und € 3.295,91 (2016) vom Finanzamt erklärungsgemäß (vgl. Beilagen E1a 2014 bis 2016) anerkannt worden sind. Da für die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung lediglich die Höhe der in der Nähe des (Familien)Wohnsitzes erzielten Einkünfte im Vergleich zu jenen, die in W1 erzielt worden sind, heranzuziehen ist, kommt der Anzahl der Fahrten von W1 nach Kapfenberg in diesem Zusammenhang keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu.

Auch aus dem Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Juli 2013, 2009/13/0132, kann nichts für den Bf. gewonnen werden, "da zu den Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 nach ständiger Rechtsprechung auch unvermeidbare Mehraufwendungen zählen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz (vgl. mit Hinweisen auf Vorjudikatur und Ausführungen zum Wohnen "am Beschäftigungsstandort" das schon erwähnte Erkenntnis vom 31. Juli 2012, 2008/13/0086)." Im vorliegenden Fall hingegen ist ja auf Grund der obigen Erwägungen dem Bf. durchaus zumutbar, dass er seinen (Familien)Wohnsitz an den Beschäftigungsstandort nach W1 verlegt.

An dieser Beurteilung vermögen auch die von ihm ins Treffen geführten "persönlichen Gründe" nichts zu ändern. Auch wenn seine nächsten Angehörigen - Eltern, Onkel, Schwester und Neffe - in X1 wohnen, ist doch bei einem Alleinstehenden, der im Jahr 2014 das 37. Lebensjahr vollendet hat, davon auszugehen, dass er aus dem Wohnhaus seiner Eltern auszieht und seinen (Familien)Wohnsitz am Beschäftigungsstandort in W1 begründet. Selbst wenn er auf Grund der schweren Krebserkrankung seiner Mutter, die schließlich am 2. Februar 2015 gestorben ist, im Jahr 2014 "viel Zeit bei seinen Eltern in X1 verbracht und bei der Pflege seiner Mutter mitgeholfen hat", kann daraus allein noch nicht die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung abgeleitet werden. Denn abgesehen davon, dass er konkrete Zeitangaben und nähere Angaben über die Mithilfe bei der Pflege seiner schwerkranken Mutter schuldig geblieben ist, darf nicht übersehen werden, dass ohnedies sein Vater und auch seine Schwester in X1 wohnhaft sind. Überdies ist er im Jahr 2014 zur Abhaltung seines Lehrauftrages 39-mal nach Kapfenberg gefahren und war es ihm dadurch möglich, davor und/oder danach seine Mutter zu besuchen.

Auch die Tatsache, dass in X1 oder naher Umgebung seine beiden namentlich genannten Jugendfreunde ansässig sind, zu denen er auch regelmäßig Kontakt gepflegt habe, stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keinen solchen Umstand dar, der von erheblichem objektiven Gewicht für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist. Denn es entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass sich nach Beendigung der Berufsausbildung bestehende Jugendfreundschaften durch die Annahme einer Beschäftigung außerhalb des Nahbereiches vom elterlichen Wohnsitz zerschlagen bzw. auf wenige Kontakte reduzieren. Keinesfalls vermag die intensive Aufrechterhaltung von Jugendfreundschaften die Unzumutbarkeit der Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort mit steuerlicher Wirksamkeit zu begründen, denn zur Kontaktpflege stehen heutzutage nicht nur das Handy und Skype, sondern auch social-media zur Verfügung; solche Momente persönlicher Vorliebe reichen keinesfalls aus.

Da auf Grund der obigen Erwägungen die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nach W1 jedenfalls zumutbar ist, konnte dem Begehr auf Anerkennung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten nach X1 als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht entsprochen werden.

Auch dem Eventualantrag auf vorübergehende, in jedem Streitjahr zumindest sechsmonatige Anerkennung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung konnte nicht entsprochen werden, da der Bf. den Wohnsitz in W1 bereits im Jahr 2005 begründet hat.

2. Pendlerpauschale und Pendlereuro

Beträgt gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988 ist für die Berechnung des Pendlerpauschales bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

Zufolge § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels mit Verordnung festzulegen.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit. a der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBl. II Nr. 276/2013 ist bis 60 Minuten Zeitdauer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.

Zufolge § 2 Abs. 2 der zitierten Verordnung umfasst die Zeitdauer die gesamte Zeit, die vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Arbeitsende bis zum Eintreffen bei der Wohnung verstreicht; sie umfasst auch Wartezeiten. Für die Ermittlung der Zeitdauer gilt:

1. Stehen verschiedene Massenbeförderungsmittel zur Verfügung, ist das schnellste Massenbeförderungsmittel zu berücksichtigen.

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis 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, zu. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte auch diesem Beschwerdebegehren aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Die Entfernung zwischen der für die Beurteilung maßgeblichen Wohnung des Bf. in W und seiner Arbeitsstätte an der Fachhochschule Wiener Neustadt in 2700 Wiener Neustadt,

Johannes Gutenberg-Straße 3, beträgt nach dem Pendlerrechner des Bundesministeriums für Finanzen 8,6 km (vgl. <https://pendlerrechner.bmf.gv.at/pendlerrechner/query.exe>).

Auf dieser Strecke verkehren Massenbeförderungsmittel - Stadtbusse der Linien B, D und G, der Regionalbus 463 sowie die S-Bahn S60 - mit Fahrzeiten einschließlich der Gehzeiten von der Wohnung bis zur Einstiegsstelle und von der Ausstiegsstelle bis zur Fachhochschule zwischen 29 und 39 Minuten.

Da demnach die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentliches Verkehrsmittel) infolge der Zeitdauer von weniger als 60 Minuten jedenfalls zumutbar ist und die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte weniger als 20 km beträgt, besteht mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 kein Anspruch auf das Pendlerpauschale.

Da der Anspruch auf den Pendlereuro gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 zwingend den Anspruch des Arbeitnehmers auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zur Voraussetzung hat, konnte auch diesem Begehr nicht entsprochen werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. In den vorliegenden Beschwerden werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Da die Entscheidung bezüglich der Absetzbarkeit der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (vgl. insbesondere VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296), ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Juli 2018

