

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, Beisitzer1, Wirtschaftskammer für Niederösterreich, und Beisitzer2, Kammer für Arbeiter und Angestellte Niederösterreich, in der Beschwerdesache NameBf, vertreten durch Riedl, Pircher & Partner KG, Sudetendeutschestraße 7, 2100 K, über die Beschwerde vom 20.09.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 17.07.2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2011 sowie betreffend Einkommensteuervorauszahlungen 2013, über die Beschwerde vom 21.5.2014 gegen den Bescheid vom 11.3.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 und über die Beschwerde vom 8.4.2015 gegen den Bescheid vom 23.3.2015 betreffend Einkommensteuer 2013 in der Sitzung am 4. September 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

**I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**II. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2011 und Einkommensteuervorauszahlung 2013 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.**

**Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.**

**III. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.**

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

## **Entscheidungsgründe**

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen die Abgabenbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2011 bis 2013 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob die Aufwendungen des Bf für die doppelte Haushaltsführung steuerlich zu berücksichtigen sind, weil die Gattin des Bf am Familienwohntort eine Ausbildung zur zahnmedizinischen Assistentin macht und der Sohn des Bf an Asthma bronchiale leidet und ein Ortswechsel eine schwere psychische Belastung für diesen darstellen würde.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Der Bf erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer eines Unternehmens in Österreich und Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Unternehmensberater.

In seiner Erklärung für die Streitjahre machte er Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt forderte den Bf mit Schreiben vom 22. Jänner 2013 und vom 21. März 2013 auf, die Einkünfte der Gattin nachzuweisen und eine Aufstellung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung vorzulegen. Diesen Aufforderungen kam der Bf nach.

Nach Durchführung des Vorhalteverfahrens und Vorlage der Belege und Einkommensnachweise der Gattin durch den Bf erließ das Finanzamt die Bescheide ohne Berücksichtigung der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung. In der Begründung des Bescheides führte das Finanzamt aus, dass bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes keine private Veranlassung zu unterstellen sei, wenn der Gatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit erziele oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien. Im gegenständlichen Fall habe die Gattin des Abgabepflichtigen im Jahr 2009 keine Einkünfte erzielt. In der Begründung wurde auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 verwiesen. Im Jahr 2011 habe die Gattin des Bf Einkünfte in der Höhe von rund 800 Euro erzielt. Der Abgabepflichtige selbst habe in Österreich seit 1.1.2007 einen Anstellungsvertrag auf unbestimmte Zeit und wirtschaftlich bedeutende Einkünfte im Verhältnis zu den Einkünften der Ehegattin erzielt. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes sei daher privat veranlasst. Die Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung würden daher nicht anerkannt. In den Bescheiden für das Jahr 2012 und 2013 wurde in der Begründung auf die Begründung des Bescheides für das Jahr 2011 verwiesen.

Gegen diese Bescheide und den Einkommenssteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2013 wurde Berufung bzw Beschwerde erhoben. Der Bf führte darin aus:

Es liege eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes vor. Die Gattin des Bf befinde sich im genannten Zeitraum zur Ausbildung zur zahnmedizinischen Assistentin, welche eine theoretische und praktische Ausbildung und daneben eine begleitende praktische Ausbildung in einer Zahnarztpraxis umfasse. Die Ausbildung sei noch nicht abgeschlossen. Es sei daher für die Gattin nicht zumutbar, den Wohnort zu wechseln und somit eine mehrjährige Ausbildung ohne Abschluss abzuberechnen. Eine gleichwertige Ausbildung in Österreich unter Anrechnung der in Deutschland bereits absolvierten Zeiten sei nicht möglich. Die Gattin werde in Zukunft entsprechend der von ihr abgeschlossenen Ausbildung Einkünfte erzielen. Es sei daher für die Gattin nicht zumutbar, ihren Wohnsitz zu verlegen.

Weiters sei die Verlegung des Familienwohnsitzes aus gesundheitlichen Gründen für den jüngeren Sohn unzumutbar. Der Sohn befinde sich derzeit in der Unterstufe des Gymnasiums und sei schwer an Asthma erkrankt. Asthma habe auch eine weitreichende psychische Komponente im Krankheitsbild. Es sollte jede zusätzliche psychische Belastung vermieden werden. Eine Übersiedlung in diesem Alter mit den damit verbundenen Stresssituationen, Orts- und Schulwechsel, Verlust des Freundes- und restlichen Familienkreises stelle eine erhebliche psychische Belastung dar. Diese sei daher für den Sohn unzumutbar. Es liege eine entsprechende Pflegebedürftigkeit und Versorgungsnotwendigkeit vor, die außerhalb des derzeitigen Wohnsitzes in Deutschland nicht gewährleistet werden könne. Eine Verlegung des Wohnsitzes sei aus medizinischen Gründen unmöglich. Der Bf verwies auf die entsprechenden Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien. Auch der ältere Sohn befinde sich derzeit in Ausbildung, die er nicht abbrechen könne. Ein Abbruch der Ausbildung würde für den Sohn einen entsprechenden wirtschaftlichen Schaden verursachen.

Abschließend wies der Bf noch darauf hin, dass der Verkauf des Einfamilienhauses in Deutschland zu einer erheblichen Vermögenseinbuße führen würde und nicht sichergestellt sei, dass aus dem Erlös eine adäquate Unterkunft am Beschäftigungsort angeschafft werden könne. Es werde daher die Anerkennung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung beantragt und die Anpassung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2013.

Ein ärztliches Gutachten, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes für den jüngeren Sohn nicht zumutbar sei, werde der Beschwerde beigelegt. Der Beschwerde angeheftet waren kinderärztliche Atteste von 30.4.2014, 12.2.2010 und vom 20.7.2006.

Das Finanzamt forderte den Bf mit Ergänzungsersuchen vom 11. Oktober 2013 auf, den Mietvertrag betreffend die Wohnung am Beschäftigungsort vorzulegen und bekannt zu geben, warum der Bf ohne seine Familie am Beschäftigungsort ein Einfamilienhaus mit 130 qm Wohnnutzfläche und 105 qm Garten bewohnen müsse. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien nur Kosten für eine zweckentsprechende Kleinwohnung

für sich allein absetzbar. Zur Überprüfung der Familienheimfahrten werde der Bf ersucht, Fahrtaufzeichnungen, Tankrechnungen sowie die § 57a-Begutachtungen für die Jahre 2008 bis 2011 vorzulegen. Weiters wurde um die Vorlage von Schulbesuchs- und Ausbildungsbestätigungen der beiden Kinder ersucht.

Der Bf teilte mit Schreiben vom 28. November 2013 mit, dass er sich bei Dienstantritt schnellstmöglich habe um eine Wohnung umsehen müssen. Anfangs habe er noch im Hotel gewohnt, weil es im Umkreis seiner Dienststelle nur teure Mietangebote von Privatpersonen gegeben habe. Er habe die günstigste zur Verfügung stehende Wohnung angemietet und dabei nicht auf die Größe geachtet. Weiters seien die hohen Hotelkosten eine erhebliche finanzielle Belastung gewesen. Da ihm aber auch die Wohnungskosten zu hoch gewesen seien, habe er versucht, nach Ablauf des Mietvertrages ein günstigeres Objekt zu finden. Die Wohnnutzfläche oder der Garten hätten dabei nicht im Vordergrund gestanden. Die Jahresmiete des Objektes sei wesentlich günstiger gewesen. Es sei ihm unverständlich, warum die Quadratmeter und nicht die zu leistenden Mietkosten zur Beurteilung herangezogen würden. Die Anmietung des Hauses sei die günstigste Mietmöglichkeit gewesen.

Der Bf fahre jeden Freitag zu seiner Familie nach Deutschland und komme entweder am Sonntag oder am Montag zurück. Auf Grund seiner zeitintensiven und verantwortungsvollen Tätigkeit nutze er die Unterkunft nur als Schlafstelle, zur Körperpflege und als Büro, da er nicht unbeträchtliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele. Für die betrieblich genutzten Teile seien bisher noch keine Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Diese Möglichkeit behalte sich der Bf noch vor.

Bezüglich Fahrtaufzeichnungen könne der Bf mitteilen, dass er von seinem Dienstgeber einen Firmen-PKW zur Verfügung gestellt bekomme, welchen er ausschließlich für Dienstfahrten und die wöchentlichen Familienheimfahrten nütze. Für diese Heimfahrten werde ein Sachbezug versteuert. Bezüglich des für diese Fahrten genutzten privaten PKW habe der Bf keine Belege aufgehoben, da er angenommen habe, dass diese privater Natur seien. Der Bf wolle noch darauf hinweisen, dass seine Kinder noch minderjährig seien und er daher jedes Wochenende mit ihnen verbringen möchte. Die Fahrtkosten seien wesentlich höher als das vom Finanzamt im Vorjahr anerkannte Pendlerpauschale.

Hinsichtlich der Ausbildung der beiden Söhne wurden entsprechende Unterlagen beigelegt. Der Bf wies darauf hin, dass der jüngere Sohn noch schulpflichtig sei. Abschließend wies der Bf noch darauf hin, dass er sein gesamtes Erwerbseinkommen in Österreich versteuere, obwohl er seinen Familienwohnsitz in Deutschland habe und sämtliche Sozialleistungen, die die Familie erhalte, von der Bundesrepublik Deutschland bezahlt würden.

Das Finanzamt entschied hinsichtlich der vorgelegten Streitjahre mit abweisender Beschwerdeentscheidung. In der Begründung wurde ausgeführt:

Laut ZMR-Auskunft habe der Bf seinen Hauptwohnsitz in Kärnten. Daneben seien noch aufrechte Meldungen für Nebenwohnsitze in Nebenwohnsitz1 und Nebenwohnsitz2

vorhanden. Der Bf habe im März 2009 einen Mietvertrag für die Eigentumswohnung in Nebenwohnsitz1 für zwei Jahre abgeschlossen. Am 30.6.2010 habe der Bf einen derzeit noch aufrechten Mietvertrag für ein Einfamilienhaus in Nebenwohnsitz2 für die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen.

Der Bf habe am 20.3.2007 mit der Firma X-GmbH einen Angestelltenvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Dabei sei festgehalten worden, dass der Dienstnehmer mit Wirkung ab 1.6.2007 zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt werde. Für seine Tätigkeit erhalte der Bf ein monatliches Bruttoentgelt von 7.800 Euro, das jährlich 14 Mal ausbezahlt werde. Neben dieser Angestelltentätigkeit erziele der Bf als Unternehmensberater Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gattin des Bf habe in den Jahren 2008 und 2009 keinerlei Einkünfte erzielt. Für das Jahr 2011 seien dem Finanzamt Lohnzettel der Gattin vorgelegt worden. Daraus sei ersichtlich, dass sie im Jahr 2011 steuerlich relevante Einkünfte von rund 800 Euro erzielt habe.

Nach Darstellung der Rechtslage begründete das Finanzamt weiter, dass nur steuerlich relevante Einkünfte des Ehegatten, die bei der Verlegung des Wohnsitzes verloren gingen, für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprächen. Da die Einkünfte der Ehegattin nur von untergeordneter Bedeutung seien, seien sie vernachlässigbar. Hinsichtlich der Ausbildung der Gattin zur zahnmedizinischen Assistentin habe der Bf keine Unterlagen vorgelegt, die belegen würden, dass die Gattin des Bf eine solche Ausbildung begonnen habe und dass eine Anrechnung in Österreich nicht möglich wäre.

Bezüglich der Krankheit des Sohnes sei eine Pflegebedürftigkeit des Sohnes, welche Familienheimfahrten rechtfertigen würden, nicht bescheinigt worden. Zudem sei Voraussetzung für eine Pflegebedürftigkeit, dass Pflegegeld bezogen werde oder eine Bescheinigung durch den Amtsarzt vorliege. Beide Nachweise seien nicht erfolgt.

Als Momente bloß persönlicher Vorliebe habe der VwGH die Beibehaltung des Familienwohnsitzes wegen des Schulbesuches der Kinder beurteilt, wenn entsprechende Ausbildungsmöglichkeiten am Beschäftigungsort gegeben seien. Der Besuch eines Gymnasiums sei in K ohne Probleme möglich. Daher sei es nach einer gewissen Zeit zumutbar, den Wohnort an den Beschäftigungsort zu verlegen. In der Regel reiche dazu ein Zeitraum von zwei Jahren. Deshalb seien davor in den Jahren 2007 und 2008 die Kosten der doppelten Haushaltsführung anerkannt worden.

Auch hinsichtlich der behaupteten Vermögenseinbuße beim Verkauf des Einfamilienhauses seien keine entsprechenden Nachweise vorgelegt worden. Es sei daher nicht erwiesen, dass mit dem Erlös keine adäquate Wohnung am Beschäftigungsort angeschafft werden könne. Daneben sei zu erwähnen, dass der Bf am Beschäftigungsort bereits ein Einfamilienhaus angemietet habe.

Zu den Familienheimfahrten habe der Bf trotz Aufforderung keine Nachweise wie Fahrtaufzeichnungen oder Tankrechnungen vorgelegt. Als Begründung habe der Bf angeführt, dass dem Bf ein Dienstwagen zur Verfügung stünde, der für die dienstlichen

Belange und für die wöchentlichen Heimfahrten verwendet werde und für den auch ein Sachbezugswert in voller Höhe versteuert werde. Aus diesem Grunde habe der Bf über die Nutzung des privaten Kraftfahrzeuges für diese Heimfahrten keine Belege aufgehoben, da er angenommen habe, dass diese privater Natur seien.

Die Fahrtkosten seien nach der Sachbezugswerteverordnung pauschal zu ermitteln. Diese könnten nicht nochmals über den Umweg von Werbungskosten geltend gemacht werden. Dies würde die Sachbezugswerteverordnung aushebeln. Daher hätten im Jahr 2008 die Fahrtkosten nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Im gegenständlichen Fall lägen daher nach den angeführten Überlegungen die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung ab dem Jahr 2009 nicht mehr vor, weshalb die strittigen Aufwendungen nicht hätten anerkannt werden können.

Der Bf beantragte die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und wiederholte darin sein bisheriges Beschwerdevorbringen. Er beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem erkennenden Senat. Dem Vorlageantrag beigelegt waren neuerlich die kinderärztlichen Atteste und der Anstellungsvertrag vom 20.3.2007. Weiters wurde darin die Veranlagung der gewerblichen Einkünfte für das Jahr 2011 entsprechend der beigelegten korrigierten Erklärung 2011 (Herabsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 67.653,83 Euro auf 65.155,68 Euro ) beantragt.

In der durchgeführten mündlichen Verhandlung ergänzte der Bf sein bisheriges Vorbringen und erklärte:

Er habe im Jahr 2007 bei seinem vorhergehenden Arbeitgeber aufhören müssen, weil er die Verantwortung für die dortigen Veränderungen als Geschäftsführer nicht mehr mittragen habe können. Auf Grund dessen sei er auf der Suche nach einer gleichwertigen Tätigkeit gewesen und habe die Auswahl zwischen Städten im Norden von Deutschland und im Umfeld von Wien gehabt. Da er selbst gebürtiger Österreicher sei, habe er sich für die Tätigkeit im Umfeld von Wien entschieden. Seine beiden Söhne seien damals in Ausbildung gestanden, wobei der ältere Sohn eine Lehre absolviert habe und der jüngere Sohn zunächst den Kindergarten und dann die Grundschule absolviert habe. Seine Frau sei ausgebildete zahnmedizinische Assistentin und habe sich in den Jahren fortgebildet (ein diesbezügliches Zertifikat werde vorgelegt). Sie habe jedoch diesen Beruf nicht immer voll ausüben können, weil der jüngere Sohn auf Grund seiner Allergien und Asthma immer wieder für längere Zeit krank gewesen sei und betreut werden müssen. Eine Psychologin habe daher empfohlen, den Sohn nicht aus seiner bisherigen Umgebung herauszureißen, weshalb beschlossen worden sei, dass der Bf seine Familie „zurücklasse“ und die Woche allein im Gebiet Wien verbringe. Ergänzend wurde vom Bf noch darauf hingewiesen, dass auch sämtliche Urlaube immer dazu genutzt worden seien, Gegenden aufzusuchen, die der Gesundheit des jüngeren Sohnes zuträglich seien bzw diese im Rahmen von Kuren verbessern können.

Vorgelegt wurden Bestätigungen über die Aus- und Fortbildungen der Ehegattin, das Gehalt der Ehegattin in den einzelnen Jahren, die Gutachten über die körperlichen Zustände des Sohnes bzw Bewilligungen von Reha-Aufenthalten, die Bestätigung der Ehegattin über die regelmäßigen Heimfahrten des Bf, die den Finanzamtsvertreterinnen zur Einsicht übergeben und zum Akt genommen wurden.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf das bisherige Vorbringen und führte hinsichtlich der nachgereichten Unterlagen aus, dass aus diesen hervorgehe, dass das Einkommen der Ehegattin nicht annähernd 10% des Einkommens des Bf ausmache. Es sei zwar menschlich verständlich, einen Wohnsitzwechsel im Hinblick auf den Gesundheitszustand des Sohnes vermeiden zu wollen, die Pflegebedürftigkeit sei jedoch nicht in einem Umfang dargestellt worden, der eine Wohnsitzverlegung unzumutbar erscheine lasse.

Der steuerlicher Vertreter replizierte, dass das Einkommen der Gattin mit der Pflegebedürftigkeit des Sohnes zusammenhänge. Der Bf ergänzte: Wenn die Möglichkeit einer Vollbeschäftigung der Gattin bestanden hätte, hätte sie ein monatliches Bruttoeinkommen von € 4.000,-- bis € 5.000,-- erzielen können.

Der Bf beantragte der Beschwerde stattzugeben.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf hat seinen Familienwohnsitz in T in Deutschland in einem Eigenheim. Dort leben seine Ehegattin und seine beiden Söhne. Die beiden Söhne sind in den Jahren 1990 und 2000 geboren, waren also im Streitjahr 2009 neun und neunzehn Jahre alt.

Der ältere Sohn machte in der Zeit von September 2009 bis August 2011 eine Ausbildung zum Konditor. Von Februar 2013 bis Oktober 2013 besuchte er die Bäckerfachschule für einen Meistervorbereitungslehrgang.

Der jüngere Sohn besuchte die Grundschule bis Ende Juli 2011 und ab dem Schuljahr 2011/2012 das Gymnasium in TT.

Der jüngere Sohn leidet an Asthma.

Die Ehegattin des Bf, geboren 1964, war zur zahnmedizinischen Assistentin ausgebildet (Abschlussprüfung 14. Juli 1982, Helferinnenbrief). Im Oktober 2006 machte sie eine Fortbildung für Wiedereinsteiger betreffend Abrechnung und Verwaltung (Fortbildungszertifikat). Im Februar 2014 besuchte sie eine zahnärztliche Fortbildungsveranstaltung betreffend "Hygiene - Neue RKI-BfArm Richtlinie", welche mit drei Fortbildungspunkten bewertet war (Teilnahmebescheinigung vom 12.2.2014).

Im Jahr 2009 hatte sie keine eigenen Einkünfte, im Jahr 2011 und 2012 Einkünfte in der Höhe von 800 Euro, im Jahr 2013 in der Höhe von 4.800 Euro (Abrechnung der Brutto/Nettobezüge, Meldebescheinigungen zur Sozialversicherung).

Der Bf ist seit 1.1.2007 in Österreich bei einer Firma in KL auf unbestimmte Zeit beschäftigt und seit 1.6.2007 Geschäftsführer dieser Firma. Er erhielt ein Entgelt von 7.800 Euro monatlich brutto, vierzehn Mal jährlich.

Neben dieser nichtselbständigen Beschäftigung erzielt der Bf noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als selbständiger Unternehmensberater.

Der Bf hat zu Beginn seiner Tätigkeit in Österreich im Jahr 2007 im Hotel gewohnt und später eine Wohnung mit 76 qm angemietet. An dieser Adresse war er seit April 2007 bis Februar 2018 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Der Mietgegenstand bestand aus einer Wohnung mit zwei Zimmern, Wohnzimmer und Küche samt Nebenräumen. Die Wohnung wurde komplett ausgestattet und möbliert gemietet. Laut vorgelegtem Mietvertrag begann das Mietverhältnis im April 2009 und wurde für die Dauer von 2 Jahren abgeschlossen.

Ab Juli 2010 war der Bf an einer weiteren Adresse in K mit Nebenwohnsitz gemeldet. Er mietete an dieser Adresse ein Haus mit 130 qm Wohnnutzfläche mit Keller und einem Garten von 105 qm. Er benutzt Räumlichkeiten in diesem Haus als Büro für seine Unternehmensberatertätigkeit.

Der Bf fährt jeden Freitag zu seiner Familie nach Hause nach Deutschland (Bestätigung der Ehegattin) und kommt entweder Sonntag Abend oder Montag Früh zu seiner Arbeitsstelle zurück. Er legt dabei eine Strecke von ca 900 Kilometern hin und retour zurück.

Der Bf bekommt von seinem Dienstgeber ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, das er für die Dienstfahrten und die Familienheimfahrten verwendet. Für diese Familienheimfahrten wird ein Sachbezug in voller Höhe versteuert.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO gilt eine bis zum 31.12.2013 erhobene Berufung als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art 130 Abs 1 Z 1 B-VG.

Somit hatte das Bundesfinanzgericht über die gegenständliche Beschwerde zu entscheiden.

### **Doppelte Haushaltsführung:**

Kosten der privaten Lebensführung und Aufwendungen für den Haushalt des Arbeitnehmers und den Unterhalt der Familienangehörigen dürfen nach § 20 Abs 1 EStG



1988 steuerlich nicht berücksichtigt werden. Diesem Abzugsverbot unterliegen auch die Wohnkosten. Ist ein Arbeitnehmer jedoch aus beruflichen Gründen gehalten, an der Arbeitsstätte oder in deren Nahebereich einen zweiten Wohnsitz zu nehmen, weil ihm weder eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort bzw in dessen Nahebereich zumutbar ist, können nach der Rechtsprechung bestimmte Aufwendungen für diese doppelte Haushaltsführung ausnahmsweise als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden.

Damit Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden können, muss also ein Familienwohnsitz bestehen. Ein Familienwohnsitz liegt vor, wo ein Arbeitnehmer seine engsten persönlichen Beziehungen (Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.

Liegt ein Familienwohnsitz vor, können Kosten der doppelten Haushaltsführung in Abzug gebracht werden, wenn zwei Unzumutbarkeitsvoraussetzungen erfüllt sind:

1. Die tägliche Rückkehr von der Arbeitsstätte an den Familienwohnsitz muss für den betroffenen Arbeitnehmer unzumutbar sein. Der Verwaltungsgerichtshof hat die tägliche Rückkehr bei einer Wegstrecke von 130 Kilometern und einer Fahrzeit von 70 Minuten für unzumutbar erklärt.
2. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort oder in dessen Nahebereich muss unzumutbar sein. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Arbeitnehmers oder in der Erwerbstätigkeit des Ehepartners haben. Dabei sind die Gesamtumstände des Einzelfalles zu würdigen. Dabei ist auch die Ursache der doppelten Haushaltsführung in Betracht zu ziehen.

Die Rechtsprechung geht grundsätzlich davon aus, dass Arbeitnehmern nach einer gewissen Zeit, die nur im Einzelfall beurteilt werden kann, die Verlegung ihres Wohnsitzes in den Nahebereich ihrer Arbeitsstätte zuzumuten ist. Die Lohnsteuerrichtlinien nennen als Faustregel einen Zeitraum von zwei Jahren bei verheirateten Arbeitnehmern. Für Zeiträume, in denen die Unzumutbarkeit nicht gegeben ist, ist ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen.

Umstände des Einzelfalles können jedoch auch langfristig die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung mit sich bringen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung in folgenden Fällen gerechtfertigt:

- steuerlich relevante Einkünfte des Ehepartners am Familienwohnsitz, die verloren gingen.
- Die Erzielung steuerlich relevanter Einkünfte am Familienwohnsitz durch den Arbeitnehmer selbst.
- Fehlende Ausbildungsmöglichkeiten für die Kinder am Arbeitsort.
- Besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger, deren Mitübersiedlung unzumutbar wäre.

Behält der Arbeitnehmer dagegen den entfernt gelegenen Familienwohnsitz trotz der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ausschließlich aus persönlichen Gründen bei (zB gute Wohnlage, Eigenheim, Schulbesuch der Kinder bei ausreichender Schulbesuchsmöglichkeit am Arbeitsort), fallen die Ausgaben für Familienheimfahrten grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 EStG 1988.

Für den vorliegenden Fall ist daher zu beurteilen, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes für den Bf in den Streitjahren zumutbar ist.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (vgl etwa VwGH 22. November 2006, 2005/15/0011). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl VwGH 26. Juli 2007, 2006/15/0047; VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038).

Erkrankung des Sohnes J:

Als Unzumutbarkeitsgründe hat der Bf angeführt, dass sein jüngerer Sohn an Asthma bronchiale leidet und die Übersiedlung mit dem damit verbundenen Stress psychisch zu belastend wäre.

Dazu ist anzuführen, dass ein Wohnortwechsel und eine Übersiedlung mit dem erforderlichen Einleben am neuen Wohnort immer eine starke Belastung für alle darstellt. Dies ist einem Wohnortwechsel immanent, unabhängig davon, ob eine Erkrankung vorliegt oder nicht.

Zu der angeführten Erkrankung lässt sich sagen, dass es sich bei Asthma bronchiale um eine verbreitete und bekannte Krankheit handelt. Bei dieser Erkrankung wäre in Österreich eine gute medizinische Versorgung gegeben, sodass aus diesem Grunde nichts gegen einen Wohnortwechsel spricht.

Schon ein Wechsel in den Lebensumständen am Heimatort stellt eine Belastung dar. Da der Sohn im Alter von elf Jahren von der Grundschule und den vertrauten Kameraden an das Gymnasium in TT wechseln musste, war auch am Familienwohnsitz eine Belastung gegeben.

Erfahrungsgemäß finden sich Kinder nach einigen Wochen in einer neuen Situation zurecht. Die Übersiedlung stellt nur ein einmaliges Ereignis dar, das mit der Eingewöhnung durch das Kind abgeschlossen ist. Allfälligen Problemen kann durch die Eltern begegnet werden, indem sie dem Kind vorübergehend eine besondere Fürsorge zukommen lassen.

Dass diese Bereitschaft der besonderen Fürsorge vorhanden ist, zeigt sich im vorliegenden Fall, da das Elternpaar mit der damit verbundenen Trennung die Konsequenzen aus der privaten Entscheidung, den Familienwohnsitz zum Wohle des Kindes nicht zu verlegen, bereitwillig auf sich genommen hat.

Es ist für das Gericht nachvollziehbar, dass der Bf die Entscheidung in diese Richtung getroffen hat. Es vermag jedoch nicht nachzuvollziehen, warum diese Fürsorge dem

Sohn nicht auch in Österreich im Familienverband hätte zukommen können, warum damit ein einmaliges, relativ kurzes Ereignis die mehrjährige Beibehaltung des Wohnsitzes in T rechtfertigen sollte, insbesondere warum dies die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich unzumutbar machen sollte.

Wiewohl die Erkrankung eines Kindes belastend und bedauerlich ist, so macht diese Erkrankung die Verlegung des Wohnsitzes steuerlich grundsätzlich nicht unzumutbar.

Das ärztliche Attest vom 30.4.2014 spricht davon, dass der Umzug für den Sohn aus ärztlicher Sicht nicht tragbar wäre, da er sich aus sozialer Sicht in die neue Umgebung nicht eingliedern könnte. Dies wird in einem Attest aus dem Jahr 2014 ausgesprochen.

Im Attest aus dem Jahr 2006 wird ausgesprochen, dass der Sohn des Bf große Probleme im Sozialkontakt habe. Beide Atteste betreffen jedoch nicht den Streitzeitraum.

Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Atteste und Bestätigungen betreffen ebenfalls Jahre vor dem im vorliegenden Fall anhängigen Zeitraum (2006, 2008, 2010) oder das Jahr 2014, ebenfalls nicht streitgegenständlich. Es ist auffallend, dass auch nach neuerlicher Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht keine Atteste für den Streitzeitraum vorgelegt werden. Eine besondere Pflegebedürftigkeit, welche ein Wohnsitzverlegung im Jahr 2011, 2012 oder 2013 unzumutbar erscheinen ließe, wird damit nicht belegt.

Im Jahreszeugnis 2011/2012 wird unter Bemerkungen zum Verhalten des Schülers ausgesprochen, dass der Sohn des Bf ein kontaktfreudiger Schüler sei. Es ist anzunehmen, dass ihm diese Kontaktfreude auch beim Anknüpfen neuer Kontakte hilfreich sein würde.

Das Bundesfinanzgericht erkennt daher in den Attesten außerhalb des Streitzeitraumes in Verbindung mit den Ausführungen im Jahreszeugnis ab dem Wechsel ins Gymnasium keinen hinreichenden Grund für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ab dem Schuljahr 2011/2012.

Mangelt es an der Unzumutbarkeit, so ist die Entscheidung, den Wohnsitz über Jahre beizubehalten, privat veranlasst. Ist die Beibehaltung des Wohnsitzes privat veranlasst, so fallen die damit verbundenen Ausgaben unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 EStG 1988.

In der Grundschule sind die Kinder noch jünger. Der Klassenverband ist eine feste, im Wesentlichen gleich bleibende Gemeinschaft, welche seit Beginn der Grundschule gewachsen ist. Aus dieser müsste der Sohn des Bf im Falle einer Übersiedlung herausgenommen werden. Dieser müsste sich am neuen Wohnort in eine bestehende, schon seit Beginn der Volksschule zusammengewachsene Gemeinschaft einfügen. Dies würde eine unvergleichlich höhere Belastung für das betroffene Kind darstellen als ein Wechsel in die erste Klasse Gymnasium, wo alle Schüler neu beginnen müssen. Für die Dauer des Besuches der Grundschule erachtet das Gericht die Verlegung des Familienwohnsitzes als unzumutbar.

Ausbildung des älteren Sohnes:

Da der ältere Sohn im Streitjahr 2009 bereits volljährig war, steht diese Ausbildung einer Übersiedlung der übrigen Familie nicht entgegen.

Ausbildung der Gattin:

Die Gattin hatte in jungen Jahren eine Ausbildung zur Zahnarzthelferin gemacht und diese im Jahr 1982 abgeschlossen. Im Jahr 2006 wurde eine Fortbildung für Wiedereinsteiger besucht. Im Jahr 2014 nahm sie an einer Fortbildungsveranstaltung für Hygiene teil. Für die Streitjahre 2009, 2011 bis 2013 konnten keine Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen nachgewiesen werden.

Im Streitjahr 2009 hatte die Gattin keine eigenen Einkünfte, in den Jahren 2011 und 2012 Einkünfte in der Höhe von 800 Euro, im Jahr 2013 in der Höhe von 4.800 Euro jährlich.

Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltiger Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt (siehe die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, und bei Doralt, EStG7, § 4 Tz 351, angeführten Nachweise). Entscheidend ist das Gewicht des Beitrags der vom Ehepartner am Ort des Familienwohnsitzes erzielten Einkünfte zum Familieneinkommen der Eheleute. Ist dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen vernachlässigbar, dann stellt die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes - aus der Sicht des Steuerpflichtigen - keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Bei der vorliegenden Relation der Einkommen des Bf und seiner Ehefrau, nach der die Einkünfte der Ehefrau des Beschwerdeführers deutlich unter einem Zehntel seiner eigenen Einkünfte liegen, kommt dem Beitrag der Einkünfte der Ehefrau zum Familieneinkommen kein solches Gewicht zu, das es rechtfertigt, die Gefahr des Verlustes solcher Einkünfte durch einen Wechsel des Familienwohnsitzes als Grund zu erkennen, der eine Unzumutbarkeit des Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken könnte.

Wenn der Bf in der mündlichen Verhandlung vorbringt, seine Ehefrau hätte ihren Beruf nicht voll ausüben können, weil der jüngere Sohn auf Grund seiner Allergien und Asthma immer wieder für längere Zeit krank gewesen sei, so ist festzustellen, dass für die Streitjahre keine diesbezüglichen Atteste vorliegen. Darüber hinaus konnte die dargestellte Pflegebedürftigkeit des Sohnes in der Beschwerdeentscheidung mangels Nachweis keine Berücksichtigung finden. Die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Atteste belegen eine derartige Pflegebedürftigkeit für den Streitzeitraum nicht. Dieses Vorbringen vermag eine über das übliche Betreuungsausmaß hinausgehende Pflegebedürftigkeit nicht zu belegen.

Allfällige Vermögenseinbuße bei Veräußerung des Eigenheimes in T:

Diesbezüglich ist anzuführen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung nicht zwingend die Veräußerung des Eigenheimes gebietet. Dieses könnte auch vorübergehend vermietet werden. Zudem haben Immobilien im Allgemeinen ab dem Jahr 2009 eine Wertsteigerung erfahren, sodass nicht grundsätzlich von einem Verlust ausgegangen werden kann. Ein konkretes Vorbringen diesbezüglich hat der Bf nicht erstattet, obwohl die mangelnde Nachweisführung für einen Verlust aus der Veräußerung in der Beschwerdeentscheidung bereits zur Sprache gebracht worden war.

Dieses Vorbringen vermag eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht aufzuzeigen.

Zusammenfassend gelangt das Bundesfinanzgericht zu folgender Beurteilung:

Eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes liegt im vorliegenden Fall auf Grund des Alters des Sohnes für die Dauer des Besuches der Grundschule bis Juli 2011 vor.

Ab August 2011, ab dem Besuch des Gymnasiums, liegen der doppelten Haushaltsführung private Überlegungen zu Grunde, die die berufliche Veranlassung des Doppelwohnsitzes in den Hintergrund drängen. Es besteht ab August 2011 keine hinreichende Begründung für den Bf, den Wohnsitz beizubehalten.

Die Aufwendungen können ab diesem Zeitpunkt in den noch verbleibenden Streitjahren steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden.

Folgende Aufwendungen sind als Werbungskosten grundsätzlich abzugsfähig:

- Aufwendungen für die zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort,
- die Kosten von Familienheimfahrten

Die Werbungskosten wurden teilweise nachgewiesen. Das Gericht stellt der Aufstellung Glauben und berücksichtigt daher die Kosten der doppelten Haushaltsführung für das Jahr 2009 im geltend gemachten Ausmaß, und für das Jahr 2011 bis Juli 2011.

Die Berechnung ergibt Kosten der doppelten Haushaltsführung für 2011 in Höhe von 9.206,54 Euro (Anteil für sieben Monate vom geltend gemachten Jahresbetrag).

Da die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten die Sachbezugswerte nicht übersteigen, können sie in voller Höhe in Abzug gebracht werden.

### **Einkommensteuer 2011:**

Der Bf hat im Zuge des Vorlageantrages eine berichtigte Erklärung für das Jahr 2011 eingereicht, wodurch sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb verringerten.

Der Beschwerde wird in diesem Punkt antragsgemäß und hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung teilweise Folge gegeben. Dies bewirkt eine niedrigere Festsetzung der Einkommensteuer für 2011.

### **Einkommensteuervorauszahlung 2013:**

Gemäß § 45 Abs 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Steuertarif ... Vorauszahlungen zu entrichten. Vorauszahlungen sind auf volle Euro abzurunden. .... Die Vorauszahlung wird wie folgt berechnet:

Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der Beträge gemäß § 46 Abs 1 Z 2 und 3 EStG 1988. Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4 Prozent, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5 Prozent für jedes weitere Jahr erhöht.

Bei einem Einkommensteuervorauszahlungsbescheid handelt es sich um einen vom Einkommensteuerbescheid rechtlich zu trennenden Bescheid. Ersterer schafft eine eigenständige Verpflichtung zur Vorauszahlung. Weder der Bescheid noch diese Verpflichtung fallen durch eine nachfolgende Veranlagung weg. Der Anspruch der Abgabenbehörde auf die Vorauszahlung erlischt erst mit deren Entrichtung.

Der Verwaltungsgerichtshof kam deshalb 1997 in Änderung seiner Rechtsprechung zu dem Schluss, dass mit dem Ergehen des Einkommensteuerbescheides keine Beseitigung des Vorauszahlungsbescheides verbunden ist (vgl VwGH 29.7.1997, 95/14/0117 mit weiteren Nachweisen).

Gegen Vorauszahlungsbescheide gerichtete Bescheidbeschwerden werden durch Erlassung des Jahresbescheides weder unzulässig noch gegenstandslos (Ritz, BAO, 6. Auflage, § 253 Tz 5).

Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid leitet sich im Anwendungsbereich der pauschalen Bemessung iSd § 45 Abs 1 EStG 1988 ausschließlich von einem Einkommensteuerbescheid der Vorjahre (Grundlagenbescheid) ab, indem er die darin vorgeschriebene Einkommensteuerschuld um einen bestimmten Prozentsatz erhöht, der davon abhängt, wie weit das Basisjahr (hier 2011) vom Vorauszahlungsjahr (hier 2013) entfernt ist. Er stellt damit einen von diesem Abgabenbescheid abgeleiteten Bescheid dar.

Ändert sich der Grundlagenbescheid später (etwa im Zuge eines gegen ihn gerichteten Rechtsmittelverfahrens) und ist auch der Vorauszahlungsbescheid mit Rechtsmittel bekämpft und erwuchs damit nicht in formelle Rechtskraft, ist die Änderung im Zuge des Rechtsmittelverfahrens zu berücksichtigen.

Der gegenständliche Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2013 basiert auf der Veranlagung für das Jahr 2011. Da sich auf Grund der berichtigten Erklärung für das Jahr 2011 im Zuge des Vorlageantrages und der teilweise stattgebenden Entscheidung über die Beschwerde der Grundlagenbescheid 2011 und die darin festgesetzte Einkommensteuer geändert hat, war auch die Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2013 neu zu berechnen.

Neuberechnung:

Einkommensteuer 2011: 28.638 Euro, zuzüglich Zuschlag von 9 Prozent (4 Prozent plus 5 Prozent) ergibt eine Vorauszahlung von 31.215 Euro.

### **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.

Da die zu beantwortenden Rechtsfragen betreffend doppelte Haushaltsführung entweder direkt aus dem Wortlaut des Gesetzes gelöst werden konnten bzw im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden (vgl VwGH 22. November 2006, 2005/15/0011; vgl VwGH 26. Juli 2007, 2006/15/0047; VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038 ; sowie VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154) lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Aus diesem Grunde wurde die Revision nicht zugelassen.

Wien, am 19. September 2019