

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) **hat** durch den Richter R in der Beschwerdesache

- Bv. (Beschwerdeführer, Bf.), AdrBf,
- über die Beschwerde des Bf. vom 30. Juni 2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 des Finanzamtes Wien (belangte Behörde) vom 19. Juni 2017 zu St.Nr. StNr

### zu Recht erkannt:

Gemäß § 279 BAO wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid zu Gunsten des Bf. abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2016 wird mit -269,00 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner – am 9. März 2017 erstellten und eingebrachten – Einkommensteuererklärung („*Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung*“) für das Jahr 2016 geltend:

- unter Punkt 10.1 bei Kennzahl 718 auf dem Formular L 1-2016 („*Pendlerpauschale – tatsächlich zustehender Jahresbetrag*“): 696,00 €;
- unter Punkt 10.11 bei Kennzahl 723 auf dem Formular L 1-2016 („*Kosten für doppelte Haushaltsführung*“): 2.000,00 €;
- unter Punkt 4.2 auf dem beigelegten Formular L 1k-2016 betreffend seine Tochter X („*Summe der Unterhaltsleistungen für ein Kind, das sich ständig im Ausland (außerhalb der EU, des EWR und Schweiz aufhält) und für das kein Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrag zusteht*“): 3.800,00 €, mit der Angabe des Zeitraumes der Unterhaltsleistungen von 01 bis 12/2016;
- unter Punkt 5.4 auf dem beigelegten Formular L 1k-2016 betreffend seine Tochter X das Pauschale für auswärtige Berufsausbildung des Kindes in Slowenien, Postleitzahl 1000 (d.h. Ljubljana) für 12 Monate.

Das Finanzamt Wien (belangte Behörde) erließ an den Bf. den angefochtenen, mit 19. Juni 2017 datierten Einkommensteuerbescheid für 2016, wonach die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 eine Gutschrift von 162,00 € ergab. Dies entspricht einer für 2016 festgesetzten Einkommensteuer iHv -162,00 € (Negativbeträge sind Gutschriften). Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurde die Kennzahl 245 aus dem Lohnzettel übernommen und davon das Pendlerpauschale iHv 372,00 €, welches laut Lohnzettel 0,00 € gewesen war, und der Pauschbetrag für Werbungskosten iHv 132,00 € abgezogen. Die Anwendung des Steuertarifes ergab eine Steuer vor Abzug der Absetzbeträge iHv 3.270,31 €. Davon wurden der Verkehrsabsetzbetrag iHv 400,00 € und der Pendlereuro iHv 32,00 € abgezogen, weiters die Steuer auf die sonstigen Bezüge hinzugezählt und die anrechenbare Lohnsteuer laut Lohnzettel (Kennzahl 260) abgezogen. Der Bescheid enthielt folgende, auf die Abweichungen von der Steuererklärung bezogene Begründung: *„Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen. Da in Ihrem Fall die Voraussetzungen nicht zutreffen, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.“*

Der Bf. erhob mit Schreiben vom 30. Juni 2017 Beschwerde (frühere Bezeichnung: Berufung) gegen den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 19. Juni 2017 unter Anfechtung der Nichtberücksichtigung der Kosten laut Punkt 10.11 (Kennzahl 723), Familienheimfahrten nach Slowenien bzw. doppelte Haushaltsführung und laut Nummer 4.1 (Alimente), sowie mit dem Antrag auf Erledigung des Antrages vom 23.6.2016, d.h. der am 23.6.2017 beim Finanzamt eingereichte Formulare L 1-2016 und L 1k-2016. In dieser (nochmaligen) Einkommensteuererklärung (*„Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung“*) für das Jahr 2016 vom 23.6.2017 machte der Bf. geltend:

- unter Punkt 10.1 bei Kennzahl 718 auf dem Formular L 1-2016 (*„Pendlerpauschale – tatsächlich zustehender Jahresbetrag“*): 696,00 €;
- unter Punkt 10.11 bei Kennzahl 723 auf dem Formular L 1-2016 (*„Kosten für doppelte Haushaltsführung“*): 2.200,00 €;
- unter Punkt 4.2 auf dem beigelegten Formular L 1k-2016 betreffend seine Tochter X (*„Summe der Unterhaltsleistungen für ein Kind, das sich ständig im Ausland (außerhalb der EU, des EWR und Schweiz aufhält) und für das kein Kinder- oder*

*Unterhaltsabsetzbetrag zusteht“): 4.000,00 €, mit der Angabe des Zeitraumes der Unterhaltsleistungen von 01 bis 12/2016.*

Die belangte Behörde, das Finanzamt Wien, richtete an den Bf. ein mit 17. Juli 2017 datiertes *Ersuchen um Ergänzung*, d.h. einen Ergänzungsauftrag gemäß § 161 Abs. 1 BAO, wegen Nachreichung folgender Unterlagen:

*„1. Amtlicher Ausdruck des Pendlerrechners betreffend der Pendlerpauschale*

*2. betreffend Doppelter Haushaltsführung:*

*Bei alleinstehenden Personen ist die doppelte Haushaltsführung mit sechs Monaten begrenzt, bei verheirateten mit bzw. ohne Kind grundsätzlich bis zu zwei Jahre zulässig. Falls Voraussetzungen bestehen, wie z.B. schulpflichtige Kinder am Heimatort, öftere Jobwechsel/Arbeit in fluktuierenden Gewerben, kann die doppelte Haushaltsführung länger als zwei Jahre anerkannt werden.*

*Laut eigenen Angaben sind Sie geschieden, hierbei ist die Scheidungsurkunde in deutscher Übersetzung nachzureichen.*

*Sie haben keine minderjährigen Kinder welche mit Ihnen im selben Haushalt in der Slowakei [gemeint wohl: Slowenien] leben, zusätzlich sind Sie seit Jahren beim selben Arbeitgeber angestellt.*

*Aus den genannten Gründen ist bekannt zu geben, warum es sich in Ihrem Fall um beruflich bedingte, längerfristige Doppelte Haushaltsführung handelt und warum Sie den Familienwohnsitz am Heimatort beibehalten müssen.*

*Sollten Sie nach Prüfung der einzelnen Voraussetzungen feststellen, dass in Ihrem Fall doppelte Haushaltsführung zusteht, sind eine Aufstellung sowie geeignete Belege über die beantragten Kosten zu erbringen.*

*3. Betreffend des Unterhaltsabsetzbetrages sind das übersetzte Scheidungsurteil sowie der Obsorgebeschluss nachzureichen, woraus hervorgehen sollte, in welcher Höhe Sie verpflichtet sind, Unterhalt zu leisten. Zusätzlich sind Zahlungs- bzw. Überweisungsbelege zu erbringen.*

*4. Betreffend der auswärtigen Berufsausbildung Ihrer Tochter sind Schulbestätigungen (übersetzt) zu erbringen. Zusätzlich ist Ihrerseits nachzuweisen, dass Sie die beantragten Kosten getragen haben. Außerdem ist zu erläutern, wo Ihre Tochter grundsätzlich lebt und wo sie ihrer Ausbildung nachgeht. Welcher Ausbildung geht Ihre Tochter nach und warum ist dies im Bereich von 80 km ihres Wohnsitzes nicht möglich?“*

Der Bf. beantwortete das Schreiben der belangten Behörde am 25. August 2017 unter Beilage folgender Nachweise:

- Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro ab 1.1.2014 mit folgendem Ergebnis des Pendlerrechners:

*Das Pendlerpauschale beträgt 372 Euro jährlich/ 31 Euro monatlich*

*Der Pendlereuro beträgt 34,00 Euro jährlich/ 2,38 Euro monatlich*

*Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar.*

*Die schnellste Strecke (Autokilometerangabe) zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt (gerundet) 17 km*

- Scheidungsurkunde
- Obsorgebeschluss
- Bestätigung über Unterhaltsleistungen
- Zahlungs- bzw. Überweisungsbelege
- Familienstandsbescheinigung der Tochter X
- Schulbestätigung betr. Tochter X für das Schuljahr 2016/2017

Die Ausbildung der Tochter erfolge an der Universität Ljubljana. Entfernung Wohnsitz der Tochter zur Universität: 190 km. Entfernung Wohnsitz des Bf. zum Wohnsitz der Tochter: 235 km, bis Universität ca. 360 km.

Die belangte Behörde erließ eine mit 7. September 2017 datierte Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO zur Einkommensteuer 2016, mit welcher die Beschwerde vom 30.6.2017 gegen den Bescheid vom 19. Juni 2017 als unbegründet abgewiesen und der Bescheid gemäß § 263 Abs. 1 BAO (zu Gunsten des Bf.) abgeändert wurde, indem die Einkommensteuer für das Jahr 2016 mit -267,00 € festgesetzt wurde. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen wurde gegenüber dem angefochtenen Bescheid Folgendes geändert: Abzug eines Kinderfreibetrages gem. § 106a EStG iHv 300,00 €.

Die Beschwerdevorentscheidung (BVE) wurde zusammengefasst damit begründet, dass der Bf. einen Teil der verlangten Unterlagen nicht beigebracht habe und die fremdsprachigen Urkunden nicht in deutscher Übersetzung beigebracht habe. Daher habe die belangte Behörde keine Gründe für die Berücksichtigung der Ausgaben für doppelte Haushaltsführung feststellen können.

In einer (nochmaligen) Einkommensteuererklärung („*Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung*“) für das Jahr 2016 vom 22.9.2017 machte der Bf. geltend:

- unter Punkt 10.1 bei Kennzahl 718 auf dem Formular L 1-2016 („*Pendlerpauschale – tatsächlich zustehender Jahresbetrag*“): 696,00 €;
- unter Punkt 10.11 bei Kennzahl 723 auf dem Formular L 1-2016 („*Kosten für doppelte Haushaltsführung*“): 2.350,00 €;
- [ein am 22.9.2017 eingebrachtes Formular L 1k-2016 ist nicht aktenkundig].

Mit Schreiben vom 6. Oktober 2017 stellte der Bf. gegen den Bescheid (Beschwerdevorentscheidung) vom 7. September 2017 einen Vorlageantrag, d.h. gemäß § 264 Abs. 1 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (vom 30. Juni 2017) durch das Verwaltungsgericht (hier: Bundesfinanzgericht). Begründend brachte der Bf. vor, dass er die abverlangten Unterlagen am 25.8.2017 EU-amtlich mit Gebühr entrichtet, Teil auf Deutsch nachgebracht habe.

Die belangte Behörde (Finanzamt Wien) legte die Beschwerde (vom 30. Juni 2017) samt einem Vorlagebericht am 26. November 2018 an das Bundesfinanzgericht (BFG). Das

Vorbringen (Stellungnahme) der belangten Behörde lautete: „Laut dem übermittelten Ausdruck des Pendlerrechners beträgt das Pendlerpauschale jährlich € 372,-. Dieser Betrag wurde bereits im Erstbescheid berücksichtigt.

Aus Sicht der Finanzbehörde stehen dem Beschwerdeführer die Kosten für DHHF [Anmerkung: Abkürzung für doppelte Haushaltsführung] nicht zu, da keine Gründe für eine dauerhafte Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes erkannt werden können (der Beschwerdeführer ist geschieden, arbeitet seit vielen Jahren beim selben Arbeitgeber, die Tochter ist volljährig).

Die Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen - für ein Kind, das sich ständig im Ausland (außerhalb der EU, des EWR und der Schweiz) aufhält - können nach Ansicht des ho. Finanzamtes ebenfalls nicht gewährt werden, da die Tochter schon volljährig ist, eigenständig in Slowenien wohnt und der Beschwerdeführer für seine Tochter 12 Monate (1-12 2016) Familienbeihilfe bezogen hat. Ebenso wenig wurden die Voraussetzungen für das Pauschale für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter (€ 110 monatlich) erfüllt, dieses wurde in der Beilage des 2. Antrages auch nicht mehr beantragt, im 3. Antrag fehlt diese Beilage.“

Auf Nachfrage des BFG, ob der Bf. oder seine frühere Ehegattin die (österreichische) Familienbeihilfe bezogen habe, bestätigte die belangte Behörde unter Beifügung eines Auszuges aus der Familienbeihilfendatenbank, dass der Bf. im Streitjahr 2016 die Familienbeihilfe (bzw. Ausgleichszahlung/Differenzzahlung) bezogen hatte.

#### Erwägungen über die Beschwerde:

##### 1.) Zu dem mit 696,00 € beantragten Pendlerpauschale

###### 1.1) Rechtslage

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG beträgt das Pendlerpauschale bei Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels in Abhängigkeit von der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:

unter 20 km: 0 Euro (=kein Pendlerpauschale),  
bei mindestens 20 km bis 40 km: 696 Euro jährlich,  
bei mehr als 40 km bis 60 km: 1.356 Euro jährlich,  
bei mehr als 60 km: 2.016 Euro.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG beträgt das Pendlerpauschale bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf zumindest der halben Strecke in Abhängigkeit von der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:

unter 2 km: 0 Euro (=kein Pendlerpauschale),  
bei mindestens 2 km bis 20 km: 372 Euro jährlich,  
bei mehr als 20 km bis 40 km: 1.476 Euro jährlich,  
bei mehr als 40 km bis 60 km: 2.568 Euro jährlich,  
bei mehr als 60 km: 3.672 Euro jährlich.

Gemäß der § 3 der Verordnung BGBl. II 276/2013 sind für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für die Beurteilung der

(Un)Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels die Ergebnisse des Pendlerrechners heranzuziehen, außer der Steuerpflichtige würde im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die Berücksichtigung unrichtiger Verhältnisse iSd § 3 Abs. 5 der Verordnung nachweisen.

#### 1.2) Anwendung auf den vorliegenden Fall:

Der Bf. hat nicht nachgewiesen, dass der Pendlerrechner unrichtige Verhältnisse berücksichtigt hätte. Folglich sind die Ergebnisse des Pendlerrechners (Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte 17 km; Unzumutbarkeit von Massenbeförderungsmitteln (=öffentlichen Verkehrsmitteln) für die Ermittlung des bei der Einkünfteermittlung (als Werbungskosten) abzuziehenden Pendlerpauschales heranzuziehen: Wegen der Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln ist § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG anzuwenden, und innerhalb dieser lit. d bedeuten 17 Kilometer: bei mindestens 2 km bis 20 km beträgt das Pendlerpauschale 372 Euro jährlich. Diesbezüglich erweist sich der angefochtene Bescheid als richtig; dem Antrag auf ein Pendlerpauschale iHv 696 Euro kann dagegen nicht gefolgt werden.

Der im angefochtenen Bescheid von Amts wegen in Höhe von 32,00 € von der Tarifsteuer (als Absetzbetrag) abgezogene Pendlereuro ist zwar nicht strittig; jedoch ergibt seine Berechnung (17 km laut dem vom Bf. nachgereichten Pendlerrechner-Ausdruck multipliziert mit 2 gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG) nunmehr 34,00 € (wie es auch auf dem Pendlerrechner-Ausdruck steht), was mit dem vorliegenden Erkenntnis durch das BFG zu Gunsten des Bf. berücksichtigt wird.

#### 2.) Zu den Kosten für doppelte Haushaltsführung inkl. Familienheimfahrten

##### 2.1) Rechtslage:

Gemäß § 2 Abs. 3 und Abs. 4 EStG sind die Einkünfte aus einer außerbetrieblichen Einkunftsart, d.h. auch bei den gegenständlichen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der *Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten*. D.h. die abzugsfähigen Ausgaben (Kosten, Aufwendungen), welche „Werbungskosten“ genannt werden, sind bei der Einkünfteermittlung abzuziehen (zu subtrahieren).

§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG: „*Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*“

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürfen bei der Einkünfteermittlung die *für den Haushalt des Steuerpflichtigen ... aufgewendeten Beträge* nicht abgezogen werden.

Aus § 16 Abs. 1 Satz 1 und § 20 Abs. 1 Z 1 EStG ist zu schließen, dass die Ausgaben (Aufwendungen, Kosten) für den Haushalt bzw. für die zwei Haushalte eines Steuerpflichtigen und die Ausgaben (Fahrkosten) zwischen zwei Haushalten die Bestimmungen über abzugsfähige Werbungskosten grundsätzlich nicht erfüllen. Von diesem Grundsatz sind in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber Ausnahmen herausgearbeitet worden. (Und nur, wenn eine Abzugsfähigkeit der Kosten für

Familienheimfahrten vorliegt, dann wird die Höhe des abzugsfähigen Betrages durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG begrenzt.)

VwGH 15.12.1994, 93/15/0083: „... *Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z. B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist; ist die Wahl oder Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe zurückzuführen, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig. Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlaßt anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; ...*

*...Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Insofern besteht ein Aufteilungsverbot; ...*

*... Die Berücksichtigung eines Mehraufwandes durch doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten kommt daher nur in Betracht, wenn dieser ausschließlich durch berufliche Umstände und nicht bloß durch private oder durch ein Zusammenwirken beruflicher oder privater Umstände verursacht wird. ...“*

VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154: „*Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

*Nach § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

*Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (siehe neben dem vom Beschwerdeführer zitierten hg. Erkenntnis vom 26. November 1996, 95/14/0124, auch die hg. Erkenntnisse vom 29. Jänner 1998, 96/15/0171, vom 17. Februar 1999, 95/14/0059, und vom 22. Februar 2000, 96/14/0018).*

*Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche*

*Ursachen haben kann (siehe das hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111, mit den dort angeführten weiteren Judikaturnachweisen). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen hat, ist es Sache desjenigen Steuerpflichtigen, der die - grundsätzlich nie durch die Erwerbstätigkeit veranlasste - Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort 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 (siehe das hg. Erkenntnis vom 22. April 1999, 97/15/0137, Slg. NF Nr. 7.390/F). Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen.“*

## 2.2) Anwendung auf den vorliegenden Fall:

Die belangte Behörde hat mit der Begründung des angefochtenen Bescheides, mit dem Schreiben vom 17. Juli 2017 und mit der Begründung der Beschwerdeentscheidung deutlich gemacht und damit dem Bf. vorgehalten, dass die Kosten einer doppelten Haushaltsführung und damit auch die Kosten für Familienheimfahrten nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen steuerlich abzugsfähig sind.

Es kann hier dahingestellt bleiben, ob im Sinne der belangten Behörde bereits deshalb keine Darstellung für eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung (samt Familienheimfahrten) erfolgt ist, weil die vom Bf. eingereichten fremdsprachigen Unterlagen nicht ins Deutsche übersetzt waren. Denn es konnte seitens des BFG unter Zuhilfenahme eines Reisewörterbuches (Slowenisch – Deutsch) den vom Bf. eingereichten fremdsprachigen Unterlagen durchaus entnommen werden:

- dass der Bf. seine frühere Ehefrau am Heiratsdatum geheiratet hatte und die Ehe am Scheidungsdatum geschieden wurde (das betreffende Formular hat auch Angaben auf Französisch),
- dass der Bf. ab 15. November 1996 Geld-Unterhalt für seine am Geburtstag geborene Tochter X leisten musste,
- die Wohnadresse der Tochter X in Nordost-Slowenien ist,
- die Bestätigung der Y Fakultät der Universität Ljubljana über die Einschreibung der Tochter X im Studienjahr 2016/17 im dritten Jahrgang.
- Weiters konnte den (österreichischen) Bankbelegen die tatsächliche Überweisung des Unterhaltes an die Tochter X entnommen werden, wogegen den Schriftstücken, die als diesbezüglichen Bestätigung der Tochter und als amtliche Bescheinigung über Unterhaltsleistungen bezeichnet wurden, seitens des BFG – nur mit dem Reisewörterbuch – überhaupt nichts entnommen werden konnte.



Somit ergibt sich, dass die Nichtbeibringung von Übersetzungen der slowenischen Unterlagen ins Deutsche nicht streitentscheidend ist. Streitentscheidend ist vielmehr, dass der Bf. nichts vorgebracht oder eingereicht hat, was auf einen Grund hindeuten könnte, dass im Sinne der zitierten Rechtsprechung des VwGH eine steuerliche Absetzbarkeit der Kosten der doppelten Haushaltsführung (inkl. Kosten für Familienheimfahrten) gegeben wäre. Es kann daher auch dahingestellt werden, welche Höhe die zuerst mit 2.000,00 € und dann mit 2.200,00 € und schließlich mit 2.350,00 € angegebenen derartigen solche Kosten gehabt hätten.

Im Sinne der zitierten Rechtsprechung des VwGH ist die Versagung der steuerlichen Absetzung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten mit dem angefochtenen Bescheid zu bestätigen.

### 3.) Zur beantragten Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen des Bf.:

#### 3.1) Rechtslage:

Die einschlägigen, nachfolgend zitierten Gesetzestexte befinden sich in den §§ 20, 33 und 34 EStG, wobei die §§ 20 und 34 EStG die Ermittlung des Einkommens (mit der Ermittlung der Einkünfte als Zwischenschritt) betreffen, wogegen § 33 EStG die aufgrund des Einkommens nach dem Tarif ermittelte Steuer und die von der Tarifsteuer abzuziehenden Absetzbeträge regelt.

§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 4 sowie Abs. 3 EStG: „§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. ...

3. ...

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor ...[betrifft Gegenleistungsrenten; hier also nicht relevant]

...

(3) Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 können nicht als Sonderausgaben (§ 18), Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 5 können weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung (§ 34) abgezogen werden. Im übrigen können die bei den einzelnen Einkünften nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden.“

Aus den einschlägigen Bestimmungen des § 20 EStG ist hinsichtlich Unterhaltsleistungen zu schließen,

- dass sie nicht bei der Ermittlung der Einkünfte und auch nicht als Sonderausgaben (insb. auch nicht als Renten und dauernde Lasten iSd § 18 Abs. 1 Z 1 EStG) abgezogen werden können;

- dass sie bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen bei der Einkommensermittlung als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG abgezogen werden können.

§ 34 Abs. 7 und 8 EStG:

„(7) Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.
3. (aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)
4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.
5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

(8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.“

Zum Einzugsbereich des Wohnortes wird im Erkenntnis des VwGH 21.9.1993, Zl. 93/14/0078 ausgeführt: „... Abgesehen davon, daß der Zeitaufwand der Kinder des Beschwerdeführers nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid unter Berücksichtigung der Gehzeiten von 26 Minuten für eine Strecke noch wesentlich größer als eine Stunde ist (52 Minuten Busfahrt plus 26 Minuten Gehzeit = 1 Stunde 18 Minuten), müssen auch noch die nicht unmaßgeblichen Wartezeiten auf das öffentliche Verkehrsmittel (eine halbe bis eineinhalb Stunden) berücksichtigt werden, weil der Autobusfahrplan nicht nahtlos an das Ende der täglichen Schulzeit plus Gehzeit anknüpft. Bei der Beurteilung des Einzugsbereiches im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 müssen aber außerdem, wie die Lohnsteuerrichtlinien 1992 zutreffend erkannt haben, das Alter des Kindes sowie die zur Verfügung stehenden Verkehrsmöglichkeiten berücksichtigt werden.

Für ein Kind im Pflichtschulalter - anders als für einen Hochschüler (vgl. Erkenntnis vom 5. August 1993, 93/14/0102) - liegt eine Schule, die nur mit dem oben geschilderten Zeitaufwand erreicht werden kann, außerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes. ...“

Eine steuerliche Absetzbarkeit der Leistung des Unterhaltes mittels Absetzung der tatsächlichen (ggfs. geschätzten) Unterhaltskosten gibt es nur

- hinsichtlich haushaltszugehöriger, minderjähriger Kinder, die sich in Drittstaaten – d.h. außerhalb der EU - und zudem außerhalb des EWR und auch nicht in der Schweiz – aufhalten und für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht (vgl. *Wanke in Wiesner et al.*, Anm. 52b zu § 34 EStG mit Verweis auf Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes);
- und im Ausmaß der Kosten von Krankheiten bzw. Behinderungen einer unterhaltsberechtigten Kindes bzw. einer anderen unterhaltsberechtigten Person.

Ansonsten kann die steuerliche Berücksichtigung der Leistung des Unterhaltes nur für Kinder und diesbezüglich nur **pauschal, wenn** die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind, erfolgen, und zwar

- durch Pauschbeträge (pauschalierte außergewöhnliche Belastungen) gemäß § 34 Abs. 8 EStG;
- durch einen Kinderfreibetrag gemäß § 106a EStG;
- durch Kinderabsetzbeträge im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe – hier bei der Einkommensteuerveranlagung irrelevant;
- durch Unterhaltsabsetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG.

§ 33 Abs. 4 EStG: *„(4) Darüber hinaus stehen folgende Absetzbeträge zu:*

*1. ...*

*2. ...*

*3. Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu, wenn*

*- sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält und*

*- das Kind nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und*

*- für das Kind weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.*

*Leisten sie für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 43,80 Euro und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 58,40 Euro monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.“*

3.2 Anwendung auf den vorliegenden Fall:

Die Tochter wohnte und studierte im Jahr 2016 in Slowenien (d.h. innerhalb der EU), wie in Punkt 2.2 festgestellt wurde. Der Bf. hatte im Jahr 2016 Anspruch auf Familienbeihilfe für seine Tochter. Seine Tochter war im Jahr 2016 über 18 Jahre alt und daher nicht mehr minderjährig.

Aus all diesen Gründen, von denen jeder für sich hinreicht, ist eine Absetzung der tatsächlich geleisteten Unterhaltszahlungen – wie sie nur für haushaltszugehörige, minderjährige Kinder, die in Drittstaaten leben und für die kein Anspruch auf

Familienbeihilfe denkbar wäre und für welche die Beantragung unter Punkt 4.2 des Formulars L 1k-2016 vorgesehen ist – im vorliegenden Fall nicht vorzunehmen. Es kann daher auch dahingestellt werden, welche Höhe diese Zahlungen, welche zuerst mit 3.800,00 € und dann mit 4.000,00 € angegeben worden waren, gehabt hätten.

Die Absetzung von tatsächlichen Kosten für Krankheiten oder Behinderungen der Tochter ist weder geltend gemacht worden noch sind solche Kosten ersichtlich.

Da der Bf. im Jahr 2016 Familienbeihilfe für die Tochter bezog, ist der Abzug des Unterhaltsabsetzbetrages gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG ausgeschlossen.

Den vom Bf. eingereichten Bestätigungen kann entnommen werden (oben Punkt 2.2), dass seine Tochter – bezogen auf den Wohnort im Nordosten Sloweniens – im Streitjahr 2016 einer Berufsausbildung (Studium an der Y Fakultät der Universität Ljubljana) außerhalb des Wohnortes nachgegangen ist.

§ 34 Abs. 8 EStG erfordert für die Absetzung von 110 € pro Monat als pauschalisierte außergewöhnliche Belastung (bei der Einkommensermittlung) aber nicht nur die – hier unstrittige – Tatsache der Berufsausbildung an einem außerhalb des Einzugsbereiches Wohnortes (im Nordosten Sloweniens) liegenden Ort (Ljubljana), sondern auch die Erfüllung folgender Bedingung: *„wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht.“* Die Erfüllung dieser Bedingung ist im vorliegenden Fall nicht unmittelbar erkennbar: In Maribor (ca. 50 Autokilometer vom Wohnort entfernt) gibt es auch eine Universität mit einer Y Fakultät; die Fahrtdauer ist laut Fahrplan des Buslinienbetreibers für eine Fahrtrichtung zwischen 1 Stunde 2 Minuten und 1 Stunde 12 Minuten.

Obwohl die belangte Behörde in ihrem Schreiben vom 17. Juli 2017 den Bf. danach gefragt hat, warum die Ausbildung der Tochter im Bereich von 80 km Umkreis ihres Wohnortes nicht möglich sei, hat der Bf. nichts diesbezügliches vorgebracht.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine Begünstigungsvorschrift, sodass den Bf. eine Behauptungs- und Begründungslast trifft (vgl. VwGH 21.12.1994, 91/13/0079).

Da es sich um einen Auslandssachverhalt handelt, sind die Ermittlungsmöglichkeiten der österreichischen Behörden und Verwaltungsgerichte eingeschränkt, sodass den Bf. eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (vgl. *Ellinger et al.*, E 113 zu § 115 BAO mit Verweis auf mehrere Entscheidungen des VwGH).

Somit kann im vorliegenden Fall mangels Angabe einer Begründung (und genaugenommen auch mangels Behauptung) für die Notwendigkeit einer Ausbildung außerhalb des Einzugsbereiches kein Pauschbetrag iSd § 34 Abs. 8 EStG anerkannt werden; und der angefochtene Bescheid ist diesbezüglich zu bestätigen.

#### Zur (Un)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.

Das vorliegende Erkenntnis steht in Einklang mit der zitierten Rechtsprechung des VwGH. Soweit keine Rsp des VwGH vorhanden war, war die Rechtslage so klar, dass iSv VwGH 28.5.2014, Ro 2014/07/0053 keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag. Tatfragen sind nicht revisibel.

Wien, am 11. Jänner 2019