

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 28. August 2015 des Beschwerdeführers Bf. , Anschrift gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, 1030 Wien, Marxergasse 4 vertreten durch Mag. Herbert Stix, vom 21. August 2015 betreffend **Einkommensteuer 2014** zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2014 bleibt inhaltlich unverändert.

II)

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 2 und damit in die Zuteilungsgruppe 1101. Aufgrund der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen.

### 1. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) ist seit vielen Jahren bei der Arbeitgeber\_AG beschäftigt, hatte seinen Hauptwohnsitz 2014 in Ungarn und ist seit 18. Oktober 2012 in 1110 Wien, AB\_Gasse\_1 mit einem Nebenwohnsitz gemeldet. Schon von 2010 bis 2012 war er dort im selben Gebäude mit Hauptwohnsitz und von 2004 bis 2010 im Nachbargebäude mit Nebenwohnsitz gemeldet. Als Unterkunftgeber trat dabei stets der Arbeitgeber des Bf. auf.

Er reichte die Erklärung zur **Arbeitnehmererklärung 2014 am 3. Februar 2015** ein und nahm den Kinderfreibetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind in Höhe von EUR 132,00 in Anspruch. Dabei handelt es sich um den 1995 geborenen Sohn B\*\*\*, der damit im Jahr 2014 volljährig war. Dieser besuchte 2014 eine Schule in Ungarn, die er 2016 mit Matura abschloss.

Das Finanzamt (kurz FA) forderte den Bf. mit Schreiben vom 1. Juni 2015 auf, für den Sohn eine Bestätigung über den Bezug von ungarischer Familienbeihilfe sowie einen Nachweis über die Unterhaltszahlungen beizubringen.

Der Bf. brachte daraufhin vorerst zwar eine Aufstellung von Zahlungen für die Jahre 2008 bis 2012, eine übersetzte Kopie des gerichtlichen Unterhaltsvergleiches anlässlich der Ehescheidung im Jahr 2006 und eine Bestätigung der Kindesmutter über die Erfüllung dieser Verpflichtung bis April 2013 bei, nicht aber konkrete Nachweise für 2014. Im Juli 2015 reichte er fünf nicht weiter erläuterte Zahlungsbelege über jeweils HUK 13.700,00 nach. Aus dem erwähnten Unterhaltsvergleich vom 7. September 2006 geht hervor, dass sich der Bf. zur Zahlung von monatlich HUK 30.000,00 verpflichtet hatte.

Das FA erließ in der Folge den hier relevanten **Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21. August 2015** und verweigerte die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages mangels Nachweises der Unterhaltszahlungen.

Diesen Bescheid bekämpfte der Bf. am **28. August 2015** via FinanzOnline nicht wegen des fehlenden Kinderfreibetrages, sondern nur mit der Begründung „*Ich habe Pendlerpauschale vergessen anzugeben! Bitte anerkennen!*“.

Das FA wies diese Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 3. Februar 2016** als unbegründet ab und führte aus, das beantragte Pendlerpauschale stehe nur dann zu, wenn die Strecke Wohnort – Dienstort mehr als 60 Kilometer betrage und die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar ist. Da sich sowohl der Dienstort wie auch der (nächstgelegene) Wohnsitz in Wien befänden, habe das beantragte Pauschale (+ Pendlereuro) nicht gewährt werden können.

Diese Entscheidung bekämpfte der Bf. am **12. Februar 2016** und brachte vor, seine Familie lebe in Ungarn und seine Frau arbeite in Ungarn, weshalb er einmal pro Woche nach Hause fahren müsse. Zusätzlich legte er nun ein ausgefülltes Formular L34a vor und gab die Anschrift der Arbeitsstätte mit 1100 Wien, VB\_Straße\_1 sowie die Wohnungsanschrift mit H-####\_Ort\_Z, Straße\_3 an. Er behauptete 4-7 Fahrten für die Monate Jänner und April bis Dezember 2014 (10 Monate), eine einfache Fahrtstrecke von 104 Kilometern und beantragte das große Pendlerpauschale über 60 Kilometer (insgesamt EUR 1.020,00) sowie den entsprechenden Pendlereuro (EUR 57,80).

Ein beigelegter Ausdruck aus Google-Maps in ungarischer Sprache weist eine Entfernung von 104 Kilometern aus. Diese Strecke führt offenbar vom Wiener Stephansplatz nach Ort\_Z.

Am **2. Februar 2017** wies das FA den Bf. darauf hin, dass er nach den Unterlagen des Finanzamtes geschieden sei und dass sein Kind nicht in seinem Haushalt lebe. Falls er mit einer Familie im gemeinsamen Haushalt lebe, solle er seinen Ehefrau und Kinder namentlich bezeichnen sowie für 2014 einen Nachweis über den gemeinsamen Haushalt und die **Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes** nach Österreich beibringen. Für den Fall, dass die Ehefrau in Ungarn beschäftigt sei, solle er einen

Einkommensnachweis vorlegen. Weiters solle er die Kosten für die Heimfahrten nachweisen bzw. ein eventuell vorhandenes Fahrtenbuch vorlegen.

Am **27. Februar 2017** gab er an, sein Sohn habe seit September 2016 bei ihm durchgehend einen Zweitwohnsitz, er wohne aber auch bei seiner Mutter. Davor habe er Alimente geleistet, was nachgewiesen sei. Der Fall sei seit mehr als drei bis vier Jahren offen.

Der Bf. legte für den Sohn die Kopie einer ins Deutsche übersetzten „Bestätigung des Studienverhältnisses“ vom 3. Oktober 2016 für die Zeit von 1. September 2016 bis 31. Jänner 2017 vor. Darin scheint der Wohnort des Sohnes mit H-####1\_Ort\_V, Straße\_4 auf.

Der Bf. gab an, auch seine Frau wohne bei ihm zeitweise auf Zweitwohnsitz. Sie seien zwar geschieden, lebten aber weiter zusammen. Sie hätten keine Möglichkeit, in Österreich ein Haus zu kaufen, das sei zu teuer. Sie wollten auch nicht nach Österreich ziehen.

Das FA legte die Beschwerde am 27. März 2017 an das Bundesfinanzgericht vor.

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

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

## **2. Sachverhalt**

Aus den vorgelegten Unterlagen und den Steuerakten ergibt sich, dass der Bf. bis auf die Zeit vom 18. Jänner bis 6. April 2014, für die er Arbeitslosenunterstützung bezog, wie schon die annähernd zehn Jahre zuvor auch 2014 durchgängig beim selben Arbeitgeber in Wien nichtselbstständig beschäftigt war. In Wien bewohnte er auch eine Wohnung des Arbeitgebers, in der er seit 2004 gemeldet war.

Die Arbeitsstätte befand sich in 1100 Wien, VB\_Straße\_1, die Wohnung in Wien in 1110 Wien, AB\_Gasse\_1 und die Wohnung in Ungarn in H-####\_Ort\_Z, Straße\_3.

Der Bf. selbst gab an, dass er in den Monaten Jänner und April bis Dezember 2014 vier bis sieben Mal pro Monat in seinen laut Google-Maps 104 Kilometer entfernten **Heimatort in Ungarn** reiste. Die Reisedauer wird auf dem vorgelegten Ausdruck mit 1 Stunde und 30 Minuten für die einfache Fahrtstrecke angegeben. Diese Berechnungen sind insofern ungenau, als sie die Entfernungen jeweils von Ortsmitte bis Ortsmitte ausweisen.

Die Distanz zwischen der **Arbeitsstätte und der Wohnung in Ungarn** beträgt lt. Google-Maps exakt 98,30 Kilometer und 1 Stunde 20 Minuten.

Die Entfernung zwischen der **Arbeitsstätte und der Wohnung in Wien** beträgt innerstädtische 5,6 Kilometer bzw. 15 Minuten.

Der Bf. gab an, seine Familie lebe in Ungarn und seine Frau arbeite in Ungarn, weshalb er einmal pro Woche nach Hause fahren müsse. Nachdem das FA ihm vorgehalten hatte, er sei geschieden und sein (volljähriger) Sohn lebe laut Aktenlage nicht in seinem Haushalt, ergänzte er nur, der Sohn habe seit September 2016 (Besuch der Universität) bei ihm neben dem Hauptwohnsitz bei der Mutter einen Zweitwohnsitz. Auch seine Exfrau wohne zeitweise bei ihm als Zweitwohnsitz. Er sei zwar geschieden, lebe aber weiter mit ihr zusammen. Sie hätten ihr Leben in Ungarn und er arbeite nur in Österreich.

Der Bf. war 2014 also geschieden und sein Sohn war volljährig. Weder eine besondere Betreuungsbedürftigkeit des Sohnes noch ein gemeinsamer Haushalt wurde behauptet. Das gilt auch für die geschiedene Frau.

Der Bf. gab an, er habe vor 2016 für seinen Sohn Alimente geleistet, legte aber trotz Aufforderung nur fünf nicht weiter kommentierte Zahlungsbelege/Postanweisungen über jeweils HUK 13.700,00 vor.

### 3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

#### 3.1. *Kinderfreibetrag*

Der Kinderfreibetrag nach § 106a EStG 1988 wird für 2014 durch ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 oder ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 EStG 1988 vermittelt und steht nach dem Gesetzeswortlaut auch von Amts wegen zu (vgl. VwGH 17.12.2014, 2011/13/0099).

Gem. § 106 Abs. 1 EStG 1988 gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht, als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes.

Das gilt gem. § 106 Abs. 2 EStG 1988 auch für Kinder, für die dem Steuerpflichtigen **mehr als sechs Monate** im Kalenderjahr ein **Unterhaltsabsetzbetrag** nach § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 zusteht. Letzteres trifft dann zu, wenn Steuerpflichtige für ein Kind **den gesetzlichen Unterhalt leisten**, wenn sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union 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.

Wie in der Regierungsvorlage (RV 463 d.B. XVIII. GP 9) erläutert, ist die Voraussetzung für die Gewährung des Unterhaltsabsetzbetrages, dass der Bf. den gesetzlichen Unterhalt tatsächlich leistet und dass dies im Veranlagungsverfahren nachgewiesen wird. Grundlage für die Frage der Erfüllung der Unterhaltungspflicht ist prinzipiell der jeweilige Unterhaltsvergleich bzw. ein richterlich festgesetztes Unterhaltsausmaß. Wird das Ausmaß des vorgesehenen Unterhalts durch die tatsächlichen Zahlungen nicht erreicht, so ist

der Absetzbetrag nur anteilig in Relation zu den durch die Zahlungen abgedeckten monatlichen Unterhaltsbeträgen zu gewähren. Hat etwa ein Steuerpflichtiger eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem unehelichen Kind in Höhe von ATS 4.000,00 monatlich und bezahlt für ein Jahr tatsächlich lediglich ATS 40.000,00, so steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur für zehn Monate zu.

Diese Erläuterungen und das in ihnen enthaltene Beispiel lassen erkennen, dass die in der Praxis übliche (vgl. *Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>18</sup>, § 33 Tz 67, und die dort zitierten Lohnsteuerrichtlinien 2002) Methode einer "Umrechnung" im jeweiligen Kalenderjahr geleisteter, den Unterhaltsanspruch aber nicht voll abdeckender Zahlungen in voll geleistete Monatsbeträge den Vorstellungen des Gesetzgebers entspricht. Dies kommt auch im Gesetz selbst zum Ausdruck, weil die in § 106 Abs. 2 EStG 1988 formulierte Definition ein Rechnen in vollen Monatsbeträgen als die dem Regelungsgefüge entsprechende Form der anteiligen Berücksichtigung voraussetzt (vgl. VwGH 21.12.2016, Ro 2015/13/0008).

Voraussetzung für die Gewährung des Kinderfreibetrages aufgrund von Alimentationszahlungen an ein nicht im gemeinsamen Haushalt lebendes Kind ist also, dass der Unterhaltsabsetzbetrag für zumindest sieben Monate zusteht. Das ist dann der Fall, wenn der Bf. die Zahlung des gesetzlichen bzw. festgesetzten **Unterhaltes für zumindest sieben Monate nachweist**.

### **3.2. Familienheimfahrten und Pendlerpauschale**

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der 2014 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 53/2013 lautet auszugsweise wie folgt:

*„Werbungskosten sind auch [...] Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:*

*a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.*

*[...]*

*c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:*  
*[...]*

*d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:*  
*Bei mindestens 2 km bis 20 km: 372 Euro jährlich,*

[...]

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes

- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

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

[...]“

Die diesbezügliche **Regierungsvorlage** begründete die Neufassung damit, die Pendlerförderung solle ausgeweitet werden und das Pendlerpauschale solle anteilig auch für **teilzeitbeschäftigte Arbeitnehmer** zur Anwendung kommen. Keine inhaltliche Änderung erfolge hinsichtlich der Berücksichtigung des vollen Freibetrages bei Arbeitnehmern, die die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an mehr als 10 Kalendertagen (somit überwiegend) im Kalendermonat zurücklegen (RV 2113 d.B. XXIV. GP).

Im Zuge der Debatte im **Finanzausschuss** wurde ein Abänderungsantrag eingebracht und vom Ausschuss angenommen, der den Zweck verfolgte, das **Verhältnis von Pendlerpauschale zu steuerlich zu berücksichtigenden Familienheimfahrten** und die Vorgangsweise bei **Vorliegen mehrerer Wohnsitze** klar zu regeln (AB 2177 d.B. XXIV. GP, 2 ff).

Der Antrag führte aus, die Berücksichtigung von (tatsächlichen) Fahrtkosten aus dem Titel von **Familienheimfahrten** solle durch die Neuregelung des Pendlerpauschales keine Änderung erfahren. Wochenpendler, die schon bisher Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz bei Vorliegen einer steuerlich maßgebenden doppelten Haushaltsführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) berücksichtigen konnten, sollten weiterhin ihre tatsächlichen Kosten als Familienheimfahrten steuerlich berücksichtigen.

Dafür sei (unverändert) das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung erforderlich, nämlich

- eine Mindestentfernung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort,
- das Fehlen einer privaten Veranlassung der doppelten Haushaltsführung sowie
- die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort.

Würden Werbungskosten als Familienheimfahrten (gegebenenfalls begrenzt mit EUR 3.672,00) tatsächlich berücksichtigt, bestehe für diese Fahrtstrecke kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale.

Bei **Vorliegen mehrerer Wohnsitze** solle für die Berechnung des Pendlerpauschales ein **Wahlrecht** bestehen, entweder den der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz oder den Familienwohnsitz der Berechnung zu Grunde zu legen (lit. f). **Voraussetzung für dieses Wahlrecht sei, dass ein Familienwohnsitz iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 vorliegt** (Mittelpunkt der Lebensinteressen mit eigenem Hausstand). Ist das nicht der Fall, sei stets der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz für das Pendlerpauschale maßgeblich. Das Pendlerpauschale stehe bei Ausübung des Wahlrechtes nur einmal zu.

In der **Sitzung des Nationalrates** wurde in der Folge ein weiterer Abänderungsantrag eingebracht und angenommen (Sten.Prot. 27.2.2013, 191. Sitzung XXIV GP, 102 ff). Dieser wurde damit begründet, es solle klargestellt werden, dass wenn Familienheimfahrten als Werbungskosten berücksichtigt werden, daneben kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden kann.

Aus dem Gesetzeswortlaut und den parlamentarischen Materialien ergibt sich damit das folgende Prüfschema für den konkreten Fall:

- Handelte es sich bei den wöchentlichen Heimfahrten um steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten, so gilt der Wohnsitz in Ungarn als „Familienwohnsitz“ iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988. In diesem Fall hat der Bf. ein Wahlrecht und kann entweder die tatsächlichen Kosten für die Familienheimfahrten (zuzüglich der Kosten für die Wohnung in Wien) geltend machen oder aber das (große oder kleine) Pendlerpauschale für vier bis sieben Fahrten pro Monat über 60 Kilometer in Anspruch nehmen.
- Handelte es sich nicht um anzuerkennende Familienheimfahrten, so gilt die Wohnung in Ungarn als „regulärer“ Wohnsitz. In diesem Fall ist für die Berechnung des Pendlerpauschales der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz in Wien maßgeblich (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988).

Die oben erwähnten Abänderungsanträge beziehen sich also auf die steuerliche Berücksichtigung von Kosten aufgrund eines Doppelwohnsitzes (Familienheimfahrten). Dafür sind das Vorliegen eines vom Beschäftigungsort unzumutbar weit entfernten **Familienwohnsitzes** iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sowie die **Unzumutbarkeit** seiner Verlegung notwendig.

Nur dann, wenn beides zu bejahen ist, besteht ein Wahlrecht zwischen dem Pendlerpauschale und den nach oben hin begrenzten tatsächlichen Kosten.

### 3.2.1. Familienwohnsitz und Familienheimfahrten

Der Begriff „**Familienwohnsitz**“ wird nicht im Gesetz definiert, sondern wurde ursprünglich nur von Lehre und Rechtsprechung interpretiert. Familienwohnsitz ist danach jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 349 unter Hinweis auf VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

In Anlehnung an das zwischenstaatliche Steuerrecht definierte der VwGH den Begriff Mittelpunkt der Lebensinteressen so, dass darunter der Ort zu verstehen ist, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Bindungen hat (VwGH 26.3.1976, 1824/7 etc.). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Person zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse haben. Dieser ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln, wobei die Beurteilung anhand objektiv feststellbarer Umstände vorzunehmen ist (vgl. VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091 mit weiteren Nachweisen).

Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Dabei ist insbesondere die Höhe der Einkünfte ausschlaggebend.

Schon nach der Rechtsprechung kam allerdings bei dieser Beurteilung den persönlichen Beziehungen und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens eine überwiegende Bedeutung zu (vgl. VwGH 29.1.2015, Ra 2014/15/0059; 19.3.2002, 98/14/0026; 26.7.2000, 95/14/0145 und *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>45</sup>, § 1 Tz 9). Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bestehen im Regelfall die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt. Daraus folgt, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person oder einer in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes des Paares zu finden sein wird (VwGH 18.1.1996, 93/15/0145), wenn sie dort einen gemeinsamen Haushalt führen. Die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten sind dabei ein bedeutsames quantitatives Kriterium (VwGH 20.6.1990, 90/16/0032). Demgegenüber treten andere persönliche Beziehungen wie zur restlichen Familie oder zu Freunden in den Hintergrund.

Bei Alleinstehenden verwendet die ständige Rechtsprechung zwar nicht den Begriff Familienwohnsitz, sie behandelt es aber gleich, wenn sie über einen Hauptwohnsitz bzw. eine Wohnung am Heimatort (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296; 7.9.1993, 93/14/0081; 28.9.2004, 2001/14/0178) verfügen. Auch die Begriff ständiger Wohnsitz (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0297) oder eigener Hausstand im Heimatort (VwGH 18.12.1997,



96/15/0259; 9.9.2004, 2002/15/0119; 28.9.2004, 2001/14/0178; 24.9.2007, 2006/15/0024; 19.12.2012, 2009/13/0012) finden Verwendung. Das Höchstgericht wies darauf hin, dass sich in der Rechtsprechung zwar nicht einheitlich die Bezeichnung „Familienheimfahrten“ finde, es aber außer Zweifel stehe, dass hier trotzdem die Betragsbeschränkung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG zur Anwendung kommt (VwGH 24.6.2010, 2007/15/0297).

Für die Beurteilung sind alle nach außen hin objektiv erkennbaren Umstände heranzuziehen. Nicht von Relevanz sind im Allgemeinen eine bloß gefühlsmäßige Heimatverbundenheit, der Wunsch, später an einen bestimmten Ort zurückzukehren oder die Frage, wo Eltern und andere Verwandte leben (VwGH 25.1.1984, 82/13/0012; 20.9.1977, 1080/77).

Für 2014 definiert § 4 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. 276/2016) den Familienwohnsitz mit dem Ort, wo ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat. Dies klammert die wirtschaftlichen Beziehungen aus und legt den Schwerpunkt auf die persönlichen Kontakte. Für den konkreten Fall ändert sich dadurch nichts.

**Steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten** zum Familienwohnsitz iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 liegen nur dann vor, wenn sich der Familienwohnsitz soweit vom Beschäftigungsort entfernt befindet, dass eine **tägliche Rückreise** unzumutbar ist.

Die Verwaltungsübung nimmt eine solche Unzumutbarkeit unter Hinweis auf VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132 an, wenn der Familienwohnsitz (Primärwohnsitz) vom Beschäftigungsort mehr als 80 km entfernt ist und die einfache Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (aktuelle Fassung der LStR 2002 Rz 342).

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung entwickelte bis dato keine fixen Entfernungs- oder Fahrdauergrenzen, stellte allerdings klar, dass es dabei nicht auf die Zumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988) ankommt, sondern auf die **Zumutbarkeit des Pendelns** (VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132):

Dafür zieht das Höchstgericht die Rechtsprechung zum „**Einzugsbereich**“ in § 34 Abs. 8 EStG 1988 und dabei die diesbezügliche Bestimmung im **Studienförderungsgesetz 1983** heran. Danach sei „eine Fahrzeit von mehr als je einer Stunde zum und vom Studienort unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel (...) jedenfalls nicht mehr als zumutbar anzusehen“ (vgl. aktuell § 26 Abs. 4 Studienförderungsgesetz 1992). Die dazu in der Folge ergangene Verordnung sieht für Entfernungen über 80 km von einer Zumutbarkeitsprüfung ab und orientiert sich für Entfernungen bis zu 80 km am Maßstab einer Fahrzeit unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel von nicht mehr als einer Stunde für die Zurücklegung der Distanz (nur) zwischen den

jeweiligen Gemeinden (§§ 1 und 2 der Verordnung BGBl. Nr. 624/1995 in der 2014 gültigen Fassung).

Einen Anhaltspunkt sieht der VwGH schließlich auch in der Bestimmung des § 9 Abs. 2 **Arbeitslosenversicherungsgesetz** 1977, die für Arbeitnehmer von einer Begrenzung der zumutbaren täglichen Wegzeit mit insgesamt nicht wesentlich mehr als zwei Stunden ausgeht.

So beurteilte der VwGH die tägliche Rückkehr bei einer Entfernung von ca. 78 km bzw. 83 km (jeweils einfache Strecke) und einer Fahrzeit von maximal einer Stunde (einfache Strecke) als zumutbar (vgl. VwGH 19.9.1995, 91/14/0227; 25.2.2003, 99/14/0340).

Die tägliche Zurücklegung einer Strecke von etwa 131 km bei einem Zeitaufwand von jeweils etwa 70 Minuten hielt sie allerdings nicht mehr für zumutbar (VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132).

### 3.2.2. Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes

Zur steuerlichen Anerkennung als Werbungskosten muss noch hinzutreten, dass es dem Bf. **nicht zumutbar** war, seinen Familienwohnsitz bzw. seine Wohnung an seinen Beschäftigungsort **zu verlegen**. Nur dann liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen vor (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111 mit weiteren Nachweisen). Solche Gründe für eine Unzumutbarkeit müssten aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres und nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Dabei ist es die Sache des die Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen und nicht die der Abgabenbehörde, die Gründe zu nennen, aus denen er das Aufgeben des Familienwohnsitzes als unzumutbar ansieht (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 mit weiteren Nachweisen). Relevant sind deshalb nur die vom Bf. vorgetragenen Gründe.

Ein Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wäre eine weitere Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder seines Partners (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121). Der bloße Besitz eines Eigenheims am Wohnort stellt keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den (neuen) Arbeitsort dar (vgl. VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207 mit weiteren Nachweisen).

Auch die Erziehung und kontinuierliche Betreuung minderjähriger Kinder und die Bewahrung des familiären Umfeldes für diese Kinder können gewichtige Gründe darstellen, die für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes sprechen (vgl. VwGH 24.6.2010, 2007/15/0297 unter Hinweis auf VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038). Sie dienen dazu, die

Obliegenheiten als Elternteil zur Gewährleistung eines familiären Umfeldes für die Kinder und Aufrechterhaltung eines intensiven persönlichen Kontaktes laufend nachzukommen, und wären damit gewichtige Gründe, die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründen könnten.

Dies trifft allerdings im Regelfall nicht auf gesunde, nicht pflege- oder betreuungsbedürftige volljährige Kinder zu, bei denen grundsätzlich auch keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils besteht (vgl. UFS 1.12.2011, RV/0726-S/10 und UFS 21.12.10, RV/3069-W/10 mit weiteren Nachweisen).

War deshalb das Kind während des ganzen Veranlagungszeitraumes volljährig, liegt für diesen Zeitraum keine Unzumutbarkeit vor.

Bei Alleinstehenden ohne Sorgepflichten ist die Wohnsitzverlegung im Allgemeinen nur innerhalb eines Zeitraumes von sechs Monaten unzumutbar (vgl. etwa Zorn/Engelmann in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19, § 4 Tz 363 mit weiteren Nachweisen).

#### **4. Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung**

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Schon bisher wies *Ritz* zu Recht darauf hin (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 13), dass den Bf. eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur er aufklären kann. Dies trifft auch dann zu, wenn typische Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich verwertet werden sollen. Im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema hat hier der Beschwerdeführer von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass sie die betriebliche oder berufliche Sphäre betreffen (vgl. etwa VwGH 22.2.07, 2006/14/0020).

Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde die bisherige Judikatur auch gesetzlich verankert und in § 115 BAO festgehalten, dass die Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt wird (vgl. auch RV 1660 d.B. XXV. GP 24).

In Befolgung dieser Grundsätze ist der nachstehende Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

#### **4.1. Kinderfreibetrag**

Wie sich aus dem gerichtlichen Unterhaltsvergleich vom 7. September 2006 ergibt, war der Bf. prinzipiell zu einem Unterhalt für seinen Sohn von HUK 30.000,00 pro Monat verpflichtet.

Wie oben nachgewiesen, ist die Voraussetzung für die Gewährung des Kinderfreibetrages, dass der Unterhaltsabsetzbetrag für zumindest sieben Monate zusteht. Das ist dann der Fall, wenn der Bf. die Zahlung des gesetzlichen bzw. festgesetzten **Unterhaltes für zumindest sieben Monate nachweist**. In diesem Fall entspricht das einem zu belegenden Mindestbetrag von HUK 210.000,00 (7 x 30.000,00).

Trotz Aufforderung zum Nachweis dieser Unterhaltsleistungen durch das FA mit Schreiben vom 1. Juni 2015 legte der Bf. keine Unterlagen bzw. Bestätigungen vor, die für 2014 Zahlungen in zumindest dieser Höhe belegen könnten. Dies wiegt umso schwerer, als sich der Unterhaltsberechtigte im Ausland befindet und den Bf. deshalb auch aus diesem Grund eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung trifft.

Damit stand der Kinderfreibetrag für 2014 nicht zu, weshalb das FA den bekämpften Bescheid diesbezüglich nicht mit Rechtswidrigkeit belastete.

#### **4.2. Pendlerpauschale**

Aus den Angaben des Bf. leuchtet hervor, dass es sich bei ihm 2014 um einen typischen Wochenpendler handelte, der in aller Regel einmal wöchentlich in seinen etwa 98 Kilometer und 1 Stunde und 20 Minuten von der Arbeitsstätte entfernten Heimatort in Ungarn fuhr, unter der Woche aber in Wien blieb und dort wohnte.

Die Entfernung der Wohnung am Heimatort in Ungarn vom Arbeitsort in Wien war 2014 nach der gesicherten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes so groß, dass eine **tägliche Rückfahrt nicht zumutbar** war (vgl. auch *Zorn/Engelmann in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>19</sup>, § 4 Tz 348 mit weiteren Nachweisen).

Den Haushalt in Ungarn führte und bewohnte er 2014 alleine. 2017 brachte der Bf. zwar in der Gegenwartsform vor, dass seine schon seit 2006 von ihm geschiedene Frau und auch sein Sohn wie er es selbst nennt „zeitweise“ bei ihm als Zweitwohnsitz wohnen, unbestritten ist aber, dass beide jedenfalls 2014 den Hauptwohnsitz im Haushalt der Mutter hatten. Die Formulierung deutet zudem darauf hin, dass sich der Sohn überhaupt erst ab September 2016 bei ihm aufhielt.

Der Sohn dürfte den Bf. damit hin und wieder besucht haben, wie es in jeder Familie üblich ist und ohne dass dieser volljährige junge Mann einer besonderen Betreuung bedurft hätte. Auch eine besondere rechtliche, sittliche oder tatsächliche Verpflichtung, mit der Exgattin Kontakt zu haben, ist nicht ersichtlich, bewohnten doch beide unbestrittenermaßen eigene Haushalte. Das Vorliegen eines dauerhaften gemeinsamen Haushaltes wurde jedenfalls für 2014 nicht behauptet.

Da der Sachverhalt aufgrund der langjährigen Beschäftigung des alleinstehenden Bf. beim selben Arbeitgeber in Wien damit keine Hinweise darauf enthält, dass eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben sein könnte, liegen die **Voraussetzungen für die Anerkennung von Werbungskosten für Familienheimfahrten** iSd § 20 EStG 1988 **nicht** vor.

Damit scheidet die vom Gesetzgeber durch die Novellierung eröffnete Möglichkeit des Bf. aus, für die Pendlerpauschale zwischen dem „Arbeitswohnsitz“ in Wien und dem „Familienwohnsitz“ in Ungarn zu wählen (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988). Die Beibehaltung des ungarischen Wohnsitzes erfolgte im Jahr 2014 aus steuerlich irrelevanten persönlichen Motiven.

Die Betrachtung hat damit zwingend unter **Ausschluss des ungarischen Wohnsitzes** zu erfolgen. Für die Bemessung eines Pendlerpauschales kommt deshalb nur der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz in Wien in Frage. Da dieser nur 5,6 Kilometern entfernt ist, wäre nur das große Pauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988) steuerlich anzuerkennen. Dafür wäre aber Voraussetzung, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist. Das wurde hier weder behauptet noch gibt es darauf aufgrund der innerstädtischen Wiener Lage irgendwelche Hinweise.

Damit scheidet auch die Berücksichtigung des beantragten Pendlerpauschales für diese Fahrten aus und der Bescheid wurde vom Finanzamt insgesamt nicht mit Rechtswidrigkeit belastet.

Die Beschwerde war deshalb als unbegründet abzuweisen und der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 21. August 2015 vollinhaltlich zu bestätigen.

## 5. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mit weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 22. Jänner 2018