

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 23.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 22.04.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist deutscher Staatsbürger. Er war im Streitjahr 2014, wie in den Vorjahren, in Österreich als Manager tätig. Sein Familienwohnsitz befindet sich in Berlin.

Der Bf. beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2014 den Abzug von Kosten für Familienheimfahrten, von Kosten für doppelte Haushaltsführung und von sonstigen Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Als außergewöhnliche Belastungen aufgrund seiner Behinderung (coronare Mehrgefäß-erkrankung, Nierenkrankheit; Grad der Behinderung: 70 %) machte der Bf. den pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung sowie nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel und Kosten der Heilbehandlung geltend.

Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2014 Werbungskosten in Höhe von 15.012 € (Kosten für Familienheimfahrten: 3.672 €, Kosten für doppelte Haushaltsführung: 10.600 €, sonstige Werbungskosten: 740 €).

Im Einkommensteuerbescheid 2014 wurden weiters der Freibetrag wegen Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) in Höhe von 363 €, der Pauschbetrag für Diätverpflegung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 612 € sowie nachgewiesene Kosten aus der Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 780 € in Abzug gebracht.

In der Begründung wurde ausgeführt, Kosten für Fahrten zwischen Wohnung am Arbeitsort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) stellten nur insoweit Werbungskosten dar, als sie das höchstzulässige Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c

EStG 1988) nicht überstiegen. Seien die Aufwendungen höher, so sei der übersteigende Teil gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Der Bf. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 Beschwerde, in welcher er Folgendes ausführte:

Seine Kosten aufgrund der doppelten Haushaltsführung hätten im Jahr 2014 insgesamt 19.560 € betragen (Reisekosten: 8.960 €, Hotelkosten: 3.040 €, Mietkosten: 7.110 €, Energiekosten: 450 €).

Es sei nicht nachvollziehbar, warum ihm für das Jahr 2014 im Vergleich zu den Vorjahren weniger Werbungskosten angerechnet würden. Das zuvor zuständige Finanzamt habe für das Jahr 2013 Werbungskosten in Höhe von ca. 22.000 € und für das Jahr 2012 Werbungskosten in Höhe von ca. 19.700 € anerkannt. Die ihm im Jahr 2014 entstandenen Kosten seien mindestens gleich hoch wie in den Vorjahren. Es sei nicht richtig, eine doppelte Haushaltsführung mit einem Pendlerpauschale auszugleichen, zumal es hier um zwei EU-Staaten gehe und nicht um Wien und Niederösterreich. Vom Finanzamt würden EU-Rechte ausgehebelt bzw. werde missachtet, dass ein Arbeitnehmer keine signifikanten Nachteile haben soll.

Für das Jahr 2013 sei ein Pauschbetrag wegen Behinderung in Höhe von 2.892 € nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Abzug gebracht worden, welcher für 2014 nicht berücksichtigt worden sei. Seine Behinderung und die entsprechenden Einschränkungen seien aber nicht geringer geworden.

Mit Schreiben vom 9.9.2015 ersuchte das Finanzamt den Bf. u.a. bezüglich des beantragten Pauschbetrages in Höhe von 2.892 € (Freibetrag für ein eigenes Kfz wegen Körperbehinderung) um Vorlage des Zulassungsscheines, des Bescheides über die Befreiung von der motorbezogenen Versicherungssteuer bzw. des Ausweises gemäß § 29b StVO.

Der Bf. teilte dem Finanzamt im Antwortschreiben dazu mit, dass er kein Auto besitze. Er habe seines Wissens nie einen diesbezüglichen Antrag an die Finanzbehörde gestellt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23.11.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde mit folgender Begründung ab:

„Bei Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung sind die Kosten für Familienheimfahrten bei einem verheirateten Dienstnehmer grundsätzlich wöchentlich absetzbar. Sind wöchentliche bzw. monatliche Familienheimfahrten mit Rücksicht auf die Entfernung (insbesondere ins Ausland) völlig unüblich, so ist nur eine geringere Anzahl von Familienheimfahrten steuerlich zu berücksichtigen. Geltend zu machen sind die Aufwendungen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnticket, Kfz-Kosten, Flugkosten). Die Höhe der absetzbaren Kosten ist allerdings durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 (ab Kalenderjahr 2011: 3.672 €). Da die Berechnung des Erstbescheides

vom 22.04.2015 im vollen Umfang zu Recht besteht (Familienheimfahrten 3.672 €, doppelte Haushaltsführung 10.600 €), war Ihre Beschwerde abzuweisen.“

Der Bf. erhob gegen die Beschwerdevorentscheidung einen – als Vorlageantrag zu wertenden – Einspruch, in welchem er Folgendes ausführte:

Bezüglich des Pauschbetrages für ein Behinderten-Kfz liege ein Fehler der Finanzbehörde vor. Er habe diesen Pauschbetrag nie beantragt. Daher sollte hier Rechtsbeständigkeit bzw. Fairness gelten.

Des Weiteren beantrage er folgende Änderungen:

- Aufgrund seiner Behinderung habe er im Jahr 2014 im Rahmen eines Nachsorgeprogrammes zur Koronarbetreuung fünfmal nach Deutschland reisen müssen. Dadurch seien ihm Reisekosten von ca. 3.200 € entstanden, die er nun im Nachhinein geltend mache.
- Er beantrage weiters die Berücksichtigung der Aufwendungen für das Studium seines Sohnes, welche sich im Jahr 2014 auf ca. 7.200 € belaufen haben.
- Bezüglich der doppelten Haushaltsführung beantrage er weiters die Berücksichtigung der Kosten für das Haus in Berlin in Höhe von monatlich 1.400 €.

Mit Schreiben vom 26.7.2016 ersuchte das Finanzamt den Bf., Belege und Nachweise betreffend die geltend gemachten Reisekosten zur Koronarbetreuung und die Kosten für das Studium des Sohnes sowie Studienbestätigungen des Sohnes vorzulegen.

Mit Schreiben vom 28.8.2016 übersandte der Bf. dem Finanzamt Überweisungsbelege und Zahlungsbestätigungen seines Sohnes über Beträge in Höhe von monatlich 600 € sowie Studienbescheinigungen der Hochschule für Wirtschaft und Recht Berlin für den Sohn für das Sommersemester 2014 und das Wintersemester 2014/15 (Studiengang B.A. Business Administration).

Der Bf. führte in dem Schreiben vom 28.8.2016 aus, der Sohn sei, da er keine BAFÖG Förderung erhalte und neben dem Studium nur geringe Verdienstmöglichkeiten habe, mit monatlich 600 € unterstützt worden. Die monatlichen Unterstützungsraten seien vom Konto seiner Ehefrau überwiesen worden.

Zu den Kosten im Zusammenhang mit der Koronarbetreuung führte der Bf. im Schreiben vom 28.8.2016 aus, die Nachweise für die ärztlichen Untersuchungen würden folgen. Der betreffende Arzt sei noch im Urlaub.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab im Vorlagebericht vom 2.5.2017 folgende Stellungnahme zur Beschwerde ab:

Die Kosten der Behinderung seien antragsgemäß berücksichtigt worden. Die Kosten für das Studium des Sohnes stellten Unterhaltskosten dar, die nicht abzugsfähig seien. Die Reisekosten für die Untersuchungen zur Koronarovsorge könnten mangels Vorlage von Nachweisen nicht in Abzug gebracht werden.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 11.9.2018 wurde der Bf. nochmals ersucht, Beweismittel betreffend die geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit der Koronarbetreuung in Deutschland (Nachweise über die ärztlichen Untersuchungen, Reisekostenbelege) vorzulegen.

Der Bf. teilte dem Bundesfinanzgericht im Antwortschreiben vom 17.9.2018 dazu Folgendes mit:

Er habe alle Unterlagen längst eingereicht, davon allerdings manche auch im Original. Wie aus seinem Schriftverkehr mit dem Finanzamt zu ersehen sei, seien schon mehrfach Unterlagen im Finanzamt verschwunden bzw. nicht auffindbar. Für die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes könne er nun keine Unterlagen mehr liefern.

Das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 11.9.2018 und das Antwortschreiben des Bf. vom 17.9.2018 wurden vom Bundesfinanzgericht dem Finanzamt übermittelt. Das Finanzamt wurde um Mitteilung ersucht, ob in den Finanzamtsakten Belege und Nachweise betreffend die Kosten im Zusammenhang mit der Koronarbetreuung in Deutschland vorhanden sind, die dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt aus Versehen nicht vorgelegt worden sind.

Das Finanzamt teilte dem Bundesfinanzgericht dazu mit, dass der Akt nochmals genau durchgesehen wurde. Bedingt durch zwei EDV-Systeme des Finanzamtes sei ein Ergänzungsersuchen und dessen Beantwortung dem Bundesfinanzgericht leider nicht vorgelegt worden, welche dem Bundesfinanzgericht nunmehr übermittelt würden. Weitere Unterlagen zum Gesundheitszustand des Bf. seien beim Finanzamt nicht vorhanden.

Bei den dem Bundesfinanzgericht vom Finanzamt zugleich übermittelten Unterlagen handelt es sich um ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 4.3.2015 und dessen Beantwortung vom 12.3.2015. Dieses Ergänzungsersuchen und dessen Beantwortung haben ausschließlich die – nunmehr unstrittige – Frage der doppelten Haushaltsführung des Bf. betroffen. Dem Antwortschreiben des Bf. vom 12.3.2015 war u.a. eine Aufstellung der Flüge Berlin-Wien-Berlin im Jahr 2014 (32 Flüge hin und retour, Gesamtkosten 8.960,26 €) angeschlossen, aus welcher jedoch nicht der Zweck der Flüge (Familienheimfahrt oder Fahrt zur Koronarbetreuung) hervorgeht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Doppelwohnsitz, Familienheimfahrten

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als

Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz) beruflich bedingt ist. Bei einem berufsbedingten Doppelwohnsitz sind die Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen am Dienort (z.B. Miete, Betriebskosten) sowie die Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 200/1 ff).

Im gegenständlichen Fall liegt unbestrittenermaßen ein berufsbedingter Doppelwohnsitz vor. Die Ausgaben für die Wohnung in Wien (Miete und Energiekosten) sowie die Hotelkosten (während der Zeit des Wohnungswechsels) in Wien wurden im angefochtenen Bescheid antragsgemäß in Höhe von 10.600 € als Werbungskosten berücksichtigt. Strittig ist, in welcher Höhe die Kosten der Familienheimfahrten in Abzug zu bringen sind.

Die Höhe der absetzbaren Kosten für Familienheimfahrten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (im Beschwerdejahr 2014: 3.672 €) begrenzt.

Die Begrenzung der Höhe nach gilt auch für Familienheimfahrten von inländischen Arbeitsorten zum ausländischen Familienwohnsitz (vgl. *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 104/12).

Aufgrund der oben angeführten eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen in den §§ 16 und 20 EStG 1988 stehen dem Beschwerdeführer neben dem höchsten Pendlerpauschale keine weiteren Werbungskosten für Familienheimfahrten zu (vgl. VfGH 28.5.2009, 2007/15/0285; UFS 15.10.2007, RV/0629-G/07; UFS 12.4.2010, RV/0386-I/07; BFG 30.6.2014, RV/7100528/2014).

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Verfassungsgerichtshof die Behandlung von Beschwerden wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 abgelehnt hat (VfGH 28.9.1998, B 1007/98; VfGH 28.9.1998, B 1511/98).

Die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 trifft jeden in Österreich Steuerpflichtigen, der seinen Familienwohnsitz in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz beibehält und stellt daher keine Diskriminierung von Bürgern anderer Mitgliedstaaten dar. Ein Verstoß gegen das Unionsrecht (die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Artikel 45 AEUV) ist darin nicht zu sehen (vgl. UFS 21.6.2006, RV/0327-S/05).

2.) Kosten für das Haus in Berlin

Gemäß § 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.

Durch diese Bestimmung wird Aufwendungen für die Lebensführung, wie Bekleidung, Ernährung, Wohnung etc. die Abzugsfähigkeit wegen ihres ausschließlich privaten Charakters versagt.

Die geltend gemachten Kosten für das Haus in Berlin sind daher mangels Veranlassungszusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit nicht als Werbungskosten absetzbar.

3.) Unterhaltsleistungen für den studierenden Sohn

Gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen 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. *(Anm.: 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.

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes 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.

Die beantragten Unterhaltsleistungen für den studierenden (volljährigen) Sohn wären demnach nur dann - nach § 34 Abs. 7 Z 4 und 5 EStG 1988 - als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn sie zur Deckung von Aufwendungen erfolgt wären, die beim Sohn selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Nach § 34 Abs. 7 Z 4 und 5 EStG 1988 abzugsfähig sind jedoch vor allem Krankheits-, Pflege- oder Betreuungskosten des Unterhaltsberechtigten. Kosten der Berufsausbildung fallen dann unter diese Bestimmung, wenn dem Unterhaltsberechtigten die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen wird und die Ausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist (VwGH 23.3.1999, 98/14/0119) oder wenn die (neuerliche) Ausbildung durch Krankheit, Verletzung u.Ä. erforderlich wird (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0123). Dies ist im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Da der Sohn am Wohnort (in Berlin) studiert, liegen auch die Voraussetzungen für den Abzug des Pauschbetrages gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 nicht vor.

Die geltend gemachten Kosten in Höhe von 7.200 € können daher nicht berücksichtigt werden.

4.) Freibetrag für ein Behinderten-Kfz

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 € monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.

Nach § 114 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert, Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln zu vermeiden oder zu beseitigen (vgl. VwGH 4.6.1986, 85/13/0076).

Der Bf. hat dem Finanzamt im Beschwerdeverfahren mitgeteilt, dass er kein Auto besitzt. Er habe seines Wissens nie einen Antrag auf Berücksichtigung des Freibetrages für ein Behinderten-Kfz gestellt.

Der Freibetrag für ein Behinderten-Kfz ist vom bisher zuständigen Finanzamt (Finanzamt Wien 4/5/10) offenbar irrtümlich für die Vorjahre in Abzug gebracht worden. Daraus lässt sich kein Recht auf Beibehaltung der unrichtigen Vorgangsweise auch für Folgejahre ableiten. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. z.B. VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148).

Der gegenständliche Freibetrag wurde daher im angefochtenen Bescheid zu Recht nicht berücksichtigt.

5.) Kosten im Zusammenhang mit der Koronarbetreuung in Deutschland

Die im Vorlageantrag geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit der Koronarbetreuung in Deutschland können mangels Vorlage von Nachweisen über die ärztlichen Untersuchungen nicht anerkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die Rechtsfragen betreffend die Höhe der Kosten der Familienheimfahrten, betreffend die Kosten für den Familienwohnsitz und betreffend die Unterhaltsleistungen für den studierenden Sohn klar aus dem Gesetz lösbar sind. Hinsichtlich der Verpflichtung der Behörde, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen, folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148).

Wien, am 16. Oktober 2018