

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R

in der Beschwerdesache BF,

gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 14.3.2011 zu St.Nr. 000/0000 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist tschechischer Staatsangehöriger (geboren Dat. in B), unterhält in Ö einen Nebenwohnsitz und ist bei der Firma H-GmbH in N als Arbeiter beschäftigt.

1. Arbeitnehmerveranlagungen 2008 und 2009

In den Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2008 und 2009 hatte der Beschwerdeführer unter der Kennzahl 723 Kosten für eine doppelte Haushaltsführung in Höhe von 2.800,00 € (2008) bzw. 2.900,00 € (2009) geltend gemacht, die (soweit aus dem Abgabensinformationssystem ersichtlich ohne nähere Prüfung) in den Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2008 vom 27.5.2009 und für das Jahr 2009 vom 16.3.2010 als Werbungskosten anerkannt wurden.

2. Arbeitnehmerveranlagung 2010

Mit einem am 23.2.2011 beim Finanzamt eingelangten Formblatt L 1 für das Jahr 2009 gab der Beschwerdeführer eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 ab (die

Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 war zu diesem Zeitpunkt bereits durchgeführt, das Veranlagungsjahr wurde am Formblatt im Feld Eingangsvermerk handschriftlich auf 2010 geändert).

In dieser Erklärung wurde lediglich die Anzahl der Arbeitgeber angegeben, weitere Angaben erfolgten nicht, insbesondere wurden (anders als in den Jahren 2008 und 2009) keine Kosten für eine doppelte Haushaltsführung geltend gemacht.

Mit **Bescheid vom 14.3.2011** führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung erklärungsgemäß durch. Aus dem Einkommensteuerbescheid 2010 ergab sich für das Jahr 2010 bei einem steuerpflichtigen Einkommen von 19.069,91 € eine Nachforderung in Höhe von 973,83 € (gerundet gemäß § 39 Abs. 3 EStG in Höhe von 974,00 €), die am 21.4.2011 fällig war.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom **25.3.2011**, eingelangt am 28.3.2011, **Berufung** erhoben und die Aussetzung der Einhebung dieser Nachforderung beantragt. Der Beschwerdeführer erklärte in dieser Eingabe, dass er bei der Arbeitnehmerveranlagung 2010 leider seine Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Kosten für die Familienheimfahrten vergessen habe. Er bitte um neuerliche Aufnahme. Er fahre jeden Freitag von F in Oberösterreich nach B in Teschechien zu seiner Familie, und am Sonntagabend wieder retour. Es seien jährlich 2.900,00 € angesetzt worden. Er erbitte auch für das Jahr 2010 um einen "Freibetrag" in Höhe von 3.000,00 €.

In einem ausführlichen **Vorhalt vom 16.5.2011** ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe, warum eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht möglich sei, sowie um nähere Angaben zu den Familienheimfahrten (Verwendung des eigenen PKW, Fahrgemeinschaften, Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, bei Verwendung des eigenen PKW Vorlage des Fahrtenbuches unter Anschluss von Servicerechnungen und Tankbelegen; nachgewiesene Kosten für öffentliche Verkehrsmittel, Aufzeichnungen über die Anzahl der Heimfahrten, Nachweise des Einkommens der Ehegattin mittels Formular E 9).

Da dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, wies das Finanzamt die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 14.7.2011** als unbegründet ab.

Im **Vorlageantrag vom 10.8.2011** wurde durch die damals einschreitende steuerliche Vertreterin (Stb.) ausgeführt, dass der Beschwerdeführer nur am Wochenende nach B fahre, weshalb die Ausfüllung des Formblattes E 9 etwas länger dauere. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes sei nicht möglich, da die Familie in B lebe und "auch Kinder vorhanden" seien. Der Beschwerdeführer fahre immer mit dem eigenen PKW nach Hause, es gebe keine Fahrgemeinschaften oder sonstiges. Die Tankrechnungen habe er nicht aufgehoben, das "Fahrtenbuch" werde anbei übermittelt. Die Fahrzeit betrage für eine Strecke von 210 km über drei Stunden. Somit wäre das große Pendlerpauschale zu gewähren (monatlich 281,00 € x 12 Monate). Ein ausgefülltes Formblatt L 34 wurde beigelegt.

Dem Vorlageantrag war ferner ein ausgefülltes Formblatt E 9 angeschlossen, mit dem vom Finanzamt B am 8.6.2011 bestätigt wurde, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers im Jahr 2010 ihren Wohnsitz in B hatte. Weiters wurde bestätigt, dass die Ehefrau keine Einkünfte bezogen habe, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen würden.

Schließlich wurde eine detaillierte "Reisekostenabrechnung" in Kopie vorgelegt, in welcher für das Jahr 2010 insgesamt 47 Familienheimfahrten näher dargestellt wurden. In dieser Aufstellung findet sich auch eine mit "Fahrtkosten" überschriebene Spalte, die Eintragungen in dieser Spalte wurden jedoch (offensichtlich beim Kopieren) abgedeckt. Das im Vorlageantrag erwähnte "Fahrtenbuch" findet sich in den vorgelegten Akten nicht.

Daraufhin legte das Finanzamt mit **Vorlagebericht vom 1.9.2011** die Berufung dem damals zur Entscheidung zuständig gewesenen unabhängigen Finanzsenat vor.

3. Arbeitnehmerveranlagungen 2011 bis 2013

Hinsichtlich der Folgejahre hat das Finanzamt ein umfangreiches Ermittlungsverfahren betreffend die Familienheimfahrten und die Kosten der doppelten Haushaltsführung durchgeführt. In Beschwerdeentscheidungen vom 22.10.2015 betreffend die Jahre 2011, 2012 und 2013 wurde festgestellt, dass „laut Aufzeichnungen des Beschwerdeführers“ die Fahrtkosten pro Fahrt 16,00 € (für die einfache Fahrtstrecke von 210 km) betragen hätten. Diese Fahrtkosten wurden mit der Anzahl der Fahrten (2011: 92 Fahrten = 46 Heimfahrten; 2012 und 2013 je 96 Fahrten = 48 Heimfahrten) multipliziert und damit Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 1.472,00 € (2011) und jeweils 1.536,00 € (2012 und 2013) anerkannt; (nur) für 2013 wurden darüber hinaus zusätzlich Kosten für die doppelte Haushaltsführung anerkannt. Diese Beschwerdeentscheidungen sind in Rechtskraft erwachsen.

4. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht betreffend das Veranlagungsjahr 2010

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der für die Erledigung der gegenständlichen Beschwerde nach der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichtes seinerzeit zuständig gewesene Richter wies die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers am 21.2.2014 darauf hin, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers im Jahr 2010 in Tschechien keine Einkünfte gehabt habe und die beiden Kinder bereits volljährig seien (abgeschlossenes Medizinstudium der Tochter P; abgeschlossene Mittelschule der Tochter A). Bei dieser Sachlage wäre es dem Beschwerdeführer zumutbar gewesen, im Veranlagungsjahr 2010 seinen Familienwohnsitz nach Österreich zu verlegen. Verheiratete Personen könnten die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten auf Dauer nur dann absetzen, wenn die Partnerin im Ansässigkeitsstaat steuerlich relevante Einkünfte (mehr als 2.200,00 € jährlich bzw. mehr als 1/10 der Einkünfte des Steuerpflichtigen) erziele. Sei die Partnerin nicht berufstätig, könnten diese Kosten nur für zwei Jahre geltend gemacht

werden, was gegenständlichen bereits der Fall gewesen sei (in den Jahren 2008 und 2009 geltend gemachte Kosten von 2.800,00 € und 2.900,00 €).

Die steuerliche Vertreterin gab dazu am 13.3.2014 bekannt, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers seit dem 13.11.2007 in B beschäftigt sei und in den Veranlagungsjahren 2010 bis 2013 Einkünfte erzielt habe. Dazu wurden Lohnzettel der Ehegattin für die Jahre 2010 bis 2013 vorgelegt. Die Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten seien daher auf Dauer absetzbar.

In der vom Arbeitgeber der Ehefrau des Beschwerdeführers am 13.3.2014 ausgestellten, einem Jahreslohnzettel vergleichbaren "Empfangsbestätigung" wurde für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2010 ein "Nettogewinn" von 207.149,00 tschechische Kronen ausgewiesen (nach aktuellem Kurs wären dies 7.643,00 €).

Mit 1.6.2016 trat der bis dahin für die Erledigung der Beschwerde zuständig gewesene Richter des Bundesfinanzgerichtes in den Ruhestand. Aufgrund eines Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses vom 2.6.2016 wurde in weiterer Folge für die Erledigung der Beschwerde die Gerichtsabteilung des erkennenden Richters zuständig.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes legte das Finanzamt eine "Reisekostenabrechnung" des Beschwerdeführers für eines der Folgejahre vor. In der Abrechnung für 2013 wird in der Spalte "Fahrtkosten" für jede Fahrt von 210 km ein Betrag von 16 € ausgewiesen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, den Angaben des Beschwerdeführers in den erwähnten Eingaben, den Anmerkungen und Eintragungen im Abgabensinformationssystem, den im Zentralen Melderegister gespeicherten Daten, einem Versicherungsdatenauszug sowie dem durchgeführten Ermittlungsverfahren.

Rechtslage und Erwägungen

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

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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. Kosten der Haushaltsführung stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum

Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des (Ehe)Partners haben (z.B. VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (vgl. VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132). Dies ist gegenständlich der Fall; die einfache Wegstrecke beträgt 210 km, die Fahrt mit dem PKW dauert nach den plausiblen Angaben des Beschwerdeführers über drei Stunden.

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist für das verfahrensgegenständliche Veranlagungsjahr 2010 keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200 Euro jährlich erzielt (LStR Rz 344 mit Hinweis auf VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; VwGH 17.02.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154), wovon auszugehen ist, wenn sie mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen ausmachen. In diesen Fällen kommt den Einkünften des (Ehe-)Partners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Im Jahr 2010 (und auch in den Folgejahren) überstiegen die Einkünfte der Ehefrau des Beschwerdeführers diese Grenzen beträchtlich, sodass die auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung steuerlich beachtlich ist und einen Wechsel des Familienwohnsitzes unzumutbar erscheinen lassen.

Bei einem berufsbedingten Doppelwohnsitz sind insbesondere die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Wohnung am Dienstort und die Kosten für Familienheimfahrten abzugsfähig.

In diesem Zusammenhang sind aber nur die dem Steuerpflichtigen tatsächlich erwachsenen, von ihm geltend gemachten und auch nachgewiesenen Aufwendungen abzugsfähig. Pauschale Aufwendungen, wie dies etwa für die Jahre 2008 und 2009 der Fall war, können nicht geltend gemacht werden. Dies gilt nicht nur für die Kosten für die Wohnung am Dienort (vgl. z.B. Doralt, EStG, § 16 Rz 200/11), sondern auch für die Kosten für Familienheimfahrten, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG in der für das Veranlagungsjahr 2010 geltenden Fassung des BGBl I 52/2009 mit dem höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG (idF BGBl I 85/2008) angeführten Betrag (3.372,00 € jährlich) begrenzt sind.

Hinsichtlich der inländischen Wohnung wurden vom Beschwerdeführer für das Jahr 2010 weder näher konkretisierte Kosten geltend gemacht noch solche nachgewiesen. Betreffend die Kosten für die Familienheimfahrten wurden dagegen die Anzahl der Familienheimfahrten detailliert dargestellt. Es wurden bei einem verheirateten Steuerpflichtigen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes anzuerkennende wöchentliche Heimfahrten geltend gemacht (vgl. dazu Doralt, a.a.O., Rz 200/14 mit Hinweis auf VwGH 11.1.1984, 81/13/0171) und auch die mit dem Privat-PKW jeweils zurückgelegte Fahrtstrecke erläutert. Die in den Folgejahren für eine einfache Fahrtstrecke von 210 km geltend gemachten Kosten von 16,00 € entsprechen erfahrungsgemäß den durchschnittlichen Treibstoffkosten eines Fahrzeuges mittlerer Leistung und können ohne Bedenken der Ermittlung der Kosten für die Familienheimfahrten zugrunde gelegt werden. Bei den für das Jahr 2010 geltend gemachten 47 Familienheimfahrten (= 94 Einzelfahrten) ergeben sich daraus Aufwendungen in Höhe von 1.504,00 € (94 x 16,00 €), die als Werbungskosten anzuerkennen waren.

Entgegen der im Vorlageantrag zum Ausdruck gebrachten Ansicht steht für die Familienheimfahrten kein (großes) Pendlerpauschale zu. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG in der für das Veranlagungsjahr 2010 noch anzuwendenden Fassung BGBl I 85/2008 mussten in zeitlicher Hinsicht die Voraussetzungen für das (große und kleine) Pendlerpauschale im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein; davon war auszugehen, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitstätte – Wohnung zurückgelegt wurde (vgl. Doralt, EStG, § 16 Tz 111), was gegenständlich aber nicht der Fall war. Informativ wird noch bemerkt, dass ab dem Veranlagungsjahr 2013 die Gewährung des Pendlerpauschales für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte nicht zusteht, wenn Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt werden (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit e EStG, eingefügt durch BGBl I 53/2013; § 124b Z 242 EStG).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden. Hinsichtlich der Berechnung der gegenständlichen Einkommensteuer wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

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 Sache bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 8. Juli 2016