

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 5. Juli 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, 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.) beantragte in seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 Werbungskosten (Pendlerpauschale 372 €, Pendlereuro 10 €, Kosten für Familienheimfahrten 2.438,52 € und sonstige Werbungskosten 34,92 €) sowie Sonderausgaben (für Personenversicherungen 138,35 € und Wohnraumschaffung/-sanierung 4.932,00 €). Er bezog nichtselbständige Einkünfte als Busfahrer bei der ***1*** Verkehrsbetrieb GmbH.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 28.06.2018 teilte der Beschwerdeführer mit:

„- Für die Fahrten zw. Arbeitsort und Familienwohnsitz verwende ich mein eigenes KFZ - Zulassungsschein liegt bei.

*- Eine Aufstellung mit der Anzahl der Familienheimfahrten ab 2/2017 lege ich bei. Die Kilometeranzahl zw. Familienwohnsitz und meiner Schlafstelle am Arbeitsort beträgt 353 km einfache Fahrt.*¹*

*- Ich habe seit Februar 2017 meinen Familienwohnsitz in ***2*** und lebe hier mit meiner Ehegattin.*

*- Ich habe am Arbeitsort eine Schlafstelle mit 14 m².*²*

- Von meinem Arbeitgeber habe ich keinerlei Kosten für Familienheimfahrten vergütet bekommen.

**¹ Für die Monate Februar bis August 2017 habe ich den mtl. Höchstbetrag für Familienheimfahrten in der Höhe von € 306,-- und im September einen Betrag von € 296,52 herangezogen (siehe Aufstellung). Dies ergibt einen Betrag von insgesamt € 2.438,52, welchen ich in der Arbeitnehmerveranlagung abgesetzt habe. Ab 13.9.2017 war ich den Rest des Jahres im Krankenstand und habe daher keine Kosten für diesen Zeitraum für Familienheimfahrten geltend gemacht, da ich zu Hause war.*

² Kosten für doppelte Haushaltsführung wurden von mir keine geltend gemacht. Da ich seit mehr als 27 Jahren bei meiner Firma beschäftigt bin, in einem unkündbarem Arbeitsverhältnis stehe und mit 1.4.2019 in Pension gehe, kann ich meine Arbeitsstätte in *3*** derzeit nicht aufgeben und muss daher bis zu meinem Pensionsantritt pendeln. Sonderausgaben Wohnraumschaffung 2015: € 11.340,-- (1/2 Kosten Baugrund von € 22.680,--, Kopie Kaufvertrag liegt bei) Sonderausgaben Wohnraumschaffung 2016: € 3.753,60 (1/2 Kredit RZ von € 7.507,20 für Hausbau, Kopie Darlehensrückzahlungen und Einreichplan, Baubewilligung jeweils 1. Seite) Sonderausgaben Wohnraumschaffung 2017: € 4.932,-- (1/2 Kredit RZ von € 9.864,-- für Hausbau, Kopie Darlehensrückzahlungen)“*

*Als Beilagen wurden eine Aufstellung der ab Februar 2017 gefahrenen Fahrten ***3*** - ***2*** und retour; eine Bestätigung des Arbeitgebers, dass im Jahr 2017 keine Vergütungen für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz bezahlt worden seien; der Zulassungsschein des Kfz des Bf. mit der ***3*** Anschrift und ***3*** Kennzeichen; die 1. Seite des Kaufvertrages für das Grundstück in ***2***; der Zahlungsnachweis des Kaufpreises von 22.680 €; die 1. Seite des Bescheides der Stadtgemeinde ***2*** vom 11.01.2016 über die Baubewilligung für einen Neubau eines Einfamilienhauses und die Kontoauszüge der Darlehen für 2016 und 2017 übermittelt.*

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 05.07.2018 wurde wie beantragt das Pendlerpauschale, der Pendlereuro, der Pauschbetrag für Werbungskosten und die Sonderausgaben berücksichtigt.

Zu den beantragten Familienheimfahrten wurde in der Begründung des Bescheides ausgeführt, dass diese nur dann steuerlich berücksichtigt werden könnten, wenn die Wohnsitzverlegung beruflich veranlasst ist. Im ggst. Fall habe der Steuerpflichtige seinen Hauptwohnsitz immer am Beschäftigungsort in ***3*** gehabt. Da die Verlegung des Wohnsitzes nach ***2*** aus rein privaten Gründen erfolgt sei, könnten die Kosten für Familienheimfahrten nicht anerkannt werden.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer die Beschwerde mit der Begründung.

*„Der Bescheid ist hinsichtlich der Nichtanerkennung der Familienheimfahrten unrichtig. Der neue Familienwohnsitz liegt nunmehr in ***2*** und hierfür werden alle Voraussetzungen erfüllt (siehe auch Rz 343 LStR 2002).*

*Eine (Rück-)Verlegung des Familienwohnsitzes nach ***3*** ist deshalb nicht zumutbar, da meine Ehegattin am Familienwohnsitz aktiv erwerbstätig ist und relevante Einkünfte erzielt.*

*Auch ist eine (Rückverlegung des Familienwohnsitzes nach ***3*** nicht zumutbar, da meine (nunmehrige) auswärtige Tätigkeit in ***3*** nur mehr für kurze Zeit befristet (bis Pensionseintritt am 1.4.2019) ist (vgl. Rz 345 LStR 2002).*

*Des Weiteren ist eine Aufgabe meines bestehenden Dienstverhältnisses in ***3*** unzumutbar, da an meinem Familienwohnsitz in der Steiermark sowohl strukturbedingt als auch aufgrund meines Alters kein adäquater Job vorhanden ist. Außerdem möchte ich anführen, dass darüber hinaus die Aufgabe meines bestehenden Dienstverhältnisses im Rahmen einer DN-Kündigung zu einem schweren wirtschaftlichen Schaden führen würde (Verlust von Abfertigung alt) und somit auch deshalb - in Analogie zu Rz 345 Teilpunkt 7 der LStR 2002 eine Unzumutbarkeit der Aufgabe meines bestehenden Dienstverhältnisses darstellt. In der Würdigung der Rechtslage ist anzumerken, dass in Abkehr von Rz 347 LStR in den Lohnsteuerrichtlinien explizit Beispiele dargelegt sind, wo Kosten wegen doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten bei Wegverlegung des Familienwohnsitzes als Werbungskosten anzuerkennen sind. In Würdigung oben dargelegter Erwägungsgründe ist bei vorliegendem Sachverhalt eine Analogie zu dem Beispiel Rz 10347 LStR 2002 zu ziehen, was die erklärungsgemäße Anerkennung der Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten zur Folge hat.*

Ich stelle daher den Antrag, die Familienheimfahrten bei der Berechnung des Einkommens 2017 zu berücksichtigen und ersuche um Korrektur des Einkommensteuerbescheides 2017.“

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung ab. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist grundsätzlich nicht beruflich veranlasst. Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.000 Euro jährlich erzielt (vgl. 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).

*Da Ihre Gattin am "Familienwohnsitz" in ***2*** keine steuerlich relevanten Einkünfte (2017 Verlust) erzielt hat und ihre Haupttätigkeit weiterhin in ***3*** ausübt, ist die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht beruflich veranlasst.*

Auch liegt durch die geplante Pensionierung mit 1.4.2019 keine Befristung der auswärtigen Tätigkeit laut Rz 345 der LStR 2002 vor, sondern lediglich ein "natürlicher" Ablauf eines bereits seit über 10 Jahren bestehenden Dienstverhältnisses.

Die Aufwendungen für die Familienheimfahrten können daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.“

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) vom 27.09.2018 mit der ergänzenden Begründung:

*„In der Beschwerdevorentscheidung vom 11. September 2018 wird die Ablehnung der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten aus dem Titel der Familienheimfahrt von der belangten Behörde nunmehr und teils abkehrend von der ursprünglichen Bescheidbegründung vom 05.07.2018 insbesondere dahingehend begründet, als dass meine Gattin ihre steuerlich relevante Haupttätigkeit weiterhin in ***3*** entfalten würde.*

Hierzu ist anzuführen, dass nicht ersichtlich ist, inwiefern die belangte Behörde diese „Feststellung“, welche vielmehr als Mutmaßung zu bezeichnen ist, durch eine sorgsam durchgeführte Sachverhaltsermittlung gedeckt sieht, da sie bei ordnungsgemäßer Sachverhaltsermittlung zu einem gänzlich anderen Ergebnis kommen würde.

*Die Behauptung, dass die - steuerlich relevante - Haupttätigkeit meiner Gattin weiterhin in ***3*** ausgeübt wird, wurde nicht nur unzureichend ermittelt, sondern ist grundlegend falsch. Richtig ist vielmehr, dass zwar weiterhin auch ein Büro in ***3*** unterhalten wird und dies zwecks Bindung bereits bestehender Kunden in ***3*** weiterhin unterhalten werden muss, die tatsächliche und persönliche Arbeitsleistung (= Tätigkeit) von meiner Gattin vorrangig und überwiegend jedoch in der Steiermark erbracht wird. In diesem Zusammenhang biete ich als Beweismittel die Vorlage eines Bewegungsprofils meiner Gattin (Aufstellung über den tatsächlichen Aufenthaltsort im streitgegenständlichen Zeitraum) an. Gegebenenfalls können die Angaben, was die regelmäßige Dauer, Häufigkeit und Durchgängigkeit der Anwesenheit meiner Gattin am Familienwohnsitz in ***2*** betrifft, auch von Nachbarn bezeugt werden, weshalb ich auch diesen Beweis hierzu anbiete.*

Betreffend des zweiten Punktes, welcher von der belangten Behörde in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2018 ins Treffen geführt wird, möchte ich darauf hinweisen, dass die Pensionierung keinen Tatbestand verwirklicht, welcher dem Grunde nach eine Befristung eines Dienstverhältnisses ausschließt, vielmehr ist das Gegenteil der Fall: Zudem hängt der Umstand der Befristung in vorliegendem Sachverhalt nicht an einem willkürlich geplanten, objektiv unnötigen Ausscheiden aus einer seit längerem bestehenden Beschäftigung, sondern an der Erfüllung gesetzlicher Pensionierungsvoraussetzungen. Inwiefern bzw. aufgrund welcher gesetzlicher Grundlage die belangte Behörde nunmehr selbst die Art einer Veränderung im bzw. die Beendigung des Berufslebens hinsichtlich der „Eignung“ als Befristungstatbestand differenzierend abqualifizieren möchte, bleibt hierbei völlig unklar. Die belangte Behörde wird vielmehr aufgefordert, die Tatsache der grundlegend veränderten Lebensbedingungen von mir und meiner Ehegattin entsprechend den dargelegten und tatsächlichen Umständen nunmehr endlich als solche zu akzeptieren und auch steuerlich zu berücksichtigen.

Weiters möchte ich abschließend anregen, dass die belangte Behörde von der mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016 geschaffenen Möglichkeit, nach § 300 Abs. 1 BAO vor Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht aufgrund des nunmehr ergänzend vorgebrachten

Sachverhalts die Beschwerdevorentscheidung vom 11.09.2018 dahingehend abändert und insofern davon Gebrauch machen möge, als dass die in Rede stehenden Werbungskosten nunmehr als solche anerkannt werden.“

Lt. Abfrage im Zentralen Melderegister sind der Beschwerdeführer und seine Ehegattin seit 03.02.2017 an der Adresse ***2*** mit Hauptwohnsitz und an der Adresse ***3*** mit Nebenwohnsitz gemeldet. Davor waren sie an derselben Adresse in ***3*** mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Nach Rücksprache des Finanzamtes mit der Ehegattin verblieb ihr gewerblicher Betrieb wie bisher an der ***3*** (Wohn)Adresse.

Lt. Abfrage der WKO-Daten vom 16.10.2018 ist die Ehegattin des Bf. Mitglied der Wirtschaftskammer ***3*** mit der ***3*** Adresse in der Fachgruppe Unternehmensberatung, Buchhaltung und Informationstechnologie und seit 01.02.2017 mit der Adresse in ***2*** auch Mitglied der Wirtschaftskammer Steiermark in der Fachgruppe Persönliche Dienstleister.

In der Niederschrift des Finanzamtes vom 18.09.2019 gaben der Beschwerdeführer und seine Ehegattin an:

„Der Beschwerdeführer beantragt in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2017 die Kosten für Familienheimfahrten.

*Der Bf. und seine Ehefrau waren bislang in ***3*** - Stadt wohnhaft und berufstätig. Der Bf. bezog als Busfahrer nichtselbständige Einkünfte (***1*** Verkehrsbetrieb GmbH). Seit 1.4.2019 ist Herr Bf. in Pension.*

*Die Ehefrau bezieht als Bilanzbuchhalterin betriebliche Einkünfte. Der Betrieb der Ehefrau befand sich an der Adresse ***3***. Des Weiteren ist die Ehefrau des Bf. auch als Humanenergetikerin tätig. Mit der Ausbildung wurde im Jahr 2014 begonnen. Das Gewerbe wurde in ***3*** gemeldet. Die Tätigkeit wurde im geringen Umfang ausgeübt. Seit 2017 wird diese Tätigkeit ausschließlich in ***2*** ausgeübt. Hier befindet sich auch ein Praxisraum. Im Jahr 2015 wurde ein Baugrundstück in ***2*** (***2***) erworben. Darauf wurde ein Einfamilienhaus errichtet.*

*Auf die Frage, warum in ***2*** ein Grundstück erworben und Haus gebaut wurde, wird bekannt gegeben, dass Ehegattin hier als Humanenergetikerin Fuß fassen möchte. Aufgrund der Therme in ***2***, gibt es für diese Tätigkeit einen größeren Kundenkreis. Des Weiteren möchte Ehegattin aufgrund ihrer gesundheitlichen Probleme, die Bürotätigkeit reduzieren und die Tätigkeit als Humanenergetikerin ausbauen.*

*Seit Anfang 2017 befindet sich der Hauptwohnsitz lt. ZMR in ***2***.*

Wurde da auch der Familienwohnsitz verlegt? Ja.

*Der Bf. ist weiterhin ***3*** tätig. Er wohnt werktags in der Wohnung ***3*** in ***3***. Diese Wohnung ist eine Mietwohnung und besteht aus 4 Zimmern und ist ca. 80 m² groß. An*

den Wochenenden erfolgten die Familienheimfahrten nach ***2***.

Der Bf. begründet in der Beschwerde die Kosten der DHHF bzw. die Kosten der FHF dahingehend, dass der Familienwohnsitz von ***3*** nach ***2*** wegverlegt wurde und die Ehefrau des Bf. ihre steuerlich relevante Haupttätigkeit als Bilanzbuchhalterin nun in ***2*** ausübe. Als Beweismittel wird die Vorlage eines Bewegungsprofils angeboten. Die tatsächliche und persönliche Arbeitsleistung werde vorrangig in der Steiermark erbracht. Ehegattin arbeitet überwiegend von zu Hause aus.

Des Weiteren wird darauf hingewiesen, dass die Ehefrau im Jahr 2017 und 2018 ein Büro in ***3*** unterhalte, um ihre Kunden in ***3*** zu betreuen. Auf die Frage wie oft wird das Büro in ***3*** aufgesucht wird, wird bekannt gegeben, dass das sehr unterschiedlich ist. Zwischen einmal und drei Mal im Monat, je nach Bedarf der Kunden.

Der Kundenstock besteht nach wie vor in ***3***. Da sich Ehegattin beruflich mehr der Tätigkeit als Humanenergetikerin widmen möchte, hat sie bereits den bestehenden Kundenstock als Buchhalterin reduziert. Es gibt keine neuen Kunden in ***2*** (bzgl. der Tätigkeit als Buchhalterin). Dies ist auch nicht geplant. Vielmehr ist geplant zukünftig den noch bestehenden Kundenstock zu reduzieren.“

[...]

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 04.11.2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurde ausgeführt:

„Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) bezieht im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in ***3***. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 macht der Bf. neben Sonderausgaben unter anderem auch Werbungskosten aus dem Titel der Familienheimfahrten in Höhe von 2.438,52 € geltend.

Der Bf. und seine Ehefrau sind gebürtige ***3*** und waren auch bislang in ***3*** – Stadt wohnhaft und berufstätig. Nachdem im Jahr 2009 eine gemeinsame Wohnung in ***3*** bezogen wurde erfolgte im Jahr 2013 die Verehelichung. Der Bf. bezieht aufgrund eines seit mehr als 27 Jahren bestehenden Dienstverhältnisses in ***3*** als Busfahrer nichtselbständige Einkünfte. Die Ehefrau des Bf. ist seit dem Jahr 2002 als Bilanzbuchhalterin in ***3*** tätig. Der Betrieb der Ehefrau befindet sich an der Wohnadresse in ***3***. Des Weiteren ist die Ehefrau als Humanenergetikerin (Klangschalen-Therapeutin) tätig. Dieses Gewerbe wurde in ***3*** 2012 gemeldet.

Nach zahlreichen Urlauben und aufgrund eines entstandenen Freundeskreises in ***2***, wurde im Jahr 2015 vom Ehepaar in ***2*** ein Baugrundstück erworben, worauf ein Einfamilienhaus errichtet wurde. Anfang 2017 wurde das neue Eigenheim bezogen und der Familienwohnsitz sei von ***3*** nach ***2*** wegverlegt worden. Der Bf. ist weiterhin als Busfahrer in ***3*** tätig. Werktags wohnt er nach wie vor in der Wohnung ***3***. Es handelt sich um eine Mietwohnung, welche ca. 80 m² groß ist und aus 4 Zimmern besteht. An den Wochenenden erfolgen die Familienheimfahrten nach ***2***. Die Ehefrau des Bf. wird als

Humanenergetikerin nun ausschließlich in ***2*** tätig. Im Einfamilienhaus wurde dafür ein Praxisraum eingerichtet. Der Gewerbebetrieb aus der steuerlich relevanten Haupttätigkeit als Bilanzbuchhalterin besteht hingegen weiterhin in ***3***. Sowohl das Büro als auch sämtliche Klienten befinden sich ausschließlich in ***3***. Da die Ehefrau des Bf. für ihre Tätigkeit als Bilanzbuchhalterin lediglich einen Schreibtisch, Computer, Telefon und Internet benötige, arbeite sie vorrangig von zu Hause aus in ***2***. Das Büro am Wohnsitz in ***3*** wird jedoch weiterhin unterhalten, um die „alten“ Kunden zu betreuen. Je nach Bedarf wird dieses zwischen einmal und dreimal im Monat aufgesucht. Es ist nicht geplant einen Kundenstock bzgl. der Tätigkeit als Bilanzbuchhalterin in ***2*** aufzubauen. Vielmehr möchte die Ehefrau des Bf. die Tätigkeit als Humanenergetikerin (Klangschalen-Therapeutin) im Praxisraum in ***2*** ausbauen. Dieses Gewerbe hat sie seit 2012 in ***3*** angemeldet und im geringen Umfang ausgeübt. Im Jahr 2017 werden erstmals Erlöse aus dieser Tätigkeit erklärt.

Seit April 2019 befindet sich der Bf. in Pension.

Da die Verlegung des Wohnsitzes von ***3*** nach ***2*** nicht beruflich veranlasst ist, sondern aus rein privaten Gründen erfolgte, wurden die Kosten der Familienheimfahrten vom Finanzamt nicht anerkannt.

Gegen die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 11.09.2018 beantragt der Bf. mit Schreiben vom 27.09.2018 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Stellungnahme:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die beantragten Fahrtkosten von 2.438,52 € als Familienheimfahrten beruflich veranlasst sind und als Werbungskosten bei der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 berücksichtigt werden können.

Gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung für 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.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz).

1) Familienwohnsitz

Ein Abgabepflichtiger kann zwar mehrere Wohnsitze aber nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Familienwohnsitz ist nach der Rechtsprechung jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Im gegenständlichen Fall hat das Ehepaar einen Hausstand in ***3*** (Mietwohnung seit 2011 mit 80 m²) und einen Hausstand in der Steiermark (neu errichtetes Einfamilienhaus, seit 2017). Wenn der Bf. vorbringt, dass der Familienwohnsitz nun im neu errichteten Wochenendhaus in ***2*** verlegt wurde, kann dies seitens des Finanzamtes nicht nachvollzogen werden. Zunächst hält sich der Bf. aufgrund seines seit über 27 Jahren bestehenden Dienstverhältnisses überwiegend in ***3*** auf. Ebenso ist die Ehefrau nach wie vor mit ihrer steuerlich relevanten Haupttätigkeit als Bilanzbuchhalterin in ***3*** tätig. Auch wenn vorgebracht wird, dass gewisse Bürotätigkeiten in Form von Homeoffice im Wochenendhaus in ***2*** erfolgen, vermag dies nichts daran ändern. Da sämtliche Kunden in ***3*** sind, sich das Büro in der gemeinsamen Wohnung in ***3*** befindet, jenes auch im Zuge der regelmäßigen Fahrten nach ***3*** aufgesucht wird, auch die Betriebsanschrift auf diese Adresse lautet (s. Beilagen E 2017) und die Ehefrau selbst beim Finanzamt bekannt gegeben hat, dass der Betrieb weiterhin in ***3*** bleibt (s. Aktenvermerk), belegt, dass sich der Geschäftsbetrieb nach wie vor in ***3*** befindet. Des Weiteren besteht für beide Ehepartner in ***3*** nicht nur ein starker beruflicher, sondern auch ein privater Bezug, da sich die drei Kinder des Ehepaares in ***3*** befinden und insbesondere die Tochter mit ihrem Kind auch in der Wohnung der Ehepartner wohnhaft ist.

Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Familienwohnsitz im Jahr 2017 in ***2*** gelegen ist, die Ehefrau von ihrer gesamten Familie (Mann, Kinder, Enkelkind) aus ihrer Heimatstadt nach fast 50 Jahre wegzieht, um im 350 Kilometer entfernten Wochenendhaus Bürotätigkeiten zu erledigen und der Ehemann ohnedies in zwei Jahren in Pension geht. Daran vermögen auch nicht Reisen zum weiteren Wohnsitz nach ***2*** um dort das Haus und den Garten zu gestalten und instandzuhalten oder sich dort zu erholen etwas daran zu ändern.

Da der Familienwohnsitz im Jahr 2017 am Beschäftigungsort in ***3*** gelegen ist, können die Fahrtkosten gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

2) Wegverlegung des Familienwohnsitzes

Selbst unter der Annahme, dass der Familienwohnsitz seit 2017 in ***2*** gelegen ist, vermag dies nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung nur dann berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des Familienwohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind dies Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist idR nicht beruflich veranlasst (Jakom/ Lenneis, EStG, 2017, § 16 Rz 56).

Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist;

eine berufliche Veranlassung in diesem Sinne liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seinen Familienwohnsitz aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (VwGH 26.4.2006, 2006/14/0013, VwGH vom 22.12.2011, 2008/15/0157; VwGH vom 14.9.1993, 92/15/0054, VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0083 und VwGH vom 28.03.2000, 96/14/0177).

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen selbst am Familienwohnsitz steuerlich, relevante, ortsgebundene Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als EUR 6.000 jährlich erzielt (VwGH 24.04.1996, 96/15/006; VwGH 17.02.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug aufs Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154).

*Da im gegenständlichen Fall die Gründung des Hausstandes in ***2*** aus rein privaten Gründen (z.B.: Urlaube, Freunde, baldiger Ruhestand etc.) erfolgte und eine sehr starke Bindung an den Wohnsitz in ***3*** (z.B. Kinder, Enkelkinder, Haupttätigkeit inkl. Klienten in ***3***) gegeben ist, war die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Arbeitsort ausschließlich privat veranlasst. Des Weiteren bestand die Wegverlegung in keinem objektivem Zusammenhang mit einer Berufstätigkeit der Ehefrau des Bf. Da in ***2*** keine steuerlich relevanten Einkünfte erwirtschaftet werden, erfolgte die Wegverlegung des Familienwohnsitzes aus rein privaten Gründen (siehe auch Auskunft des bundesweiten Fachbereiches Lohnsteuer zum gegenständlichen Fall).*

Das Finanzamt beantragt die Beschwerde vom 23.07.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 05.07.2018 als unbegründet abzuweisen.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) idGF sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung für 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.

Insoweit danach Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) abzugsfähig sind, werden sie in

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag begrenzt.

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten daher nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, § 16 Rz 56 mit der dort zitierten Rechtsprechung).

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Als Arbeits-(Tätigkeits-)ort oder Beschäftigungsort ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss. Familienwohnsitz ist nach der Rechtsprechung jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

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. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119; VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157).

Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist idR nicht beruflich veranlasst (Jakom/Lenneis, EStG, § 16 Rz 56).

Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinne liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seinen Familienwohnsitz aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (VwGH 26.4.2006, 2006/14/0013, VwGH vom 22.12.2011, 2008/15/0157; VwGH vom

14.9.1993, 92/15/0054, VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0083 und VwGH vom 28.03.2000, 96/14/0177).

Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort des Abgabepflichtigen wegen der Aufnahme einer Beschäftigung des Ehegatten an einem anderen Ort ist nicht durch die Erwerbstätigkeit des Abgabepflichtigen veranlasst und führt deshalb nicht zu berücksichtigungsfähigen Werbungskosten (VwGH vom 14.9.1993, 92/15/0054). Ein derartiger Fall kann nicht mit jenen Fällen verglichen werden, in denen die steuerlichen Folgen der Begründung eines weiteren Haushaltes am Ort der Beschäftigung des einen Ehepartners bei Beibehaltung des bisherigen Familienwohnsitzes am Beschäftigungsort des anderen Ehepartners zu beurteilen sind.

Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist idR nicht beruflich veranlasst. Grundsätzlich ist in solchen Fällen von einer Wegverlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen an den Familienwohnsitz auszugehen, was zur Beendigung der doppelten Haushaltsführung führt. Wird aber erstmals ein gemeinsamer Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des einen (Ehe)Partners gegründet und muss der andere (Ehe)Partner, weil er seine bisherige Erwerbstätigkeit beibehält, auch seinen bisherigen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom neuen Familienwohnsitz beibehalten, liegt ab diesem Zeitpunkt eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047). Bei Prüfung der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung wird der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, maßgeblich Bedeutung beigemessen (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012 mwN), (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, § 16 Rz 56).

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen aus privaten Gründen außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsplatz, dann können die Aufwendungen für die Wohnung am Arbeitsplatz, die Verpflegungsmehraufwendungen sowie die Kosten für Familienheimfahrten steuerlich nicht berücksichtigt werden (VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 19.9.1989, 89/14/0100).

Im hier zu beurteilenden Fall hatte der Beschwerdeführer im Streitjahr als Busfahrer der ***1*** Verkehrsbetrieb GmbH den Dienstort und auch den Familienwohnsitz in ***3***, wo er mit seiner Ehegattin eine ausreichend große Wohnung mit einer Nutzfläche von rund 80 m² bewohnte.

Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes des Bf. von ***3*** nach ***2*** im Jahr 2017 - ungeachtet der melderechtlichen Bezeichnung dieser Wohnsitze - war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht beruflich veranlasst, da dessen Dienstort bis zu seiner Pensionierung im April 2019 in ***3*** verblieb. In der Vorhaltsbeantwortung vom 28.06.2018 legte der Bf. zudem den Zulassungsschein seines Privat-PKW mit dem ***3*** Kennzeichen und der ***3*** Wohnanschrift vor, d.h. der Bf. ist nicht nur im Jahr 2017,

sondern zumindest bis Mitte 2018 mit seinem PKW mit ***3*** Kennzeichen gefahren. Es ist für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar, dass die Gründung des zweiten Hausstandes in ***2*** einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Beschwerdeführers aufweist.

Der gewerbliche Betrieb „Bilanzbuchhalterin“ der Ehegattin behielt die ***3*** Anschrift - das sollte sich nach ihren Angaben auch nicht ändern, ein Büro und der Kundenstock waren weiterhin in ***3*** -, daher verblieb nach Ansicht des BFG dieser Betrieb und damit auch der Beschäftigungsort der Ehegattin ebendort, auch wenn der Bf. und seine Ehegattin vorbringen, sie habe die Bürotätigkeiten (zumeist) in ***2*** erledigt. Die daraus erzielten steuerlich relevanten Erwerbseinkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 sind durch die Verlegung des Wohnsitzes auch nicht verloren gegangen.

Lediglich ihr Betrieb „Klangschalentherapie“ wurde Anfang 2017 nach ***2*** verlegt, mit welchem sie allerdings 2017 einen Verlust und 2018 nur einen Gewinn von 489,51 € erzielte, daher sind diese Einkünfte für das Familieneinkommen nicht von wirtschaftlicher Bedeutung.

Die Beweisanträge des Bf. werden gemäß § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt, da die unter Beweis zu stellenden Tatsachen für die Beurteilung im ggst. Fall unerheblich sind. Die sachverhaltserhebliche Tatsache, dass die Ehegattin des Bf. den gewerblichen Betrieb „Bilanzbuchhalterin“ nicht nach ***2*** verlegt hat, auch wenn sie Bürotätigkeiten dort durchführte, ergibt sich bereits aus den Angaben des Bf. und dessen Ehegattin sowie der Abfrage in der WKO-Datenbank.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers wurde der Familienwohnsitz nach ***2*** verlegt, weil seine Ehegattin hier als Humanenergetikerin Fuß fassen möchte. Aufgrund der Therme in ***2***, gibt es für diese Tätigkeit einen größeren Kundenkreis. Des Weiteren möchte sie aufgrund ihrer gesundheitlichen Probleme, die Bürotätigkeit reduzieren und die Tätigkeit als Humanenergetikerin ausbauen.

Die Anerkennung der Aufwendungen für die beantragten Familienheimfahrten als Werbungskosten scheitert somit schon am Fehlen des Merkmales der beruflichen Veranlassung der Begründung eines zweiten Hausstandes. Es ist nicht zu beurteilen, ob die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in ***2*** bzw. die Rückverlegung nach ***3*** (un)zumutbar sei. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes war es hier aus steuerlicher Sicht zumutbar den (Familien)Wohnsitz in ***3*** beizubehalten. Somit kann dem Standpunkt des Finanzamtes, die Wegverlegung des Familienwohnsitzes sei privat veranlasst, nicht entgegengetreten werden.

Soweit die Beschwerde auf die LStR verweist, lässt sich daraus für den Beschwerdefall nichts gewinnen, da ein BMF-Erlass keine für das Bundesfinanzgericht verbindliche Rechtsquelle darstellt. In Erlässen geäußerte Rechtsansichten des BMF sind mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt rechtlich nicht verbindlich.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig

Graz, am 11. August 2021