

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 25. September 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 25.09.2019 wurde auf Grundlage der dem Finanzamt bekannten Informationen (Kirchenbeitrag) erstellt, die zu einer Gutschrift geführt haben.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid innerhalb offener Rechtsmittelfrist erhobenen Beschwerde vom 23.10.2019 legte der Beschwerdeführer (Bf.) die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 vor und beantragte als Sonderausgaben Versicherungsprämien in Höhe von 637,32 €, Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden in Höhe von 3.229,44 € sowie Gewerkschaftsbeiträge in Höhe von 381,50 €. Als Werbungskosten beantragte der Bf. Ausgaben aus dem Titel der Familienheimfahrten in Höhe von 4.673,50 €, der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 1.999,52 € und sonstige Werbungskosten in Höhe von 38,08 €.

Als außergewöhnliche Belastungen wurden Begräbniskosten in Höhe von 2.678,38 € geltend gemacht. Der Bf. brachte vor, dass er in Österreich seit 2012 steuerpflichtig sei. Er sei seit dem Jahr 1981 in Deutschland verheiratet, seine (mittlerweile verstorbene) Ehegattin wohne und arbeite in Deutschland. Der Bf. und seine Ehegattin besitzen in Deutschland Wohnungseigentum. Aus diesem Grund beantragt der Bf. Werbungskosten für Familienheimfahrten (4.673,50 €), doppelte Haushaltsführung (1.999,50 €) und sonstige Werbungskosten (38,08 €).

Auch seien die vom Bf. für seinen mittellosen Bruder getragenen Begräbniskosten in Höhe von 2.678,28 € zu berücksichtigen.

Mit einem Ersuchen um Ergänzung vom 13.01.2020 wurde der Bf. aufgefordert, ein bestätigtes Formular E9 der Ehegattin und von ihm vorzulegen, sowie den Beschluss der Verlassenschaft des Bruders, aus dem hervorgehe, dass der Bf. Erbe sei und auf dem die Aktiva und Passiva des Nachlasses erfasst seien, und den Nachweis der Bezahlung der Begräbniskosten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bf. eine Bescheinigung EU/EWR, Formular E9 vor. Auf dieser Bescheinigung waren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Gattin mit 0,00 € ausgewiesen. Weiters wurden die von der Abgabenbehörde abverlangten Unterlagen zum Todesfall des Bruders vorgelegt.

Mit Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 BAO vom 10.02.2020 wurden die beantragten Sonderausgaben und die Begräbniskosten, die sich jedoch aufgrund der Höhe des Selbstbehaltes steuerlich nicht auswirkten, berücksichtigt und der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 25.09.2019 geändert. Nicht anerkannt wurden die Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung.

Diese wurden vom Finanzamt mit der Begründung nicht anerkannt, weil die Gattin am Familienwohnsitz keine Einkünfte bezogen habe. Die Gattin sei nicht berufstätig, daher sei die Beibehaltung des Familienwohnsitzes privat veranlasst.

Im gegen die Beschwerdeverentscheidung gestellten Vorlageantrag wendete der Bf. ein, dass seine Gattin in Deutschland als Masseurin und als medizinische Bademeisterin in einer Arztpraxis im Kurbereich berufstätig sei. Während der Wintermonate bis in das Frühjahr werden die Angestellten je nach Auslastung der Betriebe arbeitslos gemeldet. Im Jahr 2018 sei die Gattin bis zum 04.07.2018 arbeitslos gemeldet gewesen und habe Arbeitslosengeld gezogen.

Im Juli 2018 seien bei der Gattin erneut Metastasen einer bereits vorliegenden Krebserkrankung festgestellt worden. Aufgrund dessen habe sie Krankengeld vom 05.07.2018 bis 31.12.2018 von ihrer Krankenkasse erhalten.

Diese Einkommensersatzleistungen würden in Deutschland nicht der Steuerpflicht unterliegen, sondern nur dem Progressionsvorbehalt, weshalb diese Ersatzleistungen auch nicht im Formular E9 aufscheinen. Die Höhe der Einkommensersatzleistungen im Jahr 2018 habe 9.517,00 € betragen.

Aus diesen Gründen bestehe keine private Veranlassung für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Deutschland und es bestehe sehr wohl eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung und die damit zusammenhängenden Familienheimfahrten. Die Familienheimfahrten seien auch durch die vielen Begleitfahrten zu Ärzten und Krankenhäuser wegen der Bestrahlungen und Chemotherapien notwendig gewesen.

Mit Vorlagebericht vom 30.04.2020 wurde der Vorlageantrag vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. In der Stellungnahme wies die Abgabenbehörde darauf hin, dass die medizinische Behandlung der Gattin auch in Österreich möglich gewesen wäre. Folglich seien die beantragten Werbungskosten privat veranlasst.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 11.06.2021 wurde der Bf. aufgefordert, die Krankheit der Gattin, die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 25.08.2021 wies der Bf. die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Krankheit durch Vorlage von Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen und der Fahrten in eine Krankenanstalt zwecks onkologischer Chemotherapie und Strahlentherapie seiner – mittlerweile verstorbenen Gattin – nach. Weiters legte der Bf. einen Nachweis über die Entgeltersatzleistungen für das Kalenderjahr 2018 der Krankenkasse in Höhe von 3.995,40 € (worauf ein geringer Teil auf den Zeitraum 1.12.2017 bis 10.12.2017 entfiel) vor, sowie einen Bewilligungsbescheid über Arbeitslosengeld. Aus diesem Bescheid ist ersichtlich, dass Frau Gattin im verfahrensgegenständlichen Jahr (bis Mai 2019) Kranken, Pflege und Renten versichert ist.

Der Bf. beantragte folgende Aufwendungen für Familienheimfahrten:

1 Familienheimfahrt pro Monat	239,40 x 12	2.872,80 €
40 Familienheimfahrten mit Eisenbahn	40 x 45,00 €	1.800,00 €
Summe		4.672,80 €

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. lebt im Streitjahr mit seiner Gattin in einem Eigenheim in Deutschland (PK). Der Bf. bezieht in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Dienstort W) als Sozialpädagoge. Die Gattin war als Masseurin und medizinische Bademeisterin in einer Arztpraxis im Kurbereich beschäftigt und bezieht daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr war die Gattin zunächst bis Juli arbeitslos, danach bezog sie Krankengeld. Zu dieser Zeit wurden bei der Gattin Metastasen aufgrund einer Krebserkrankung festgestellt und unterzog sie sich einer weiteren Strahlenbehandlung in P und H. Für den Zeitraum der Behandlung im Jahr 2018 bezog die Gattin – steuerfreie - Entgeltersatzleistungen, die jedoch bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen sind (Progressionsvorbehalt). Diese Zeiten wurden vom Rentenversicherungsträger angerechnet.

Der Beschäftigungsort des Bf. ist in W, welcher sich ca. 285 km entfernt vom Familienwohnsitz befindet und bewohnt hier eine Wohnung. Der Bf. fährt regelmäßig zu seiner Gattin an den Familienwohnsitz nach Deutschland.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsdarstellungen gründen sich im Wesentlichen auf den Akteninhalt. Dass die Entfernung zwischen W und PK bei ca. 285 km liegt und die Überwindung der einfachen Fahrstrecke eine Fahrzeit von ca. 3 Stunden erfordert, ergibt sich aus den im Internet verfügbaren Routenplanern (google Maps). Aufgrund der Distanz zwischen dem Familienwohnsitz und W liegen die Aufwendungen für eine Hin- und Rückfahrt mit dem Auto unter Anwendung des amtlichen Kilometergeldes von 0,42 € bei einem Betrag von 239,40 €. Bei einer monatlichen Reise ergibt dies einen Betrag von 2.872,80 €.

Die Höhe der Entgeltersatzleistungen und des Arbeitslosengeldes in Deutschland ergeben sich aus den vorgelegten Unterlagen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Unstrittig ist, dass eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz aufgrund der Entfernung von ca. 270 km nicht möglich bzw. zumutbar war.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Bf. berechtigt ist, zum einen die Aufwendungen für die Wohnung in W als Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie zum anderen seine

Reisekosten nach Deutschland als Kosten für Familienheimfahrten, sohin als Werbungskosten geltend zu machen oder nicht. Zu prüfen ist die Frage, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes der Gattin vom Familienwohnsitz in Deutschland an den Dienort nach W aufgrund von Umständen von erheblichen objektiven Gewicht für die Gattin unzumutbar war.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

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

Der sich aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der für das Jahr 2018 geltenden Fassung ergebende höchste Betrag beträgt 3.672,00 € (= als Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für Fahrtstrecken über 60 km anzuerkennender Betrag; sogenanntes Pendlerpauschale).

1. Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung

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

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsortes bzw. eines Doppelwohnsitzes erwachsen, sind als Werbungskosten absetzbar. Behält der Steuerpflichtige seinen bisherigen Wohnsitz aus privaten Gründen bei, so gehören die durch die getrennte Haushaltsführung verursachten Kosten zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind aber Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist dann beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt 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 aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 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 der Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen haben (vgl. VwGH 17.02.1999, 95/14/0059; VwGH 22.02.2000, 96/14/0018), oder der Ehegatte des Steuerpflichtigen erzielt am Ort des Familienwohnsitzes selbst steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 (vgl. VwGH 17.02.1999, 95/14/0059 oder VwGH 27.02.2002, 98/13/0122) und die Einkünfte des Ehegatten sind in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung. Solche Ursachen müssen aber aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind (vgl. VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083; VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154; VwGH 26.05.2004, 2000/14/0207).

Als Familienwohnsitz gilt 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 Personen bildet (siehe dazu VwGH 24.04.1996, 96/15/0006).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist immer aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124, VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039, VwGH 26.07.2007, 2006/15/0047), die Gründe für die Beibehaltung sind daher jährlich von der Abgabenbehörde zu prüfen.

Die im vorliegenden Fall erforderliche medizinische Behandlung der Ehegattin infolge der bereits bestehenden Krebserkrankung und der in Folge entstandenen Metastasen ist geeignet einen steuerlich zu berücksichtigenden Wohnsitz zu begründen, da eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Tätigkeitsort ihres Ehegatten aus medizinischen Gründen nicht zumutbar ist. Es ist unzumutbar, die neuerliche notwendige medizinische Behandlung bei einer derart schweren Erkrankung in ein anderes Land zu verlegen. Es wurde nachgewiesen, dass aufgrund eines bestehenden Vertrauensverhältnisses die notwendige ärztliche Behandlung bei

den bereits informierten und behandelten Ärzten bei einer derart schweren Krankheit weitergeführt werden sollte.

Aus diesen Gründen können die beantragten Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten berücksichtigt werden.

2. Aufwendungen für Familienheimfahrten

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind unter denselben Voraussetzungen anzuerkennen oder nicht anzuerkennen wie jene der doppelten Haushaltsführung (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Rz 220 Familienheimfahrten sowie Rz 200/14).

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 allerdings 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.

Im Streitjahr beträgt das höchste Pendlerpauschale gemäß § Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 3.672 €.

Aufgrund der Krankheit der Gattin ist davon auszugehen, dass der Bf. regelmäßig und öfters als einmal pro Monat den Familienwohnsitz aufsuchte. Unter Einbeziehung der Fahrtkosten für eine Hin- und Rückfahrt in Höhe von ca. 239 € wären dies beim höchsten Pendlerpauschale 16 Fahrten im Jahr. In Anbetracht der Umstände erscheint es glaubwürdig, dass der Bf. in diesem bzw. höheren Ausmaß den Familienwohnsitz aufgesucht hat und sind dem Bf. diese Familienheimfahrten zuzugestehen. Aus diesem Grund können Werbungskosten aus dem Titel Familienheimfahrten im Ausmaß von 3.672,00 € (höchstes Pendlerpauschale) als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Wie oben unter Punkt 1. bereits dargelegt wurde, liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten vor, weshalb die Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort in W und (Familien-)Wohnsitz in Deutschland als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

In diesem Punkt war der Beschwerde teilweise Folge zu geben, die Familienheimfahrten sind in Höhe von 3.672 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Im Übrigen sind auch die Sonstigen Werbungskosten in Höhe von 38,08 € zu berücksichtigen.

Da der Bf. die Voraussetzungen, die den Anspruch auf Berücksichtigung von Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten als Werbungskosten begründen, nachgewiesen bzw glaubhaft gemacht hat, war spruchgemäß zu entscheiden.

Als Werbungskosten sind zu berücksichtigen:

Doppelte Haushaltsführung	1.999,52 €
Familienheimfahrten	3.672,00 €
Sonstige Werbungskosten	38,08 €
Summe	5.709,60 €

Berechnung der Einkommensteuer 2018:

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit	30.736,68 €
Werbungskosten	-5.709,60 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	25.027,08 €
Sonderausgaben	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-730,00 €
Kirchenbeitrag	-147,00 €
Bemessungsgrundlage für Selbstbehalt der außergewöhnlichen Belastungen	24.150,08 €
Außergewöhnliche Belastungen	
Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes	-2.646,43 €
Selbstbehalt (10% des Einkommens)	2.415,00 €
Einkommen	23.918,65 €
Einkommensteuer	
0% für die ersten 11.000	0,00 €
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00 €
35% für die restlichen 5.918,65 €	2.071,52 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.821,52 €
Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.421,52 €
Die Steuer für die Sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00 €	0,00 €
6% für die restlichen 3.887,70 €	233,26 €
Einkommensteuer	3.654,78 €
Anrechenbare Lohnsteuer	6.017,78 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-2.363,00 €

Die Einkommensteuer wird in Höhe von -2.282,00 € (Gutschrift) festgesetzt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

Beilage: Die vorgelegten Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen werden rückübermittelt.

1. Zeitraum 24.05.2018 – 21.06.2018
2. Zeitraum 22.06.2018 – 31.07.2018
3. Zeitraum 31.07.2018 – 31.08.2018
4. Zeitraum 31.08.2018 – 30.09.2018
5. Zeitraum 28.09.2018 – 31.10.2018
6. Zeitraum 31.10.2018 – 30.11.2018
7. Zeitraum 30.11.2018 – 31.12.2018

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet ist. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch als nicht uneinheitlich zu beurteilen. Ebenso liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Die Beantwortung der Frage, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Dienstort des Steuerpflichtigen zumutbar erscheint, welche letztendlich ausschlaggebend für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage war, hat im Rahmen der Beweiswürdigung bezogen auf den konkreten Fall unter Würdigung der Umstände des Einzelfalles zu erfolgen (siehe VwGH 31.03.1987, 86/14/0165). Es lag somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 2. November 2021