

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 31.03.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 09.01.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2012) 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) war im Jahr 2012 in mehreren, zeitlich überschneidenden Dienstverhältnissen beschäftigt. Mangels Abgabe einer Einkommensteuererklärung erfolgte die Veranlagung für das Jahr 2012 im Schätzungswege. Mit Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2014 wurde für die Beschäftigung des Bf im Streitjahr in acht Dienstverhältnissen die Einkommensteuer in Höhe von EUR 6.642 festgesetzt.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wurde eingewendet, dass die Kinderfreibeträge für seine beiden Kinder, die Kosten für Familienheimfahrten (x-Wien) in Höhe von EUR 3.672, der Kirchenbeitrag, die Kosten für doppelte Haushaltsführung im Betrag von EUR 15.000 sowie Versicherungsprämien in Höhe von EUR 3.920 nicht berücksichtigt worden wären.

In einem beim Finanzamt am 18.2.2014 eingelangten Ergänzungsschreiben wurden die Kosten für doppelte Haushaltsführung nunmehr mit EUR 4.044, Ausbildungskosten mit EUR 820, Versicherungsprämien mit EUR 1.797,30 und außergewöhnliche Belastungen mit EUR 1.797 beziffert. Bestätigungen für den entrichteten Kirchenbeitrag in Höhe von EUR 295, den Gewerkschaftsbeitrag über EUR 90, einer Personenversicherung (Prämie EUR 708,30), über zwei im Jahr 2013 absolvierte WIFI-Kurse, Terminvereinbarungen beim Zahnarzt in den Jahren 2013 und 2014 mit darauf notierten Kosten in Höhe von EUR 1.797 sowie eine Strom-Jahresabrechnung für den Zeitraum 5.2.2013 bis 3.2.2014 (EUR 1.700,78) und Kontoauszüge über die monatlich entrichteten Betriebskosten (EUR 192,54) für die Wiener Wohnung wurden vorgelegt.

Ermittlungen des Finanzamtes haben ergeben, dass der Beschwerdeführer seit 2002 nicht mehr Hälfteeigentümer des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in x ist. Seit dem Jahr 2004 verfügt dieser über eine Eigentumswohnung in Wien. An der Wiener Adresse wurde vom Bf der Nebenwohnsitz und in x seit 3.1.2003 laut Abfrage im zentralen Melderegister der Hauptwohnsitz begründet. Die Ehegattin des Beschwerdeführers und die beiden gemeinsamen Kinder sind am landwirtschaftlichen Betrieb in y (rund 25 km von Wien entfernt) gemeldet.

Im Zuge von weiteren Ermittlungen des Finanzamtes gab der Bf bekannt, dass dieser dort seinen Wohnsitz habe, wo die bessere steuerliche Auswirkung garantiert sei bzw. wo sich gerade Arbeitsmöglichkeiten für ihn ergeben würden. Im Wesentlichen sei dies der Raum Wien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 7.3.2014 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Einkommensteuer mit EUR 6.314 vorgeschrieben. Vom Finanzamt wurden der Kirchenbeitrag, der Gewerkschaftsbeitrag, der Kinderfreibetrag für zwei Kinder und die Aufwendungen für eine Personenversicherung (Topfsonderausgaben) berücksichtigt. Begründend verwies das Finanzamt darauf, dass Ausgaben nur für jenes Kalenderjahr abzusetzen seien, in dem diese geleistet wurden. Versicherungsprämien seien insofern als Sonderausgabe berücksichtigt worden, als nicht in selber Sache eine Prämienbegünstigung gemäß § 108 EStG beansprucht worden sei. Die Voraussetzungen für die Gewährung von Familienheimfahrten und Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung würden nicht vorliegen.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde die Berücksichtigung von Familienheimfahrten von Wien nach y (km 2.600), Fahrtkosten zwischen Wien und dem Firmensitz von zwei Arbeitgebern sowie des Gewerkschaftsbeitrages beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 16 Abs. 3 lit. b EStG sind Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessensvertretungen auch Werbungskosten.

Nachdem der Bf. die getätigte Aufwendung hinsichtlich der Beiträge an die **Gewerkschaft** belegmäßig nachgewiesen hat, wurden die beantragten Aufwendungen bereits zu Recht vom Finanzamt als *Werbungskosten* anerkannt.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Gemäß Abs. 2 leg.cit. sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

§ 19 EStG 1988 regelt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben. Bei der Bestimmung des Zeitpunktes, wann eine Einnahme bzw. Ausgabe zu- oder abfließt, kommt § 19 EStG 1988 zur Anwendung. Eine Ausgabe setzt ein "Abfließen" voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen

auswirkt (VwGH 20.5.1987, 86/13/0180, 22.1.2004, 98/14/0025, 30.1.2001, 96/14/0056). Auf Grund der obigen Rechtsausführungen ist bezüglich der in Rede stehenden **Ausbildungskosten in Höhe von EUR 820** das Abflussprinzip des § 19 EStG 1988 anzuwenden. Laut den im Akt einliegenden Einzahlungsbelegen wurden die Rechnungen für die Kurse an die Wirtschaftskammer im Jahr 2013 beglichen. Dies hat zur Folge, dass sich diese Kosten wirtschaftlich nicht in einer Verminderung des Vermögens des Bf. im zu beurteilenden Jahr 2012 ausgewirkt hat. Diese Kosten sind daher nicht anzuerkennen.

Hinsichtlich der in der Ergänzung zur Beschwerde geltend gemachten **außergewöhnlichen Belastung** iHv EUR 1.797 wird ausgeführt, dass diese Aufwendungen für den Zahnarzt den Zeitraum 2013 und 2014 betreffen. Diese Kosten können daher im Jahr 2012 ebenfalls nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Betreffend die als Sonderausgaben geltend gemachten **Versicherungsprämien** in Höhe von EUR 1.797,30 sowie bezüglich des beantragten **Kinderfreibetrages** wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 7. März 2014 hingewiesen. Der belegmäßig nachgewiesene **Kirchenbeitrag** in Höhe von EUR 295 war als Sonderausgabe anzuerkennen.

Familienheimfahrten/doppelte Haushaltsführung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen bzw. Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Entsprechend § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Kosten für *Familienheimfahrten* sind nur bis zur Höhe des höchsten großen Pendlerpauschales abzugsfähig und nur dann, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Erwachsen einem Steuerpflichtigen dadurch doppelte Haushaltskosten, dass ihm die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz wegen der *Entfernung* nicht zumutbar ist, so können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die dadurch bedingten Mehraufwendungen (Kosten der Zweitwohnung am Arbeitsort und der *Familienheimfahrten*) Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG darstellen. Derartige Aufwendungen gelten so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche *Entfernung* vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Die Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung sind *Werbungskosten* iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden. Einer dieser Wohnsitze muss sich am Familienwohnsitz befinden und muss der Familienwohnsitz sein, der andere Wohnsitz muss sich am Beschäftigungsort befinden und muss der Berufswohnsitz sein (Jakom/Lenneis EStG 2008, § 16 Rz 56, Kapitel „*doppelte Haushaltsführung*“).

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seiner Ehegattin oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seiner Partnerin in eheähnlicher Gemeinschaft einen gemeinsamen Hausstand unterhält, welcher den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen bildet.

Nach allgemeiner Rechtsansicht kann eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz jedenfalls dann nicht zugemutet werden, wenn die *Entfernung* zwischen diesen Orten mehr als 120 km beträgt. Nur in begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein. Der Verwaltungsgerichtshof hat aber bei einer *Entfernung* zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnsitz von 78 km mit einer Fahrzeit von maximal einer Stunde die tägliche Rückkehr als zumutbar erachtet (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Auch eine weitgehend auf dem vorrangigen Straßennetz zurückzulegende *Entfernung* zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 83 km mit einer standardisierten Fahrzeit von einer Stunde wurde vom Verwaltungsgerichtshof als nicht unüblich angesehen (VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

Der „*Familienwohnsitz*“ liegt dort, wo ein in Ehe(Partnerschaft) oder Lebensgemeinschaft Lebender oder ein Alleinstehender seine engsten persönlichen Beziehungen (bspw. zur Familie oder zum Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat. Der „*Berufswohnsitz*“ ist dort, wo jemand persönlich anwesend sein muss um zu arbeiten und einen eigenen Hausstand hat. Einen „*eigenen Hausstand*“ hat, wer eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass eine Berücksichtigung von Kosten für *Familienheimfahrten* nur dann in Betracht kommt, wenn die doppelte Haushaltsführung des Beschwerdeführers steuerlich anzuerkennen ist. Einen eigenen Hausstand am Arbeitsort zu begründen, ist beruflich veranlasst, wenn die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz unzumutbar ist.

Im konkreten Fall verfügt der Beschwerdeführer seit 2004 über eine Eigentumswohnung in Wien. Im Streitjahr 2012 war der Bf. im Raum Wien bzw. in Wien beschäftigt. Die Tatsache, dass der Hauptwohnsitz des Bf. in x begründet wurde, ändert nichts daran, dass sich der Bf. im Jahr 2012 überwiegend in Wien aufgehalten hat. Sein Familienwohnsitz ist jedenfalls nicht in x sondern in y (rund 25 km von Wien entfernt), zumal dort seine Ehegattin und die beiden gemeinsamen Kinder wohnhaft sind.

Dazu ist festzustellen, dass die Strecke von rund 25 km zwischen Beschäftigungsort und Familienwohnsitz die erwähnte 120-km-Grenze bei weitem nicht erreicht. Eine Fahrzeit von einer knappen Stunde kann in Hinblick auf die genannte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs keineswegs als unzumutbar lang bezeichnet werden.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort ist im konkreten Fall nicht beruflich veranlasst, da die tägliche Rückkehr des Beschwerdeführers zum Familienwohnsitz zumutbar ist. Der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen liegt im Ergebnis nicht außerhalb der üblichen *Entfernung* vom Beschäftigungsort und kann die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz in y nicht als unzumutbar angesehen

werden. Schon aus diesem Grund sind die mit der doppelten Haushaltsführung und den Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen steuerlich nicht anzuerkennen, sodass eine Überprüfung weiterer Voraussetzungen unterbleiben kann.

Das Beschwerdebegehren – die Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten von den Einnahmen abzuziehen – ist daher abzuweisen.

Fahrtkosten:

Für Ausgaben des Steuerpflichtigen für *Fahrten* zwischen *Wohnung* und *Arbeitsstätte* ist in der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 explizit normiert, dass diese Fahrtaufwendungen durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten sind. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen *Wohnung* und *Arbeitsstätte* bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG) abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG). Die Fahrtstrecke vom Wohnort des Bf. zum Firmensitz der GM-Installationen GesmbH beträgt 18 km. Die damit verbundenen Ausgaben sind daher mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Zu den geltend gemachten Aufwendungen für Dienstreisen im Auftrag der Firma t (Kilometergeld für 3.434 km) wird ausgeführt:

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht:

- Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als *Tagesgelder* und *Nächtigungsgelder* gezahlt werden.

Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund der im Akt befindlichen Lohnzetteln des Bf. davon aus, dass dem Beschwerdeführer von der Firma tp GmbH im Jahr 2012 steuerfreie Kostenersätze in Höhe von EUR 1.491,60 gewährt wurden. Der dargestellte Betrag wurde für Reisen im Auftrag und im Interesse des Dienstgebers bezahlt.

Werbungskosten können aber nur dann vorliegen, wenn der Dienstnehmer von seinem Dienstgeber keine Reise- und Fahrtkostenersätze für derartige Dienstreisen erhält. Erfolgt ein derartiger Ersatz der Fahrt- und Reiseaufwendungen durch den Dienstgeber, liegen im Rahmen der Kostenersätze des § 26 EStG 1988 eben keine Werbungskosten für den Dienstnehmer vor. Der Kostenersatz in Höhe von EUR 1.491,60 übersteigt im vorliegenden Fall die geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von EUR 1.442,28 (3434 km x 0,42), weshalb die beantragten Werbungskosten nicht berücksichtigt werden können.

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. Grundsätzlich bedeutende Rechtsfragen musste das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall nicht beantworten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. Juli 2017