

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, Beisitzer1, Wirtschaftskammer für Niederösterreich, und Beisitzer2, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Wien, in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch NameAdresseVertreter, über die Beschwerde vom 15.10.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 17.09.2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 in der Sitzung am 12.12.2019 nach Durchführung der Verhandlung zu Recht erkannt:

**I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.**

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

### Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers (Bf) gegen den Abgabenbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Strittig ist im vorliegenden Fall allein die Frage, ob die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung im Streitjahr abzugsfähige Werbungskosten darstellen.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Der Bf beantragte in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 die Berücksichtigung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung, insbesondere Fahrtkosten in der Höhe von 3.672 Euro und Wohnungskosten in der Höhe von 1.740 Euro.

Das Finanzamt forderte den Bf in einem Ergänzungersuchen auf, mitzuteilen:

- Warum die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort des Arbeitsplatzes nicht möglich sei,

- Meldebestätigung aller am Familienwohnsitz lebenden Personen,
- Nachweis, dass es sich beim Familienwohnsitz um den eigenen Hausstand des Bf handle,
- Einkommensnachweis der Ehegattin,
- Aufstellung der Ermittlung der geltend gemachten Beträge für doppelte Haushaltsführung und belegmäßiger Nachweis,
- Aufstellung der Ermittlung der Kosten für Familienheimfahrten (wann, wie oft) sowie belegmäßiger Nachweis der Kosten.

Der Bf teilte mit Schreiben vom 2.8.2018 mit, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes wegen der minderjährigen Kinder nicht möglich sei. Er legte eine Bescheinigung über den Besuch der Vorschule seines erstgeborenen Kindes, eine Abschrift der Baubewilligung seines Einfamilienhauses in Polen, eine Bestätigung, dass seine Frau in Polen keine Einkünfte habe und eine Bestätigung seines Arbeitgebers über die bezahlten Wohnungskosten über 1.452 Euro und eine Sammlung von Tankrechnungen in Kopie vor. Die Summe der Tankrechnungen von Tankstellen in Österreich betrug 751,49 Euro, weiters wurden drei polnische Tankrechnungen von insgesamt 450,61 in polnischer Währung vorgelegt. Die Tankrechnungen stammten alle aus dem Jahr 2017, für die Monate Mai, Juli und Oktober lagen keine Tankrechnungen vor.

Das Finanzamt erließ den Bescheid ohne die Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung. Der Bescheid enthielt keine Begründung.

Gegen diesen Bescheid wurde Beschwerde erhoben. Der Bf führte darin aus:

Im Bescheid sei keine Begründung angeführt worden, warum die Werbungskosten nicht berücksichtigt worden seien. Der Bf könne seinen Familienwohnsitz nicht nach Österreich verlegen, weil die Wohnmöglichkeit in Österreich von der Baufirma, seinem Arbeitgeber, zur Verfügung gestellt werde. Deren Größe reiche nicht für die Gattin und seine beiden minderjährigen Kinder (geboren 20.10.2013 und 2.7.2016) aus. Es sei daher nicht geplant, seinen Familienwohnsitz in Polen aufzugeben. Die Arbeit in der Baubranche sei keine sichere Tätigkeit. Sollte er arbeitslos werden, so könne er ohne Familie leichter in ein anderes Bundesland übersiedeln. Daher sei der Nachzug der Familie nicht zumutbar.

Bezüglich der Familienheimfahrten habe der Bf den monatlich maximalen Betrag von 306 Euro monatlich, also 3672 Euro jährlich geltend gemacht. Er fahre durchschnittlich alle zwei Wochen nach Hause. Fahrgemeinschaften gäbe es nicht.

Der Bf beantrage daher, die geltend gemachten Kosten steuermindernd zu berücksichtigen und die Ausstellung eines berichtigten Bescheides.

Das Finanzamt entschied mit abweisender Beschwerdevorentscheidung. Begründend wurde ausgeführt, dass bei einer dauernd Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes keine private Veranlassung zu unterstellen sei, wenn der Ehegatte oder der Steuerpflichtige selbst am Familienwohnsitz steuerlich relevante, ortsgebundene Einkünfte von jährlich mehr als 6.000 Euro erziele. Diese Voraussetzung sei nicht gegeben. Private Veranlassung der Beibehaltung des Familienwohnsitzes sei

hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige diesen beibehalte, weil er dort ein Eigenheim errichtet habe. Da der Bf seit 8.10.2013 ohne Unterbrechung beim selben Dienstgeber beschäftigt sei und das Dienstverhältnis daher als unbefristet anzusehen sei, könne der Beschwerde nicht entsprochen werden.

Der Bf beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Hinsichtlich Begründung des Vorlageantrages werde auf die Beschwerdeausführungen verwiesen. Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei nicht zumutbar, weil im Haushalt unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen. Das ältere Kind besuchte bereits den Kindergarten. Die Kinder würden aus dem vertrauten sozialen Umfeld gerissen. Sie sprechen kein Deutsch. Wenn die Gattin des Bf nach der Karezza wieder arbeiten wolle, sei das durch eine unterstützende Betreuung durch andere Familienmitglieder möglich. In Wien wäre das mit zusätzlichen finanziellen Belastungen verbunden. Selbst wenn das Eigenheim verkauft würde, wäre in Wien nichts Adäquates zu finden, die Dienstwohnung sei nicht für die gesamte Familie geeignet.

Der Bf beantragte die Entscheidung durch den Senat.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf hat seinen Familienwohnsitz in Polen in einem Eigenheim. Dort leben seine Ehegattin und seine beiden Kinder. Die beiden Kinder sind in den Jahren 2013 und 2016 geboren, waren also im Streitjahr 2017 vier Jahre und ein Jahr alt.

Das ältere Kind besuchte den Kindergarten.

Die Ehegattin des Bf hatte keine eigenen Einkünfte.

Der Bf ist seit Oktober 2013 in Österreich bei einer Firma auf unbestimmte Zeit beschäftigt.

Der Bf wohnt während seiner Tätigkeit in Österreich in einer Dienstwohnung in Österreich, die ihm der Arbeitgeber gegen Bezahlung einer Miete zur Verfügung stellt.

Der Bf fährt mindestens zwei Mal pro Monat zu seiner Familie nach Hause nach Polen. Er legt dabei eine Strecke von ca 500 Kilometern für die Fahrt in einfacher Richtung zurück.

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2014 bis 2016 wurden die Kosten der doppelten Haushaltstführung als Werbungskosten berücksichtigt.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem

Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

### **Doppelte Haushaltsführung:**

Kosten der privaten Lebensführung und Aufwendungen für den Haushalt des Arbeitnehmers und den Unterhalt der Familienangehörigen dürfen nach § 20 Abs 1 EStG 1988 steuerlich nicht berücksichtigt werden. Diesem Abzugsverbot unterliegen auch die Wohnkosten. Ist ein Arbeitnehmer jedoch aus beruflichen Gründen gehalten, an der Arbeitsstätte oder in deren Nahebereich einen zweiten Wohnsitz zu nehmen, weil ihm weder eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort bzw in dessen Nahebereich zumutbar ist, können nach der Rechtsprechung bestimmte Aufwendungen für diese doppelte Haushaltsführung ausnahmsweise als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden.

Damit Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden können, muss also ein Familienwohnsitz bestehen. Ein Familienwohnsitz liegt vor, wo ein Arbeitnehmer seine engsten persönlichen Beziehungen (Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.

Liegt ein Familienwohnsitz vor, können Kosten der doppelten Haushaltsführung in Abzug gebracht werden, wenn zwei Unzumutbarkeitsvoraussetzungen erfüllt sind:

1. Die tägliche Rückkehr von der Arbeitsstätte an den Familienwohnsitz muss für den betroffenen Arbeitnehmer unzumutbar sein. Der Verwaltungsgerichtshof hat die tägliche Rückkehr bei einer Wegstrecke von 130 Kilometern und einer Fahrzeit von 70 Minuten für unzumutbar erklärt.
2. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort oder in dessen Nahebereich muss unzumutbar sein. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Arbeitnehmers oder in der Erwerbstätigkeit des Ehepartners haben. Dabei sind die Gesamtumstände des Einzelfalles zu würdigen. Dabei ist auch die Ursache der doppelten Haushaltsführung in Betracht zu ziehen.

Die Rechtsprechung geht grundsätzlich davon aus, dass Arbeitnehmern nach einer gewissen Zeit, die nur im Einzelfall beurteilt werden kann, die Verlegung ihres Wohnsitzes in den Nahebereich ihrer Arbeitsstätte zuzumuten ist. Die Lohnsteuerrichtlinien nennen als Faustregel einen Zeitraum von zwei Jahren bei verheirateten Arbeitnehmern. Für Zeiträume, in denen die Unzumutbarkeit nicht gegeben ist, ist ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen.

Umstände des Einzelfalles können jedoch auch langfristig die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung mit sich bringen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung in folgenden Fällen gerechtfertigt:

- steuerlich relevante Einkünfte des Ehepartners am Familienwohnsitz, die verloren gingen.
- Die Erzielung steuerlich relevanter Einkünfte am Familienwohnsitz durch den Arbeitnehmer selbst.
- Fehlende Ausbildungsmöglichkeiten für die Kinder am Arbeitsort.
- Besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger, deren Mitübersiedlung unzumutbar wäre.

Behält der Arbeitnehmer dagegen den entfernt gelegenen Familienwohnsitz trotz der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ausschließlich aus persönlichen Gründen bei (zB gute Wohnlage, Eigenheim, Schulbesuch der Kinder bei ausreichender Schulbesuchsmöglichkeit am Arbeitsort), fallen die Ausgaben für Familienheimfahrten grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 EStG 1988.

Für den vorliegenden Fall ist daher zu beurteilen, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes für den Bf in den Streitjahren zumutbar ist.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (vgl etwa VwGH 22. November 2006, 2005/15/0011). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl VwGH 26. Juli 2007, 2006/15/0047; VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038).

Minderjährige Kinder:

Als Unzumutbarkeitsgründe hat der Bf angeführt, dass seine Kinder die deutsche Sprache nicht sprechen und zudem das ältere Kind bereits den Kindergarten besucht. Sie müssten aus ihrem sozialen Umfeld herausgerissen werden.

Dazu ist anzuführen, dass ein Wohnortwechsel und eine Übersiedlung mit dem erforderlichen Einleben am neuen Wohnort immer ein Verlassen des sozialen Umfeldes für alle darstellt. Dies ist einem Wohnortwechsel immanent.

Erfahrungsgemäß finden sich Kinder nach einigen Wochen in einer neuen Situation zurecht. Die Übersiedlung stellt nur ein einmaliges Ereignis dar, das mit der Eingewöhnung durch das Kind abgeschlossen ist. Allfälligen Problemen kann durch die Eltern begegnet werden, indem sie dem Kind vorübergehend eine besondere Fürsorge zukommen lassen.

Es ist dadurch nicht nachvollziehbar, warum damit ein einmaliges, relativ kurzes Ereignis die mehrjährige Beibehaltung des Wohnsitzes in Polen rechtfertigen sollte, insbesondere warum dies die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich unzumutbar machen sollte.

Hinsichtlich Sprache ist anzuführen, dass Kinder umso leichter eine weitere Sprache erlernen, je früher sie in dem neuen Sprachumfeld aufwachsen.

Die Betreuung von minderjährigen Kindern macht die Verlegung des Wohnsitzes steuerlich grundsätzlich nicht unzumutbar.

Mangelt es an der Unzumutbarkeit, so ist die Entscheidung, den Wohnsitz über Jahre beizubehalten, privat veranlasst. Ist die Beibehaltung des Wohnsitzes privat veranlasst, so fallen die damit verbundenen Ausgaben unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 EStG 1988.

Berufstätigkeit der Gattin:

Im Streitjahr 2017 hatte die Gattin keine eigenen Einkünfte.

Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltig Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt (siehe die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, und bei Doralt, EStG7, § 4 Tz 351, angeführten Nachweise). Entscheidend ist das Gewicht des Beitrags der vom Ehepartner am Ort des Familienwohnsitzes erzielten Einkünfte zum Familieneinkommen der Eheleute. Ist dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen vernachlässigbar, dann stellt die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes - aus der Sicht des Steuerpflichtigen - keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar (vgl VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Da die Gattin des Bf im Streitjahr keine Einkünfte erzielte und die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen stets zeitraumbezogen zu beurteilen ist, ist das Vorbringen des Bf, dass die Gattin bei einer allfälligen späteren Wiederaufnahme der Berufstätigkeit keine Unterstützung in der Betreuung der Kinder durch Familienmitglieder hätte, kein hinreichender Grund, der eine Unzumutbarkeit des Wechsels des Familienwohnsitzes im Streitjahr bewirken könnte.

Allfällige Vermögenseinbuße bei Veräußerung des Eigenheimes in Polen:

Diesbezüglich ist anzuführen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung nicht zwingend die Veräußerung des Eigenheimes gebietet. Dieses könnte allenfalls vorübergehend vermietet werden.

Dieses Vorbringen vermag eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht aufzuzeigen.

Zusammenfassend gelangt das Bundesfinanzgericht zu folgender Beurteilung:

Eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes liegt im vorliegenden Fall im Streitjahr mangels Erfüllung von Unzumutbarkeitsvoraussetzungen nicht vor. Die Gattin hat keine Einkünfte, die minderjährigen Kinder bedürfen keiner über die normale Fürsorge hinausgehende Betreuung, welche nicht auch in Österreich gewährt werden könnte. Für die Kinder gibt es auch in Österreich Kindergarten und Schule.

Die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung wurden für einen Übergangszeit von drei Jahren von 2014 bis 2016 als Werbungskosten anerkannt. Ab diesem Zeitpunkt ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht mehr unzumutbar. Die Aufwendungen stellen

ab diesem Zeitpunkt Kosten der privaten Lebensführung dar und fallen damit unter das Abzugsverbot.

Die Aufwendungen können somit ab dem Streitjahr steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden.

### **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.

Da die zu beantwortenden Rechtsfragen betreffend doppelte Haushaltsführung entweder direkt aus dem Wortlaut des Gesetzes gelöst werden konnten bzw im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden (vgl VwGH 22. November 2006, 2005/15/0011; vgl VwGH 26. Juli 2007, 2006/15/0047; VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038 ; sowie VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154) lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Aus diesem Grunde wurde die Revision nicht zugelassen.

Wien, am 13. Dezember 2019