

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y im Burgenland, über die Beschwerde vom 6 Oktober 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 13. September 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer X1 (i.d.F. Bf.) erzielt an seinem Arbeitsort in Wien Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit als Enterprise Software Architekt.

Im Zuge seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 beantragte er die Berücksichtigung von Werbungskosten für Familienheimfahrten i.H.v. € 4.072,61 bzw. doppelte Haushaltsführung i.H.v. € 4.488,68.

Das Finanzamt Bruck, Eisenstadt, Oberwart erließ unter Außerachtlassung dieser Kosten einen von der Erklärung abweichenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015. In der Begründung wurde dargelegt, dass derartige Kosten nur dann anerkannt werden könnten, wenn der Ehegatte des Bf. am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als € 6.000,- Euro jährlich erziele. Da die Voraussetzungen für eine auf

Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliege, könnten diese Kosten nur vorübergehend geltend gemacht werden, wobei als vorübergehend bei einem verheirateten Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von 2 Jahren angesehen werde.

Der Bf. erhab mit Schriftsatz vom 6. Oktober 2016 Beschwerde gegen diesen Bescheid. Er verwies auf die Rechtsprechung des VwGH vom 21. Juni 2007, 2005/15/0079, worin der Gerichtshof dargelegt hatte, dass die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben könnte.

Neben der Einkommensgrenze von € 6.000,- (bezogen auf seine Gattin) sei auch jene von einem Zehntel der Einkünfte des Bf. heranzuziehen.

Er verwies in diesem Zusammenhang auf die Lohnsteuerrichtlinien Rz. 344:

,Betragen die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens 6.000,- Euro... machen sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, kommt den Einkünften des (Ehe-)Partners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.'

In derselben Bestimmung werde angeführt, dass auch die Verlegung des Familienwohnsitzes aufgrund wirtschaftlichen Grundes unzumutbar sein könne uzw. u.a. bei Vermögenseinbußen beim Verkauf eines Objektes, welches als Familienwohnsitz diene und die Anschaffung eine adäquaten Wohnung am Beschäftigungsstandort aus dem Veräußerungserlös nicht möglich wäre.

Die Lohnsteuerrichtlinien würde sich auch in Rz. 10345 mit Aufwendungen im Zusammenhang mit doppelter Haushaltsführung befassen.

Beispielhaft werde dort dargetan, dass in vielen Fällen am Familienwohnsitz nur ein geringes Arbeitsplatzangebot herrsche und der Ehepartner am Beschäftigungsstandort eine kleine Wohnung innehabe während sich der andere Ehepartner (der keine Einkünfte habe) der Kindererziehung widme und die Kinder am Familienwohnsitz in die Schule gehen würden. Laut Richtlinien sei die Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen in ein Ballungszentrum mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und daher nicht zumutbar, womit ein Werbungskostenabzug auf Grund der doppelten Haushaltsführung für die Dauer des Vorliegens der Voraussetzungen möglich sei.

Der Bf. will diese Bestimmung auf seine Situation angewendet wissen, da diese (mit Ausnahme geringfügiger, jedoch steigender Einkommen seiner Gattin) auf ihn zutreffe. Am Arbeitsort habe er eine Wohnung, die sich nicht als Familienwohnsitz eigne.

Der aktuelle Familienwohnsitz sei jedenfalls als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen anzusehen und kein Wochenenddomizil oder Zweitwohnsitz.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. Oktober 2016 als unbegründet abgewiesen.

Da die Einkünfte der Gattin sowohl weniger als € 6.000,- als auch weniger als 10% der Einkünfte des Bf. betragen hätten, würden keine relevanten Einkünfte vorliegen. Die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung würden nicht vorliegen, weshalb auch die Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend (innerhalb eines Zeitraumes von 2 Jahren) als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten, was (in Vorjahren) bereits erfolgt sei.

Der Bf. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 20. Oktober 2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Die Behörde habe sich auf Rz. 344 der LStRL 2002 bezogen, wonach Werbungskosten für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung maximal für die Dauer von 2 Jahren zur Berücksichtigung von Werbungskosten führen könnte. Dabei sei das von ihm in der Beschwerde zit. VwGH-Erkenntnis außer Acht gelassen worden das dargelegt habe, dass auch die private Lebensführung die Steuerpflichtigen eine Unzumutbarkeit des Familienwohnsitzes begründen könne und diese auch durch wirtschaftliche Gründe entstehen könne, wodurch eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung gerechtfertigt sei.

über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

...

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

*Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,
bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km 3 672 Euro jährlich.*

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 lautet:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 lautet:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

...

e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.

Doppelte Haushaltsführung

Der gegenständlichen Entscheidung ist nachfolgender Sachverhalt zu Grunde zu legen:

Der Bf. bezog im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (wie auch davor und danach) Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit von seinem Arbeitgeber (V) z.

Die Fahrtstrecke beträgt lt. Pendlerrechner (Verkehrsmittel: Auto) 143 Kilometer.

Am Familienwohnsitz in y1 war er seit Jänner 2013 (als Hauptwohnsitz) gemeldet, die seit 2004 angemietete Wohnung in Wien wurde zu diesem Zeitpunkt Nebenwohnsitz.

Seine Gattin, L verlegte ihren Hauptwohnsitz am 27. Februar 2013, kurz nach der Geburt ihrer Tochter S (vom Datum***2013) an den Familienwohnsitz.

L erzielte in diesem Jahr geringfügige Einkünfte i.H.v. € 541,37 und 2014 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. € - 1.071,10. Im berufungsgegenständlichen Zeitraum (2015) erzielte sie Einkünfte i.H.v. € 3.246,46, d.s. bezogen auf die Einkünfte des Bf. i.H.v. € 39.412,09 solche i.H.v. 8,24%. Die Einkünfte der Gattin des Bf. stiegen, wie von ihm in der Beschwerde dargelegt an und betragen im Folgejahr 2016 (€ 4.567,93) d.s. 13,64% der Einkünfte des Bf.

Wenn sich der Bf. auf die Darstellungen in den Lohnsteuerrichtlinien beruft so ist dazu grundsätzlich auszuführen, dass diese reine Verwaltungsübungen darstellen und mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechtswirkung (mit Bindungswirkung für das Bundesfinanzgericht) entfalten können.

Die Behörde geht bei der Beurteilung des steuerlich relevanten Einkommens des Ehegatten von einem Grenzbetrag aus, wonach dieser am Familienwohnsitz solche im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.000,00 Euro jährlich (angelehnt an die Einkommensgrenze des Ehepartners beim Alleinverdienerabsetzbetrag) erzielen müsste um eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung zu rechtfertigen.

Relevante Einkünfte liegen nach den Lohnsteuerrichtlinien ab einer Höhe von 6.000 € pro Jahr (bis 2012: 2.200 €) vor. Einkünfte des (Ehe-)Partners oder der (Ehe-)Partnerin bis zu 6.000 € (bis Veranlagungsjahr 2012: 2.200 €) können die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bewirken, wenn sie mehr als ein Zehntel der Einkünfte der Arbeitnehmerin bzw. des Arbeitnehmers ausmachen und ihnen daher eine erhöhte wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

Die dort festgelegten Grenzen, sind aber keinesfalls als starre Grenzen anzusehen.

Der VwGH hat sich im Erkenntnis vom 20. April 2004, 2003/13/0154 auf seine vorangegangene Rechtsprechung vom 24. April 1996, 96/15/0006 bezogen und zu der

damals lt. Verwaltungsübung geltenden relevanten Einkunftsgrenze (i.H.v. öS 20.000,-) folgende Aussage getroffen:

‘Der in diesem Erkenntnis als Grenze gebilligte Betrag jährlicher Einkünfte des Ehepartners in Höhe von S 20.000,-- hat indessen keinerlei normative Bedeutung, wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat. Entscheidend ist, was die belangte Behörde ebenso richtig erkannt hat, vielmehr das Gewicht des Beitrags der vom Ehepartner am Ort des Familienwohnsitzes erzielten Einkünfte zum Familieneinkommen der Eheleute.’

Wenn die Gattin des Bf. kurz nach Geburt ihres Kindes u.a. aufgrund der sie treffenden Erziehungspflichten Einkünfte erzielte, die geringfügig unter der lt. Verwaltungsübung bestehenden Grenze lagen, so hätte dieser Umstand in die Gesamtbeurteilung durch die Behörde Eingang finden und nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts bereits eine zur Ankerkennung der als Werbungskosten beantragten doppelten Haushaltsführung führen müssen.

Aber auch unter Berücksichtigung der (hier nicht verbindlichen s.o.) Verwaltungsübung wäre dem Bf. Aufwendungen zugestanden, führen doch die LStRL 2002 Rz. 10345, worauf der Bf. hinweist beispielhaft an, dass ein Wohnsitzwechsel im Fall eines in einem strukturschwachen Gebiet gelegenen Familienwohnsitzes bei starker familiärer Bindung (Kindererziehung, Schulbesuch) und einem Arbeitsort in einem Ballungszentrum in dem lediglich eine kleine, nicht als Familienwohnsitz geeignete Wohnung zur Verfügung steht mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und in diesem Fall eine auf Dauer eingerichtete doppelte Haushaltsführung denkbar ist.

Der Bf. legt diese Annahme zu Recht auf seine Situation um.

Abgesehen davon, dass am Familienwohnsitz kein schulpflichtiges Kind lebt unterscheidet sich der gegenständliche Sachverhalt soweit ersichtlich von dem dort angeführten Beispiel nur dadurch, dass die Gattin des Bf. auch steuerpflichtige Einkünfte erzielte.

Dem Bf. stehen damit aus für das Familieneinkommen relevanten wirtschaftlichen Gründen Kosten für doppelte Haushaltsführung zu.

Familienheimfahrten:

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).

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).

Nach Anwendung des Pendlerrechners ergibt sich für die Fahrtstrecke vom Familienwohnsitz (y im Burgenland) zu seiner Arbeitsstätte (z) eine Entfernung von 143 Kilometer. Daraus folgt, dass als Werbungskosten zu berücksichtigenden Aufwendungen für die Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 i.V.m. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 solche für eine Fahrtstrecke von mehr als 60 Kilometer gelten die mit € 3.672,- (lt. Antrag: € 4.072,61) begrenzt sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

	€
Werbungskosten lt. Bescheid	434,91
Familienheimfahrten	3.672,00
doppelte Haushaltsführung	4.488,68
Werbungskosten lt. BFG	8.595,59

Einkommensteuer 2015

	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	39.847,00
Werbungskosten	-8.595,59
Gesamtbetrag Einkünfte	31.251,41
Sonderausgaben	-1.765,42
Kirchenbeitrag	-188,32
Kinderfreibetrag	-220,00
Einkommen	29.077,67

Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 6.872,14
EStG

Alleinverdienerabsetzbetrag -494,00

Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Absetzbeträgen	6.033,14
Steuer sonstige Bezüge	365,55
Einkommensteuer	6.398,69

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 dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung zukommt, war eine Revision als nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 12. Oktober 2018