

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, T-Straße-xx, vertreten durch die XYZ Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH & Co KG, Gd Y, N-Straße-yy, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Ge Z, S-Straße-zz, vom 27. Juli 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) war im Beschwerdejahr beim FB (Geschäftsadresse: GDe A, D-Straße-aa) als R und SL angestellt und erzielte aus dieser Beschäftigung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit .

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 wurden vom Bf. ua. Kosten für doppelte Haushaltsführung (KZ 723) iHv 8.758,44 € (Unterkunftskosten - Mietzins samt Nebenkosten; 900,00 SFR x 12 x 0,810967) als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 27. Juli 2016 wurde der Bf. für das Jahr 2014 veranlagt; dabei ließ das Finanzamt die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung unberücksichtigt; begründend führte es dazu Folgendes aus:

*"Die Kosten eines Arbeitnehmers für einen Haushalt am Beschäftigungsort und/oder für Familienheimfahrten sind nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die steuerlichen Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Eine dieser Voraussetzungen besteht darin, dass der Familienwohnsitz vom*

*Beschäftigungsort so weit entfernt liegt, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Ab einer Entfernung von mehr als 80 km und einer Fahrzeit von mehr als einer Stunde ist eine tägliche Rückkehr unzumutbar. Da in Ihrem Fall diese Mindestanforderungen nicht erreicht werden, war eine Berücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und/oder Familienheimfahrten nicht möglich."*

Mit gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2014 erhobener Beschwerde (elektronisch eingelangt am 23.8.2016) begehrte der Bf., seine doppelte Haushaltsführung (Kosten iHv 8.758,44 €) anzuerkennen. Dazu brachte seine steuerliche Vertretung begründend vor, dass der Bf. schon im Jahr 2014 seinen Aufenthalt nach N verlegt habe und aus diesem Grund auch eine Wohnung mieten habe müssen. Da das Bundesfinanzgericht jedoch vermeint habe, dass eine Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen 2014 noch nicht stattgefunden habe, seien die Kosten dieser Mietwohnung dem Bf. zwangsläufig erwachsen, da er den inländischen Wohnsitz aufgeben und somit einen ausländischen Wohnsitz begründen habe müssen. Auch werde darauf hingewiesen, dass der Bf. auf Grund seiner Tätigkeit oft früh am Morgen seine Arbeit aufnehmen und oft bis spät in die Nacht arbeiten habe müssen, was auch trotz einer geringeren Entfernung von 80 km eine tägliche Rückkehr unzumutbar gemacht habe.

Mit Beschwerdeverurteilung vom 15. September 2016 wies das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde mit der Begründung als unzulässig zurück, dass das Verfahren Einkommensteuer 2014 durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11. März 2016, RV/1100642/2014, erledigt worden sei und eine nochmalige Beschwerde gegen eine bereits rechtskräftig entschiedene Sache in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehen sei (Verweis auf § 263 Abs. 1 lit. a BAO).

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 24. Oktober 2016 wurde von Seiten des Bf. ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gestellt, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag wandte sich die steuerliche Vertretung des Bf. abermals gegen die Nichtanerkennung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und wiederholte im Wesentlichen das oben dargestellte Beschwerdevorbringen.

Das Finanzamt Z legte in der Folge - wie auch der steuerlichen Vertretung des Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im diesbezüglichen Vorlagebericht nahm die Abgabenbehörde wie folgt Stellung:

*"Fälschlicherweise wurde die am 3.8.2016 (richtig wohl: 23.8.2016) eingebrachte Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 27.7.2016 als unzulässig zurückgewiesen. Das Beschwerdeverfahren 2014 wurde durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11.3.2016 erledigt. Bei diesem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (GZ. RV/1100642/2014) handelt es sich jedoch um den Bescheid vom 25.3.2014 hinsichtlich eines Antrages auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für 2014 auf Null und nicht um den Einkommensteuerbescheid 2014.*

*Da die Beschwerde vom 3.8.2016 (richtig wohl: 23.8.2016) fälschlicherweise als unbegründet abgewiesen (richtig wohl: als unzulässig zurückgewiesen) wurde, blieb der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2014 unverändert.*

*Steuerliche Würdigung:*

*Beruflich veranlasst ist die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen soweit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt. Laut Routenplaner beträgt die Strecke 50 Kilometer."*

### ***Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:***

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis vom 11. März 2016, RV/1100642/2014, betreffend Abweisung eines Antrages auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2014 auf Null festgestellt, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. auf Grund der beherrschenden persönlichen Beziehungen zu seiner Familie und durchaus vorhandener wirtschaftlicher Bezüge im Beschwerdejahr 2014 noch in Österreich anzusiedeln war, damit der Bf. iSd Art 4 Abs. 2 lit. a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. Nr. 24/1971) in Österreich ansässig war und daher die Annahme einer unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 zu Recht erfolgt ist. Dabei ging das Bundesfinanzgericht unter Angabe entsprechender Beweismittel auf Sachverhaltsebene ua. davon aus, dass dem Bf. im Jahr 2014 einerseits eine Wohnung am Beschäftigungsort in N (50 m<sup>2</sup> große Untermietwohnung mit Mitbenützung von Wohnzimmer und Küche in GDe A, G-Straße-ab; Mietzins iHv 900,00 SFR pro Monat) und andererseits auch die Familienwohnung in Österreich (120 m<sup>2</sup> große, angemietete Wohnung in Gd Y, D-Straße-cc) für eigenen Wohnbedarf zur Verfügung stand. Weiters wurde anhand einer vom Bf. vorgelegten Auflistung auch festgestellt, dass er im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit regelmäßig Abendtermine wahrzunehmen hatte, welche Endzeiten von frühestens 16:00 bis 17:30 Uhr (11x) und spätestens 23:00 (10x) bis 24:00 Uhr (3x) hatten. Dazwischen bestanden Endzeiten von 18:00, 18:30, 19:00, 19:30, 20:00, 20:30, 21:00, 21:30 und 22:00 Uhr. Teilweise wurden keine Endzeiten ausgewiesen.

Die dargestellten Sachverhaltsfeststellungen werden als erwiesen angenommen und der konkreten Beschwerdesache zugrunde gelegt.

Streit besteht nun gegenständlich darüber, ob die vom Bf. für die liechtensteinische Wohnung im Streitjahr unter dem Titel "doppelte Haushaltsführung" geltend gemachten

Unterkunftskosten iHv gesamt 8.758,44 € als Werbungskosten Berücksichtigung finden können oder nicht.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Ebenfalls nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit.) sind 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, grundsätzlich nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

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 ist *beruflich veranlasst* [vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 25 (Stand: 1.5.2015, rdb.at); Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 224 f], wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- **von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann** und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (vgl. dazu auch Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 16 Abs. 1 Z 6 Tzen 72, 75, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 56 "Doppelte Haushaltsführung").

Fraglich ist im konkreten Fall, ob der Familienwohnsitz des Bf. (Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet; vgl. zB VwGH 24.4.1996, 96/15/0006) in Österreich (Gd Y, D-Straße-cc) von seinem Beschäftigungsort in A so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann.

Was das Kriterium der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr anlangt, geht das Bundesfinanzgericht von der auf höchstgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132) basierenden Verwaltungspraxis (Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des Wartungserlasses 2014, Rz 342) aus, wonach eine solche Unzumutbarkeit jedenfalls dann anzunehmen ist, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort **mehr als 80 km entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt**; dabei ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel abzustellen (siehe dazu Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2015, Seiten 225, 272; vgl. auch BFG 23.5.2014, RV/1100343/2011).

In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein. Dabei wird auf die Straßen- und Verkehrsverhältnisse hinsichtlich der zurückzulegenden Strecke, die Art der Tätigkeit (zB Erfordernis der Pünktlichkeit, Beginn und Ende der Arbeitszeit, Nachtdienste), aber auch auf die Verkehrsanbindung Bedacht zu nehmen sein (vgl. Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 348; Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 16 Rz 56, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung").

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Entfernung zwischen Beschäftigungsort und Familienwohnsitz jedenfalls unter 80 km liegt und größtenteils auf Autobahnen zu bewältigen ist. Lt. Routenplaner (siehe zB unter <https://www.viamichelin.at/>) beträgt die kürzeste Strecke vom Familienwohnsitz in Y zum Arbeitsplatz in A 43 km, davon 32 km auf Autobahnen (A14/A13), und kann mit dem Pkw in 39 Minuten bewältigt werden. Außergewöhnliche Straßen- und Verkehrsverhältnisse, die die tägliche Bewältigung dieser Strecke unzumutbar erscheinen lassen, liegen nicht vor. Zu den Zeiten, an denen der Bf. diese Strecke befahren würde, ist auch mit keinen erheblichen Verkehrsbehinderungen zu rechnen, weshalb die ausgewiesene Fahrtzeit von 39 Minuten wohl regelmäßig eingehalten werden kann.

Gegenständlich war davon auszugehen, dass - wie im Übrigen bereits die erkennende RichterIn im oben zitierten BFG-Erkenntnis vom 11. März 2016 ausgeführt hat - die Wegstrecke von der Arbeitsstätte des Bf. in A zum Familienwohnsitz in Y nach der Lebenserfahrung auch nach einem langen Arbeitstag angesichts ihrer Art und des zeitlichen Aufwandes noch bewältigt werden kann. Auch noch um 24.00 Uhr ist grundsätzlich eine 39 Minuten dauernde Autofahrt zum Familienwohnsitz zumutbar, was zweifelsohne auch für die Fahrt zur Arbeitsstätte in der Früh gilt.

Zum Beschwerdevorbringen, wonach der Bf. auf Grund seiner Tätigkeit oft früh am Morgen seine Arbeit aufnehmen und oft bis spät in die Nacht arbeiten muss, was auch trotz einer geringeren Entfernung von 80 km eine tägliche Rückkehr unzumutbar gemacht habe, ist zu sagen, dass sich der Bf. diesbezüglich auf bloß allgemein gehaltene Behauptungen beschränkte, sein Vorbringen - insbesondere hinsichtlich der Arbeitsbeginnzeiten in der Früh - nicht anhand entsprechender Unterlagen konkretisierte bzw. nachwies und damit eine vorliegende Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr nicht hinreichend begründete; dies obwohl nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes den Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten aufgrund der

eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Behörde eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft und auch derjenige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung lag damit im konkreten Fall bereits auf Grund der festgestellten Zumutbarkeit des täglichen Pendelns nicht vor und fallen sohin die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 (Zuordnung zur privaten Lebenssphäre). Dem Beschwerdebegehren war damit - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - ein Erfolg zu versagen.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Juli 2017