

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch RA über die Beschwerde vom 09.04.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 07.03.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Verfahrensverlauf

Der Berufungswerber (nunmehr Beschwerdeführer, in der Folge abgekürzt Bf) war im streitgegenständlichen Jahr 2012 vom 26. März bis zum 7. Dezember bei der A-GmbH in Wien beschäftigt und erzielte laut dem vorliegenden Lohnzettel Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 13.277,41.

Der Bf hat seine Einkommensteuererklärung (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) 2012 am 27.01.2013 elektronisch über FinanzOnline eingebracht. Mit Bescheid vom 07.03.2013 hat das Finanzamt die Einkommensteuer 2012 erklärungsgemäß veranlagt und eine Abgabengutschrift in Höhe von € 20,00 festgesetzt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 erhob der Bf am 09.04.2013 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) und beantragte die steuerliche Berücksichtigung der Kosten für seine regelmäßigen Familienheimfahrten an den Familienwohnsitz in Bosnien und Herzegowina bis Juli 2012, der Mietaufwendungen für

die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich bis zum Nachzug der Ehefrau und der beiden minderjährigen Kinder nach Österreich sowie der Unterhaltsleistungen an die minderjährigen Kinder im Ausland bis zum Erhalt der Familienbeihilfe im Juli 2012.

Mit Schreiben vom 07.06.2013 ersuchte das Finanzamt den Bf die Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten nachzuweisen sowie eine Kopie des Mietvertrages vorzulegen. Die belangte Behörde wies den Bf weiters darauf hin, dass die doppelte Haushaltsführung bzw die Familienheimfahrten nur für den Beschäftigungszeitraum und nur bis Juni 2012 sowie der Unterhalt für die im Ausland lebenden Kinder nur von Jänner bis Juni 2012 berücksichtigt werden könne, da sich seine Familie seit 5. Juli 2012 in Österreich aufhalte.

Mit Eingabe vom 14.06.2012 legte der Bf daraufhin dem Finanzamt die Bestätigung eines Autobusunternehmens betreffend die Familienheimfahrten, den Mietvertrag samt Zahlungsbelegen, zwei Schulbesuchsbestätigungen seiner Kinder sowie eine Bestätigung für gezahlte Prämien einer Lebensversicherung vor. Ergänzend beantragte er die steuerliche Berücksichtigung der Versicherungsprämien als Sonderausgaben.

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 11.07.2013 wurden die Unterhaltsleistungen an die minderjährigen Kinder im Ausland berücksichtigt sowie die Kosten der doppelten Haushaltsführung und für Familienheimfahrten zT anerkannt. Die Sonderausgaben wurden mit dem Pauschbetrag in Höhe von € 60,00 von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen. Die Einkommensteuer 2012 wurde mit € -623,00 festgesetzt, gegenüber dem Erstbescheid ergab sich dadurch eine Abgabengutschrift in Höhe von € 603,00.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass die Kosten für Familienheimfahrten nur für jene Zeiträume anerkannt worden seien, in denen der Bf beschäftigt war. Für Zeiträume, in welchen er ein versicherungsgemäßes Arbeitslosengeld bezogen habe, stünden keine Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung bzw Familienheimfahrten zu. Der Unterhalt für im Ausland lebende Kinder sei nur für 6 Monate berücksichtigt worden, da die Familie ab Juli 2012 in Österreich lebe. Die Versicherungsprämien seien laut vorgelegter Finanzamtsbestätigung anerkannt werden.

Am 25.07.2013 stellte der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Berufung (nunmehr Beschwerde) durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass laut Rz 356 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 idF des Wartungserlasses 2013 ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zustehe.

Der Bf sei ab 26. März 2012 wieder beschäftigt gewesen, seine Ehefrau und Kinder seien am 5. Juli 2012 nach Österreich nachgezogen. Die Familienheimfahrten seien daher nicht nur in den Monaten April, Mai und Juni 2012, sondern zusätzlich auch in den Monaten März und Juli 2012 zu berücksichtigen, und zwar trotz der in diesen beiden Monaten nur teilweisen auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit im Ausmaß des vollen Monatsbetrages. Die

Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich seien ebenfalls für die Monate März bis Juli 2012 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 17.02.2014 dem Bundefinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Kosten der Heimfahrten und doppelten Haushaltsführung nur für die Kalendermonate April, Mai und Juni 2012 als Werbungskosten anzuerkennen. Die Beschäftigung an den letzten sechs Tagen im Monat März und der am 5. Juli erfolgte Nachzug der anderen Familienmitglieder rechtfertige nicht die Anerkennung weiterer Aufwendungen. Dies deswegen, weil die Zeitpunkte der Familienheimfahrten seitens des Bf. nicht nachgewiesen worden seien und das Finanzamt von einer gleichmäßigen Verteilung über die Monate Jänner bis Juni 2012, dh von zwei Fahrten pro Monat, ausgegangen sei. Die vom Bf angeführte Rz 356 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 führe lediglich aus, dass die monatliche Höchstgrenze für Familienheimfahrten mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt sei und ein entsprechender monatlicher Höchstbetrag auch für angefangene Kalendermonate zustehe. Im vorliegenden Fall sei aber maßgeblich, wann die einzelnen Heimfahrten durchgeführt worden seien. Der Bf habe gegen die Schätzung des Finanzamtes (zwei Fahrten pro Monat) keinerlei substantiiertes Vorbringen erstattet und keine Nachweise zur zeitlichen Lagerung der Heimfahrten vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Bf hat seit 2003 seinen Hauptwohnsitz in Wien und war in den folgenden Jahren in Österreich bei wechselnden Dienstgebern als (Leih-)Arbeiter in der Baubranche beschäftigt. Im Jahr 2012 erzielte er vom 26. März bis 7. Dezember durchgehend nichtselbständige Einkünfte, in den übrigen Zeiträumen des streitgegenständlichen Jahres bezog er Arbeitslosen- bzw Krankengeld. Der ursprüngliche Familienwohnsitz des Bf befand sich bis Juli 2012 in B in Bosnien und Herzegowina. Am 5. Juli 2012 übersiedelten die Ehegattin und die beiden damals minderjährigen Kinder im Alter von 12 und 14 Jahren an den neuen gemeinsamen Familienwohnsitz in Wien. Die Entfernung der beiden Wohnsitze beträgt über 500 Kilometer.

Im Zeitraum Jänner bis Juli 2012 betrugen die Mietaufwendungen für die Wohnung in Wien insgesamt € 2.219,40 (4 Monate á € 300,00 und 3 Monate á € 309,80). Die Ausgaben für Familienheimfahrten betrugen im Zeitraum Jänner bis Juni 2012 € 720,00 für Busfahrten Wien - B (12 Fahrten hin und retour á € 60,00), wobei die einzelnen Fahrten datumsmäßig nicht genau festgestellt werden konnten. Für eine Lebensversicherung bezahlte der Bf eine Prämie in Höhe von € 92,92.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf das Vorbringen des Bf, den Inhalt der vorgelegten Akten sowie den elektronischen Steuerakt. Die Höhe der Wohnungskosten und die Aufwendungen für Familienheimfahrten sind aufgrund der vorgelegten Unterlagen (Mietvertrag samt Zahlungsbelegen, Bestätigung des Autobusunternehmens über Zeitraum, Anzahl und Preis der Busfahrten) unstrittig.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit.

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

Gemäß § 20 Abs 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden:

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

Z 2. lit a) 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.

Z 2. lit e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs 1 Z 6 lit d angeführten Betrag übersteigen.

Gemäß § 20 Abs 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Kosten für eine doppelte Haushaltsführung an zwei Wohnsitzen sind demnach im Allgemeinen nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, Kosten für Familienheimfahrten sind bei Vorliegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung maximal bis zur Grenze des höchsten Pendlerpauschales absetzbar.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist dann beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- der Steuerpflichtige oder sein Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielt oder

- aus anderen gewichtigen Gründen die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes nicht zugemutet werden kann.

Eine tägliche Rückkehr des Steuerpflichtigen ist dann als unzumutbar anzusehen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist.

Bei einem ausländischen Wohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei einem inländischen Wohnsitz.

Wie der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht jener Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch diese Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Berufliche Veranlassung der mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegen nach ständiger Rechtsprechung nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann.

Sowohl die belangte Behörde als auch der Bf vertreten die Meinung, dass die Voraussetzungen für einen beruflich veranlassten Doppelwohnsitz im Streitjahr – so wie in den Vorjahren – wegen Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes dem Grunde nach gegeben sind. Das Bundesfinanzgericht hat wegen der beiden damals unterhaltsberechtigten minderjährigen Kinder und va der laufend wechselnden Dienstgeber bzw. Arbeitsstätten des Bf als Bauarbeiter keine Bedenken gegen diese Rechtsansicht.

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung bzw Familienheimfahrten können aber nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde.

Nach der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich mit 5. Juli 2012 ist der Werbungskostenabzug somit ausgeschlossen. Im gegenständlichen Fall ist nun strittig, für welche Zeiträume des Jahres 2012 bis zum 5. Juli dJ die Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen sind. Der Bf beantragt den Werbungskostenabzug für die Monate März bis Juli, dh für fünf Monate, während das Finanzamt die Aufwendungen lediglich für die Monate April bis Juni, dh für drei Monate, berücksichtigt hat.

Der Bf hat im Zeitraum vom 2. Jänner bis zum 25. März und vom 8. bis zum 31. Dezember 2012 Arbeitslosengeld bzw am 1. Jänner 2012 Krankengeld bezogen. Wie die belangte Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung zu Recht ausgeführt hat, ist das versicherungsgemäße Arbeitslosengeld von der Steuerbefreiungsregelung des § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG erfasst, weshalb die mit ihm im Zusammenhang stehenden Aufwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig sind (vgl § 20 Abs 2 EStG und VwGH 19.10.2006, 2005/14/0127, sowie VwGH 16.2.2006, 2005/14/0108, betreffend

Karenzurlaubsgeld). Das bedeutet, dass die in den Zeitraum des Bezuges von Arbeitslosengeld fallenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden können. Die Mietaufwendungen und die Kosten der Familienheimfahrten sind somit um jenen Betrag zu kürzen, der auf die Zeit des Bezuges von Arbeitslosengeld entfällt.

Aufgrund der durchgehenden Beschäftigung des Bf in den Monaten April bis Juni steht der Werbungskostenabzug in diesem Zeitraum in der beantragten Höhe zu.

Im Monat März bezog der Bf nur an 25 von 31 Tagen Arbeitslosengeld, für die restlichen sechs Tage stehen daher aliquot zusätzliche Mietaufwendungen in Höhe von ($\text{€ } 300,00 / 31 \times 6 =$) $\text{€ } 58,06$ und zusätzliche Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von ($\text{€ } 120,00 / 31 \times 6 =$) $\text{€ } 23,23$ als Werbungskosten zu. Die Berücksichtigung der Fahrtkosten erfolgt im Schätzungsweg unter Annahme einer gleichmäßigen Verteilung der Familienheimfahrten.

Im Monat Juli sind bis zum 5. des Monats, dh für vier Tage, aliquot zusätzliche Mietaufwendungen in Höhe von ($\text{€ } 309,80 / 31 \times 4 =$) $\text{€ } 39,97$ zu berücksichtigen. Da die vorgelegte Bestätigung betreffend Familienheimfahrten nur den Zeitraum Jänner bis Juni umfasst, stehen aus diesem Titel keine zusätzlichen Werbungskosten für Juli zu.

Die Ansicht des Bf, dass die vollen Monatsbeträge auch für angefangene Kalendermonate der Berufstätigkeit zustehen würden, kann dem Gesetz nicht entnommen werden.

Im Sinne der Bestimmung des § 20 Abs 2 EStG sind Aufwendungen, die sowohl mit steuerpflichtigen als auch mit steuerfreien Einnahmen in Zusammenhang stehen, zu aliquotieren. Daher sind die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung bzw für die Familienheimfahrten im vorliegenden Fall zeitlich abzugrenzen (vgl UFS 16.10.2008, RV/0051-F/05). Da es sich bei den Lohnsteuerrichtlinien 2002, deren Anwendung der Bf im Hinblick auf Rz 356 begehrt, mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle handelt, erfolgt die Abgrenzung nach der genaueren, dh tageweisen, Berechnung.

Im Ergebnis werden zusätzliche Werbungskosten in Höhe von $\text{€ } 121,26$, insgesamt somit Werbungskosten in Höhe von $\text{€ } 1.410,66$, gewährt.

Die Berücksichtigung der Versicherungsprämie von $\text{€ } 92,92$ mit dem Pauschbetrag von $\text{€ } 60,00$ ist gemäß § 18 Abs 3 Z 2 EStG (Sonderausgabenviertel) zu Recht erfolgt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer 2012 sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung, dass Aufwendungen iZm steuerfreiem Arbeitslosengeld nicht abzugsfähig sind, gründet sich auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus hing die Entscheidung von den Umständen des vorliegenden Einzelfalles ab. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden nicht berührt, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 29. November 2018