

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf (Beschwerdeführer, Bf.), AdrBfWien, vertreten durch Stb, gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 des Finanzamtes Wien Z (belangte Behörde) vom 4. November 2013, St.Nr. StNr, **zu Recht erkannt:**

Der Beschwerde (ursprünglich: Berufung) vom 11. November 2013 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2012 wird dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2012 mit -3.958 Euro festgesetzt wird aufgrund der Bemessungsgrundlagen, wie sie dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen sind.

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

## Entscheidungsgründe

Verfahrensengang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in der elektronisch am 15. April 2013 beim Finanzamt Wien Z (belangte Behörde) eingelangten Einkommensteuererklärung (L1, Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2012 folgende Werbungskosten geltend: 995 Euro für Familienheimfahrten (Kennzahl 300), 7.376 Euro für doppelte Haushaltsführung (Kennzahl 723), 250 Euro sonstige Werbungskosten (Kennzahl 724).

Der Vorhalt der belangten Behörde vom 13. Juni 2013 (BFG-Akt Bl. 64) wurde am 11. Juli 2013 elektronisch mit Beilagen beantwortet (BFG-Akt Bl. 3 ff.).

Der Vorhalt der belangten Behörde vom 5. August 2013 (BFG-Akt Bl. 67) wurde am 6. August 2013 elektronisch mit Beilage beantwortet (BFG-Akt Bl. 14 ff.).

Der Vorhalt der belangten Behörde vom 9. August 2013 (BFG-Akt Bl. 69) wurde am 14. August 2013 elektronisch beantwortet (BFG-Akt Bl. 19).

Der Vorhalt der belangten Behörde vom 10. Oktober 2013 (BFG-Akt Bl. 71) wurde am 21. Oktober 2013 elektronisch mit Beilagen beantwortet (BFG-Akt Bl. 20 ff.).

Mit dem angefochtenen, mit 4. November 2013 datierten Einkommensteuerbescheid 2012 (BFG-Akt Bl. 38 f.) zog die belangte Behörde bei der Ermittlung der Einkünfte

aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten iHv 250 Euro ab und setzte die Einkommensteuer mit -2.146 Euro fest, was einer Gutschrift aus der Arbeitnehmerveranlagung von 2.146 Euro entspricht (festgesetzte negative Abgabebeträge sind Beträge zugunsten des Abgabepflichtigen). Begründend führte die belangte Behörde aus: *„Sie sind trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderung unserer Bitte um Klärung des Sachverhaltes (zuletzt Vorlage beglaubigter Übersetzungen Miet- bzw. Kauf=vertrag Familienwohnsitz) nicht nachgekommen. Ihre beantragten Aufwendungen (Familienheimfahrten, doppelte Haushaltsführung) konnten daher nicht berücksichtigt werden.“*

Mit Schreiben vom 11. November 2013 (Eingangsstempel 15. November 2013) samt Beilagen wurde Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 4. November 2013 erhoben (BFG-Akt Bl. 40 ff.)

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO ist eine unerledigte Berufung, die vor dem 31. Dezember 2013 erhoben worden ist, ab dem 1. Jänner 2014 als Beschwerde weiterzubehandeln.

Die belangte Behörde erließ eine abweisende, mit 20. Juni 2014 datierte Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO mit folgender Begründung: *„Aus den von Ihnen vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass Ihre Tätigkeit nicht als befristet anzusehen ist, da lt. Dienstvertrag (...) vom 10.11.2011, der Beginn des Dienstverhältnisses mit 01.04.2012 auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes ist daher nicht als unzumutbar anzusehen, weshalb die von Ihnen geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten/doppelte Haushaltsführung nicht anzuerkennen waren. Ihre Beschwerde war somit abzuweisen.“*

Mit Schreiben vom 8. Juli 2014 (Eingangsstempel 10. Juli 2014) wurde dazu seitens des Bf. der Vorlageantrag (Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gemäß § 264 BAO) gestellt und vorgebracht: *„Eine Verlegung des Familienwohnsitzes wird als zumutbar angesehen. Tatsache ist, dass gemäß Rz 341 ff EstR diese Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung/ Familienheimfahrten jedoch solange abgesetzt werden, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlagert wird. Als zumutbar wird bei(Ehe)Partnern eine Verlagerung binnen zwei Jahren und bei alleinstehenden binnen 6 Monaten angesehen). Daher werden diese Kosten auch nur für max. 2 Jahre angesetzt. Eine komplette Nichtanerkennung ist weiters auch aus folgenden Gründen nicht gerechtfertigt.*

*Die Ehefrau hatte keinen Job in Wien und konnte auch aufgrund einer langwierigen Knieverletzung (Meniskusoperation im Februar 2012) Rumänien nicht verlassen, da sie im Anschluss an die OP auch physiotherapeutische Behandlungen (Rehabilitation) durchführen musste. Es war unmöglich in Österreich eine Versicherung für sie zu erlangen. Hierzu gibt es auch Bestätigungen seitens der rumänischen Ärzte. Im Februar 2013 musste sich die Ehefrau einer zweiten Operation in Rumänien inkl. Rehabilitation unterziehen. Aufgrund dieser Tatsachen war eine Verlegung des Familienwohnsitzes erst im Jänner 2014 möglich (siehe Meldezettel vom 10.01.2014).“*

Mit Vorlagebericht vom 6. Mai 2015 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG, Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen gemäß Art. 129 B-VG) vor.

Das BFG richtete einen mit 10. Juli 2015 datierten Vorhalt (BFG-Akt Bl. 55 ff.) mit Antwort- bzw. Stellungnahmefrist 30. September 2015 an die beiden Parteien. Beim BFG langte hierzu keine Antwort bzw. Stellungnahme ein.

Vom BFG festgestellter Sachverhalt:

Der Bf. heiratete am 21. Juli 2012 NameVorEheschließung, nunmehr NameNachEheschließung, wie aus dem seitens des Bf. an die belangte Behörde übermittelten Trauschein samt Übersetzung in die deutsche Sprache hervorgeht (BFG-Akt Bl. 7 f., Bl. 47 f.).

Der Bf. und NameVorEheschließung kauften mit Vertrag vom 3. November 2009 eine Wohnung in Rumänien, wie aus dem seitens des Bf. an die belangte Behörde übermittelten Kaufvertrag (BFG-Akt Bl. 28 ff.) bzw. dessen Übersetzung in die englische Sprache (BFG-Akt Bl. 21 ff., Bl. 41 ff.) hervorgeht.

Die Ehefrau des Bf. erzielte kein Einkommen, wie aus der seitens des Bf. an die belangte Behörde übermittelten Bestätigung der rumänischen Steuerverwaltung hervorgeht.

Die Ehefrau des Bf. unterzog sich im Februar 2012 in Rumänien einer Meniskusoperation und im Februar 2013 in Rumänien einer weiteren Knieoperation.

Für die nunmehrige Ehefrau des Bf. war vom Arbeitsbeginn des Bf. in Österreich bis zur Eheschließung am 21. Juli 2012 der Abschluss einer Krankenversicherung zur Abdeckung von in Österreich anfallenden Folgekosten der Meniskusoperation aus finanziellen Gründen nicht möglich. Insoweit wird dem Vorbringen des Bf. gefolgt, weil es unrealistisch wäre, dass eine private Versicherungsgesellschaft zu erschwinglichen Preisen eine bereits bestehende, akute Erkrankung und deren Folgekosten als versichertes Risiko akzeptieren würde.

Eine medizinische Notwendigkeit, die Nachbehandlung der Meniskusoperation 2012 sowie die Operation 2013 samt Nachbehandlung in Rumänien und nicht in Österreich durchzuführen, ist nicht nachgewiesen worden. Es bestehen laut Aktenlage auch keine Anhaltspunkte für eine solche medizinische Notwendigkeit. Die im Vorlageantrag vom 8. Juli 2014 erwähnten ärztlichen Bestätigungen sind trotz diesbezüglicher Aufforderung im hg. Vorhalt vom 10. Juli 2015 dem BFG nicht übermittelt worden.

Der Bf. ist ab April 2012 in einem unbefristeten Angestelltenverhältnis bei der österreichische Arbeitgeberin beschäftigt, wie aus dem seitens des Bf. an die belangte Behörde übermittelten „EMPLOYMENT AGREEMENT“ (BFG-Akt Bl. 15 ff.), in welchem auf das AngG verwiesen wird, hervorgeht. Laut dieser Vereinbarung trägt der Arbeitgeber Kosten für „Temporary accommodation“ („initial accomodation“), d.h. vorübergehende, anfängliche Unterbringung in einem Apartment-Hotel bis zu einem Monat, Umzugskosten, Maklergebühr und Mietkaution.

Der Bf. hat ab 1. Juni 2012 eine Wohnung in Wien mit 64,61 Quadratmeter Wohnfläche gemietet, wie aus dem seitens des Bf. an die belangte Behörde übermittelten Mietvertrag (BFG-Akt Bl. 11 ff.) hervorgeht.

Die Einrichtung dieser Wohnung löste der Bf. um 4.200 Euro von der Vormieterin ab (BFG-Akt Bl. 5 f.)

Diese Wohnung in Wien ist als Familienwohnsitz geeignet.

Die Arbeitsstelle des Bf. in Wien befindet sich in einer derartigen Entfernung von der Wohnung in Rumänien, dass eine tägliche Rückkehr von der Arbeitsstelle an jene Wohnung in Rumänien unmöglich wäre; jene Wohnung in Rumänien befindet sich somit außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort.

Aus den seitens des Bf. an die belangte Behörde übermittelten „Turnovers“ (Konto-Umsätze, BFG-Akt Bl. 4 f.) sowie der Aufstellung der Kosten der Familienheimfahrten (BFG-Akt Bl. 6 verso) hat das BFG die geltend gemachten Kosten nach Monaten nachvollzogen und sortiert aufgelistet und aufaddiert (BFG-Akt Bl. 56) und dem Vorhalt vom 10. Juli 2015 beigelegt. Für die Zwecke des vorliegenden Erkenntnisses sind die Monate April bis September 2012 von Belang, werden im Folgenden aufgelistet und aufaddiert:

Abfluss-jahr	betrifft Monat	Text	Betrag doppelte Haushaltsführung	Betrag Fam.heimf.
2012	April 2012	Familienheimfahrt		181,95 €
2012	Mai 2012	Familienheimfahrt		124,95 €
2012	Juni 2012	Familienheimfahrt		126,76 €
2012	Juni 2012	erste Monatsmiete	649,00 €	
2012	Juni 2012	Vergebührung	276,62 €	
	Juni-Nov. 2012	erste Halbjahres-AfA für Ablöse (ND 5 Jahre)	420,00 €	
2012	Juli 2012	Miete 07.2012	649,00 €	
2012	Juli 2012	Betriebskosten	101,76 €	
2012	Juli 2012	Familienheimfahrt		126,76 €
2012	August 2012	Miete 08.2012	649,00 €	
2012	August 2012	Betriebskosten	119,38 €	
2012	September 2012	Miete 09.2012	649,00 €	

2012	September 2012	Betriebskosten	119,38 €	
	Summen		3.633,14 €	560,42 €

Anmerkung: Die Diskrepanz zwischen den geltend gemachten 7.376 Euro für doppelte Haushaltsführung und der Summe (7.143,10 Euro) der für April bis Dezember 2012 in der Beilage zum Vorhalt nachvollzogenen Beträge für doppelte Haushaltsführung ist dadurch aufgelöst, dass hier von den Einzelbeträgen ausgegangen wird.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes von Rumänien nach Wien war zumutbar ab der Möglichkeit, dass die (nunmehrige) Ehegattin des Bf. eine Krankenversicherung, welche Leistungen in Österreich abdeckt, erlangen konnte, plus einer Zeitspanne für die Organisation und Durchführung der Übersiedlung.

Wie sich aus der rechtlichen Würdigung ergeben wird, war ab Eheschließung und Verlegung des gewöhnlichen Aufenthaltes nach Österreich eine Versicherung der Ehegattin gemäß § 51d iVm § 123 ASVG möglich. Sachverhaltsmäßig ist in diesem Zusammenhang die Zeitspanne für die Organisation und Durchführung der Übersiedlung festzustellen, welche mit zwei Monaten geschätzt wird (vgl. auch hg. Vorhalt vom 10. Juli 2015).

Rechtliche Würdigung:

Zum Verweis auf Richtlinien des BMF:

VwGH 2.10.2014, 2011/15/0192, Rechtssatz Nr. 3: *„Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, wie die von der Beschwerdeführerin angesprochenen Umsatzsteuerrichtlinien, stellen für den Verwaltungsgerichtshof keine maßgebende Rechtsquelle dar (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2007/15/0143, mwN). Sie sind für den Steuerpflichtigen nicht verbindlich. Auch der unabhängige Finanzsenat war nicht an sie gebunden.“*

VwGH 27.8.2008, 2006/15/0057, Rechtssatz Nr. 2: *„Erlässe stellen keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle dar (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 9. März 2005, 2001/13/0062). Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002, und - ausdrücklich zu den ESt-Richtlinien - vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139).“*

Art. 134 Abs. 7 B-VG lautet: *"Die Mitglieder der Verwaltungsgerichte und des Verwaltungsgerichtshofes sind Richter. Art. 87 Abs. 1 und 2 und Art. 88 Abs. 1 und 2 sind mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass die Altersgrenze, mit deren Erreichung die Mitglieder der Verwaltungsgerichte der Länder in den dauernden Ruhestand treten oder ihr Dienstverhältnis endet, durch Landesgesetz bestimmt wird."*

Art. 87 Abs. 1 und 2 B-VG lauten: *"(1) Die Richter sind in Ausübung ihres richterlichen Amtes unabhängig."*

*(2) In Ausübung seines richterlichen Amtes befindet sich ein Richter bei Besorgung aller ihm nach dem Gesetz und der Geschäftsverteilung zustehenden gerichtlichen Geschäfte, mit Ausschluss der Justizverwaltungssachen, die nicht nach Vorschrift des Gesetzes durch Senate oder Kommissionen zu erledigen sind."*

Die Erlässe und Richtlinien des BMF stellen somit auch für das Bundesfinanzgericht (BFG) bzw. seine Richter und Richterinnen keine Quelle von generellen, abstrakten Normen dar, wie sie nur innerstaatliche Gesetze und Verordnungen, diesen gleichwertige Staatsverträge, sowie bestimmte Rechtsakte der EU enthalten können. Das BFG kann den vorliegenden Fall daher nicht anhand von Richtlinien des BMF lösen.

Im Übrigen enthalten die Einkommensteuerrichtlinien (EStR 2000) und die Lohnsteuerrichtlinien (LStR 2002) jeweils die einleitende Aussage, dass über die Gesetze hinausgehende Rechte und Verpflichtungen aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden können. Und die vorliegende Lösung durch das BFG anhand der Rechtsprechung des VwGH dürfte im Ergebnis auch Rz 346 der LStR 2002 mit dem dortigen Zitat von VwGH 22.4.1986, 84/14/0198, entsprechen.

Zur Dauer der steuerlichen Anerkennung von Werbungskosten  
für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:

§ 123 ASVG: „§ 123. (1) Anspruch auf die Leistungen der Krankenversicherung besteht für Angehörige,

1. wenn sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben und
2. wenn sie weder nach der Vorschrift dieses Bundesgesetzes noch nach anderer gesetzlicher Vorschrift krankenversichert sind und auch für sie seitens einer Krankenfürsorgeeinrichtung eines öffentlich-rechtlichen Dienstgebers Krankenfürsorge nicht vorgesehen ist.

(2) Als Angehöriger gelten:

1. der/die Ehegatte/Ehegattin ...“

§ 51d Abs. 1 ASVG: „§ 51d. (1) Für Angehörige (§ 123) ist ein Zusatzbeitrag im Ausmaß von 3,4% der für den Versicherten (die Versicherte) heranzuziehenden Beitragsgrundlage (Pension) zu leisten, für deren Ermittlung § 21 AIVG sinngemäß anzuwenden ist. Der Zusatzbeitrag entfällt zur Gänze auf den (die) Versicherte(n).“

Die Ehegattin des Bf. hätte somit ab Eheschließung und unter Voraussetzung ihres gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich, d.h. ab ihrer Übersiedlung in die Wohnung des Bf. nach Wien, eine Krankenversicherung gehabt, welche Leistungen in Österreich abgedeckt hätte.

VwGH 22.11.2006, 2006/15/0162, Rechtssatz Nr. 1: „Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, dann

*steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 26. April 2006, 2006/14/0013, und vom 9. September 2004, 2002/15/0119). Zu den als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen gehören somit auch solche für eine zweckentsprechende Unterkunft am Arbeitsort (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG, Tz 3 zu § 16 Abs 1 Z 6).“*

*VwGH 22.4.1986, 84/14/0198, Rechtssatz Nr. 1: „Die Frage, ob bzw ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Familienwohnsitzes zugemutet werden kann, wenn er an einen anderen Dienstort versetzt wird, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse im Einzelfall zu berücksichtigen.“*

Da von April bis September 2012 die Verlegung des Familienwohnsitzes von Rumänien nach Wien unzumutbar war, stellen die Aufwendungen für die Wohnung in Wien für April bis September 2012 Werbungskosten dar. Ebenso stellen die Aufwendungen für Familienheimfahrten von April bis September 2012 Werbungskosten dar.

Da die Verlegung des bisherigen Familienwohnsitzes von Rumänien nach Wien durch Übersiedlung der Ehegattin des Bf. in die Wiener Wohnung des Bf. zwei Monate nach Eheschließung, somit gegen Ende September 2012 zumutbar geworden ist, stellen die Aufwendungen für die Wohnung in Wien sowie für Fahrten nach Rumänien und retour für Oktober bis Dezember 2012 keine Werbungskosten mehr dar.

#### **Allfällige Begrenzung der Kosten für Familienheimfahrten**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen „[b]ei den einzelnen Einkünften [...] nicht abgezogen werden:

2. ...

*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. c angeführten Betrag übersteigen.“*

Der höchste in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der im Jahr 2012 geltenden Fassung angeführte Betrag war 3.672 Euro jährlich.

Für die sechs Monate April bis September 2012 wäre der Höchstbetrag an anererkennungsfähigen Werbungskosten für Familienheimfahrten somit 1.836 Euro. Die gegenständlichen 560,42 Euro liegen unterhalb des Höchstbetrages, sodass die Begrenzung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 hier keine Auswirkung hat.

**Summe der anerkannten Werbungskosten**

250 + 3.633,14 + 560,42 Euro = 4.443,56 Euro.

Zum Antrag der belangten Behörde im Vorlagebericht auf Abweisung

Mit ihrem Vorbringen ist die belangte Behörde auf den in diesem Erkenntnis aufgrund der vom Bf. beigebrachten Unterlagen festgestellten Sachverhalt und die rechtliche Würdigung im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH zu verweisen.

Zur Nichtzulässigkeit der (ordentlichen) Revision

Die zu lösenden Rechtsfragen konnten im Einklang mit der vorhandenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) gelöst werden. Soweit keine Rechtsprechung des VwGH vorhanden war, konnten die Rechtsfragen anhand klarer gesetzlicher Bestimmungen gelöst werden, sodass von einer eindeutigen Rechtslage auszugehen ist. Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG, interpretiert durch VwGH 28.5.2014, Ro 2014/07/0053, ist daher die Revision an den VwGH nicht zulässig.

Wien, am 12. Oktober 2015