

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 26.10.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 29.09.2016 betreffend Einkommensteuer für 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Beschwerdevorentscheidung vom 03.04.2017 unverändert.

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

### Entscheidungsgründe

In der Einkommensteuererklärung 2015 machte der Beschwerdeführer (Bf.) ua. Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 29.09.2016 wurden lediglich Familienheimfahrten für drei Monate sowie „zwei Hotelaufenthalte“ anerkannt: Der Bf. habe seinen Familienwohnsitz in A (A). Er sei ein vorerst auf drei Monate befristetes Dienstverhältnis in NÖ eingegangen, welches anschließend in ein unbefristetes Dienstverhältnis übergegangen sei. Die Verlegung des Familienwohnsitzes nach NÖ sei zumutbar, und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in A sei der privaten Lebensführung zuzuordnen.

In der Beschwerde vom 26.10.2016 brachte der Bf. dagegen im Wesentlichen vor, dass sein Dienstort in K (K) in NÖ 181 km vom Familienwohnsitz in A entfernt sei (Fahrzeit

mindestens zwei Stunden). Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger ohne Kind könne einen Familienwohnsitz haben, welcher eben dort liege, wo er seine engsten persönlichen Beziehungen und einen eigenen Hausstand habe. Der Bf. besitze in A ein eigenes, von ihm errichtetes Haus (eigener Haushalt). Eine Verlegung des Familienwohnsitzes wäre unzumutbar, weil ein Verkauf des Hauses am Familienwohnsitz auf Grund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu Vermögenseinbußen führen würde (Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsstandort aus dem Erlös nicht möglich).

Laut (teilweise stattgebender) Beschwerdevorentscheidung vom 03.04.2017 sei das vom Bf. angeführte Argument der Vermögenseinbußen nur dann relevant, wenn am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit-)Übersiedlung der gesamten Familie unzumutbar sei. Hingegen sei eine private Veranlassung anzunehmen, wenn ein Steuerpflichtiger den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil er dort bspw. ein Eigenheim errichtet habe. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, könnten Kosten für die beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsstandort jedoch vorübergehend als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dabei sei von einer angemessenen Frist auszugehen, wobei für einen alleinstehenden Arbeitnehmer - wie im vorliegenden Fall - sechs Monate als ausreichend anzusehen seien. Daher würden nunmehr Hotelkosten und Wohnungskosten [Anm.: Miete, Betriebskosten, AfA] für insgesamt sechs Monate im Ausmaß von 2.923,85 Euro anerkannt. Auch die Kosten für Familienheimfahrten könnten vorübergehend (für sechs Monate) als Werbungskosten berücksichtigt werden, wobei bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen ein monatliches Aufsuchen des Heimatortes als angemessen anzusehen sei. Diesbezüglich würden daher nunmehr 912,24 Euro [Anm.: 6 (Monate) x 181 (Entfernung: K – A in km) x 2 (Fahrtrichtungen) x 0,42 (Kilometergeld)] berücksichtigt.

Dagegen brachte der Bf. im Vorlageantrag vom 28.04.2017 vor, dass die Voraussetzungen für eine Anerkennung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten sehr wohl im gesamten Zeitraum: 18.02.2015 - 31.12.2015 gegeben seien: Der Bf. sei seit 18.02.2015 bei der Firma DG (DG) in K beschäftigt. Eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsstandort nach A sei nicht zumutbar. Der Familienwohnsitz befindet sich weiterhin in A (Eltern, Freunde), wo der Bf. über ein eigenes, von ihm errichtetes Wohnhaus mit eigenem Haushalt verfüge. In den Lohnsteuerrichtlinien, LStR 2002 Rz 345, seien Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort angeführt, zB wenn der Verkauf des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung am Familienwohnsitz auf Grund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führen würde und die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsstandort aus dem Erlös nicht möglich wäre. Im vorliegenden Fall sei die Verlegung des Familienwohnsitzes aus den in den Lohnsteuerrichtlinien genannten wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar. Aus dieser (Richtlinien-)Bestimmung ginge auch nicht hervor, dass solche Gründe nur relevant seien, wenn am Familienwohnsitz unterhaltspflichtige und betreuungsbedürftige Kinder wohnen.

Mit - ausführlichem - Vorlagebericht vom 06.07.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

Dazu äußerte sich der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 29.01.2018 ua. dahingehend, dass er sein von ihm errichtetes Wohnhaus in A bereits seit 2006 besitze. Auf Grund körperlicher Behinderung (50 %) sei es für ihn nicht leicht, einen entsprechenden Job zu finden. Er habe seine engsten persönlichen Beziehungen (hilfsbedürftige Eltern; Freunde; Ärzte und Physiotherapeuten; Freiwillige Feuerwehr) in A bzw. seiner Heimatregion.

Im Falle eines Verkaufes seines Wohnhauses könnte bestenfalls das Darlehen (offen: 220.355,68 Euro) abgedeckt werden bzw. gäbe es kein Kapital für den Erwerb eines neuen Wohnsitzes in K. Abgesehen davon würde er in rd. zehn Jahren bzw. spätestens bei Pensionsantritt ohnedies wieder in seine Heimat zurückkehren und müsste sich dann wieder eine Unterkunft kaufen. - Eine derartige Vorgangsweise könne und wolle er sich gar nicht vorstellen, und dies könne auch nicht die Absicht des Gesetzgebers sein.

Das Finanzamt entgegnete darauf in einer Stellungnahme vom 08.02.2018 im Wesentlichen mit dem Hinweis auf die (dort im Einzelnen zitierte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, des Bundesfinanzgerichtes und des Unabhängigen Finanzsenates.

Der Bf. gab dazu keine schriftliche Stellungnahme mehr ab.

### ***Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:***

#### **1. Rechtsgrundlagen**

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.

#### **2. Festgestellter Sachverhalt**

(vgl. Vorbringen des Bf.; vorgelegte Hotelrechnungen; vorgelegter Mietvertrag; vorgelegte Wohnungsunterlagen/-rechnungen; vorgelegter Dienstvertrag; zusammenfassende Darstellung im Vorlagebericht):

- Der Bf. (geb. 1965) ist alleinstehend.

- Sein „Familienwohnsitz“ befindet sich in A, wo er seine engsten persönlichen Beziehungen hat und auch ein eigenes Haus besitzt / bewohnt.
- Seit 16.02.2015 ist der Bf. bei der Fa. DG in K nichtselbständig beschäftigt (zunächst auf drei Monate befristet, anschließend unbefristet).
- Der Dienstort des Bf. befindet sich am Sitz der Fa. DG in K.
- Die Entfernung: K – A (einfache Fahrtstrecke) beträgt 181 km.
- In der Anfangszeit der nichtselbständigen Beschäftigung des Bf. in K nächtigte dieser im Nahebereich des Dienstortes in einem Gasthof, Hotel etc.
- Ab 01.04.2015 mietete der Bf. im Nahebereich des Dienstortes eine eigene Wohnung (55 m<sup>2</sup>).

### **3. Rechtliche Würdigung**

#### **3.1. Kosten für doppelte Haushaltsführung**

Das Bundesfinanzgericht hat in einem ähnlichen Fall mit Erkenntnis BFG 07.06.2017, RV/2100420/2015, (ua.) wie folgt entschieden:

*„(...) Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des (Ehe-)Partners haben. Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Nach einer gewissen Zeit ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Dieser Zeitraum hängt vom Familienstand ab. Bei einem ledigen Steuerpflichtigen geht die Verwaltungspraxis von einer Zeitspanne von 6 Monaten aus (LStR 2002, Rz 346; VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).“*

*Der Bf. behauptet, dass bei ihm eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vorliegt. Von einer doppelten Haushaltsführung spricht man dann, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar am Familienwohnsitz und (...) am Beschäftigungswohnsitz. Eine solche wäre dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige von seinem Beschäftigungswohnort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt*

nicht zugemutet werden kann (wovon jedenfalls [bei] einer Wegstrecke von über 80 km und einer Fahrzeit von über einer Stunde ausgegangen wird) und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 16 Anm 25).

Eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung liegt dann vor, wenn die nachgewiesene Absicht besteht, nach einem absehbaren Zeitraum der auswärtigen Berufsausübung wieder an den Ort des Familienwohnsitzes zurückzukehren, während eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung die Verlegung des Familienwohnsitzes auf längere Sicht unzumutbar erscheinen lässt (Lenneis in Jakom, EStG<sup>8</sup>, § 16 Rz 56).

Der Bf. sieht die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in seinen persönlichen Beziehungen und in wirtschaftlichen Gründen gelegen. Abgesehen davon, dass eine Wohnsitzverlegung nicht bedingt, dass das Eigenheim veräußert werden muss, ist eine Verlegung des Familienwohnsitzes im steuerlichen Sinn nicht schon deshalb unzumutbar, weil der Bf. am Familienwohnsitz ein Eigenheim besitzt. So heißt es im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.5.2004, 2000/14/0207, wörtlich: "Der Besitz eines Eigenheimes am bisherigen Arbeitsort stellt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den neuen Arbeitsort dar." Der Verwaltungsgerichtshof hat damit den Umstand, dass es sich beim Familienwohnsitz um ein Eigenheim handelt, als ein Moment bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes gesehen (vgl. VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 31.3.1987, 86/14/0165).

Der Bf. ist im Veranlagungsjahr (...) als alleinstehender Arbeitnehmer in einem unbefristeten Dienstverhältnis in (...) gestanden und [es] liegt nach dem Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes in den vorgebrachten Argumenten kein Grund vor, der gegen die Zumutbarkeit der Verlegung des Hauptwohnsitzes spricht. Die Unzumutbarkeit muss vielmehr die Folge von Umständen sein, die mit der Berufstätigkeit bzw. mit dem Ort der Berufstätigkeit im Zusammenhang stehen, wie zB die Tatsache, dass an diesem Ort keine zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung zu beschaffen ist, oder eben die Tatsache, dass keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt (VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 31.3.1987, 86/14/0165).

Weder stellen die soziale Verbundenheit mit Verwandten und Freunden und eine noch bestehende Integration ins Dorf- oder Vereinsleben solche Gründe dar, noch ist der Besitz eines Eigenheimes geeignet, einen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den neuen Arbeitsort darzustellen. Die Beibehaltung des im Eigentum stehenden Wohnsitzes in der Steiermark und die wirtschaftlichen und familiären Überlegungen, die gegen eine Aufgabe dieses Wohnsitzes sprechen, sind zur Gänze der privaten Lebensführung zuzurechnen (vgl. auch VwGH 18.5.1995, 93/15/0244), und [es] sind die Aufwendungen für den Ledigenhaushalt in (...) nach § 20 EStG 1988

*im Veranlagungsjahr (...) nicht mehr als Werbungskosten für eine beruflich bedingte "doppelte Haushaltsführung" abzugsfähig (...)*

*Informativ wird noch Folgendes festgehalten: Auch aus den Lohnsteuerrichtlinien lässt sich nichts für den Standpunkt des Bf. gewinnen. Zudem handelt es sich bei den Richtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle. Die Richtlinien verstehen sich selbst nur als Auslegungsbehelf zum EStG 1988, aus denen über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können (...)"*

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung, von der dem o.a. Erkenntnis zu Grunde liegenden Rechtsauffassung abzuweichen. Daher führt auch im vorliegenden Fall der Besitz eines Eigenheims zu keiner Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den neuen Arbeitsort und sind die vom Bf. vorgebrachten wirtschaftlichen / familiären / sozialen Argumente gegen eine Aufgabe des Wohnsitzes in A zur Gänze der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Zum (auch im o.a. Fall vorgebrachten) Argument des Bf., ein Grund für die (behauptete) Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes sei darin zu erblicken, dass ein Verkauf des Hauses am Familienwohnsitz (strukturschwaches Gebiet) zu erheblichen Vermögenseinbußen führen würde und die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsstandort aus dem Erlös nicht möglich wäre (vgl. LStR 2002 Rz 345), wird der Vollständigkeit halber noch Folgendes bemerkt :

Wie oben bereits klargestellt wurde, sind die Lohnsteuerrichtlinien keine für das Bundesfinanzgericht verbindliche Rechtsquelle. Dazu kommt, dass an der vom Bf. zitierten Richtlinienstelle sogar ausdrücklich festgehalten wird, dass es sich um dort „*beispielhaft*“ aufgezählte Sachverhalte handelt, in welchen die Verlegung des Familienwohnsitzes „*und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie*“ an den Beschäftigungsstandort unzumutbar sein soll, was auf den vorliegenden Fall aber ohnehin nicht zutrifft. Abgesehen davon hat sich der Bf. in seinem dbzgl. Vorbringen bis zuletzt auf bloß allgemein gehaltene Behauptungen beschränkt. Mit einem im Wesentlichen bloß allgemein gehaltenen Hinweis auf ein strukturschwaches Gebiet wird aber nicht dargetan, aus welchen Gründen eine Wohnsitzverlegung wirtschaftlich unverhältnismäßig sein sollte (vgl. zB BFG 25.11.2015, RV/7103144/2015).

Im Übrigen ist es Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. zB VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083).

Im Ergebnis wurden vom Bf. Umstände von erheblichem objektivem Gewicht (iSd herrschenden Rechtsauffassung), welche einer Verlegung des Familienwohnsitzes entgegengestanden wären bzw. auf Grund welcher eine Verlegung nur unter schwierigsten

Bedingungen erfolgen hätte können, nicht ins Treffen geführt. Die Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ist somit als zumutbar anzusehen und die Beibehaltung des vom Beschäftigungsstandort weit entfernten Familienwohnsitzes als privat veranlasst einzustufen. Damit liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung also nicht vor.

Wie das Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend erkannt hat, können aber nach herrschender Rechtsauffassung auch dann, wenn die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, die dbzgl. Kosten wenigstens vorübergehend (in einer Übergangsphase) als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, welche sich nach den Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, sich im Einzugsbereich des Beschäftigungsstandortes einen Wohnsitz zu beschaffen, richtet. Ob und wann dem Steuerpflichtigen die Wohnsitzverlegung zumutbar ist, kann nicht vom Ablauf einer bestimmten Zeit abhängig gemacht werden, sondern ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vgl. VwGH 22.04.1986, 84/14/0198). Üblicherweise werden bei alleinstehenden Steuerpflichtigen sechs Monate als ausreichend erachtet (vgl. zB UFS 18.02.2010, RV/0220-F/09).

Die in der Beschwerdevorentscheidung als Werbungskosten berücksichtigten Kosten für doppelte Haushaltsführung für sechs Monate im – betraglich unbestrittenen - Ausmaß von 2.923,85 Euro (Miete, Betriebskosten, AfA) sind daher nicht zu beanstanden. In einem darüber hinausgehenden Ausmaß kommt eine steuerliche Berücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung aus den o.a. Gründen jedoch nicht in Betracht.

### **3.2. Kosten für Familienheimfahrten**

Nach herrschender Rechtsauffassung sind Kosten für Familienheimfahrten (Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz) grundsätzlich nur dann steuerlich absetzbar, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung im o.a. Sinne erfüllt sind (vgl. zB Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 16 Rz 56 „Doppelte Haushaltsführung“, mwN; Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 27 (Stand 1.7.2016, rdb.at), mwN).

Entsprechend dem oben Gesagten ist im vorliegenden Fall das Erfordernis einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung nicht erfüllt. Daher können auch die Kosten für Familienheimfahrten nur für den o.a. Zeitraum von sechs Monaten berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang schließt sich das Bundesfinanzgericht auch der vom Finanzamt vertretenen Auffassung an, dass bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen grundsätzlich ein monatliches Aufsuchen des Heimatortes als ausreichend anzusehen ist (wogegen der Bf. im Übrigen nichts Substantiiertes vorgebracht hat), weshalb auch die dbzgl. Kostenberechnung des Finanzamts laut Beschwerdevorentscheidung (912,24 Euro) nicht zu beanstanden ist.

#### **4. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 26. März 2018