

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner
in der Beschwerdesache des Adr,
vertreten durch Steuerkanzlei Stb,
betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26.7.2013 über
Einkommensteuer für 2012
zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden
Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das
einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige
Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des
31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das
Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am
31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden
im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der
neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

Der Beschwerdeführer machte Kosten für eine doppelte Haushaltsführung steuerlich
geltend. Von Seiten des Finanzamtes wurde er aufgefordert, die Voraussetzungen für
die doppelte Haushaltsführung nachzuweisen und diverse Belege einzureichen. Da er

die ihm zugestandene Beantwortungsfrist ungenutzt verstreichen ließ, versagte ihm das Finanzamt die geltend gemachten Kosten.

Im Zuge des sich anschließenden Beschwerdeverfahrens erläuterte der Beschwerdeführer wie folgt: Er sei ledig und lebe am Wohnsitzort in den Räumlichkeiten seines Elternhauses. Das sei erforderlich, weil seine Mutter AB nach einem Schlaganfall und einer damit einhergehenden Behinderung Unterstützung im Alltag benötige. Während seiner Abwesenheiten werde die Betreuung durch seine Geschwister übernommen. Der Beschwerdeführer verfüge im Elternhaus über ein Wohn-, Schlaf- und Arbeitszimmer. Kosten entstünden ihm dafür nicht.

Für die Fahrten zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsort verwendete er einen ihm von seiner Mutter überlassenen BMW. Seine Mutter besitze ein weiteres Fahrzeug VW, mit dem sie unter Beiziehung ihrer Söhne Einkäufe und Arztbesuche erledige.

Der Beschwerdeführer habe im Zeitraum 1.6.2012 bis 7.4.2013 im Hotel C in D über einen befristeten Arbeitsvertrag als Küchenchef verfügt. In diesem Zeitraum hätten 7 Heimfahrten an den Familienwohnsitz stattgefunden. Eine Strecke betrage 270 km. Es seien ihm Fahrtkosten von 1.134,00 € entstanden.

Am Beschäftigungsort in D habe er zusammen mit einer Kollegin, der Rezeptionsschefin, befristet eine Wohnung gemietet. Der Arbeitgeber habe keine Personalwohnung zur Verfügung gestellt. Die Hälfte der Miete für die Monate Juni bis Dezember 2012 habe 1.955,00 € betragen. Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse seien nicht bezahlt worden - er verwies diesbezüglich auf die eingereichten Lohnbescheinigungen.

Er reichte an **Belegen** ein:

- Arbeitsvertrag zwischen der Hotel C D GmbH und dem Beschwerdeführer für den Zeitraum 1.6.2012 bis 7.4.2013;
- 7 Lohnabrechnungen für die Monate Juni bis Dezember 2012, Arbeitgeberin ist die Hotel C D GmbH, als Tätigkeit ist "Küchenchef" ausgewiesen;
- Kopie eines Schwerbehindertenausweises betreffend Fr. AB;
- Zulassungsbescheinigung für AB betreffend das Fahrzeug mit dem Kennzeichen XXX;
- Zulassungsbescheinigung für AB betreffend das Fahrzeug mit dem Kennzeichen YYY;
- Mietvereinbarung zwischen EF als Vermieterin und GH sowie dem Beschwerdeführer als Mieter betreffend die Wohnung in Adr2, für einen Zeitraum von 1.6.2012 bis 31.10.2012 mit Option auf jeweils einmonatige Verlängerung bis spätestens 30.4.2013;
- Meldebestätigung über den "Nebenwohnsitz" des Beschwerdeführers in D ab 1.6.2012.

Erwägungen

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis nachfolgende, als erwiesen angenommene Feststellungen zugrunde:

- Der aus dem Raum J in Deutschland stammende Beschwerdeführer schloss einen befristeten Arbeitsvertrag für den Zeitraum 1.6.2012 bis 7.4.2013 mit der Hotel C GmbH in D für eine Tätigkeit als Küchenchef ab.
- In Deutschland wohnte er im Elternhaus und unterstützte seine Mutter im Alltag, da diese nach einem Schlaganfall behindert ist.
- Weder vor dem 1.6.2012 noch nach dem 11.4.2013 war der Beschwerdeführer steuerlich in Österreich erfasst.
- Er war von 1.6.2012 bis 17.4.2013 an der österreichischen Adresse Adr2, mit Nebenwohnsitz polizeilich gemeldet. Nach dem 17.4.2013 scheint keine Meldung in Österreich mehr auf.
- Der Mietvertrag für die Wohnung an obenstehender Adresse wurde für die Zeit 1.6.2012 bis 31.10.2012 vereinbart. Die Mietdauer sollte sich bis zum Verkauf des Hauses jeweils um einen Monat verlängern, längstens jedoch bis 30.4.2013.
- Die monatliche Miete inklusive Betriebskosten betrug 550,00 €, ab November 2012 580,00 € .
- Der Beschwerdeführer teilte die Wohnung sowie den Mietaufwand mit GH , der Rezeptionschefin im Hotel.
- Er erhielt keinen Arbeitgeberersatz für die Unterbringung am Arbeitsort.

Obenstehende Feststellungen beruhen auf dem eingereichten Arbeitsvertrag, dem ab 4.8.2011 gültigen Schwerbehindertenausweis des Zentrums K für Familie und Soziales betreffend Frau AB , dem Mietvertrag, einem Auszug aus dem Zentralmelderegister, den Lohnabrechnungen sowie dem elektronischen Akt.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 definiert Werbungskosten als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 dürfen Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c (idF BGBl. I Nr. 111/2010) angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, so können Familienheimfahrten von der Wohnung am Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz sowie die Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsort als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn die Aufgabe des bisherigen Familienwohnsitzes **unzumutbar** ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Die berufliche Veranlassung der mit Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen wird aber angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten

ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (vgl. etwa die VwGH-Erkenntnisse 20.9.2007, 2006/14/0038; 28.9.2004, 2001/14/0178; 21.6.2007, 2005/15/0079).

Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Die Ursachen der Unzumutbarkeit können ihre Wurzeln sowohl in der privaten Lebensführung als etwa auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder einer Erwerbstätigkeit seiner Partnerin haben. Lehre und Judikatur bejahen aber auch für alleinstehende Steuerpflichtige Umstände, die die Verlegung eines bestehenden, ständigen Wohnsitzes vom Heimatort an einen unüblich weit entfernten Arbeitsort vorübergehend oder auf Dauer unzumutbar machen. Hierbei ist Voraussetzung, dass der partnerschaftlich nicht gebundene Steuerpflichtige am Heimatwohnsitz einen eigenen Haushalt führt und nicht bloß in einen fremden Haushalt eingegliedert ist.

Das Bundesfinanzgericht sieht keinen Anlass, daran zu zweifeln, dass der Beschwerdeführer im rund 270 km vom Arbeitsort entfernten Elternhaus über die eigenen Räume Schlaf-, Wohn- und Arbeitszimmer verfügte. Wenn er auch unstrittig dafür keine Kosten aufzuwenden hatte, leistete er wohl seinen Beitrag zum Funktionieren des Hauswesens dadurch, dass er abwechselnd mit seinen Geschwistern die behinderte Mutter im Alltag unterstützte und betreute sowie Aufgaben am Heimatwohnsitz wahrnahm, zu denen die Mutter nicht mehr in der Lage war. Es ist daher vom Vorliegen eines „eigenen Hausstandes“ am Heimatort auszugehen.

Allein damit ist aber nach österreichischem Steuerrecht noch nicht die Berechtigung verbunden, Kosten einer doppelten Haushaltsführung steuermindernd geltend machen zu können. Vielmehr muss die **Unzumutbarkeit** der Wohnsitzverlegung hinzukommen. Liegt eine Unzumutbarkeit nicht vor, sind die Kosten für eine – freiwillig gewählte – doppelte Haushaltsführung in den steuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu verweisen.

Aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers ist zu schließen, dass er die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung mit den **Betreuungspflichten** gegenüber seiner behinderten Mutter begründet. Um eine „besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit“ annehmen zu dürfen, müssen aber die im Bundespflegegeldgesetz (BPGG, BGBl. Nr. 110/1993 idGF) umschriebenen Voraussetzungen gegeben sein, dh, es muss ein ständiger, täglich oder zumindest mehrmals wöchentlich zu erbringender Betreuungs- und Hilfsbedarf aufgrund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung vorliegen. Die „Betreuung“ (A) muss nach diesem Verständnis Hilfestellung beim An- und Auskleiden, bei der Körperpflege, der Zubereitung und dem Verzehr von Mahlzeiten, der Verrichtung der Notdurft, der Einnahme von Medikamenten und der Ermöglichung einer gewissen Mobilität umfassen.

Davon zu unterscheiden sind „Hilfsverrichtungen“ (B), die ihrem Charakter nach aufschiebbar sind. Sie betreffen den sachlichen Lebensbereich wie etwa die

Herbeischaffung von Nahrungsmitteln, Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens, die Reinigung von Wohnung und Wäsche, die Beheizung des Wohnraums, die Beschaffung von Heizmaterial und die Mobilität im weiteren Sinn.

Nun hat selbst der Beschwerdeführer nicht behauptet, seine Mutter im Sinne der unter (A) ausgeführten Verrichtungen betreuen zu müssen und wäre eine so intensive Pflege bei einem einmal pro Monat stattfindenden Aufenthalt im Elternhaus auch durchaus nicht denkbar gewesen. Zudem waren nach Aktenlage Personen (Geschwister des Beschwerdeführers) vor Ort, die sich in seiner Abwesenheit um die Mutter kümmerten. Soweit der Beschwerdeführer bei seinen Aufenthalten in Deutschland die unter (B) umschriebenen Hilfeleistungen für seine Mutter erbracht hat – woran das Bundesfinanzgericht nicht zweifelt – reichen diese nicht aus, um eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Arbeitsort wegen „Pflege- und Betreuungspflichten“ zu begründen.

Bei Betrachtung des Sachverhaltes fällt aber auf, dass der Beschwerdeführer insgesamt nur etwas mehr als 10 Monate, davon 7 Monate im Streitjahr, in Österreich berufstätig und polizeilich gemeldet war. Es ist daher zu untersuchen, ob eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus dem Grund einer **nur befristet geplanten Berufstätigkeit in Österreich** vorliegt: Sowohl der Arbeitsvertrag mit der Hotel C D GmbH als auch der mit einer privaten Vermieterin abgeschlossene Mietvertrag sind befristet abgeschlossen worden. Der Beschwerdeführer war auch tatsächlich – über zwei Jahre verteilt – insgesamt nur 10 Monate im Inland aufhältig und berufstätig (7 Monate davon im Streitjahr). Zieht man zudem in Betracht, dass er als Koch/Küchenchef einen Gastronomieberuf ausübt, der saisonal bedingt einer starken Fluktuation unterworfen sein kann, liegt die berufliche Bedingtheit des zweiten Wohnsitzes am Arbeitsort auf der Hand. Die Lehre geht sogar dann von einer beruflichen Bedingtheit des Doppelwohnsitzes aus, wenn von vornherein feststeht, dass die auswärtige Tätigkeit mit 4 bis 5 Jahren befristet ist (vgl. hierzu Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 200/2).

Unabhängig davon spricht auch der nach steuerrechtlicher Lehre geltende Grundsatz, dass einem alleinstehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten zuzubilligen ist, um seinen Wohnsitz zu verlegen und daher für 6 Monate die Kosten einer doppelten Haushaltsführung jedenfalls anerkannt werden (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 353), für die Position des Beschwerdeführers, der erst im Juni des Streitjahres seine Arbeit im Inland aufgenommen hatte und ab diesem Zeitpunkt auch hier gemeldet war. Er hätte sich daher - auch bei einer fortwährenden und dauerhaften Berufstätigkeit im Inland - im Streitjahr noch in der (steuerlich beachtlichen) Übergangsphase für eine Wohnsitzbegründung befunden.

In zusammenfassender Würdigung sind daher die Mehrbelastungen für 7 Monate im Streitjahr aus der doppelten Haushaltsführung am Beschäftigungsort als Werbungskosten abzugsfähig.

Zur Höhe der steuerlich berücksichtigungsfähigen Aufwendungen ist auszuführen:
Bei einem anerkannten berufsbedingten Doppelwohnsitz sind die Aufwendungen für die **Wohnung am Beschäftigungsort** sowie Kosten für **Familienheimfahrten** abzugsfähig (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 356). Aufwendungen für Familienheimfahrten sind insoweit beachtlich, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen. Bei einem ledigen Steuerpflichtigen reichen entsprechend der herrschenden Lehre monatliche Fahrten zum Wohnsitz am Heimatort aus, „um im angemessenen Umfang nach dem Rechten zu sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Objektes beizutragen" (Doralt, a.a.O., Tz 359). Betragsmäßig darf dabei die Grenze des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 nicht überschritten werden.

Der Beschwerdeführer hat in glaubwürdiger Weise dargetan, einmal pro Monat, dh insgesamt sieben Mal, die Hin- und Rückfahrt zu bzw. von seinem Heimatort im PKW angetreten zu haben. Er hat dafür einen Betrag von 1.134,00 € verrechnet. Da dieser unter dem Ansatz gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c idF BGBl. I Nr. 111/2010 EStG 1988 liegt, wird er in der geltend gemachten Höhe anerkannt. Hinzuzurechnen ist die Miete im halben Ausmaß für die Monate 06/12 bis 12/12, die sich auf 1.955,00 € beläuft.

Insgesamt war der Beschwerde spruchgemäß Folge zu geben.

Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision: Mit der vorliegenden Entscheidung, die Deckung in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung findet, wird keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung berührt.

Anlage: Berechnungsblatt

Feldkirch, am 2. Februar 2015