

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des FA Judenburg Liezen vom 17. Dezember 2008 betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz in der Steiermark. Auf Grund einer nicht befristet ausgesprochenen Dienstzuteilung übt der Beschwerdeführer seinen Dienst als Polizist seit dem Jahr 2005 in der Landesverkehrsabteilung x aus. Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2007 Einkünfte von zwei Arbeitgebern.

Auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen führte das Finanzamt eine Pflichtveranlagung iSd § 41 Abs. 1 Z 1 EStG durch. Mit Bescheid vom 17.12.2008 wurde der Beschwerdeführer zur Einkommensteuer 2007 veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung).

In der gegen den Einkommensteuerbescheid eingebrachten Berufung wurde die Berücksichtigung von erhöhten Werbungskosten, erhöhten Sonderausgaben und von außergewöhnlicher Belastung beantragt. In den zu einem späteren Zeitpunkt nachgereichten Unterlagen führte der Beschwerdeführer aus, dass seine Tochter, geb. 1988, im Alter von 14 Jahren zu ihm gezogen sei. Bis Oktober 2008 habe der Bf. wegen der Erkrankung der Tochter an Diabetes Typ 1 erhöhte Familienbeihilfe bezogen. In der Zeit vom 14.11.2005 bis 15.7.2008 habe die Tochter eine Lehrlingsausbildung in der Gastronomie absolviert. Wegen der Sorglosigkeit der Tochter im Hinblick auf ihre Krankheit würde der Bf. so oft wie möglich in die Steiermark fahren um die Tochter an die notwendigen Blutzuckertests zu erinnern. Außerdem koche er in diesen Zeiten für die Tochter. Diese Umstände würden nach Ansicht des Bf. die Berücksichtigung der doppelten

Haushaltsführung sowie der Familienheimfahrten rechtfertigen. An Mietkosten würden die fallweisen Kosten für ein Zimmer in einer Pension in der Nähe seiner Arbeitsstelle in Summe von EUR 1.140 und an Fahrtkosten ein Betrag von EUR 2.575,50 zu gewähren sein.

Mit BVE vom 26. Juni 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes sei nach Ansicht des Finanzamtes seit der Dienstzuteilung im Jahr 2005 zumutbar gewesen. Die seit 2006 volljährige Tochter müsse auch während der mehrtägigen Abwesenheit des Vaters in der Lage sein, sich selbst zu versorgen. Versicherungsprämien seien keine nachgewiesen worden.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf. aus, dass die Dienstzuteilung jederzeit vom BMI beendet hätte werden können. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes unter gleichzeitiger Suche einer Lehrstelle für die Tochter hätte nicht wirklich in Erwägung gezogen werden können. In den vergangenen Jahren seien mehrere Krankenhausaufenthalte der Tochter wegen gravierender Stoffwechselentgleisungen notwendig geworden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

In Streit steht, ob die für das Jahr 2007 geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung sowie Kosten für Familienfahrten in Höhe von insgesamt 3.715,50 € als Werbungskosten im Sinn des § 16 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind. Die Veranlagung hat in diesem Fall von Amts wegen zu erfolgen (*Pflichtveranlagung*). Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, so erfolgt gemäß § 41 Abs. 2 EStG eine Veranlagung nur auf Antrag des Steuerpflichtigen (*Antragsveranlagung*).

Im vorliegenden Fall war wegen des Bezuges von zwei lohnsteuerpflichtigen Einkünften eine Pflichtveranlagung durchzuführen.

Auswärtige Berufsausbildung der Tochter:

Gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine *Berufsausbildung eines Kindes* außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von EUR 110 pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Unter dem Begriff „*Berufsausbildung*“ sind alle Arten schulischer, universitärer oder kursmäßiger Ausbildung zu verstehen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG §34 Anm 58). Voraussetzung ist ferner, dass die Absicht besteht, durch zielstrebiges Bemühen das Ausbildungsziel zu erreichen und die vorgeschriebenen Prüfungen abzulegen. Zur *Berufsausbildung* gehört regelmäßig

auch der Nachweis *eines* ernstlichen Bemühens, um die fachliche Qualifikation für die Ausübung des angestrebten Berufes zu erlangen (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 34 Anm 59).

Von einem „*Kind*“ kann dann gesprochen werden, wenn ein Unterhaltsanspruch besteht dh bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit des jungen Menschen. Unter dem Wohnort versteht man den Ort des Familienwohnsitzes (dh der Ort, an dem der Unterhaltsberechtigte die Möglichkeit hat, an der familiären Haushaltsführung und Verpflegung teilzunehmen). Wenn ein verheiratetes *Kind* am Studienort einen eigenen Hausstand unterhält, dann liegt der Wohnort am Studienort und kann dann nicht mehr von einer *auswärtigen Berufsausbildung* gesprochen werden (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2014, §34 Rz 76 f).

Im gegenständlichen Fall besuchte die Tochter des Bf. im März und April 2007 als Lehrling eine Tourismusschule, weshalb die gesetzlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Pauschales für die *auswärtige Berufsausbildung* als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für zwei Monate als erfüllt angesehen werden können.

Alleinerzieherabsetzbetrag:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 steht Alleinerziehenden ein *Alleinerzieherabsetzbetrag* zu. Dieser beträgt jährlich bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro. Alleinerziehende sind Steuerpflichtige, die mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner leben.

Nach der klaren Regelung des § 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 hat der *Alleinerzieherabsetzbetrag* ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 zur Voraussetzung. Ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 ist aber nur im Falle des tatsächlichen Familienbeihilfenbezuges durch den Steuerpflichtigen während mehr als sechs Monaten im Kalenderjahr gegeben. Die Zuerkennung des *Alleinerzieherabsetzbetrages* ist somit an den tatsächlichen Bezug der Familienbeihilfe geknüpft (vgl. VwGH 16.12.2010, 2008/15/0213; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0150; VwGH 23.9.2010, 2010/15/0155).

Nach der Aktenlage hat der Beschwerdeführer im Jahr 2007 für seine Tochter erhöhte Familienbeihilfe bezogen, weswegen die vom Gesetz vorgegebenen Voraussetzungen für die Gewährung des *Alleinerzieherabsetzbetrages* im strittigen Jahr erfüllt sind.

Gemäß § 34 Abs.1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: 1. Sie muss außergewöhnlich sein. 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen. 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Für den gegenständlichen Beschwerdezeitraum ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 1998/91

idF BGBl II 2001/416, maßgeblich. Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, "Blindengeld" oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. I Nr. 416/2001, sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für unterhaltsberechtigte Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten mit monatlich 262,00 € vermindert um die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) zu berücksichtigen.

Der Beschwerdeführer bezog 2007 für seine Tochter erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967. Der Pauschbetrag gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. I Nr. 416/2001, in Höhe von 3.144,00 € jährlich ist zu gewähren.

Sonderausgaben:

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

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 erster Satz EStG 1988 sind ua. folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes - BMVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer

- freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b).....

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 wird in Ergänzung des Abs. 1 bestimmt, dass für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich besteht. Dieser Betrag erhöht sich

- um 2 920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht. Sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen.

Die vom Beschwerdeführer im Jahr 2007 entrichtete Versicherungsprämie in Höhe von EUR 684 ist daher im Betrag von EUR 171 als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Familienheimfahrten - Doppelte Haushaltsführung:

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (vgl. VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095, VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierenden Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach der ständigen 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. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH vom 18. Oktober 2005, ZI. 2005/14/0046). Der Grund, warum Aufwendungen für *Familienheimfahrten* dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit der Ehegattin. Solche Umstände können auch eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung rechtfertigen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6, Tz 3, mit Hinweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH

17.2.1999, VwGH 19.2.1999, 95/14/0059; VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; uv.a.; zuletzt VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241) liegen. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichen objektiven Gewicht sind (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Nach einer gewissen Zeit, die nicht schematisch, sondern stets im Einzelfall zu beurteilen ist, ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.86, 84/14/ 0198). Dieser Zeitraum hängt insb. vom Familienstand ab, die LStR 346 nennen bei einem ledigen Steuerpflichtigen sechs Monate und bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebenden Steuerpflichtigen zwei Jahre (Jakom/ Lenneis EStG, 2013, § 19 Rz 56).

Die Kosten für Familienheimfahrten sind steuerlich nur dann absetzbar, wenn die Voraussetzungen für eine *doppelte Haushaltsführung* vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 16 Rz 56, lit i).

Nach der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nur dann zu bejahen, wenn im Einzelfall eine "besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit" besteht (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024 bzw. VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann das in der Einstufungsverordnung (EinstV, BGBl. II Nr. 37/1999 idGF) zum Bundespflegegeldgesetz (BPGG, BGBl. Nr. 110/1993 idGF) dargestellte Verständnis von "*Pflegebedürftigkeit*" als taugliches Instrumentarium für die Interpretation des Begriffs "besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit" angesehen werden (siehe dazu auch UFS 30.03.2009, RV/0240-G/08).

Nach Art. 2 § 4 Abs. 1 BPGG iVm § 5 EinstV ist unter "Pflegebedarf" ein ständiger, d.h. ein regelmäßig täglich oder zumindest mehrmals wöchentlich zu erbringender Betreuungs- und Hilfsbedarf auf Grund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung zu verstehen. "Betreuung" wird in § 1 EinstV definiert als vornehmlich den persönlichen Lebensbereich betreffende notwendige Verrichtungen, die in relativ kurzer Folge durch andere Personen zu erbringen sind und ohne die der pflegebedürftige Mensch der Verwahrlosung ausgesetzt wäre. Zu diesen Verrichtungen zählen insbesondere solche beim An- und Auskleiden, bei der Körperpflege, der Zubereitung und Einnahme von Mahlzeiten, der Einnahme von Medikamenten und der Mobilitätshilfe im engeren Sinn.

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass er bei Aufenthalt zu Hause seine Tochter regelmäßig an die notwendigen Blutzuckertests erinnern würde. Dadurch würde er relativ viel Zeit mit seiner Tochter verbringen. Außerdem würde er für sie kochen, da er dann genau wisse, wie viele Kohlehydrate die Tochter zu sich genommen habe und welche Menge Insulin gespritzt werden müsse.

Diese teilweise Unterstützung der zuckerkranken Tochter an den Wochenenden, welche im Streitjahr bereits volljährig war und eine Lehre im Gastgewerbe absolvierte entspringt jedoch dem familiären Beistandsgebot und bildet allein keine ausreichende Grundlage für die Begründung einer doppelten Haushaltsführung. Da wie oben dargestellt im Streitzeitraum keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorlag, sind daher auch die Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht anzuerkennen.

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 Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im Erkenntnisfall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG angesprochen sind, war die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen. Das Bundesfinanzgericht konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen.

Graz, am 22. Juli 2015