

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache Dr. B, Adr1, vertreten durch C Steuerberater OG, Adr2, über die Beschwerde vom 21.9.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes D betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 mit Ausfertigungsdatum 24.08.2016

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) machte in ihren bei der Abgabenbehörde elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen 2013 und 2014 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit Familienheimfahrten in Höhe von € 3.672,00 (höchstes Pendlerpauschale) als Werbungskosten geltend.
2. Nach erklärungskonformer Veranlagung der Einkommensteuer 2013 verfügte die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2013

und fertigte am 24.8.2016 für dieses Jahr einen neuen Sachbescheid und für das Jahr 2014 einen ersten Einkommensteuerbescheid aus. Die als Werbungskosten geltend gemachten Familienheimfahrten wurden mit folgender Begründung steuerlich nicht anerkannt:

"Laut ZMR-Abfrage hat Herr E seinen Hauptwohnsitz in L, wo er auch steuerlich erfasst ist. Auch Sie sind lediglich in D mit Hauptwohnsitz gemeldet. Dies spricht (unter anderem) gegen einen Familienwohnsitz in K. Es werden von Herrn E auch keine relevanten Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als € 6.000,00 erzielt, sondern Pensionseinkünfte."

3. Gegen diese Bescheide erhob die steuerliche Vertretung im Namen der Bf. mit Schreiben vom 21.9.2016 Beschwerde und brachte im Wesentlichen Folgendes vor:

Der Lebenspartner der Bf. habe den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in K, an dem in seinem Eigentum stehenden Bauernhof, den er seit zehn Jahren in Kleinarbeit renoviert habe. Der regelmäßige gemeinsame Aufenthalt der Bf. werde durch ihre aufgelisteten Kreditkartenzahlungen in diversen Geschäften - Lebensmitteleinkäufe, Friseurbesuche, Buchhandlung und Cafebesuche - in F belegt.

Herr E sei zwar in Pension, erziele als selbständiger Schriftsteller Einkünfte aus Vorträgen und habe in den Jahren 2013 bis 2015 zwei Bücher ("G" und "H") veröffentlicht. Dazu seien umfangreiche Recherchen in den einschlägigen L Kreisen (L Polizeichefs, Sicherheitspersonal vom Flughafen L, Psychoanalytiker, Professoren der Universität M) erforderlich gewesen. Eine Verlagerung des Wohnsitzes nach I sei aufgrund der Notwendigkeit seiner örtlichen Präsenz am Ort des Geschehens in L notwendig. Die für seine schriftstellerische Arbeit notwendige Kreativität finde er allerdings ausschließlich in K und nicht in der beengten Zwei-Zimmer-Loft-Wohnung der Bf. oder in seiner Wohnung in L. Seine Informationen beziehe er aus den Schaltzentralen, den politischen und gesellschaftlichen Insiderkreisen L und der Universität M. Die Bf. finde trotz Bemühungen keine adäquate Anstellung als Oberärztin am Familienwohnsitz.

Die Bf. habe ihren Lebensgefährten ebenso regelmäßig (ca. 1-2x monatlich) in L besucht, womit man hinsichtlich der Familienheimfahrten, selbst bei Annahme des Lebensmittelpunktes in L, zum selben steuerlichen Ergebnis wie erklärt komme. Es sei hinsichtlich des steuerlichen Ergebnisses völlig egal, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen am formalen Hauptwohnsitz des Partners in L oder *"am wahren wirtschaftlichen Gehalt in K"* anknüpfe.

4. Die Abgabenbehörde fertigte am 6.4.2017 eine das Beschwerdebegehren abweisende Beschwerdevorentscheidung für das Jahr 2013 und 2014 aus. Begründend wurde ausgeführt, dass der Lebenspartner der Bf. am Familienwohnsitz *"(wäre hier K)"* 2013 und 2014 keine steuerlich relevanten Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit erzielt habe und die Wohnsitzverlegung nicht unzumutbar sei. Zukünftige Einnahmen seien nicht von Bedeutung.

5. Mit Schreiben vom 4.5.2017 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt. Zur weiteren Begründung der Beschwerde wurde

vorgebracht, dass die Abgabenbehörde die Beschwerde mit der Begründung abgewiesen habe, dass der Lebenspartner der Bf. nicht mehr als € 6.000,00 erzielt habe. Die Kosten einer doppelten Haushaltsführung seien anzuerkennen, wenn die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes des Steuerpflichtigen nicht privat veranlasst sei. Der Lebensgefährte der Beschwerdeführerin sei ein nicht unbekannter Schriftsteller, der im fraglichen Zeitraum zwei Bücher publiziert habe, wofür umfangreiche Recherchen in einschlägigen L Kreisen und eine Zusammenarbeit mit Persönlichkeiten in L, wie L Polizeichefs, Sicherheitspersonal am Flughafen, Psychoanalytiker und in M (Univ. Prof. Dr. S. B.) notwendig gewesen seien. Es werde davon ausgegangen, dass die Publikationen in Folge auch zu nennenswerten Einnahmen führen. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach I sei für den Lebensgefährten aufgrund seiner weiterhin aufrechten schriftstellerischen Tätigkeit und der daran geknüpften Notwendigkeit der örtlichen Präsenz am Ort des Geschehens aus beruflichen Gründen nicht möglich gewesen.

6. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht am 27.2.2018 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem Sachverhalt aus:

1. Die Beschwerdeführerin ist Fachärztin für Anästhesie und seit vielen Jahren durchgehend als Vertragsbedienstete, in den Beschwerde Jahren in der Funktion als Oberärztin, im Landeskrankenhaus D beschäftigt.

2. Die Beschwerdeführerin ist seit 29.7.2002 in der seit 2001 in ihrem Eigentum stehenden Eigentumswohnung in Adr1, mit Hauptwohnsitz gemeldet.

3. Herr E, der Lebensgefährte der Beschwerdeführerin, hatte auch in den Beschwerde Jahren seinen Hauptwohnsitz in der Adr3 in L.

4. Herr E ist seit 1. Jänner 2013 Pensionist und erzielte neben Pensionseinkünften geringfügige Einkünfte gemäß § 109a EStG 1988.

5. Das Vorliegen eines gemeinsamen Hausstandes, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin und ihres Partners bildete, ist nicht erwiesen (siehe Punkt IV.).

III. Rechtslage

1. Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

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

3. Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten (oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner) einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 24.4.1996, [96/15/0006](#)).

4. Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz sind unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnsitz so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes liegt und deswegen im Dienstort ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss (vgl. VwGH 26.5.2010, [2007/13/0095](#); VwGH 24.11.2011, [2008/15/0235](#)).

5. Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinn liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (vgl. VwGH 22.11.2011, [2008/15/0157](#)).

IV. Erwägungen

1. Außer Streit steht, dass die Bf. seit dem Jahr 2002 ihren Hauptwohnsitz an ihrem Beschäftigungsort in D hat. Im gegenständlichen Beschwerdefall ist die Frage zu klären, ob die Bf. mit ihrem Partner einen gemeinsamen Hausstand in K gegründet hat, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser beiden Personen bildete und die Gründung dieses gemeinsamen Hausstandes beruflich veranlasst war.

2. In den beschwerdegegenständlichen Jahren 2013 und 2014 begehrte die Bf. die steuerliche Berücksichtigung für Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe des großen Pendlerpauschales von € 3.672,00. Die Bf. gab der Abgabenbehörde erstmals in der Beschwerde vom 21.9.2016 die Begründung eines Familienwohnsitzes mit ihrem Lebenspartner E außerhalb der üblichen Entfernung zu ihrem Beschäftigungsort D in K bekannt.

Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung zum Beispiel für das Wohnen am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten können nur dann steuerlich

berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist.

3. Damit unterscheidet sich der Beschwerdefall aber wesentlich von jenen Fällen, in denen die Folgen der Begründung eines weiteren Haushaltes am Ort der Beschäftigung bei Beibehaltung des Familienwohnsitzes zu beurteilen waren.

4. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung eines (Familien-)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkünfterzielung veranlasst gelten, solange dem Steuerpflichtigen die Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben. Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 20.9.2007, [2006/14/0038](#)). Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem Gewicht ergeben (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Momente bloß persönlicher Vorliebe reichen für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht aus (vgl. VwGH 3.8.2004, [2000/13/0083](#)).

5. Außer Streit steht, dass der Partner der Bf. seinen Hauptwohnsitz auch in den Beschwerde Jahren in L hatte. Der von Herrn E in der Steiermark erworbene Bauernhof, der von ihm - so die Beschwerdeausführungen - über zehn Jahre hinweg in Kleinarbeit renoviert worden sei, habe ihm die notwendige Kreativität für seine schriftstellerische Tätigkeit geboten, die er weder in seiner Wohnung in L noch in der Wohnung der Bf. in D gefunden hätte. Nach den ausführlichen Erläuterungen in der Beschwerdeschrift, sei es für Herrn E notwendig gewesen, in L zu sein, um seine dortigen Kontakte zu pflegen (zum Beispiel L Polizeichef, Sicherheitspersonal Flughafen, Psychoanalytiker sowie Universitätsprofessor in M) und entsprechende Recherchen für seine in Arbeit befindlichen Bücher, die im Juli 2014 und September 2015 publiziert wurden, durchzuführen.

6. In dem auf Nachfrage durch das Bundesfinanzgericht vom 28.1.2020 erstatteten Antwortschreiben vom 18.2.2020, führte die Bf. aus, mit ihrem Partner E bereits im Jahr 2010 am Bauernhof in K einen gemeinsamen Hausstand gegründet zu haben, der für sie beide den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen dargestellt habe. Das sei auch in den Beschwerde Jahren der Fall gewesen, was aus den beigeschlossenen

Bankkontobewegungen ersichtlich sei.

Allerdings sind weder Herr E noch die Bf. auf dem Bauernhof in K behördlich gemeldet. Auch wenn die Meldungen im Zentralen Melderegister nur deklaratorische Wirkung haben, haben sie dennoch Indizwirkung. Die Frage des Bundesfinanzgerichtes, warum der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in K gelegen sein soll, wenn die Bf. doch seit vielen Jahren in D berufstätig und Eigentümerin von Liegenschaften in D sei und auch Verwandte in D habe, ließ die Bf. unbeantwortet. Ebenso wurde nichts Konkretes dazu vorgebracht, was auf einen in K liegenden gemeinsamen Hausstand und Mittelpunkt der Lebensinteressen der beiden Personen schließen ließe. Aus den aufgezeigten Bankkontoabbuchungen betreffend geringe Lebensmitteleinkäufe, Tankabrechnungen, Friseurbesuche, Bekleidungs- und diverse Kleinartikeleinkäufe, ist lediglich ersichtlich, dass die Bf. ihren Partner in K und in L besucht hat. Aus der Beschwerde lässt sich klar erkennen, dass die Bf. selbst nicht vom Vorliegen eines fixen gemeinsamen Hausstandes an einem bestimmten Ort ausging, sondern vielmehr die Auffassung vertrat, dass es steuerlich zum gleichen Ergebnis führe, egal, ob sie zu ihrem Partner nach L oder zu ihm nach K reise. Offensichtlich ist für die Bf. nur die zu bewältigte Reisedistanz und nicht das Reiseziel an und für sich für die Geltendmachung von Werbungskosten maßgebend. Kosten für den zweiten Hausstand wurden ohnehin nicht geltend gemacht. Aus den Bankkontoabrechnungen ist ersichtlich, dass die Bf. in den Monaten Jänner bis August, Oktober und Dezember 2013 einmal pro Monat in die Steiermark und im November 2013 einmal nach L gefahren ist. Im Jahr 2014 fuhr die Bf. nach diesen Bankkontoabrechnungen in den Monaten April bis Juni und im August einmal, im Juli zweimal in die Steiermark und im Oktober und Dezember einmal nach L.

7. Dass die Bf. nach ihrem Vorbringen keinen adäquaten Job in der Nähe von K gefunden habe ist irrelevant, es kommt nämlich nicht auf die Zumutbarkeit der Verlegung des Beschäftigungsortes, sondern auf das Aufgeben des "Familienwohnsitzes" an.

8. Das Bundesfinanzgericht zieht nicht in Zweifel, dass zwischen der Bf. und Herrn E in den Beschwerdejahre eine gewisse Partnerschaft vorgelegen hat, die in regelmäßigen Besuchen durch die Bf. mündete. Ein Familienwohnsitz einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft erfordert allerdings ebenso wie bei verheirateten Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand der den Mittelpunkt beider Partner bildet. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen kann allerdings naturgemäß nur an einem bestimmten Ort liegen.

9. Im Beschwerdefall erachtet das Bundesfinanzgericht es nicht als erwiesen, dass die Bf. und ihr Partner in den Jahren 2013 und 2014 am Bauernhof in der Steiermark über einen gemeinsamen Familienwohnsitz verfügt haben, der für diese beiden Personen den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen bildete. Bei dem in der Steiermark im Eigentum des Lebensgefährten stehenden Bauernhof handelte es sich offensichtlich vielmehr um ein auch von der Bf. aufgesuchtes Feriendomizil ihres Partners.

10. Herr E trat mit Ende des Jahres 2012 in den Ruhestand und bezog ab 1.1.2013 ortsungebundene Pensionseinkünfte. Außerdem wurden geringfügige § 109a EStG Einnahmen aus Vortragstätigkeit ausgewiesen. Die Bf. sah es als unzumutbar an, dass ihr Partner in den Beschwerdejahren seinen Wohnsitz nach D verlegen hätte können, weil dieser schriftstellerisch tätig gewesen sei. So habe er für seine Bücher in L recherchieren und Kontakte zu den verschiedensten Personen zwecks Informationsgewinnung pflegen müssen. Schriftstellerisch tätig habe ihr Partner aber letztlich nur in der Steiermark sein können, nicht in L und nicht in ihrer Wohnung in D. Auch wenn im gegenständlichen Fall nicht von einem Familienwohnsitz in K auszugehen ist, zeigte die Bf. mit diesem Vorbringen keine Umstände von erheblichem Gewicht auf, die eine Wohnsitzverlegung als unzumutbar erscheinen ließen, vielmehr weisen die angezogenen Gründe auf rein persönliche Befindlichkeiten ihres Partners hin. Gerade diese Argumentationslinie bestätigt, dass ein Familienwohnsitz gerade nicht vorgelegen hat, sondern jeder von ihnen in diesem Fall seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen, trotz Bestehens einer Beziehung, an einem anderen Ort hatte.

11. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

V. 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. Unter welchen Voraussetzungen Werbungskosten im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung abzugsfähig sind, ist durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (Punkt III. und IV.).

Innsbruck, am 19. März 2020