

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., X, über die Beschwerde vom 29. April 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 15. April 2019, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe ergibt sich gegenüber der Beschwerdevorentscheidung vom 29. August 2019 keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid 2018 die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von € 3.672 und für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 7.319 mit nachstehender Begründung nicht als Werbungskosten anerkannt:

"Sowohl Sie als auch die Partnerin haben zumindest seit 2011 einen gemeinsamen Wohnsitz sowie auch die Tätigkeit im Raum Y.

Der Familienwohnsitz befindet sich somit in Y. Die Fahrten nach Z sind nicht als Familienheimfahrten zu werten.

Da auch beide Partner (vermutlich) seit Jahren im Bereich Y berufstätig sind, kann die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Z nicht als beruflich veranlasst berücksichtigt werden. Die Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie der Familienheimfahrten sind damit 2018 nicht steuerlich zu berücksichtigen."

Dagegen hat der Beschwerdeführer (Bf.) im Wesentlichen mit folgender Begründung Beschwerde erhoben:

1) Familienwohnsitz

Die Bescheidebegründung sei insofern widersprüchlich, als hinsichtlich der Familienheimfahrten der Familienwohnsitz in Y angenommen werde und hinsichtlich der Kosten der doppelten Haushaltsführung der Familienwohnsitz in Z behauptet werde.

Der Familienwohnsitz liege dort, wo ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand habe (Rz 343 LStR).

Er lebe mit seiner Frau in X (Eigenheim), wo sich auch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befände. Auf Grund der Strukturschwäche des ländlichen Gebietes hätten er und auch seine Frau einen Arbeitgeber in Y. Er habe mit seinem Dienstgeber eine Teleworking-Vereinbarung, wonach er rund die Hälfte seiner Arbeitszeit am Dienort in Y verbringen müsse, abgeschlossen. Praktisch werde diese Vereinbarung so gelebt, dass er in der Regel einmal pro Woche zwei Tage am Dienort in Y verbringe. Die übrige Arbeitszeit verrichte er im Arbeitszimmer in Z. Der Arbeitgeber habe dazu einen Telearbeitsplatz inklusive Internetanschluss sowie ein Firmentelefon im Arbeitszimmer in Z eingerichtet (vgl. Beilage 1: Meldezettel - Hauptwohnsitz in Z und Beilage 2: Teleworking-Vereinbarung mit dem Arbeitgeber).

Seine Frau lebe ebenso in Z. Zwar habe sie einen Arbeitgeber mit Firmensitz in Y, sie betreue aber Klienten in den Bundesländern. Sie verfüge über keinen eigenen Arbeitsplatz im Büro des Arbeitgebers in Y. Tatsächlich arbeite sie entweder in ihrem Arbeitszimmer in Z oder bei Klienten vor Ort [vgl. Beilagen 3a und 3b: Schriftverkehr seiner Frau mit "offiziellen Stellen" (Bank und Kammer), aus dem ersichtlich sei, dass der tatsächliche Wohnort Z sei].

Aus der Beilage 4 (Aufstellung über Reisekostenabrechnungen seiner Frau im Jahr 2018) sei ersichtlich, dass die Reisen stets von Z aus angetreten worden seien. Im Kalenderjahr 2018 habe seine Frau Klienten in Rottenmann, Graz, Eggelsberg, Brunn am Gebirge und Salzburg betreut.

Sie lebten beide in Z und würden einen Teil ihrer Arbeitszeit in Z verbringen; sie hätten Freunde in Z und würden am gesellschaftlichen Leben teilnehmen. So sei seine Frau zB Ortseinsatzleiterin der Steirischen Berg- und Naturwacht in Z. Der Familienwohnsitz befinde sich nach der Definition der Lohnsteuerrichtlinien zweifelsfrei in Z.

2) Doppelte Haushaltsführung

Nachdem nun die Vorfrage des Familienwohnsitzes geklärt sei, sei zu untersuchen, ob die Voraussetzungen für die Geltendmachung von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung gegeben sind.

Voraussetzung sei die berufliche Veranlassung des zweiten Haushaltes, im konkreten Fall in Y.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) sei beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- a) vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- b) die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- c) die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Zu a): Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr sei grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 km entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (Rz 342 LStR). Der Familienwohnsitz liege in Z, der Beschäftigungsort sei in Y, die einfache Strecke betrage mehr als 200 km, die Fahrzeit mit der Bahn (in der Regel benutztes Verkehrsmittel) rund drei Stunden. Das Kriterium sei somit erfüllt.

Zu b) bzw. c): Die Unzumutbarkeit könne ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Seine Frau gehe - wie oben ausgeführt - einer steuerlich relevanten Erwerbstätigkeit nach, die (abgesehen von Dienstreisen) überwiegend am Familienwohnsitz ausgeübt werde. Sie

übe ihre Beschäftigung nicht in Y aus. Dazu verweise er auf Beilage 4. Im Übrigen gehe er einer weiteren Erwerbstätigkeit als Nationalpark-Ranger im Nationalpark XY und Nationalpark YZ nach. Beide Nationalparks befänden sich in unmittelbarer Nähe des Familienwohnsitzes Z.

Fazit: Der zweite Haushalt in Y neben dem Familienwohnsitz in Z sei somit beruflich veranlasst und die Voraussetzungen für die Geltendmachung von Kosten für die doppelte Haushaltsführung seien gegeben.

Er beantrage daher, die Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Y in Höhe von € 7.319 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

3) Familienheimfahrten

Aufwendungen für Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden.

Bei einem verheirateten Dienstnehmer seien bei Geltendmachung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen (Rz 355 LStR). Dabei seien die Kosten aber mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 begrenzt.

Nachdem - wie oben ausgeführt - die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung gegeben seien, seien die Kosten der Familienheimfahrten abzugsfähig. Somit beantrage er, Kosten für Familienheimfahrten in Höhe des großen Pendlerpauschales von 3.672 € als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die tatsächlichen Kosten lägen über diesem Betrag.

Im Übrigen sei angemerkt, dass die Kosten zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsort - sollten die Voraussetzungen für die Geltendmachung von Kosten für Familienheimfahrten nicht vorliegen, was hier nicht behauptet werde - als aliquotes Pendlerpauschale abzugsfähig wären. Neben dem Pendlerpauschale könnten für die Wegstrecke, die über 120 km hinausgehe, die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden (Rz 259a LStR).

Das Finanzamt hat die teilweise stattgebende (Anerkennung des Pendlerpauschales in Höhe von € 3.672 als Werbungskosten) Beschwerdeentscheidung wie folgt begründet:

"Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die Mehraufwendungen für eine doppelte

Haushaltsführung nur dann berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des Familienwohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind es Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

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 Sinne liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seinen Familienwohnsitz aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (VwGH 26.4.2006, 2006/14/0013; VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157; VwGH 14.9.1993, 92/15/0054; VwGH 15.12.1994, 93/15/0083 und VwGH 28.3.2000, 96/14/0177).

Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort des Abgabepflichtigen wegen der Aufnahme einer Beschäftigung des Ehegatten an einem anderen Ort ist nicht durch die Erwerbstätigkeit des Abgabepflichtigen veranlasst und führt deshalb nicht zu berücksichtigungsfähigen Werbungskosten (VwGH 14.9.1993, 92/15/0054).

Laut ZMR waren Sie bis 29.04.2011 mit Hauptwohnsitz und ab diesem Zeitpunkt mit Nebenwohnsitz in der YY, gemeldet. Ihre Frau ist bis dato mit Hauptwohnsitz an der Adresse gemeldet. Die Eigentumswohnung wurde mit Kaufvertrag vom 30.09.2008 erworben.

Seit 29.04.2011 sind Sie mit Hauptwohnsitz in der X mit Hauptwohnsitz und Ihre Frau mit Nebenwohnsitz gemeldet. Die Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 23.02.2011 erworben.

Am 21.01.2013 wurde eine freiwillige Telearbeitsvereinbarung mit Ihrem bisherigen Arbeitgeber beginnend ab Mai 2013 abgeschlossen.

Die Wegverlegung des Wohnsitzes von Ihrem Beschäftigungsort und dem Ihrer Gattin kann daher nicht zu steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung führen, zumal diese in keinsten Weise beruflich veranlasst war.

Aus der Tätigkeit als Nationalpark-Ranger werden keine steuerlich relevanten Einkünfte erzielt bzw. keine solche erklärt, welche eine doppelte Haushaltsführung begründen würden.

Das Pendlerpauschale/Pendlereuro wurde berücksichtigt (für 4-7 Fahrten je Monat)."

Im Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht hat der Bf. im Zusammenhang mit dem Streitpunkt - Kosten für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 - im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Meldedaten und die Daten des Erwerbes der Liegenschaften seien in der Begründung der Beschwerdeentscheidung korrekt wiedergegeben. Es sei jedoch unklar, welche Relevanz die Behörde diesen Daten beimesse. Eine Meldung eines Haupt- bzw. Zweitwohnsitzes könne zwar ein Indiz für einen Familienwohnsitz sein, es sei jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf die tatsächlichen Umstände abzustellen. Der Familienwohnsitz befinde sich im Streitjahr - wie in der Beschwerde dargelegt und durch Nachweise belegt - zweifelsfrei in Z. Weitere Nachweise könnten der Behörde bei Bedarf vorgelegt werden.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes von Y nach Z, die im Jahr 2013 erfolgt sei, sei - wie die Begründung der Beschwerdeentscheidung richtig darlege - nicht beruflich veranlasst gewesen. Es sei geplant gewesen, auch in der Umgebung des neuen Familienwohnsitzes Z eine berufliche Tätigkeit aufzunehmen. Auf Grund der Strukturschwäche des Gebietes sei jedoch kein adäquater Arbeitsplatz gefunden worden. Durch die Telerbeitsvereinbarung mit dem bisherigen Arbeitgeber sei die Möglichkeit geschaffen worden, die bisherige Beschäftigung weiter aufrecht zu erhalten. Allerdings beinhalte die Telerbeitsvereinbarung auch die Verpflichtung, dass 50% der Arbeitszeit am Arbeitsort in Y verbracht werden müssten. Das bedinge auf Grund der räumlichen Distanz Z-Y einen zweiten Haushalt in Y.

Der Antrag auf Geltendmachung von doppelter Haushaltsführung werde in der Beschwerdeentscheidung mit folgender Begründung unter Verweis auf diverse höchstgerichtliche Erkenntnisse abgelehnt: "Die Wegverlegung des Wohnsitzes von Ihrem Beschäftigungsort und dem Ihrer Gattin kann daher nicht zu steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung führen, zumal diese in keinsten Weise beruflich veranlasst war."

Dem sei jedoch Folgendes entgegenzuhalten: Ob die Verlegung des Wohnsitzes, die nicht im Streitjahr, sondern in der Vergangenheit erfolgt sei, beruflich oder privat veranlasst gewesen sei, sei für die steuerliche Beurteilung der Geltendmachung der Kosten für eine doppelte Haushaltsführung im Jahr 2018 nicht relevant.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum

Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung bzw. für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liege darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten würden, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Die Unzumutbarkeit könne ihre Ursache sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018). Die Unzumutbarkeit sei aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079).

Diese Sichtweise sei ebenso in die LStR 2002 aufgenommen worden. Im Beispiel Rz 10347 werde der Fall der doppelten Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten bei Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Arbeitsort behandelt. Die LStR führten aus, dass in dem Fall, in dem sich der Familienwohnsitz in der Nähe des Arbeitsplatzes des Steuerpflichtigen befunden habe, er nunmehr aus privaten Gründen in unüblich weite Entfernung verlegt werde und die Ehegattin am neuen Familienwohnsitz ein Dienstverhältnis antrete und relevante Einkünfte erziele, durch die Berufstätigkeit der Ehegattin am Familienwohnsitz eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung möglich sei. Eine spätere Prüfung, ob der Familienwohnsitz in einem früheren Jahr vom Beschäftigungsort wegverlegt worden sei oder von vornherein in unüblich weiter Entfernung vom Arbeitsort gewählt worden sei, sei nicht angebracht.

Zwischenergebnis:

Die Tatsache, dass im Jahr 2013 der Familienwohnsitz von Y nach Z verlegt worden sei, sei für die Beurteilung, ob der zweite Haushalt in Y im Jahr 2018 beruflich veranlasst sei, irrelevant. Es seien stattdessen die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung im Jahr 2018 zu überprüfen.

Zur Frage, ob die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung im Jahr 2018 gegeben seien, sei Folgendes festzuhalten:

Ein zweiter Haushalt am Beschäftigungsort sei insbesondere dann beruflich veranlasst, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne. Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, müsse sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichten nicht aus (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083). Unzumutbarkeit sei insbesondere dann anzunehmen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine (steuerlich relevante) Erwerbstätigkeit ausübe.

Seine Frau sei im Jahr 2018 einer Erwerbstätigkeit am Familienwohntort sowie bei Klienten (Dienstreisen) nachgegangen und habe steuerlich relevante Einkünfte in Höhe von mehr als 6.000 € erzielt. Der Hauptklient habe seinen Firmensitz in ZZ; dieser Ort liege ca. 22 km vom Familienwohnsitz in Z entfernt. Die Aufgabe des Familienwohnsitzes in Z sei daher unter Berücksichtigung der gängigen Rechtsprechung als unzumutbar einzustufen.

Er beantrage daher, den Einkommensteuerbescheid 2018 insofern abzuändern, als die Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Y in Höhe von € 7.319 sowie Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 3.672 (die tatsächlichen Kosten betrugen € 3.930,86 und lagen damit über dem Höchstsatz des Pendlerpauschales) als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 berücksichtigt werden, wobei sich hinsichtlich der Familienheimfahrten gegenüber dem in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigten Betrag für Pendlerpauschale zwar dem Grunde nach, nicht aber in der Höhe eine Änderung ergebe.

Anzumerken sei weiters, dass er 2017 die Ausbildung zum Nationalpark-Ranger abgeschlossen habe und ab 2018 Einkünfte aus dieser Tätigkeit als freier Dienstnehmer erziele (siehe Jahreslohnkonto 2018 als Beilage 1 zum Vorlageantrag). Diese Tätigkeit werde am Familienwohntort Z (Nationalpark XY) bzw. ab 2019 auch im Nationalpark YZ (in der Nähe des Familienwohntortes) ausgeübt. Allerdings seien diese Einkünfte 2018 für die Beurteilung der Kosten für doppelte Haushaltsführung noch nicht steuerlich relevant gewesen, da sie weniger als 6.000 € betragen hätten. In der falschen Annahme, dass diese Einkünfte solche aus nichtselbständiger Arbeit darstellten, habe er in der Einkommensteuererklärung 2018 im Feld "Anzahl der gehaltsauszahlenden Stellen" die Zahl "2" angegeben. Tatsächlich handle es sich jedoch um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Somit stelle er den Antrag Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 406 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat den Bf. mit Vorhalt vom 10. Oktober 2019 aufgefordert, nachzuweisen, welche Änderungen in seinem zum selben Dienstgeber seit Jahren aufrechten Dienstverhältnis eingetreten seien, die zu ortsgebundenen Einkünften in Z geführt hätten (Dienstverträge einschließlich Zusatzvereinbarungen und Änderungen, genaue Tätigkeitsbeschreibung und Aufgabenbereich, usw.).

Bei Telearbeit handle es sich jedoch nicht um ortsgebundene Einkünfte.

Des Weiteren werde er aufgefordert, mitzuteilen, aus welchen Gründen es nicht zumutbar sei, den Familienwohnsitz in Y beizubehalten ?

Zu den Einkünften als Nationalpark-Ranger werde festgehalten, dass nur steuerlich relevante Einkünfte Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung rechtfertigten (vgl. BFG 20.7.2018, RV/2100631/2018).

Der Bf. hat den Vorhalt mit Schriftsatz vom 22. Oktober 2019 wie folgt beantwortet:

1) Änderungen im Dienstverhältnis, die zu ortsgebundenen Einkünften in Z geführt haben

Er sei im IT-Bereich als SAP-Spezialist tätig und dabei fachlicher Ansprechpartner und Verantwortlicher für das SAP-Modul FS-CD (In- und Exkasso).

Diese Tätigkeit könne kurz wie folgt zusammengefasst werden: Zusammenarbeit mit Informatik- und Fachabteilung, fachliche Gesamtkonzeption, länderübergreifende Koordination, Customizing und Test des SAP-Moduls.

Die Änderung in seinem Dienstverhältnis im Rahmen der Verlegung des Familienwohnsitzes von Y nach Z im Jahr 2013 habe in einer Telearbeitsvereinbarung bestanden, wonach er einen Teil seiner Arbeitszeit am Familienwohntort Z und einen Teil am Arbeitsort in Y (siehe Beschwerde und Vorlageantrag) verbringe. Die Telearbeitsvereinbarung sei dem Finanzamt vorgelegt worden.

Das Finanzamt führe richtig aus, dass Telearbeit nicht zu ortsgebundenen Einkünften führe. Dass er im Streitjahr noch nicht steuerlich relevante Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Nationalpark-Ranger erzielt habe, sei im Vorlageantrag explizit ausgeführt worden.

Sein Antrag auf die Geltendmachung der Mehrkosten für doppelte Haushaltsführung stütze sich nicht auf ortsgebundene Einkünfte seinerseits.

2) Aus welchen Gründen ist es nicht zumutbar, den Familienwohnsitz in Y beizubehalten ?

Der Verwaltungsgerichtshof habe mehrmals festgehalten, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst sei, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit lägen.

Die berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung (und damit die Geltendmachung von Werbungskosten) sei nur dann möglich, wenn dem Steuerpflichtigen

die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten sei.

Die Unzumutbarkeit sei aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Er verweise diesbezüglich auf die Ausführungen im Vorlageantrag. Ob also die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung im Streitjahr 2018 vorliegen, sei ausschließlich unter Würdigung der Fakten und Umstände des Jahres 2018 zu beurteilen.

Die Fragestellung der Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz in Y beizubehalten, stelle sich somit für 2018 nicht. Denn der Familienwohnsitz habe sich - wie bereits ausführlich dargelegt - im Streitjahr 2018 in Z befunden. Eine Familienwohnsitzverlegung im Jahr 2013 (die Beweggründe seien im Vorlageantrag erläutert worden) sei für die Würdigung der Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung 2018 irrelevant. Er verweise nochmals auf das Beispiel in den LStR unter Rz 10347 und das dort erwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes.

Die relevante Fragestellung für die Beurteilung, ob 2018 die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung vorliegen, sei, ob eine Wohnsitzverlegung 2018 von Z (Familienwohnsitz) nach Y (Arbeitsort) zumutbar sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne die Unzumutbarkeit ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder aber auch in der Erwerbstätigkeit seines Ehepartners haben.

Es sei für die Annahme der Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung nicht gefordert, dass der Partner seine Erwerbstätigkeit (unmittelbar) am Familienwohnsitz ausübe. Der Arbeitsort des Partners könne auch in einer Entfernung vom Familienwohnsitz liegen, die üblicherweise eine tägliche Rückkehr an den Wohnsitz erlaube (BFG 28.1.2019, RV/2101403/2017).

Der Firmensitz des Dienstgebers sei dabei unbeachtlich. Vielmehr sei zu würdigen, wo die Tätigkeit ausgeübt werde. Wie bereits in der Beschwerde und auch im Vorlageantrag dargestellt, sei seine Frau im Jahr 2018 ihrer beruflichen Tätigkeit am Familienwohnsitz in Z sowie bei Klienten (Dienstreisen) nachgegangen.

Aus den Reisekostenabrechnungen seiner Frau für das Jahr 2018 sei ersichtlich, dass die Dienstreisen nahezu ausschließlich von Z und nie vom Firmensitz des Arbeitgebers aus angetreten worden seien. Im Kalenderjahr 2018 habe seine Frau Klienten in Rottenmann, Graz, Eggelsberg, Brunn am Gebirge und Salzburg betreut. 45% der gesamten

verrechenbaren Stunden des Kalenderjahres 2018 habe seine Frau für ihren Hauptkunden in ZZ gearbeitet, der ca. 22 km vom Familienwohntort Z entfernt liege.

Nachdem weiters die Einkünfte seiner Frau steuerlich relevant seien (mehr als 6.000 €), seien somit die Voraussetzungen für die Geltendmachung der Mehrkosten für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten gegeben.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht - dem Bf. mit Schreiben vom 5. November 2019 übermittelt - zur Beschwerdesache nachstehende Stellungnahme abgegeben:

"Es wurden vom Bf. keine Änderungen im Dienstvertrag oder Aufgabengebiet der Gattin behauptet oder belegt, welche nachweisen würden, dass

- in Y kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht und
- die Tätigkeit ausschließlich in Z und nicht in Y ausgeübt wird.

Allein mit der Vorlage der Reisekostenabrechnungen wurde nicht nachgewiesen, dass die Ehefrau die Tätigkeit nicht weiterhin auch von Y aus ausgeübt hat. Aus diesen ist sogar ersichtlich, dass Dienstreisen zum Teil sehr wohl auch von Y aus angetreten wurden (zB Brunn am Gebirge am 22.01.2018 € 38,70).

Der Antritt von Dienstreisen vom Wohnsitz in Z aus führt nicht zu ortsgebundenen Einkünften der Ehegattin in Z. Es liegen daher keine Gründe für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bzw. -beibehaltung nach/in Y vor.

Im Übrigen wird auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung verwiesen, wonach der VwGH selbst bei einer Tätigkeitsaufnahme am neuen Familienwohnsitz die doppelte Haushaltsführung verneint hat (keine Jahresbetrachtung, zuletzt BFG 29.7.2019, RV/1100469/2016; Doralt, EStG, § 16 Tz 200/10).

Bei einer Eigentumswohnung ist zu prüfen, ob eine berufliche Veranlassung durch private Gründe wie Vermögensschaffung oder künftige Wohnvorsorge überlagert wird (vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0102).

Für die Folgejahre spielen die Einkünfte als Nationalpark-Ranger nur dann eine Rolle, wenn sie im Verhältnis zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit steuerlich relevant sind (vgl. BFG 20.7.2018, RV/2100631/2018).

Die Behörde beantragt daher die Abweisung der Beschwerde."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

"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. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2010, 2007/13/0095).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, 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. Der Grund, 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 Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. September 2007, 2006/14/0038)" [VwGH 24.11.2011, [2008/15/0296](#)].

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten. Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 20.9.2007, [2006/14/0038](#)).

Aufwendungen für einen Zweitwohnsitz sind grundsätzlich abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige am Familienwohnsitz steuerlich relevante betriebliche Einkünfte erzielt, und er den Zweitwohnsitz im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit benötigt (VwGH 26.7.2006, [2001/14/0157](#)).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde in der vor dem Bundesfinanzgericht strittigen Frage der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen in Höhe von € 7.319 für die Zweitwohnung in Y als Werbungskosten - doppelte Haushaltsführung - aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Es ist unbestritten, dass der Bf. und seine Ehegattin in der YY, im Jahr 1993 ihren Familienwohnsitz begründet haben und er bis zum 29. April 2011 an dieser Adresse seinen Hauptwohnsitz begründet hat. Während die Ehegattin diesen Wohnsitz als Hauptwohnsitz bis heute beibehalten hat, hat der Bf. unter Beibehaltung des Nebenwohnsitzes in Y am 29. April 2011 im Einfamilienhaus in X, einen Hauptwohnsitz begründet.

Die Argumentation des Bf., wonach die Frage der Unzumutbarkeit der Verlegung des (Familien)Wohnsitzes von Z nach Y im Lichte der Verhältnisse des Streitjahres zu lösen sei, steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es ist aber dennoch der Grund, der ihn nach 20 Jahren unter Beibehaltung der Eigentumswohnung in Y, im Jahr 2013 veranlasst hat, in Z in einem Eigenheim den Hauptwohnsitz zu begründen, in die Beurteilung des Streitjahres einzubeziehen. Denn es ist in diesem Zusammenhang für die Anerkennung von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten sehr wohl entscheidend, ob die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nach Z und dessen Beibehaltung auch im Streitjahr ausschließlich beruflich veranlasst war bzw. ist (vgl. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083).

Die in diesem Zusammenhang vom Bf. ins Treffen geführte Tätigkeit als Nationalpark-Ranger vermag nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keinesfalls einen steuerlich beachtlichen Hinderungsgrund der (Wieder)Verlegung nach Y im Streitjahr zu begründen. Denn wie der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. September 2019 wohl auch selbst zutreffend ausführt, sind diese gewerblichen Einkünfte im Streitjahr 2018, nicht zuletzt auf Grund ihrer Höhe von € 406, für die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung keinesfalls relevant.

Im Übrigen handelt es sich doch um eine Tätigkeit, die vom Bf. neben seiner in Vollzeit ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit wohl nur im Rahmen der Freizeit (Wochenende und Urlaub) betrieben werden kann.

In dem aktenkundigen Zeitschriftenauszug stellt sich der Bf. wie folgt vor:

"BF": Ich bin ursprünglich aus Y, wohne aber seit 2013 in Z. Meine Frau und ich haben uns bewusst für Z entschieden, da es hier zwei Nationalparks (YZ und XY) ganz in der Nähe gibt. Die Faszination und das Interesse für solche Naturschutzgebiete waren bei mir immer schon da. Einen aktiven Beitrag zu leisten, dass die Natur bewahrt und geschützt wird, ist für mich einer der größten Motivatoren für die Bewerbung als Ranger gewesen. Ich hatte dann wirklich das Glück, in die 2-jährige Ausbildung aufgenommen zu werden und kann mich jetzt "Ranger" nennen."

Mit diesen Ausführungen gibt der Bf. unzweifelhaft und ausdrücklich zu erkennen, weshalb er und seine Gattin im Jahr 2013 den Wohnsitz von Y nach Z verlegt haben. Die räumliche Nähe zu zwei Naturparks und die Faszination und das Interesse für die Natur waren nach seinen eigenen Ausführungen der Beweggrund für die Wohnsitzverlegung. Dass es sich dabei um Umstände im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung handelt, bedarf wohl keiner näheren Erläuterung. Im Übrigen hat der Bf. im Vorlageantrag selbst ausdrücklich ausgeführt, dass "die Verlegung des Familienwohnsitzes von Y nach Z, die im Jahr 2013 erfolgte - wie die Begründung der Beschwerdeentscheidung richtig darlegt - nicht beruflich veranlasst war."

Aber gerade derartige, im Bereich der privaten Lebensführung angesiedelten Umstände, stellen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine maßgeblichen Ursachen für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des (Familien)Wohnsitzes im Streitjahr an den Beschäftigungsort, an dem sie ohnedies seit 1993 eine Wohnung innehaben, dar.

Auch aus der vom Bf. am 21. Jänner 2013 mit seinem Arbeitgeber abgeschlossenen Telearbeitsvereinbarung, wonach er 50% seiner Arbeitszeit weiterhin in Y zu verrichten habe und 50% in Z als Telearbeit verrichten dürfe, kann aus folgendem Grund nichts für ihn gewonnen werden:

Aus der aktenkundigen Telearbeitsvereinbarung ist nicht ersichtlich, dass diese vom Arbeitgeber auf Grund seiner unternehmerischen Interessen initiiert worden ist; vielmehr war diese jedenfalls vom Bf. auf Grund des in Z befindlichen Eigenheimes erwünscht. Die bewusste Entscheidung für diesen Ort ist, wie der Bf. selbst ausführt, auf Grund seines Naturinteresses, vor allem die Begeisterung für zwei in der Nähe befindliche Nationalparks, gefallen. Diese Beweggründe würden auch auf seine Ehegattin zutreffen.

Hingegen werden nähere Umstände über eine Änderung der Dienstnehmerpflichten, die eine derartige Telearbeitsvereinbarung zwingend erforderlich gemacht hätte, nicht behauptet.

Im Übrigen hat der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Oktober 2019 ausdrücklich ausgeführt, "dass sich sein Antrag auf die Geltendmachung der Mehrkosten für doppelte Haushaltsführung nicht auf ortsgebundene Einkünfte seinerseits" in Z stützt.

Zu der in diesem Zusammenhang ins Treffen geführten Erwerbstätigkeit seiner Ehegattin ist Folgendes festzustellen:

Es ist unbestritten, dass die Ehegattin bis heute an der seit 1993 gemeinsam mit ihrem Ehegatten bewohnten Eigentumswohnung in Y ihren Hauptwohnsitz unterhält. Abgesehen davon, dass unbestritten nicht sämtliche Dienstreisen von Z aus angetreten wurden (zB wurde am 22. Jänner 2018 die Dienstreise nach Brunn am Gebirge unbestritten von Y aus angetreten), ergibt sich für die ins Treffen geführten beruflichen Reiseziele Graz, Eggelsberg (Gemeinde im Bezirk Braunau am Inn) und Salzburg keine zwingende verkehrstechnische Notwendigkeit den Wohnort in Z als gemeinsamen (Familien)Wohnsitz zu wählen bzw. auch im Streitjahr beizubehalten. Selbst wenn Rottenmann im Nahbereich von Z liegt, kann damit allein jedoch nicht die Notwendigkeit der Familienwohnsitzbegründung in Z begründet werden. Denn, wie oben ausgeführt, war auch für die Ehegattin im Jahr 2013 ausschließlich der private Grund des Naturinteresses ausschlaggebend für diesen Wohnsitz. Dieses Motiv wird aber wohl auch für die Beibehaltung dieses Wohnsitzes im Streitjahr gelten.

An dieser Beurteilung vermag auch die Tatsache, dass die Ehegattin gegenüber der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie ihrer Bank für die Abwicklung des Schriftverkehrs ihre Adresse in Z bekannt gegeben hat, nichts zu ändern. Denn es ist für das Bundesfinanzgericht unerfindlich, weshalb diesem Umstand im Rahmen der steuerlichen Beurteilung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Y eine Bedeutung zukommen sollte. Aus der bloßen Zustelladresse können wohl keine näheren Anhaltspunkte über die tatsächliche Gestaltung der Wohn- und Arbeitsumstände gewonnen werden.

Bezüglich des Antrages, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Nationalpark-Ranger in Höhe von € 406 zu berücksichtigen, ist auf die Bestimmung des [§ 41 Abs. 3 EStG 1988](#) hinzuweisen:

Demnach ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen.

Somit unterliegen diese Einkünfte, da sie im Streitjahr den Veranlagungsfreibetrag nicht überschreiten, nicht der Einkommensteuer.

Im Übrigen wird bezüglich der Anerkennung des Pendlerpauschales in Höhe von € 3.672 auf die Beschwerdeentscheidung vom 29. August 2019 verwiesen.

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. In der Beschwerde werden keine Rechtsfragen, denen eine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukäme, aufgeworfen. Die Entscheidung stützt sich bezüglich der Absetzbarkeit von Kosten für doppelte Haushaltsführung auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 15.12.1994, [93/15/0083](#)); die Revision ist somit nicht zulässig.

Graz, am 20. April 2020