

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache NN, vertreten durch Allgemeine Revisions- und TreuhandgesmbH, über die Beschwerden vom 11.06.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 16.05.2018, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gesamtbetrag der Einkünfte	39.649,07 €
Sonderausgaben	- 492,09 €
Einkommen	39.156,98 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	11.227,84 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	10.882,84 €
Steuer für sonstige Bezüge	244,37 €
Einkommernsteuer	11.127,21 €

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2014 und 2015 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf) ua jeweils die Kosten für Familienheimfahrten iHv 3.672 Euro (jeweils für 2014 und 2015) und doppelter Haushaltsführung iHv. 12.206,23 Euro (2014) und 13.384,21 Euro (2015) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 29. Dezember 2017 wurde die Bf aufgefordert, den Mietvertrag und Mietzahlungsnachweise vorzulegen.

In der Folge legte die Bf eine Bestätigung der Universitätsklinik Innsbruck vor, dass sie in der Zeit von 11.3.2013 - 31.3.2014, in der Personalunterkunft in Innsbruck, gewohnt hat und nachfolgend angeführte Kosten bezahlt hat:

11.3.2013-28.2.2014

Kosten pro Monat € 243,95 + Betriebskosten € 154,05

Tiefgarage pro Monat € 75,-

1.3.2014-31.3.2014

Kosten pro Monat € 248,83 + Betriebskosten € 157,13

Tiefgarage € 76,50

Auch der Mietvertrag mit Beginn des Mietverhältnisses ab 01.04.2014 über die Wohnung (in Innsbruck) Top 13, bestehend aus Wohnraum/Essküche, Zimmer, Garderobe, Bad und WC mit einer Gesamtnutzfläche von 48,46 m², einer Terrasse im Ausmaß von 9,24 m² und dem Kellerabteil Nr. 13 im Ausmaß von 5,74 m² als Zubehör, sowie dem Tiefgaragen-Abstellplatz AP 23, wurde vorgelegt.

Mit Schreiben vom 5. Februar 2018 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe der Wohnungskosten am Wohnort und Vorlage des Dienstvertrages.

Mit Eingabe vom 14. Februar 2018 legte die steuerliche Vertretung der Bf einen Dienstvertrag bis 10.03.2014 und einen Nachtrag zum Dienstvertrag bis zum Ablauf 15. April 2019 sowie die Bestätigung des Onkels der Bf über den Barerhalt der Betriebskosten vor und erklärte ua:

"Den Wohnsitz in Graz will unsere Mandantin nicht aufgeben, da sie nach Abschluss des Turnus und entsprechenden freien Stellen beabsichtigt beruflich nach Graz zurückzukehren."

In den in der Folge ergangenen *Einkommensteuerbescheiden (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und 2015* wurden die Aufwendungen der Bf für die Familienheimfahrten nicht anerkannt, da bei alleinstehenden Steuerpflichtigen Familienheimfahrten für maximal 6 Monate anerkannt werden könnten. Laut vorgelegter Dienstverträge sei der Nachtrag zum

Dienstvertrag bereits mit 14.1.2014 unterschrieben und bis 15.4.2019 verlängert worden. Die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung wurden mit der Begründung nicht anerkannt, dass die vorgelegte Vereinbarung über die Bezahlung von Mietkosten dem Fremdvergleich nicht standhalte (kein Mietvertrag, naher Angehöriger, keine Miete lediglich Betriebskosten, bar übergeben). Aus diesem Grund würden Wohnungskosten nur einmal vorliegen, die zu keiner steuerlichen Anerkennung finden könnten.

Mit den Eingaben vom 11.06.2018 erhob die Bf das Rechtsmittel der *Beschwerde* gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015. Darin führte sie aus, dass sie im März 2013 den ärztlichen Turnus für den Fachbereich plastische Chirurgie in Innsbruck begonnen habe. Die ärztliche Ausbildung auf diesem speziellen Gebiet dauere insgesamt 6 Jahre. Für die Ausübung dieser Tätigkeit /Absolvierung der Ausbildung hätte sie vorübergehend von ihrem Familienwohnsitz nach Innsbruck ziehen müssen. Der Familienwohnsitz in Graz sei beibehalten worden. Die Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit in Innsbruck sei von Anfang an nur vorübergehend für den Zeitraum der Absolvierung des Turnus geplant gewesen. Die Ausgaben für die Wohnung in Innsbruck und die Heimfahrten seien als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Begründung des Finanzamtes, dass Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bei Alleinstehenden nur für einen maximalen Zeitraum von sechs Monaten anerkannt werden, stehe im Widerspruch zur höchstgerichtlichen Judikatur. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.4.1986, 86/14/0198, führte die Bf aus, dass die Geltendmachung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten insbesondere dann für einen längeren Zeitraum möglich sei, wenn keine dauernde Arbeitsstelle vorliege und damit eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung nicht zumutbar sei. Genau dies sei bei ihr der Fall. Ihr Arbeitsverhältnis in Innsbruck sei auf die Absolvierung des fachärztlichen Turnus bis 2019 beschränkt und nicht auf Dauer angelegt gewesen. Ein Verbleib in Innsbruck sei nie angedacht gewesen.

Des Weiteren seien laut Bescheidbegründung die Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten deswegen nicht anerkannt worden, weil der anfangs nur auf ein Jahr befristete Dienstvertrag (11.3.2013 bis 10.3.2014) erst im Jahr 2014 auf die gesamte Dauer der Ausbildung bis zum 15.4.2019 verlängert worden sei. Dass der Dienstvertrag nur auf ein Jahr befristet abgeschlossen worden sei, liege im Bereich der Klinik und nicht daran, dass ihre Tätigkeit anfangs nur auf ein Jahr geplant gewesen sei und sich danach die Verhältnisse geändert hätten. Aus der Verlängerung des Dienstvertrages im Jahr 2014 könne man keinesfalls eine Verlagerung des Familienwohnsitzes nach Innsbruck ableiten.

Es werde dem Finanzamt zugestimmt, dass kein fremdüblicher Mietvertrag hinsichtlich der Wohnung in Graz vorliege. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.11.2006, 2002/13/0162 führte die Bf aus, es sei gar nicht erforderlich, dass den

Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz Wohnausgaben anfielen. Erforderlich sei nur, dass dem Steuerpflichtigen durch den zweiten Wohnsitz wirtschaftlich ein Mehraufwand entstände. Wie der VwGH ausführe, dürfen den als Werbungskosten geltend gemachten Mietkosten am Ort der Beschäftigung die Eigenschaft als abziehbare "Mehraufwendungen" nicht deshalb abgesprochen werden, weil der Steuerpflichtige mit vergleichbaren (fremdüblichen) Mietkosten am Familienwohnsitz nicht belastet sei.

Der Bf sei durch die Ausübung der Tätigkeit in Innsbruck und den damit verbundenen Wohnkosten und Familienheimfahrten zweifellos wirtschaftlich ein Mehraufwand erwachsen. Am Familienwohnsitz sei jederzeit eine Wohnung zur Verfügung gestanden. Die Absetzbarkeit der Werbungskosten könne daher im konkreten Fall nicht vom Vorliegen eines fremdüblichen Mietvertrages am Familienwohnsitz abhängig gemacht werden.

Mit den *Beschwerdevorentscheidungen* vom 05.02.2019 wurden die Beschwerden nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen im Wesentlichen mit nachstehender Begründung abgewiesen:

"Im Hinblick auf den Fremdvergleich ist von der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis auszugehen (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu prüfen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt.

Fremdunüblich ist, dass nur Betriebskosten in Höhe von € 196,74 bezahlt werden.

Fremdunüblich ist auch die Zahlungsweise. Barzahlungen ohne jeweils eine Zahlungsbestätigung auszustellen würden unter Fremden aufgrund fehlender Rechtssicherheit nicht durchgeführt werden.

....

Zusammenfassend ist folglich davon auszugehen, dass die gegenständliche Angehörigenvereinbarung den vom VwGH geforderten Kriterien nicht entspricht, sie daher steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist und daher auch die geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nicht abzugsfähig sind."

In ihrem dagegen gerichteten Anträgen auf Vorlage ihrer Beschwerden an das Bundesfinanzgericht wies die Bf darauf hin, dass die Argumentation des Finanzamtes -sie verfüge über keinen eigenen Haushalt, da sie in der Wohnung ihres Onkels gewohnt habe, hierüber kein schriftlicher Mietvertrag errichtet worden und außerdem das Mietentgelt nicht fremdüblich gewesen sei - ins Leere ginge.

Für die Frage des Vorliegens eines eigenen Haushaltes sei nicht die rechtliche Qualifikation über die zu Grunde liegende Vereinbarung maßgeblich, sondern ausschließlich, ob die Abgabepflichtige einen eigenen Haushalt führe oder nicht. Unter Hinweis auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (RV/5101325/2015) und die dort zitierte Judikatur des BFH, wonach das Vorhandensein von Kosten für den eigenen Haushalt zwar Indiz aber nicht zwingende Voraussetzung sei, brachte die Bf vor, sie habe an der Adresse in Graz

alleine über diesen Haushalt bestimmt und ihn "geführt". Dass Kosten für diesen Familienwohnsitz lediglich in Höhe der Betriebskosten angefallen seien, vermöge an der Einstufung als eigener Haushalt nichts zu ändern. Hätte sie in einer Eigentumswohnung gelebt, hätte sie auch nur Betriebskosten zu entrichten gehabt.

Sie habe zweifelsfrei einen Haushalt begründet, der aufgrund der sonstigen Umstände als Familienwohnsitz zu qualifizieren sei.

Ihr Arbeitsverhältnis in Innsbruck sei von vornherein nicht auf Dauer angelegt gewesen. Ein Verbleib dort sei nie angedacht gewesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg.cit. dürfen Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, dass 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 ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen.

Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung 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 Ehepartners haben (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 26.7.2007, 2006/15/0047). Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu

beurteilen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20.9.2007, 2006/14/0038). Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3.8.2004, 2000/13/0083, mwN).

Nach einer gewissen Zeit, die stets im Einzelfall zu beurteilen ist, ist es dem Pflichtigen in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen. Im Allgemeinen wird bei allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten für ausreichend gehalten (Doralt, EStG⁶, § 16, Tz 200/8).

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. ua. Erkenntnis vom 28.12.2011, 2008/15/0235).

Es ist Aufgabe des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er das Aufgeben des Familienwohnsitzes als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründen für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; 3.8.2004, 2000/13/0083).

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass der Bf für beide Wohnungen Aufwendungen angefallen sind. Sie hatte ihren Hauptwohnsitz ab 29.12.2011 in der von ihrem (mittlerweile verstorbenen) Onkel zur Verfügung gestellten Wohnung. Mit Beginn ihres Ausbildungsverhältnisses in Innsbruck hat sie ab 11.03.2013 eine Personalunterkunft der "tirol kliniken" bezogen. Gleichzeitig mit der Verlängerung ihres Dienstverhältnisses bis 2019 wurde von ihr eine Wohnung in Innsbruck gemietet. Mit Ablauf des auf drei Jahre befristeten Mietvertrages ein Nebenwohnsitz in B und schließlich ein Hauptwohnsitz in St. L begründet.

Wie den vorstehenden Ausführungen zu entnehmen ist, ist es Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Wohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist nach ständiger Rechtsprechung vom Steuerpflichtigen darzustellen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.12.2012, 2009/13/0012 ausführt, steht die Frage der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung im Vordergrund.

Gegenständlichenfalls wurde die Wohnung in Graz ausschließlich mit der Begründung, die Bf beabsichtige nach Abschluss des Turnus und entsprechender freien Stellen beruflich nach Graz zurückzukehren, nicht aufgegeben.

Von der Bf hat wurde jedoch niemals behauptet, dass die von ihr in Innsbruck gemietete Wohnung nicht ihren Wohnungsbedürfnissen entsprochen habe. Die bloße Behauptung "man beabsichtige" an den ursprünglichen Wohnort wieder zurückzukehren, reicht jedoch nicht aus, die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung darzutun. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17.2.1999, 95/14/0059, ausgeführt hat, ist die abstrakte Möglichkeit der Abberufung an einen anderen Dienstort nicht ausreichend um die Unzumutbarkeit darzutun. Es muss sich vielmehr um eine konkrete und ernsthafte Möglichkeit handeln.

Vor diesem Hintergrund kann das Bundesfinanzgericht somit nicht erkennen, warum es der Bf in den Streitjahren nicht zumutbar gewesen soll, ihren Wohnsitz in der Wohnung des Onkels aufzugeben und an den Berufsort zu verlegen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes war es der Bf jedoch zuzubilligen, dass sie die Wohnung in Graz zumindest während des ursprünglich auf nur ein Jahr befristeten Dienstverhältnisses und ihrer Unterbringung in der Personalunterkunft beibehalten hat. Spätestens ab dem Zeitpunkt, in dem die Bf die Wohnung in der Personalunterkunft aufgegeben und eine eigene, ihren Wohnbedürfnissen entsprechende Wohnung in Innsbruck gemietet hat, war die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben. Die bis dahin in Innsbruck angefallenen Wohnkosten für die Zeit vom 1.1. bis 31.3.2014 in Höhe von 1.428,46 Euro und die Familienheimfahrten für drei Monate (918 Euro) waren somit als beruflich veranlasst anzuerkennen. Die Werbungskosten im Jahr 2014 erhöhen sich auf 5.374,35 Euro.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da sie nicht 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.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. Mai 2020