

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***2***, vertreten durch ***1***, über die Beschwerde vom 31. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 9. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.) 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 Bf (Beschwerdeführerin) ist ***63*** Staatsbürgerin. Sie hat im Jahr 2017 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Österreich bezogen. Anlässlich der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 wurden Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von € ***69*** und Kosten der doppelten Haushaltsführung im Betrag von € 17.388,42 als Werbungskosten geltend gemacht.

2.) Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 vom 9. Jänner 2019 wurden die beantragten Werbungskosten nicht berücksichtigt. Begründend wurde ausgeführt, derartige Aufwendungen könnten bei einem ledigen Steuerpflichtigen nur vorübergehend (für ein halbes Jahr) gewährt werden.

3.) In der gegen den genannten Bescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 31. Jänner 2019 wurde zusammengefasst im Wesentlichen eingewendet, die Bf verfüge über eine Eigentumswohnung in ***5***. Diese Wohnung stelle den gemeinsamen Wohnsitz der Bf und ihres Lebenspartners dar. Beim berufsbedingten Wohnsitz ihres Lebenspartners in ***4***

handle es sich um eine Mietwohnung, die nicht als gemeinsamer Lebenswohnsitz genutzt werde. Die Bf und ihr Lebenspartner würden sich seit Jahren in ***5*** treffen. Seit dem Jahr 2003 würde sich dort auch ihr Lebensmittelpunkt mit allen Freunden, kulturellen und persönlichen Interessen befinden.

Der lediglich vorübergehende Berufseinsatz der Bf in Österreich sei im Dezember 2018 beendet worden. Auf diese Tatsache würde beweisen, dass die Aufgabe des ***63*** Wohnsitzes nicht zumutbar gewesen sei.

4.) In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 24. Oktober 2019 wurde in sachverhaltsmäßiger Hinsicht festgehalten, die Bf sei im Jahr 2017 in einer Beziehung zu „***3***“ gestanden, der beruflich in ***4*** tätig gewesen sei und dort eine Wohnung innehatte. In einem 14-tägigen Rhythmus hätten sich die Bf und „***3***“ in ***5*** getroffen. Die Bf sei vom 1. Mai 2016 bis zur Beendigung ihrer Tätigkeit in Österreich (31. Dezember 2018) in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis zur ***8*** gestanden. Ihr Arbeitsort sei ***6*** gewesen. Zur Verrichtung dieser Tätigkeit habe sie in ***7*** eine Wohnung angemietet.

Die Berücksichtigung einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung setze voraus, dass der Partner des Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige selbst am Familienwohnsitz steuerlich relevante, ortsgebundene Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als 6.000 € jährlich erziele. Diese Voraussetzung würde im Streitfall nicht vorliegen.

Eine vorübergehende Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten sei ebenfalls nicht zulässig. Voraussetzung hierfür sei, dass der Steuerpflichtige beabsichtige, seinen Wohnsitz an den Arbeitsort zu verlegen. Dies habe die Bf aber ausgeschlossen.

5.) Mit Eingabe vom 28. November 2019 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt.

II.) Sachverhalt:

1.) Die Bf ist Eigentümerin einer 81 m² großen Wohnung in ***5***, ***9*** (vgl. ergänzender Schriftsatz vom 17. Dezember 2019, BFG-Akt, S. 13).

2.) Die Bf hat seit dem Jahr 2011 einen Lebenspartner namens ***3*** mit dem sie in ***5***, ***9***, wohnt. Eine Wirtschaftsgemeinschaft liegt nicht vor.

Die Bf war vom ***66*** bei der ***10*** bzw. der ***11*** beschäftigt. ***3*** war vom ***13*** ebenfalls bei der ***11*** tätig. ***3*** ist ***14*** und war in dieser Funktion von ***15*** in ***5***, vom ***16*** in ***17***, vom ***18*** in ***4*** und vom

19 bis laufend in ***74*** tätig. ***3*** hat im Beschwerdejahr in ***4*** eine Mietwohnung bewohnt.

Die Bf war vom ***20*** als ***75*** bei der ***21*** in ***22*** beschäftigt. Vom ***23*** hatte sie die Position einer ***24*** bei der ***21*** in ***17*** inne. Vom ***25*** war die Bf für die ***8*** tätig. Seit Jänner 2019 ist die Bf für die ***26*** tätig, zunächst als ***27***. Seit Jänner 2020 ist sie ***29*** ***30*** im Bereich ***28*** (vgl. Vorhaltsbeantwortungen vom 29. 12.2020, BFG-Akt, S. 66, Eingabe vom 11.12.2019, BFG-Akt, S.29 R).

3.) Mit der ***8*** wurde im Jahr 2016 ein unbefristeter Dienstvertrag abgeschlossen. Die Bf war als ***31*** und als ***32*** tätig. Mit der letztgenannten Position wurde sie zur ***33*** der ***8*** bestellt. Die ***34*** bestand zu diesem Zeitpunkt aus sechs Personen (***35*** (***36***), ***37*** (***38***), ***39***, ***40***, ***41*** und der Bf; vgl. Eingabe vom 12.02.2021, BFG-Akt, S.122-123, Dienstvertrag, BFG-Akt, S. 43-46).

Mit ***42*** vom ***43*** wurde die Bf mit Wirkung ***44*** als ***33*** abberufen. Das Dienstverhältnis der Bf mit der ***8*** wurde mit Jahresende 2018 beendet (vgl. Vertrag vom 05.02.2016, BFG-Akt, S. 42R-46; ***76***, BFG-Akt, S.111-113, Eingabe vom 12.02.2021, BFG-Akt, S. 122 R).

4.) Aufgrund der strategischen Zielsetzung des ***46*** (***45***) wurde die Anzahl der ***47*** bei der ***8*** in den Jahren 2015-2021 von sechs auf drei reduziert. Die jeweiligen ***47*** verantworten nur mehr folgende konkret zugewiesene abgetrennte Bereiche: ***48***, ***49*** und ***50***. Die Abberufung der Bf als ***33*** war eine Folge dieser Entwicklung (vgl. Schreiben der ***8*** vom 01.04.2021, BFG-Akt, S. 128, Eingabe vom 12.02.2021, BFG-Akt, S. 122-123).

5.) Die Bf selbst wurde im Sommer 2016 (kurz nach ihrem beruflichen Start bei der ***8***) über die bevorstehende Reform der ***51*** informiert. Der Bf wurde (mündlich) mitgeteilt, dass sie nach durchgeführter Reorganisation nicht mehr dem Kreis ***68*** angehören werde. Im Mai 2017 wurde der Bf eröffnet, dass auch ihre (weiteren) Funktionen einer anderen Person übertragen werden. Aus diesem Grund wurden bereits im Jahr 2017 Bewerbungsgespräche mit der Firma ***52*** geführt. Ein (weiteres) Vorstellungsgespräch bei der genannten Firma fand im März 2018 statt.

Im April 2018 wurde der Bf ebenfalls mündlich mitgeteilt, dass die ***53*** ihre Abberufung aus ***68*** beschlossen hätten. Die formelle ***54*** erfolgte am 21.09.2018. Die (weitere) Tätigkeit der Bf (***55***) wurde mit einer anderen Person (***56***) besetzt. Die Auflösung des Dienstverhältnisses per 31.12.2021 wurde im Mai/Juni 2018 von der Bf, ihrem Vorgesetzten und der Personalabteilung beschlossen (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 12.02.2021, BFG-Akt, S. 108-110).

6.) Während ihrer Tätigkeit bei der ***8*** hat die Bf in einer Mietwohnung in ***7***, ***57***, gewohnt. Das Mietobjekt hat ***77*** m² umfasst. Es bestand aus einem Flur, einem WC, einem Schlafzimmer, einem Bad sowie einem Wohn- und Essbereich. Der monatliche Mietzins für die Wohnung samt eigenen Tiefgaragenstellplatz und Betriebskosten belief sich auf € 1.200 (Mietvertrag vom 08.03.2016, BFG-Akt, S.74-78). Die Kosten einer (zweckentsprechenden) Wohnung betrugen im Jahr 2017 € ***70*** € (vgl. Aufstellung des steuerlichen Vertreters, BFG-Akt, S. 22 R).

7.) Die AfA für die Anschaffung von (zweckentsprechenden) Einrichtungsgegenständen und Elektrogeräten beträgt € ***71*** (Stellungnahme Finanzamt vom 18.05.2021, BFG, Akt, S. 156, Mail des steuerlichen Vertreters vom 18.05.2021, BFG-Akt, S. 158).

III.) Beweiswürdigung:

Die Feststellungen ergeben sich aus den in Klammern angeführten Dokumenten sowie aufgrund nachstehender Überlegungen (§ 167 BAO):

1.) In der Eingabe vom 12. Februar 2021 wurden von der Bf die Umstände ihres Ausscheidens aus der ***8*** geschildert und detailliert dargelegt, von wem und auf welche Art und Weise sie über die (geplanten) Änderungen in der ***51*** und ihrem (weiteren) Tätigkeitsbereich informiert worden ist. Bereits im Sommer 2016 wurde der Bf von ihrem Vorgesetzten und ***58*** (***59***) mündlich mitgeteilt, dass eine Reduktion auf einen oder zwei ***47*** (***36*** und ***38***) geplant sei, und sie sodann nicht mehr ***68*** angehören werde (vgl. BFG, Akt; S. 122-123).

Vom Finanzamt wurden diese Ausführungen der Bf als rein informelle Gespräche abgetan (vgl. Eingabe vom 04.03.2021, BFG-Akt, S. 124). Dieser Ansicht der Abgabenbehörde vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen, zumal (auch) im Schreiben der ***45*** vom 1. April 2021 die ***60*** der Reduktion der Anzahl ***68*** dargelegt worden ist. Darüber hinaus wurde ausgeführt, die Abberufung der Bf könne als Folge dieser Entwicklung gesehen werden. Zu letztgenannten Schreiben hat sich die Abgabenbehörde nicht geäußert.

2.) Was die Position der Bf als ***55*** anbelangt, wurde ihr beginnend mit Mai 2017 mitgeteilt, dass diese mit einer anderen Person besetzt werde. Der Bf wurde im Ergebnis nahegelegt, sich beruflich außerhalb des ***78*** neu zu orientieren (vgl. Eingabe vom 12.02.2021, BFG-Akt, S. 122). Anlässlich der Übernahme der ***55*** durch ***56*** wurde (offensichtlich) auch die Aussage getätigt, die Bf möge sich innerhalb der ***45*** eine neue Funktion suchen, wobei Mobilität und Umzugsbereitschaft angefragt worden sind. Aus den letztgenannten Umständen kann aber nicht auf eine nur abstrakte Möglichkeit einer Abberufung vom Arbeitsplatz geschlossen werden; wurde doch der Bf kein konkretes und adäquates Jobangebot für den ***67*** unterbreitet.

Aufgrund der detaillierten und glaubhaften Schilderungen der Bf zur (geplanten) Strukturreform im Bereich ***68***, zum ***62*** Informationsfluss sowie zur Neubesetzung der Funktion „***55***“ ist im Beschwerdefall aber davon auszugehen, dass sie bereits im Jahr 2017 mit der Beendigung des Dienstverhältnisses bzw. der Abberufung als ***33*** rechnen musste. Bei dieser Sachlage kommt dem Umstand, dass im Mai/Juni 2018 die einvernehmliche Auflösung des gegenständlichen Dienstverhältnisses vereinbart worden ist, keine entscheidende Bedeutung mehr zu. Die Verlegung des Wohnsitzes war der Bf im Streitjahr nicht zumutbar.

IV.) Rechtslage und Erwägungen.

1.) Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Betriebsausgaben (Werbungskosten) abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz beruflich bedingt ist. Die Begründung und Beibehaltung eines eigenen Haushaltes im Bereich des Beschäftigungsortes bei gleichzeitiger Beibehaltung des primären Wohnsitzes (Familienwohnsitzes) ist als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Beschäftigungsort soweit vom primären Wohnsitz entfernt ist, dass dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist und wenn dem Steuerpflichtigen zudem auch die Verlegung des primären Wohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist für jedes Jahr gesondert zu beurteilen. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist insbesondere in folgenden Konstellationen nicht zumutbar:

- Der Steuerpflichtige ist an beiden Orten beruflich tätig oder der (Ehe)Gatte ist am Familienwohnsitz beruflich tätig.
- Es ist von vornherein mit Gewissheit anzunehmen, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist.
- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist oder die berufliche Position einen flexiblen Einsatzbereich erfordert und sich der Steuerpflichtige somit an keinem Standort richtig niederlassen kann. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht aber nicht aus, es muss vielmehr um eine konkrete, ernsthaft und latent drohender Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (Zorn in Doralt/Kirchmayr, Mayer/Zorn, EStG²¹, § 16 Rz 202 ff und die dort angeführte Judikatur, Jakom/Lenneis, EStG 2019, § 16, Rz 56).

2.) In der Beschwerde vom 31. Jänner 2019 wurde lediglich vorgebracht, es habe sich um einen vorübergehenden Berufseinsatz der Bf in Österreich gehandelt habe, der mit Ende Dezember 2018 bereits beendet worden sein. Dieses allgemein gehaltene Vorbringen vermag die

Unzumutbarkeit eines Wohnsitzwechsels nicht begründen, zumal im Beschwerdefall ein unbefristeter Dienstvertrag abgeschlossen worden ist.

3.) Im Vorlageantrag vom 10. Dezember 2019 wurde dieses Vorbringen ergänzt und ausgeführt, im Fall des ***65*** könne die Bestellung zum ***47*** jederzeit - auch ohne wichtigen Grund - durch Beschluss der ***53*** ohne Einhaltung von Fristen widerrufen werden. Es sei stets damit zu rechnen, dass eine Abberufung erfolge. Der Bf sei bereits Ende 2016 die geplanten Veränderungen in der ***51*** angekündigt worden. Die Veränderungen seien sodann Mitte des Jahres 2018 tatsächlich umgesetzt worden.

Das Finanzamt hat trotz der erhobenen Einwendungen kein ergänzendes Ermittlungsverfahren durchgeführt. Im Vorlagebericht vom 16. Jänner 2020 wurde hiezu nur ausgeführt, aus der Ankündigung einer Reform könne sich zwar eine gewisse Unsicherheit ergeben; von einer Gewissheit in Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 26.11.1996, 95/14/0124) könne aber nicht gesprochen werden. Auch sei nicht vorgebracht worden, dass die geplante Strukturänderung zwangsläufig zu einem Verlust der ***64*** geführt hätte. Ähnliches gelte für den Verlust des Arbeitsplatzes.

Diese Ausführungen der Abgabenbehörde finden in dem vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Ermittlungsverfahren keine Deckung. Die Bf musste bereits im Jahr 2017 mit der Beendigung des Dienstverhältnisses bzw. mit der Abberufung als ***33*** rechnen. Eine Wohnsitzverlegung war im Beschwerdejahr nicht zumutbar. Auf die Punkte II. und III. dieses Erkenntnisses wird verwiesen.

4.) Als Werbungskosten aus einer doppelten Haushaltsführung kommen nur die unvermeidbaren Mehraufwendungen in Betracht, die dem Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss. Einrichtungsgegenstände können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn die zur üblichen Wohnungsausstattung gehören. Aufwendungen für Telefon- und Internetkosten, GIS-Gebühren sind nicht abzugsfähig, da sie nicht zu den Unterkunftsaufwendungen am Beschäftigungsort gehören (Jakom/Lenneis, EstG 2019, § 16, Rz 56).

Die geltend gemachten Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Elektrogeräte (AK von € 32.456, AfA € 3.784.08) waren daher zu kürzen. Die geltend gemachten Anschaffungskosten wurden von der Abgabenbehörde um 60 % gekürzt, die AfA mit € ***71*** ermittelt. Diese Vorgangsweise wurde von der Bf akzeptiert.

An Werbungskosten aus einer doppelten Haushaltsführung waren daher nachstehende Aufwendungen zu berücksichtigen:

Familienheimfahrten	***69***
Miete	***70***

Einrichtungsgegenstände (AfA)	***71***
Einrichtung	***72***
Summe	***73***

V.) Zulässigkeit einer Revision:

Einen Revision ist nicht zulässig, da es sich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt, und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des VwGH und das Gesetz ausreichend beantwortet sind.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 1. Juni 2021