

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterName_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift_A, über die Beschwerde vom 12. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, vormals Finanzamt_A, vom 30. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer 2017, Steuernummer Steuernummer_1, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer begehrte als Grenzgänger iSd § 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG in seiner am 22. Jänner 2019 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 ua. die große Pendlerpauschale (samt Pendlereuro) sowie die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten.

Das Finanzamt_A erkannte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 (mit Ausfertigungsdatum 30. Jänner 2019) die beantragte Pendlerpauschale (und Pendlereuro) steuerlich an, versagte jedoch im Übrigen ua. den geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten und Umzugskosten die steuerliche Berücksichtigung. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, die Familienheimfahrten könnten nur bei einer beruflich veranlassenen doppelten Haushaltsführung anerkannt werden. Dies sei dann der Fall, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Würden die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte

Haushaltsführung nicht vorliegen, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen. Da im vorliegenden Fall die Voraussetzungen nicht zutreffen würden, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 12. Februar 2019 beehrte der Steuerpflichtige die steuerliche Anerkennung der großen Pendlerpauschale, von Umzugskosten sowie von Krankheitskosten. Bei der Berechnung der Einkommensteuer sei nicht berücksichtigt worden, dass ihm wegen der täglichen Arbeitserbringung im Nachtdienst in Ort_A die Verkehrsmittel Zug oder Bus nicht zumutbar seien. Des Weiteren seien ihm als Umzugskosten (von Anschrift_B Deutschland, nach Anschrift_A) die Mietkosten der alten Wohnung (pro Monat 440,00 €), die Fahrtkosten für Wohnungssuche und Übersiedlung (an 19 Wochenenden, in Summe 6.916 km), die Transportkosten (380,00 €) und die Handwerkerkosten für die De- und Montage der Möbel und Geräte (250,00 €) sowie die Kosten für Arzneimittel (301,90 €), für Spital (80,00 €) sowie für den Zahnarzt (60,00 €) aufgelaufen.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde vom 26. Februar 2019 reichte der Beschwerdeführer am 2. Mai 2019 ua. den Mietvertrag (samt Mietzahlungsnachweis), einen Meldezettel vom 26. April 2017, eine Kostenaufstellung der „Apotheke_A“, Ort_A, vom 16. Februar 2019, einen Leistungsbescheid des Klinikum Ort_A GmbH vom 3. April 2017 sowie Meldenachweise für die Gemeinden Ort_C und Ort_A nach.

Das Finanzamt_A wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 24. Oktober 2019 als unbegründet ab, da die geltend gemachten Kosten als Aufwendungen für die private Lebensführung zu qualifizieren seien. Umzugs- und Wohnungskosten seien nicht beruflich veranlasst und daher nicht absetzbar.

Der Beschwerdeführer beehrte mit Schreiben vom 4. November 2019 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und brachte ergänzend vor, bei der Berechnung der Einkommensteuer des Kalenderjahres 2017 seien die Umzugskosten nicht berücksichtigt worden. Er sei nicht privat, sondern nur beruflich umgezogen. Nach § 16 (1) EStG seien Umzugskosten Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst sei. Eine berufliche Veranlassung könne beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses vorliegen. Er sei im Land_A ein Jahr arbeitslos gewesen und habe in der Gegend keine Arbeit bekommen, weshalb er sich in dem Ausbildungsbetrieb im Unternehmen_A in Ort_A beworben habe. Da die Berufsausübung vom bisherigen Wohnsitz zu weit entfernt gewesen wäre (vier Stunden für Hin- und Rückfahrt), sei ein neuer Wohnsitz in der Nähe von Ort_A begründet worden. Er sei seit Arbeitsbeginn Oktober 2016 auf Wohnungssuche in Ort_A. Damit er mit der Arbeit anfangen habe können, habe er sich vorübergehend eine Ferienwohnung in der Hoffnung,

schnell eine Wohnung zu finden, genommen. Es sei für ihn bald unbezahlbar gewesen, doppelte Miete zu zahlen und habe sein Vermieter außerdem die Ferienwohnung im Sommer wieder für Urlauber benötigt. Durch Zufall habe er im [...] eine Anzeige für eine Wohnung in Ort_B gesehen, die er gemietet habe. Da er in Ort_A keine adäquate Wohnung finden habe können und die Entfernung von Ort_B nach Ort_A nur [...] Kilometer betrage, habe er die Wohnung in Ort_B genommen. Es werde daher die Aufhebung des bekämpften Bescheides und die Erlassung eines neuen Bescheides beantragt, mit dem die Umzugskosten als Werbungskosten berücksichtigt werden würden.

II.) Sachverhalt:

Der ledige, im strittigen Jahr 2017 in keiner Lebensgemeinschaft lebende Beschwerdeführer ist im Unternehmen_A“, Ort_A, Deutschland, nichtselbständig beschäftigt (siehe ua. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 vom 22. Jänner 2019, die Lohn/Gehaltsabrechnungen Jänner bis Dezember 2017 und die Lohnsteuerbescheinigung 2017).

Der Abgabepflichtige war bis April 2017 ausschließlich in Deutschland, nämlich zum einen bis zum 30. April 2017 am Arbeitsort in der Ferienwohnung [...], sowie bis zum 1. April 2017 in Anschrift_B (Wohnung der verstorbenen Mutter) wohnhaft. Seit Mai 2017 ist er ausschließlich in Österreich, nämlich in Anschrift_A, ansässig (siehe ua. die Anlage zur Beschwerde vom 12. Februar 2019, die am 2. Mai 2019 eingereichte Vorhaltsbeantwortung, den Meldezettel der Gemeinde Ort_B vom 26. April 2017, die An- und Abmeldebestätigungen der Gemeinde Ort_A sowie die Auskunft aus dem Zentralen Melderegister vom 21. April 2021).

III.) Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus der unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den (Beschwerde)Vorbringen des Beschwerdeführers sowie den angeführten Unterlagen.

Das unstrittige Beschwerdevorbringen in Verbindung mit den nachgereichten Meldezetteln belegt, dass der Abgabepflichtige seit Mai 2017 ausschließlich in Österreich wohnhaft ist. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige die Wohnung in Ort_C ab 1. April 2017 nicht mehr als Wohnsitz nutzte, ergibt sich unzweifelhaft aus dem Beschwerdevorbringen vom 12. Februar 2019, er habe diese im Zeitraum 1. April bis 31. August 2017 an den Wochenenden nur mehr zwecks Wohnungsräumung und Vornahme verschiedener Arbeiten (Ausmalen, Reparatur und Reinigung) genutzt. Die Kündigung der Wohnung erfolgte laut Vorhaltsbeantwortung zum 1. April 2017; den darüberhinausgehenden Mietzinszahlungen liegt die Einhaltung der Kündigungsfrist zugrunde.

IV.) Rechtsgrundlage:

IV. A.) Unbeschränkte Steuerpflicht:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Beschränkt steuerpflichtig sind nach § 1 Abs. 3 EStG jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 EStG aufgezählten Einkünfte.

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG) unterliegen nach § 98 Abs. 1 Z 4 EStG nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), die im Inland oder auf österreichischen Schiffen ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (Z 2) oder aus inländischen öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden.

Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Geburt bzw. mit der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland und endet mit der Aufgabe des inländischen Wohnsitzes bzw. Beendigung des gewöhnlichen Aufenthaltes. Beim Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht und umgekehrt entstehen zwei getrennte Steuerabschnitte. Der unterjährige Ein- bzw. Austritt in die bzw. aus der unbeschränkten Steuerpflicht führt dazu, dass zwei Steuerabschnitte mit getrennten Veranlagungsverfahren vorliegen (VwGH 26.9.90, 86/13/0104). Die beiden Zeiträume dürfen sich nicht überschneiden (UFS 21.6.12, RV/0204-S/12). Ausgaben, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht abfließen, sind nur im Veranlagungszeitraum der beschränkten Steuerpflicht nach Maßgabe des § 102 Abs. 2 Z 1 EStG als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig (VwGH 26.9.1990, 86/13/0104). Verluste, die vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht aus einer zeitlich vorgelagerten Tätigkeit im Ausland entstanden sind, können in Österreich nach dem Zuzug nicht verwertet werden (VwGH 28.5.09, 2008/15/0034). In Österreich können sich nur jene ausländischen Einkünfte progressionserhöhend auswirken, die im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossen bzw. realisiert worden sind (Millauer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar EStG, § 1 Rz. 30ff; Jakom/Marschner, EStG, 2020, §1 Rz 5).

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

IV. B.1) Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt: Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten (lit. a). Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich (lit. d).

Nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis als Absetzbetrag der Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG hat.

IV. B.2) Umzugskosten:

Umzugskosten sind nur dann Werbungskosten, wenn der Umzug (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst war (VwGH 8.11.1965, 2305/64) und private Gründe keine oder nur eine ganz geringe Rolle gespielt haben (Schmidt, Einkommensteuergesetz, § 19 Rz 60 „Umzugskosten“). Beruflich veranlasst ist der Umzug insbesondere dann, wenn der Arbeitnehmer eine Anstellung außerhalb seines bisherigen Wohnortes antritt (VwGH 20.9.1955, 205/53). Eine berufliche Veranlassung kann vorliegen (1) beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, (2) beim Wechsel des Arbeitgebers oder (3) im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Arbeitgeber (Jakom/Lenneis, EStG 2020, § 16 Rz 56; Bodis in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar, § 16 Rz 220). Nach dem BFH (BStBl 1987 II 81, BStBl 1992 II 494; BFH, BStBl 1995 II 728) ist der Umzug auch dann beruflich veranlasst, wenn dadurch der erforderliche Zeitaufwand für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wesentlich, dh um mindestens eine Stunde täglich vermindert wird. Ein „Umzug“ setzt voraus, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben wird; die berufliche Veranlassung besteht auch dann, wenn der ursprüngliche Wohnsitz zunächst längere Zeit beibehalten wird (auch aus privaten Gründen) und erst später die Übersiedlung erfolgt. Sind für den Umzug private Motive maßgeblich (zB Verlegung des Haushalts aus familiären Gründen), dann sind die Umzugskosten nicht abzugsfähig (Bodis in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar, § 16 Rz 220).

Umzugskosten auf Grund des Verlassens der Dienstwohnung anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses oder Umzugskosten ohne Wechsel des Dienstortes und ohne Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, sind nicht absetzbar (Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 Anm. 35). Die berufliche Veranlassung eines Umzuges endet mit dem Einzug in die erste Wohnung am neuen Arbeitsplatz, auch wenn es sich nur um eine „Zwischenwohnung“ handelt, die genutzt wird, bis die endgültige (größere) Wohnung zur Verfügung steht (Bodis in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar, § 16 Rz 220). Umzugskosten am Dienstort sind in der Regel nicht abzugsfähig, es sei denn, der Arbeitgeber fordert zB den Umzug in eine Dienstwohnung oder es wird ein unzumutbar langer Arbeitsweg vermieden (Jakom/Lenneis, EStG 2020, § 16 Rz 56).

Zu den Umzugskosten gehören jedenfalls Reisekosten, Frachtkosten (für den Hausrat) und Mietzinsmehraufwendungen (für die bisherige Wohnung bis zum nächstmöglichen Kündigungstermin (Bodis in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG-Kommentar, § 16 Rz 220).

V.) Erwägungen:

Der Beschwerdeführer verfügt erst seit 1. Mai 2017 über einen Wohnsitz in Österreich. Da er

zuvor in Österreich weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt innehatte, ist er damit erst ab diesem Zeitpunkt in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Der Abgabepflichtige bezog bis 30. April 2017 keine Einkünfte nach § 98 EStG, weshalb in Österreich auch keine beschränkte Einkommensteuerpflicht besteht.

V. A.) Das Finanzamt_A qualifizierte den Beschwerdeführer im bekämpften Bescheid das gesamte Jahr 2017 über durchgehend als unbeschränkt steuerpflichtig und unterzog sämtliche im Jahr 2017 (in Deutschland) erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der österreichischen Einkommensteuer. Nachdem der Abgabepflichtige jedoch erst seit 1. Mai 2017 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, umfasst das österreichische Besteuerungsrecht – abweichend vom bekämpften Bescheid – lediglich die seit Mai 2017 bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Diese Einkünfte sind sohin auf Grundlage der vom Beschwerdeführer vorgelegten Lohn-/Gehaltsabrechnungen für Mai bis Dezember 2017 neu zu berechnen und der Einkommensteuerermittlung für 2017 zugrunde zu legen (siehe Anhang zur Entscheidung).

V. B.) Das Finanzamt_A gewährte dem Beschwerdeführer für das gesamte Jahr 2017 die große Pendlerpauschale sowie den Pendlereuro. Nachdem der Beschwerdeführer erst seit 1. Mai 2017 in Österreich wohnhaft ist und somit erst seit diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für die Gewährung der großen Pendlerpauschale verwirklicht werden, ist diese sowie der Pendlereuro – abweichend vom bekämpften Bescheid – lediglich für den Zeitraum Mai bis Dezember 2017 (sohin anteilmäßig nur für 8 Monate im Gesamtbetrag von 984,00 € bzw. 33,00 €) zu gewähren. Der bekämpfte Bescheid ist daher diesbezüglich abzuändern.

V. C.) Der Beschwerdeführer begehrt als Umzugskosten die Mietkosten seiner in Ort_C aufgelösten Wohnung, die Fahrt- und Transportkosten des Umzugsgutes sowie Handwerkskosten (ua. in der neuen Wohnung).

Der Abgabepflichtige verfügte unstrittig bereits ab Oktober 2016 am neuen Arbeitsplatz in Ort_A über eine erste Wohnung ([...]) und nutzte diese auf Grund seiner nichtselbständigen Tätigkeit im Unternehmen_A“ auch tatsächlich. Zum 1. Mai 2017 zog der Beschwerdeführer in eine neue Wohnung in Ort_B (Anschrift_A) um; er verblieb somit im Großraum seines Dienstortes, um auch weiterhin einen zumutbaren Arbeitsweg zum Dienstort zu haben.

Der Wohnungsbezug in Ort_B stellt daher keine erstmalige Wohnsitzbegründung am Ort bzw. im Großraum des Arbeitsplatzes dar. Wie ausgeführt sind Umzugskosten ohne Wechsel des Dienstortes und ohne Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, nicht absetzbar; die berufliche Veranlassung eines Umzuges endet mit dem Einzug in die erste Wohnung am neuen Arbeitsplatz, auch wenn es sich nur um eine "Zwischenwohnung" handelt, die vorübergehend genutzt wird. Nachdem der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall bereits 2016 eine erste Wohnung am Dienstort in Ort_A bezogen hat, der Dienstort Ort_A sich in Folge nicht änderte und im Jahr 2017 lediglich ein Wohnungswechsel im Großraum des Dienstortes vorgenommen

wurde, sind die begehrten Umzugskosten steuerlich nicht als Werbungskosten absetzbar. Hieran vermag auch nichts der Umstand zu ändern, dass die geltend gemachten Aufwendungen (ua. die Miet- und Fahrtkosten) auch die Wohnung(sauflösung) in Ort_C betreffen, da diese nicht anlässlich des Erstumzuges nach Ort_A, sondern erst anlässlich des streitgegenständlichen Wohnsitzwechsels bzw. bis zum streitgegenständlichen zweiten Wohnsitzwechsel nach Ort_B angefallen sind. Im Zusammenhang mit einem (weiteren) Umzug am bzw. im Großraum des Dienstortes entstandene Ausgaben können jedoch keine steuerlich berücksichtigungswürdige Umzugskosten begründen.

V. D) Das Finanzamt_A versagte dem Beschwerdeführer in der Beschwerdeverechtsentscheidung vom 24. Oktober 2019 die in der Beschwerde weiters noch begehrten Aufwendungen für Doppelte Haushaltsführung und Krankheitskosten. Hiergegen hat sich der Abgabepflichtige im Vorlageantrag vom 4. November 2019 nicht mehr verwehrt, sondern sein Beschwerdebegehren ausdrücklich nur mehr auf die geltend gemachten Umzugskosten eingeschränkt. Es steht damit außer Streit, dass die Abgabenbehörde im bekämpften Bescheid zutreffend die beantragten Kosten für Doppelte Haushaltsführung nicht als Werbungskosten sowie die Krankheitskosten nicht als außergewöhnliche Belastung zum Ansatz gebracht hat. Das Bundesfinanzgericht erhebt hiergegen keine Bedenken, sondern teilt vielmehr die diesbezügliche Rechtsansicht der Abgabenbehörde. Der Beschwerdeführer verwirklichte zum einen nicht die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Doppelten Haushaltsführung, zumal ihm im streitgegenständlichen Zeitraum (Mai bis Dezember 2017) die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht unzumutbar gewesen wäre. Der Selbstbehalt gemäß § 34 EStG würde zum anderen die begehrten Krankheitskosten übersteigen.

V. E) Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2017 ergibt sich aus dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, welches als Teil des Spruches Bestandteil dieser Entscheidung ist. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Beilage: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2017

Innsbruck, am 17. September 2021