

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 21. März 2019, eingebracht am 22. März 2019, gegen

- den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 sowie
- den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 22. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In seiner am 19.09.2017 beim (damaligen) Finanzamt Judenburg Liezen eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 beantragte der Beschwerdeführer (fortan abgekürzt mit Bf) Werbungskosten in der Höhe von insgesamt 4.765,71 Euro. In diesem Betrag sind neben sonstigen Werbungskosten Kosten für Familienheimfahrten in der Höhe von 3.366,00 Euro sowie Kosten für doppelte Haushaltsführung in der Höhe von 1.037,42 enthalten.

Der am 22.09.2017 erlassene Einkommensteuerbescheid 2014 berücksichtigte die Werbungskosten in der vollen beantragten Höhe.

Am 22.02.2019 verfügte das Finanzamt im Zuge der Überprüfung der Arbeitnehmerveranlagung 2015 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 1 BAO hinsichtlich die Einkommensteuer 2014. Die Einkommensteuer wurde mit einer (geringeren) Gutschrift von 1.988,00 Euro festgesetzt, was zu einer Abgabennachforderung von 1.938,00 Euro führte. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides führte es aus, dass die vom Bf im Schreiben vom 01.02.2019 (vgl OZ 9 des BFG-Beschwerdeaktes [= Ordnungsziffer des elektronischen Aktes, welche die Reihenfolge/Nummer des Dokumentes im Akt wiedergibt]; Vorhaltsbeantwortung betr. Arbeitnehmerveranlagung 2015) erstmalig vorgebrachten Gründe für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten keine berücksichtigungswürdigen Gründe darstellen würden. Daher hätten die Aufwendungen dafür nicht berücksichtigt werden können.

Auch für das Veranlagungsjahr 2015 beantragte der Bf in der am 14.12.2018 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 die Anerkennung der Kosten für Familienheimfahrten in der Höhe von 3.366,00 Euro sowie Kosten für doppelte Haushaltsführung in der Höhe von 1.019,64 Euro.

Am 11.01.2019 wurde der Bf ersucht, die doppelte Haushaltsführung sowie die Familienheimfahrten belegmäßig nachzuweisen. Ferner wurde er um schriftliche Stellungnahme ersucht, aus welchen Gründen eine doppelte Haushaltsführung notwendig sei. Daraufhin führte er aus, dass er 2015 bei der Firma ***S*** in ***Ort 5*** beschäftigt gewesen sei. Mittelpunkt der Lebensinteressen sei in ***Ort 1*** gewesen, da der Bf hier bei mehreren Vereinen aktiv sei, sowie eine im Pflegeheim zu betreuende Mutter sowie das Haus und einen Garten zu pflegen habe. Die Suche nach einem neuen Arbeitsplatz in der Nähe von ***Ort 1*** habe sich angesichts des hohen Alters sowie der finanziellen Verpflichtungen des Bf als nicht sinnvoll erwiesen. Ein seitens des Arbeitgebers nahegelegter Pensionsantritt sei ausgeschlagen worden. Die Pension habe der Bf schließlich mit Erreichen des gesetzlichen Pensionsantrittsalters im September 2017 angetreten.

Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 22.02.2019 verweigerte das Finanzamt Judenburg Liezen den Werbungskostenabzug mit gleicher Begründung wie im Einkommensteuerbescheid 2014.

Am 22.03.2019 brachte der Bf Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 ein und führte aus, dass ihm lt. Steuerbuch 2016 die doppelte Haushaltsführung zustehe (vgl OZ 1 des BFG-Beschwerdeaktes; Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015). Bei Alleinstehenden sei die doppelte Haushaltsführung mit 6 Monaten befristet, jedoch könne diese in Ausnahmefällen (wie beim Bf, der sich auf Grund drohender Pensionierung in einem befristeten Arbeitsverhältnis befinde) auch länger gewährt werden.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 01.07.2019 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 als unbegründet ab. Mit Verweis auf

zwei Erkenntnisse des VwGH zur Frage der Zumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort bei nur vorübergehender Berufsausübung führte das Finanzamt aus, dass die Verlegung des Wohnsitzes dann nicht zumutbar sei, wenn von Vornherein (zum Zeitpunkt des Dienstantrittes) mit Gewissheit anzunehmen sei, dass die auswärtige Tätigkeit auf vier bis fünf Jahre befristet sei. Einem Arbeitnehmer, der das 60. Lebensjahr erreicht hat, sei die Verlegung des Wohnsitzes an den Tätigkeitsort nicht zumutbar, wenn von vornherein feststeht, dass er die Berufstätigkeit spätestens mit Erreichen des 65. Lebensjahres einstellen wird. Nur dann, wenn der Arbeitnehmer bei Dienstantritt das 60. Lebensjahr bereits erreicht hat, könne „mit Gewissheit“ davon ausgegangen werden, dass er innerhalb der nächsten fünf Jahre die Berufstätigkeit infolge Pensionierung einstellen wird.

Der Bf sei schon seit Jahren beim selben Dienstgeber beschäftigt und könne daher von einem Dienstantritt nach Erreichen des 60. Lebensjahres bzw einer Befristung auf vier bis fünf Jahre nicht ausgegangen werden. Die Gefahr des plötzlichen Arbeitsplatzverlustes könne eine Vielzahl von Steuerpflichtigen treffen und könne daher nicht zur Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung führen.

Am 31.07.2019 brachte der Bf Vorlageanträge an das Bundesfinanzgericht ein. Er führte aus, dass er nach der Scheidung von seiner Ehefrau am 01.05.2011 aus dem gemeinsamen Haushalt ausziehen habe müssen und sich in der Nähe seines Arbeitgebers ein Apartment gemietet habe. Er habe zu dieser Zeit in ***Ort 1*** gewohnt und sei wöchentlich ca 140 km zur Arbeit nach ***Ort 5*** gependelt. Er habe sich das Haus in ***Ort 1*** mit seiner betreuungsbedürftigen Mutter geteilt, die schließlich im Sommer 2013 in ein Altersheim nach ***Ort 6*** übersiedelt sei. Nach der Übersiedelung der Mutter ins Altersheim sei ein nochmaliger Wohnungswechsel in die Nähe des Arbeitsortes auf Grund der in Aussicht stehenden Pensionierung sowie der Integration im Heimatort ***Ort 1*** nicht sinnvoll gewesen. Außerdem habe er das Haus, nachdem er es von seiner Frau zurückbekommen hatte, einer syrischen Flüchtlingsfamilie überlassen. Im Übrigen sei eine Wohnsitzverlegung für einen 60-jährigen auch nach der Judikatur des VwGH nicht zumutbar (der Bf verwies dabei auf VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Maßgeblich für den Mittelpunkt der Lebensinteressen und dadurch die Gewährung der doppelten Haushaltsführung seien zwei Kriterien: die Betreuung von nahen Angehörigen und eine absehbare Kurzfristigkeit des Arbeitsverhältnisses. Beides liege beim Bf vor. Der Wohnsitzwechsel nach ***Ort 1*** habe erfolgen müssen, da der Bf seine Wohnung am Arbeitsort verloren habe und seine Mutter pflegebedürftig war. Der VwGH (VwGH 09.10.1991, 88/13/0121) anerkenne eine Wohnsitzverlegung bei der pflegebedürftigen Schwiegermutter – umso mehr müsse das im Falle der eigenen Mutter zutreffen. Ferner könne die Absetzbarkeit der gegenständlichen Werbungskosten – entgegen der Auffassung des Finanzamtes - seine Ursache auch im privaten Bereich haben. Der Bf ersuchte daher die Kosten für Familienheimfahrten und die doppelte Haushaltsführung zu gewähren.

Das Finanzamt legte in der Folge die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 30.08.2019 bezog es wie folgt Stellung: Die doppelte Haushaltsführung sei dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweise; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinne liege hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seinen Familienwohnsitz aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führe.

Der Bf habe seinen Lebensmittelpunkt von seiner Arbeitsstätte wegverlegt. Der bisherige Familienwohnsitz in ***Ort 7*** sei auf Grund des Scheidungsvergleiches vorübergehend aufgegeben worden. Nach kurzzeitiger Miete einer Wohnung in ***Ort 7*** stehe die Eigentumswohnung nunmehr im Alleineigentum des Bf und sei dieser von 30.12.2011 – 20.10.2017 dort wieder gemeldet und in den Jahren 2014 und 2015 unter der Woche wohnhaft gewesen. Es sei davon auszugehen, dass die berufliche Veranlassung durch private Gründe überlagert wird.

Die Mutter des Bf beziehe seit April 2008 Pflegegeld und befinde sich seit 2013 im Pflegeheim. Eine Betreuung der Mutter habe bis zur Scheidung von ***Ort 7*** aus erfolgen können; die späteren Besuche der Mutter im Pflegeheim und die Betreuung des Hauses stellen nach Ansicht des Finanzamtes keine berücksichtigungswürdigen Gründe für eine doppelte Haushaltsführung dar.

Zur Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung werden seitens des Finanzamtes die Argumente in den Beschwerdevorentscheidungen wiederholt.

Da die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nach Auffassung des Finanzamtes nicht zustehen, beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf war von 18.08.1998 bis 28.04.2011 sowie von 30.12.2011 bis 20.10.2017 mit Nebenwohnsitz in ***Ort 2*** (vor der steirischen Gemeindestrukturreform: ***Ort 3***) gemeldet (vgl. OZ 18 des BFG-Beschwerdeaktes; ZMR-Abfrage vom 08.05.2024). Von 28.04.2011 bis 30.12.2011 ist eine Nebenwohnsitzmeldung in ***Ort 4*** im Zentralen Melderegister eingetragen. Eine Hauptwohnsitzmeldung besteht seit 11.01.1980 in ***Ort 1*** (vgl. wiederum OZ 18 des BFG-Beschwerdeaktes; ZMR-Abfrage vom 08.05.2024).

Das (eheliche) Haus, das seit dem vor dem Bezirksgericht Frohnleiten geschlossenen Vergleich zu ***AZ*** im Alleineigentum des Bf steht, befindet sich in ***Ort 2*** (***EZ, GB***) (vgl.

OZ 12 des BFG-Beschwerdeaktes; gerichtlicher Vergleich). An eben dieser Adresse befand sich bis zur Scheidung im Jänner 2011 der Familienwohnsitz. Der Familienwohnsitz des Bf wurde nach der Scheidung nach ***Ort 1*** verlegt.

Die Mutter des Bf war von 13.06.1988 bis 14.06.2013 in ***Ort 1*** mit Hauptwohnsitz gemeldet. Ab 14.06.2013 bestand eine Hauptwohnsitzmeldung im Altersheim in ***Ort 6*** (vgl OZ 9 des BFG-Beschwerdeaktes; ZMR Abfrage vom 22.02.2019). Das Haus in ***Ort 1*** steht im Eigentum des Bf (vgl OZ 20 und OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes; Grundbuchsauszüge ***EZ 1 und EZ 2, KG 3***).

Der Bf war in den streitgegenständlichen Jahren bei der Firma ***S***, ***Ort 5***, beschäftigt (vgl OZ 22, OZ 23 und OZ 24 des BFG-Beschwerdeaktes; Lohnzettel-Daten der elektronischen Finanzdokumentation).

Die einfache Wegstrecke vom Wohnsitz in ***Ort 1*** zur Arbeitsstätte in ***Ort 5*** beträgt 132 km. Die Wegstrecke von der Arbeitsstätte zum Wohnsitz in ***Ort 2*** beträgt 4,1 km (vgl OZ 19 des BFG-Beschwerdeaktes; Auskunft „Google-Maps“, abgerufen am 13.05.2024).

Der Bf pendelte wöchentlich vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte bzw zum der Beschäftigungsstätte nahegelegenen (Neben-)Wohnsitz (vgl OZ 6 und OZ 9 des BFG-Beschwerdeaktes; Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung sowie im Vorlageantrag).

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Haupt- und Nebenwohnsitze des Bf haben ihre Grundlage in den Eintragungen im Zentralen Melderegister sowie dem damit übereinstimmenden Vorbringen der Partei.

Die Feststellungen in Bezug auf die Beschäftigung des Bf beim Arbeitgeber in der näheren Umgebung von der Ortschaft ***Ort 3*** (***Ort 2***) wurde anhand der übermittelten Lohnzettel des Arbeitgebers, die sich im elektronischen Steuerakt befinden, getroffen.

Die Feststellungen hinsichtlich der Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen des Bf nach der Scheidung Anfang des Jahres 2011 beruhen auf den Ausführungen des Bf im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 01.02.2019 sowie dem Vorbringen im Vorlageantrag vom 27.07.2019, denen das Bundesfinanzgericht Glauben schenkte.

Ebenso schenkte das Bundesfinanzgericht den Ausführungen des Bf Glauben, wonach die Mutter des Bf ab 2011 auf Grund ihres Alters Hilfe und Unterstützung im Alltag brauchte, stehen diese Ausführungen insbesondere in Einklang mit dem Umstand, dass die Mutter im Jahr 2013 ins Altersheim verlegt wurde.

Die Feststellungen in Bezug auf die Eigentumsverhältnisse der beiden Liegenschaften / Grundstücke des Bf in ***Ort 2*** und ***Ort 1*** ergeben sich einerseits aus dem Scheidungsvergleich (vgl OZ 12 des BFG-Beschwerdeaktes) und andererseits aus den Eintragungen im Grundbuch (OZ 12, OZ 20 und OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gem § 16 Abs 1 EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gem § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung dürfen bei den einzelnen Einkünften ua die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Liegt der Familienwohnsitz des Abgabepflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, können die (Mehr)Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“, wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist bzw eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.02.08, 2005/13/0037; *Peyerl* in Jakom EStG¹⁷ (2024), § 20, III. ABC der nicht abzugsfähigen Aufwendungen gem Abs 1 Rz 90).

Eine berufliche Veranlassung liegt grundsätzlich nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (VwGH 26.04.06, 2006/14/0013; VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157; BFG 19.03.15, RV/5100311/2013; BFG 07.03.2023, RV/5100939/2020; aA in Wegverlegungsfällen BFH 5.3.09, VI R 23/07, BStBl II 09, 1016; *Peyerl* in Jakom EStG¹⁷ (2024), § 20, III. ABC der nicht abzugsfähigen Aufwendungen gem Abs 1 Rz 90). Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, sind die Aufwendungen durch den Doppelwohnsitz dann privat veranlasst und nicht abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz am Beschäftigungsort beibehält, der Familienwohnsitz jedoch an einen anderen Ort verlegt wird.

Familienwohnsitz ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; VwGH 24.4.1996, 96/15/0006). Bei einer alleinstehenden Person ist jener Ort als Familienwohnsitz anzusehen, an dem die Person seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat (*Schubert* in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 Rz 25).

In Bezug auf den beschwerdegegenständlichen Fall gilt es auszuführen, dass sich der Familienwohnsitz des Bf bis zur Trennung bzw Scheidung von der Ehefrau im Jahr 2011 in ***Ort 3*** (***Ort 2***) befand. Dies ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf im Vorlageantrag sowie aus dem Umstand der aufrechten Nebenwohnsitzmeldung am Familienwohnsitz. Das Finanzamt titulierte den Familienwohnsitz im Vorlagebericht mit der Ortsbezeichnung „***Ort 7***“, meinte aber sinngemäß wohl den Ort ***Ort 2***.

Erst mit Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des seit 2011 alleinstehenden Bf zurück an den Ort des Elternhauses in ***Ort 1*** infolge der Pflegebedürftigkeit der Mutter sowie seiner eigenen Integration in der Heimatgemeinde im Jahr 2011 kam es zeitgleich zu einer Rückverlegung des Familienwohnsitzes des Bf an den Wohnsitz im Elternhaus, wo die Mutter des Bf bis 14.06.2013 lebte. Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde entschieden, hat doch der Verwaltungsgerichtshof in den obig zitierten Entscheidungen klargestellt, dass eine beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegt, wenn der Familienwohnsitz aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort an einen Ort verlegt wird, der außerhalb der üblichen Entfernung zum Beschäftigungsort liegt, und ist die Scheidung, der nach der eigenen Aussage des Bf den Auslöser für die Rückverlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen und damit einhergehend die Verlegung des Familienwohnsitzes darstellt, der privaten Sphäre des Bf zuzuordnen.

Die Anerkennung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten scheitert im Beschwerdefall somit schon am Fehlen des Merkmales der beruflichen Veranlassung der Begründung eines zweiten Hausstandes. In eine Prüfung der Zumutbarkeit der (neuerlichen) Wohnsitzverlegung hatte das Bundesfinanzgericht bei dieser Sachlage nicht mehr einzutreten (Vgl VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157; siehe auch BFG 07.03.2023, RV/5100939/2020). Auch war der Umstand der Unterbringung von Asylanten im Haus in ***Ort 2***, den der Bf erstmals im Vorlageantrag vorgebracht hat, aus diesem Grund entscheidungsunerheblich (vgl OZ 6 des BFG-Beschwerdeaktes; Vorlageantrag).

Die jährliche Betrachtung der Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung (vgl VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038; VwGH 26.07.2007, 2006/15/0047 mwN) war daher ebenso nicht entscheidungswesentlich.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 26.04.06, 2006/14/0013; VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157), weswegen die Voraussetzungen für die Revisionszulassung nicht erfüllt sind.

Graz, am 22. Mai 2024