

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch Enzinger und Mosser Steuerberatungs-KG, Frauengasse 33, 8750 Judenburg, über die Beschwerde vom 23.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 22.11.2016 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Beschwerdeführerin (Bf.) – sie erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - der Abzug von Kosten der doppelten Haushaltsführung (€ 2.388,--) sowie für Familienheimfahrten (€ 3.515,--) als Werbungskosten zusteht oder nicht.

Im angefochtenen Bescheid ließ das Finanzamt die genannten Aufwendungen nicht zum Abzug zu.

In der dagegen erhobenen Beschwerde bringt die Bf. vor, auf Grund der schwierigen Arbeitsplatzsituation im Bezirk Murtal sei sie gezwungen, nach Graz „auszupendeln“. Die Bf. sei im September 1953 geboren und werde mit Erreichung des 65. Lebensjahres im Jahr 2018 in Pension gehen. Eine Verlagerung des Hauptwohnsitzes für eine solch kurze Zeit sei nicht zumutbar.

Das Finanzamt wies die Beschwerde ab und verwies in der Begründung auf die in der BVE betreffend Einkommensteuer 2014 genannten Gründe (zB Dienstverhältnis in Graz, Mitübersiedlung des Gatten). Dass nach dem persönlichen Empfinden O als Hauptwohnsitz angesehen werde, sei irrelevant. Daran ändere auch die bevorstehende Pensionierung nichts.

Dem wird im Vorlageantrag entgegen gehalten: Dem Einkommensteuerbescheid 2014 seien unrichtige Tatsachen zugrunde gelegen. Die Bf. habe aber erst nach Rechtskraft der BVE ihren steuerlichen Vertreter aufgesucht, ein Rechtsmittel dagegen sei daher nicht

mehr möglich gewesen. Im Bescheid für 2014 sei ausgeführt, dass der Ehegatte der Bf. ein Dienstverhältnis in Graz habe. Das sei unrichtig: Der Ehegatte sei bis Juni 2014 in V beschäftigt gewesen. Der Nebenwohnsitz in Graz (aus 2012) sei versehentlich nicht abgemeldet worden. Ein Pendeln von Graz nach V wäre wesentlich weiter gewesen als ein Pendeln von O nach V. Der Ehegatte sei niemals in Graz wohnhaft gewesen und auch niemals in Graz beschäftigt gewesen. Es liege nicht bloß ein persönliches Empfinden der Bf. vor; Tatsache sei, dass die Familie in O wohne und von dort aus beruflichen Gründen „auspendle“.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die **Sachlage** stellt sich wie folgt dar:

Laut Zentralem Melderegister ist der Hauptwohnsitz der Bf. seit 29.7.1985 in O gemeldet.

Seit 21.9.2012 hat die Bf. eine Anstellung in Graz und erzielt daraus nichtselbständige Einkünfte. Im Streitjahr erhielt sie neben den Einkünften aus dieser Tätigkeit auch nichtselbständige Bezüge von der PVA.

Davor erzielte die Bf. nur vereinzelt Einkünfte: So erklärte sie etwa im Jahr 2000 (ausschließlich) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv. ATS 8.454,--. 2005 bezog sie in der Zeit von 25.4. bis 31.10. Einkünfte vom Land Steiermark. Danach erhielt sie vereinzelt geringfügige Bezüge vom AMS (zB Oktober/November 2011) sowie von der Stadtgemeinde K (Dezember 2010 sowie 7.1.2011 bis 8.7.2011).

Mit Vertrag vom 3.3.1998 erwarb die Bf. eine Eigentumswohnung in der A-Gasse in Graz.

In der Zeit von 8.1.2013 bis 6.8.2014 war sie mit Nebenwohnsitz in der Z-Gasse in Graz gemeldet; seit 6.8.2014 ist der Nebenwohnsitz der Bf. in ihrer Eigentumswohnung in der A-Gasse in Graz gemeldet.

Die Wohnung in der Z-Gasse wurde vom Ehegatten der Bf., EhegatteBf, beginnend ab 1.8.2012 unbefristet gemietet. Die Wohnung hat eine Nutzfläche von ca. 76 m² (zuzüglich Loggia mit rund 11,6 m²) und besteht aus drei Zimmern, Küche, Vorraum, Bad, WC und Abstellraum.

Der Ehegatte der Bf. war im Zeitraum 1.7.2012 bis März 2013 bei der Fa. A in X bei Graz nichtselbständig beschäftigt. Danach bezog er von 1.4. bis 1.12.2013 Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe. In der Zeit von 2.12.2013 bis Juni 2014 hatte er eine Anstellung bei einem Unternehmen in V. Seit 1.7.2014 erhält er wiederum Bezüge vom AMS.

EhegatteBf war in der Zeit von 27.8.2012 bis 11.5.2016 mit Nebenwohnsitz in der Z-Gasse in Graz gemeldet. Im Rahmen seines Veranlagungsverfahrens gab er in einer Vorhaltsbeantwortung an: „*Meine Gattin (Dienstort Graz) und der Sohn haben während der Woche ebenfalls in Graz gewohnt. Da ich in O ein sehr altes, pflegebedürftiges Haus mit Garten besitze, haben wir den eigentlichen Wohnsitz in O*

behalten. Es handelt sich hierbei um das Elternhaus meiner Mutter, welches schon seit Generationen in Familienbesitz ist. Ich hätte nie in Erwägung gezogen mich davon zu trennen.... (...) Als ich ein Dienstverhältnis in V angenommen habe (12/2013), hatte ich eine Dienstwohnung in Y und habe mich am Wochenende mit meiner Familie in O getroffen“ (Mail des Ehegatten an das Finanzamt vom 14.11.2015).

Der Sohn der Ehegatten L, SohnBf. (geb. 1993) besuchte bis Juni 2014 (Matura) die HTBLVA in Graz (s. das Vorbringen der Bf. in ihrer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 sowie die Schulbesuchsbestätigung vom 9.9.2013). Danach begann er ein Studium in Graz.

Rechtlich gilt Folgendes:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann 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; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0216).

Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (zB VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsstandort können vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes im Einzugsbereich des Beschäftigungsstandortes orientiert. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Im Allgemeinen wird aber für verheiratete (in eheähnlicher Gemeinschaft lebende) Arbeitnehmer ein Zeitraum von zwei Jahren ausreichend sein (zB Jakom/Lenneis EStG, 2016, § 16 Rz 56).

Für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechende Gründe können beispielsweise sein:

- wenn am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie wirtschaftlich nicht zumutbar ist;
- bei bevorstehender Pensionierung, wenn davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige höchstens noch fünf Jahre berufstätig sein und dann an den Familienwohnsitz zurückkehren wird (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124);
- steuerlich relevante Erwerbseinkünfte des (Ehe)Partners am Familienwohnsitz (Jakom/Lenneis, aaO, und die dort zitierte Judikatur).

Als Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes hat es der VwGH hingegen zB angesehen, wenn die Beibehaltung mit der guten Wohnlage am Familienwohnort oder etwa damit begründet wird, dass es sich beim Familienwohnsitz um ein Eigenheim handle. Weiters wenn am Berufsort eine Eigentumswohnung genutzt wird, hinsichtlich der davon auszugehen ist, dass die berufliche Veranlassung durch private Gründe (zB Vermögensschaffung, künftige Wohnvorsorge für Angehörige, etc.) überlagert wird (vgl. nochmals die bei Jakom/Lenneis, aaO, angeführte Rechtsprechung).

Die Bf. begründet ihren Standpunkt primär damit, dass sie mit Erreichung des 65. Lebensjahres im Jahr 2018 in Pension gehen werde. Eine Verlagerung des Hauptwohnsitzes für eine dermaßen kurze Zeit sei nicht zumutbar. Zudem habe ihr Ehemann bis Juni 2014 in V gearbeitet. Er habe niemals in Graz gearbeitet und sei auch niemals in Graz wohnhaft gewesen.

Eine Abwägung der Umstände des vorliegenden Falles ergibt, dass der Bf. eine Verlegung des Familienwohnsitzes auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage im Streitjahr jedenfalls zumutbar war:

Bereits im Erkenntnis vom 3.3.1992, 88/14/0081, traf der Verwaltungsgerichtshof Aussagen zur Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort bei einer nur vorübergehenden Berufsausübung (zum Fall eines unverheirateten Steuerpflichtigen, der für die Dauer von fünf Jahren zu Ausbildungszwecken an einem Ort, von dem aus die tägliche Rückkehr zum

Familienwohnsitz nicht zugemutet werden konnte, nichtselbständig tätig gewesen ist). Diesem Erkenntnis lag der Gedanke zugrunde, dass die Verlegung des Wohnsitzes dann nicht zumutbar ist, wenn von vornherein (somit zum Zeitpunkt des Dienstantrittes) **mit Gewissheit** anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit **auf vier bis fünf Jahre befristet** ist. Darauf aufbauend führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.11.1996, 95/14/0124, weiter aus, "dass einem Arbeitnehmer nach Erreichen des 60. Lebensjahres die Verlegung des Wohnsitzes an den Tätigkeitsort nicht zumutbar ist, wenn von vornherein feststeht, dass er die Berufstätigkeit spätestens mit Erreichen des 65. Lebensjahres einstellen wird."

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.11.1996, 95/14/0124, lässt sich für die Bf. jedoch nichts gewinnen. Der Gerichtshof stellte nämlich auf die Erreichung des Regelpensionsalters für die Alterspension von 65 Jahren innerhalb von fünf Jahren nach Dienstantritt ab. Nur dann, wenn ein Arbeitnehmer bei Dienstantritt das 60. Lebensjahr bereits erreicht hat, kann "mit Gewissheit" (weil "dies der allgemeinen Übung entspricht") davon ausgegangen werden, dass er innerhalb der nächsten fünf Jahre (spätestens mit Erreichen des Regelpensionsalters von 65 Jahren) die Berufstätigkeit infolge Pensionierung einstellen wird. Für einen Dienstantritt vor Erreichung des 60. Lebensjahres kann dies allerdings nicht mit der erforderlichen Gewissheit gesagt werden.

Die Bf. ist am 27.9.1953 geboren, sie war somit zum Zeitpunkt des Dienstantrittes in Graz im September 2012 (noch nicht ganz) 59 Jahre alt. Bei einem Dienstantrittsalter von 59 Jahren kann nicht "mit Gewissheit" davon ausgegangen werden, dass die Berufstätigkeit infolge Pensionierung innerhalb der nächsten fünf Jahre eingestellt wird. Das Regelpensionsalter von 65 Jahren erreicht die Bf. im Jahr 2018, die Alterspension hätte frühestmöglich mit September 2018 angetreten werden können. Bei Inanspruchnahme der Alterspension mit Erreichung des Regelpensionsalters müsste die Bf. sechs Jahre in Graz tätig sein. Bei diesem – länger als „vier bis fünf Jahre“ währenden - Zeitraum kann nicht von einer nur vorübergehenden Berufsausübung gesprochen werden, bei der eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort unzumutbar gewesen wäre (s. dazu auch UFS vom 23.1.2006, RV/0204-I/05).

Sofern die Ansicht vertreten werden sollte, die Bf. habe mit rund 59 Jahren und sohin lediglich geringfügig vor Erreichen des 60. Lebensjahres ihren Dienst in Graz angetreten, weshalb die oa. Judikatur auch in ihrem Fall noch zu ihren Gunsten herangezogen werden könne, so ist darauf zu verweisen, dass im Beschwerdefall noch die folgenden weiteren Umstände hinzutreten:

Die Bf. hat im Jahr 1998 in Graz eine Eigentumswohnung erworben. Diese wurde ganz offensichtlich in erster Linie für den eigenen Wohnbedarf (oder allenfalls für Zwecke der Vermögensveranlagung) erworben, da die Bf. lediglich über einen sehr kurzen Zeitraum, nämlich im Jahr 2000, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (die vermutlich aus der Vermietung dieser Wohnung stammen) erzielt hat. Daher kann nicht zwingend mit der erforderlichen Gewissheit davon ausgegangen werden, dass die Bf. mit Antritt der Pension wieder permanent zurück nach O ziehen wird, da ihr auch in Graz ein geeigneter Wohnsitz

zur Verfügung steht. Sie ist zudem seit Jänner 2013 – seit 6.8.2014 in ihrer Wohnung - in Graz mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Die Verlegung war der Bf. überdies auch deshalb zumutbar, da ihr Ehegatte spätestens seit Juli 2012 über keine steuerlich relevanten Einkünfte am Familienwohnsitz mehr verfügte. Seit Juli 2014 erhält der Ehegatte ausschließlich Bezüge vom AMS. Wenn die Bf. vorbringt, ihr Mann habe „*niemals*“ in Graz gewohnt, so ist dieses Vorbringen nicht nachvollziehbar: Ihr Ehegatte hat ab 1.8.2012 in Graz (in der Z-Gasse) eine 76 m² große Wohnung angemietet, in der er zumindest unter der Woche mit der Bf. und dem gemeinsamen Sohn gewohnt hat (s. Mail des EhegatteBf an das Finanzamt vom 14.11.2015). Er war in der Zeit von 27.8.2012 bis 11.5.2016 mit Nebenwohnsitz in dieser Wohnung gemeldet. Der Ehegatte der Bf. war im Zeitraum 1.7.2012 bis März 2013 zwar nicht direkt in Graz, wohl aber in unmittelbarer Nähe (in X bei Graz) nichtselbständig beschäftigt. Wenn im Vorlageantrag auf seine nichtselbständige Beschäftigung in V verwiesen wird, so ist festzuhalten, dass diese nur sieben Monate lang (von Dezember 2013 bis Juni 2014) ausgeübt wurde. Dass durch diese Tätigkeit eine Wohnsitzverlegung der Bf. nach Graz unzumutbar gewesen wäre – noch dazu im Streitjahr 2015 – , erschließt sich dem BFG nicht.

Auch der (jüngste) Sohn der Bf. war laut Melderegister in der Zeit von 7.9.2012 bis 27.8.2014 mit Hauptwohnsitz in Graz (Z-Gasse) gemeldet. Er besuchte in Graz die HTBLVA und machte im Jahr 2014 seinen Schulabschluss. Die Bf. gab in ihrer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 selbst an, dass ihr Sohn, für den sie und ihr Mann unterhaltpflichtig seien, in Graz lebe, wo er auch die Ortweinschule besuche. Nach Abschluss der Schule begann der Sohn ein Studium in Graz (s. BVE betr. Einkommensteuer 2014 vom 13.1.2016; die bezüglichen Ausführungen des Finanzamtes blieben unbestritten).

Schließlich gab der Ehegatte der Bf. im bereits erwähnten Mail vom 14.11.2015 an, dass er in O ein sehr altes, pflegebedürftiges Haus besitzt (das Elternhaus seiner Mutter). Er hätte nie in Erwägung gezogen, sich davon zu trennen; wegen dieses Hauses habe er den Wohnsitz in O behalten. Damit ist aber klar dargetan, dass die Beibehaltung des Wohnsitzes in O vorwiegend aus persönlichen Gründen erfolgte, die aber nach der Judikatur nicht geeignet sind, eine steuerlich beachtliche Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu begründen (vgl. nochmals die bei Jakom/Lenneis, aaO, angeführte Rechtsprechung).

Wenn im Vorlageantrag weiters behauptet wird, die Bf. habe erst nach Eintritt der Rechtskraft der BVE betreffend Einkommensteuer 2014 den steuerlichen Vertreter aufgesucht und daher sei ein weiterer Rechtsgang dagegen nicht möglich gewesen, so entspricht dies nicht den Tatsachen: Die Bf. hat nach Ergehen der BVE (betr. Einkommensteuer 2014) am 13.1.2016 sehr wohl fristgerecht einen Vorlageantrag gestellt, diesen in der Folge jedoch – aus welchen Gründen immer – mit Eingabe vom 12.6.2016 wieder zurückgezogen. Das Abgabenverfahren 2014 war daher vom BFG

mittels Gegenstandloserklärung zu beenden (s. Beschluss des BFG vom 17.6.2016, RV/2100548/2016).

Die Bf. vermochte sohin keine Gründe darzutun, welche eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach Graz begründen könnten. Vielmehr sprechen die vom BFG angeführten Umstände dafür, dass in steuerlicher Hinsicht eine Wohnsitzverlegung jedenfalls möglich und zumutbar war. Nach Ansicht des BFG hat die Bf. ihren Wohnsitz auch tatsächlich nach Graz verlegt, nämlich – auf Grund der o.a. Fakten – (zumindest!) für jenen Zeitraum, in dem sie mit ihrem Ehemann und dem gemeinsamen Sohn die Mietwohnung in der Z-Gasse bewohnt und einen Hausstand unterhalten hat. Eine steuerliche Berücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten war sohin nicht möglich.

In der Beschwerde wird im Weiteren geltend gemacht, dass im Falle der Nichtanerkennung der Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten zumindest das Pendlerpauschale und der Pendlereuro zustehen würden. Auch dies ist nicht zutreffend: Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist seit der Novelle BGBI. I 53/2013 entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz für die Gewährung des Pendlerpauschales maßgeblich, je nachdem, von wo der Weg zur Arbeitsstätte überwiegend zurückgelegt wird (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988; s. auch *Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar, Band III B, § 16 Rz 21). Die Bf. bringt durch die Geltendmachung von Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie für Familienheimfahrten klar zum Ausdruck, dass der Weg zur Arbeitsstätte überwiegend von ihrer Wohnung in Graz aus angetreten wird (bzw. wurde). Das geht insbesondere auch aus dem Vorbringen ihres Ehegatten hervor, welchem zufolge die Familie lediglich an den Wochenenden zum Familienwohnsitz nach O gefahren sei bzw. er sich dort während der Zeit seiner Beschäftigung in V mit seiner Familie getroffen habe (s. Mail an das Finanzamt vom 14.11.2015). Pendlerpauschale und Pendlereuro stehen sohin nicht zu. Die Fahrten nach O an den Wochenenden sind ausnahmslos der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre zuzurechnen.

Zur Nichtzulassung der Revision:

Eine Revision ist nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Eine solche Rechtsfrage liegt im Beschwerdefall nicht vor: Das BFG konnte sich bei seiner Entscheidung auf hinreichend vorhandene VwGH-Judikatur stützen, die auch in der Begründung zitiert wurde (zB VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; VwGH 3.8.2004, 2001/13/0216; VwGH 26.11.1996, 95/14/0124 etc.). Zudem war keine *Rechtsfrage* strittig, sondern vielmehr eine *Sachfrage*, nämlich ob in sachverhaltsmäßiger Hinsicht Gründe für die (Un)Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung vorlagen oder nicht. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 6. April 2017