

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 27. August 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Innsbruck vom 29. Juli 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuergutschrift sind der Beschwerdevorentscheidung vom 16. Mai 2014 zu entnehmen.

2) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

I) Verfahrensgang

1) Im Rahmen der elektronisch eingereichten Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 beantragte der Bf unter anderem die Berücksichtigung von Werbungskosten für doppelte

Haushaltsführung in der Höhe von 5.250 € und für Familienheimfahrten im Ausmaß des Höchstbetrages von 3.672 €.

2) In der nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens mit Bescheid vom 29. Juli 2013 erfolgten Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 erkannte das Finanzamt die geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten an. In der Begründung wurde ausgeführt, Aufwendungen im Zusammenhang mit der beruflich veranlassten Begründung eines Haushaltes an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort seien als Werbungskosten absetzbar. Da im gegenständlichen Fall der Familienwohnsitz jedoch vom Beschäftigungsort weg verlegt worden sei, sei die Verlegung privat veranlasst und daher könnten die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten nicht anerkannt werden.

3) Mit Schreiben vom 27. August 2013 erhob der Bf gegen diesen Bescheid Beschwerde. Begründung führte er zu den hier noch strittigen Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten aus, es sei richtig, dass der Familienwohnsitz von Innsbruck nach Feldkirch wegverlegt worden sei. Hierfür hätten jedoch äußerst triftige Gründe bestanden. Seine Frau hätte eine äußerst schwierige Schwangerschaft gehabt. Es sei ihm völlig unmöglich gewesen, neben seinem Beruf und seinem Studium noch seine Frau zu betreuen. Zunächst habe er Urlaub genommen. Dies sei jedoch zeitlich beschränkt gewesen. Anschließend sei seine Frau Agnes in das Haus seiner Eltern in Feldkirch verlegt worden, wo sie von seiner Mutter gepflegt worden sei. Ab Ende Mai 2012 hätten sie eine zu diesem Zeitpunkt fertiggestellte Wohnung im Hause seines Vaters bezogen. Anfang Juni 2012 sei seine Tochter geboren worden. Es habe jedoch durchgehend die Pflege durch seine Mutter stattgefunden. Dies sei absolut notwendig gewesen, um ihm die Fortsetzung seiner Tätigkeit an der UNI sowie die Weiterführung seiner beruflich bedingten Studien zu ermöglichen. Als wissenschaftlicher Mitarbeiter (40 Wochenstunden) sei es obligatorisch, nebenbei das Doktoratsstudium zu bestreiten. Als Voraussetzung zum Antritt der Uni-Stelle überhaupt und der Lehrtätigkeit an der Uni und FH OÖ sei die Gleichstellung von DI(FH) zu DI zu absolvieren. Das entspreche einem halben Masterstudium. Bei beiden Studien sei die Regelstudiendauer auf Grund der Mehrfachbelastung verstrichen. Des weiteren sei der Abschluss beider Studien wichtig für die Evaluierung des Lehrstuhls an dem er arbeite und somit für den Erhalt der Stelle überhaupt. Diese Evaluierung finde 2015 statt, bis dahin müssten beide Studien abgeschlossen sein. Es sei ihm nicht möglich gewesen mit dem Kleinkind in einer kleinen Wohnung in der noch knappen Zeit konzentriert zu arbeiten. Bis zum Abschluss der Studien bleibe diese Situation jedenfalls noch bestehen. Er ersuche daher, die Familienheimfahrten oder alternativ die Kosten der Wohnung in Innsbruck als Werbungskosten anzuerkennen.

4) Nach einem weiteren Vorhalteverfahren, in dem der Bf insbesondere aufgefordert worden ist, ärztliche Atteste über die Pflegebedürftigkeit seiner Gattin vor und nach der Geburt seiner Tochter vorzulegen, die Mietverhältnisse und die Wohnungskosten

sowie die Fahrtkosten zu belegen, erließ das Finanzamt am 16. Mai 2014 eine teilweise stattgebende Beschwerdeentscheidung. Eine Reihe von (vor dem Bundesfinanzgericht nicht mehr strittigen) Werbungskosten wurden vom Finanzamt anerkannt. Hinsichtlich des hier noch strittigen Punktes, der Abzugsfähigkeit der Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort, sei grundsätzlich nicht beruflich veranlasst.

Im gegenständlichen Fall habe sich der Familienwohnsitz unstrittig in Innsbruck befunden. Auf Grund der schwierigen Schwangerschaft der Ehegattin sei diese vorerst im Haushalt ihrer Schwiegereltern in Feldkirch und nach der Geburt des Kindes Anfang Juni 2012, in die von den Eltern angemietete Wohnung in Feldkirch, Straße 11, gezogen. Die Mietwohnung in Innsbruck sei im gesamten Zeitraum beibehalten worden.

Aus diesem Sachverhalt ergebe sich eindeutig, dass ab Juni 2012 zwei Wohnsitze bestanden hätten und die tägliche Fahrt zwischen diesen Wohnsitzen auf Grund der großen Entfernung nicht zumutbar gewesen sei. Fest stehe aber auch, dass nicht am Beschäftigungsort in Innsbruck ein zweiter Wohnsitz begründet worden sei, sondern an diesem Ort der Familienwohnsitz bestanden habe und sodann aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt worden sei. Genau in diesen Fällen lasse aber die Rechtsprechung die Anerkennung von Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten nicht zu.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz, seien im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 EStG gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Da im gegenständlichen Fall jedoch keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliege, könnten auch die beantragten Ausgaben für Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

5) Im Vorlageantrag vom 10. Juni 2014 führte der Bf ergänzend aus, Faktum sei, dass der ursprüngliche Familienwohnsitz sich in Innsbruck befunden habe. Durch die schwierige Schwangerschaft seiner Ehegattin sei es jedoch notwendig gewesen, den Familienwohnsitz nach Feldkirch zu verlegen, um durch Pflege im Verwandtschaftsbereich die Gesundheit von Mutter und Kind zu gewährleisten. Es sei auf Grund der Umstände nicht zumutbar gewesen, den bisherigen Familienwohnsitz in Innsbruck aufrecht zu erhalten. Zu den Ausführungen des Finanzamtes sei zu bemerken, dass die Orte der Beschäftigung und die Orte des Wohnsitzes immer privat veranlasst seien. Im gegenständlichen Fall gebe es eine Umkehrung des üblichen Geschehensablaufes. Üblicherweise bleibt der Wohnsitz bestehen und es werde am weit entfernten Beschäftigungsort eine weitere Wohnung genommen. Hier sei es umgekehrt gewesen. Aus den geschilderten Gründen (Pflegenotwendigkeit) sei der Wohnsitz wegverlegt und die bisherige Wohnung beibehalten worden. Damit habe sich ab diesem Zeitpunkt der Charakter der bisherigen Wohnung gewandelt, sie wurde zur berufsbedingten

Zweitwohnung. Dieser Sachverhalt habe auch die notwendigen Familienheimfahrten ausgelöst.

Die kostenmäßigen Auswirkungen seien genau die gleichen wie im ansonsten üblichen Fall. Die Motive seien in beiden Fällen privater Natur, im gegenständlichen Fall jedoch nicht unbedingt privat veranlasst im üblichen Sinne, sondern aufgezwungen.

Es sei weiters darauf hinzuweisen, dass diese doppelte Haushaltsführung zeitlich sehr begrenzt gewesen sei und nicht einmal ganz ein Jahr gedauert habe.

Es sei allgemein anerkannt, dass die Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen nicht zumutbar sei. Es müsse daher auch der umgekehrte Fall gelten, dass die Übersiedlung an einen Ort, wo Pflege gewährleistet sei (was am bisherigen Wohnsitz nicht möglich gewesen sei), anzuerkennen sei.

Jedenfalls müsse die Besonderheit der Pflegebedürftigkeit berücksichtigt werden.

Er ersuche daher nochmals die doppelte Haushaltsführung von 06-12/2012 anzuerkennen und die Miete für die Wohnung in Innsbruck samt Betriebskosten sowie die Familienheimfahrten in Höhe des höchsten Pendlerpauschales für den Zeitraum 2-12/2012 ebenfalls als Werbungskosten anzuerkennen. Hilfsweise begehre er die Anerkennung sämtlicher Kosten als außergewöhnliche Belastung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II) Festgestellter Sachverhalt:

1) Der Bf und seine (spätere) Ehegattin stammen beide aus Vorarlberg. In der Zeit von 2008 bis Juni 2010 waren sie beide vorerst an der Fachhochschule in B und später an der Universität in W als Diensthälter tätig und hatten bis Oktober 2008 in B und dann in W einen gemeinsamen Wohnsitz. Mitte des Jahres 2010 nahmen sie beide als Dienstnehmer eine Stelle als wissenschaftliche Mitarbeiter an der Universität in Innsbruck an und begründeten dort im Juli 2010 einen gemeinsamen Wohnsitz und heirateten im Herbst desselben Jahres. Ab Mitte Februar 2012 war die Ehegattin des Bf aufgrund ihrer Schwangerschaft arbeitsunfähig und ihr wurde vom behandelnden Arzt Bettruhe verordnet.

2) Da der Bf aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit und seines daneben betriebenen Studiums nicht in der Lage war seine Ehegattin zu betreuen, zog sie zu ihren Schwiegereltern nach Feldkirch (Entfernung Innsbruck – Feldkirch rd. 125 km), die ihre Betreuung während der Schwangerschaft und nach der Geburt der Anfang Juni 2012 geborenen Enkeltochter übernahmen. Anlässlich der Geburt der Tochter mietete die Ehegattin des Bf von ihrem Schwiegervater im selben Wohngebäude in dem auch ihre Schwiegereltern wohnten, eine Wohnung mit einer Nutzfläche von rd. 110 m². Dieser Wohnung diene nunmehr dem Bf, seiner Ehegattin und dem gemeinsamen Kind als Familienwohnsitz, wobei nur die Ehegattin und ihr Kind dort melderechtlich ihren

Hauptwohnsitz begründeten, der Bf behielt, obschon sein Familienwohnsitz nunmehr unstrittig in Feldkirch war, melderechtlich seinen Hauptwohnsitz in Innsbruck bei.

3) Zu Beginn des Jahres 2013 erwarben der Bf und seine Ehegattin in Innsbruck gemeinsam eine Eigentumswohnung in der der Bf (melderechtlich) seinen Hauptwohnsitz begründete. Nach einer kurzen (offensichtlich geringfügigen) Beschäftigung von Jänner bis April 2013, nahm die Ehegattin des Bf ihre Tätigkeit im April 2013 an der Universität in Innsbruck wieder auf, wobei sie ihren Hauptwohnsitz in Feldkirch beibehielt. Im Jahr 2015 wurde die Ehe geschieden.

4) Der Bf begehrte für die doppelte Haushaltsführung in der Zeit ab Juni 2012 (ab Begründung des Familienwohnsitzes in Feldkirch) bis Dezember 2012 die Kosten von 5.250 € (750 €/mtl. x 7) für die in Innsbruck gemietete Wohnung und die Kosten der wöchentlichen Familienheimfahrten zwischen Innsbruck und Feldkirch (rd. 125 km eine Strecke) im gesetzlich beschränkten Höchstausmaß von 3.672 € als Werbungskosten.

III) Rechtliche Würdigung:

1) 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 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort- (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 leg. cit. angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung beträgt der berücksichtigungsfähige Höchstbetrag 3.672 € jährlich.

2) Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z. B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119). Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist.

3) Eine berufliche Veranlassung in diesem Sinn liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157; VwGH 26.4.2006, 2006/14/0013; VwGH 28.3.2000, 96/14/0177 mwN).

4) Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bf vor der Verlegung seines Familienwohnsitzes nach Feldkirch im Juni 2012, bereits seit 2010 gemeinsam mit seiner (damaligen) Ehegattin seinen Familienwohnsitz in Innsbruck hatte, wo auch beide als Dienstnehmer beschäftigt waren. Ebenso ist unstrittig, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort nicht durch Erwerbstätigkeit des Bf in Innsbruck, sondern allein privat (durch die Geburt des gemeinsamen Kindes) veranlasst war. Ein objektiver Zusammenhang für die Gründung des zweiten Hausstandes in Feldkirch mit der Berufstätigkeit des Bf in Innsbruck ist somit nicht gegeben.

5) Der Bf wendet ein, üblicherweise bleibe der Familienwohnsitz bestehen und am weit entfernten Beschäftigungsort werde eine weitere Wohnung genommen. In seinem Fall komme es zu einer Umkehrung des üblichen Geschehensablaufes. Es sei ihm nicht zumutbar gewesen, den bisherigen Familienwohnsitz in Innsbruck aufrecht zu erhalten, deshalb habe er ihn nach Feldkirch verlegt und die bisherige Familienwohnung in Innsbruck habe nunmehr den Charakter einer berufsbedingten Zweitwohnung. Die kostenmäßigen Auswirkungen seien die gleichen wie im üblichen Fall und die Motive in beiden Fällen privater Natur.

6) Wie bereits oben ausgeführt, setzt die Absetzbarkeit der Wohnungskosten für einen weiteren Wohnsitz primär voraus, dass für die Gründung des zweiten Hausstandes in Feldkirch ein objektiver Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Bf besteht. Dieser ist aber bei der hier erfolgten Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort nicht gegeben. Erst danach wäre die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes zu prüfen.

7) Wenn der Bf ausführt, ihm sei die Beibehaltung des Familienwohnsitzes am Beschäftigungsort nicht zumutbar gewesen, meint er, dass es ihm nicht zumutbar gewesen sei, neben seiner beruflichen Tätigkeit und seinem Studium, auch noch die Betreuung und die Pflege seiner Ehegattin während der Schwangerschaft und nach der Geburt des Kindes, persönlich zu übernehmen. Wenn sich die Ehegattin, im Einvernehmen mit dem Bf, dazu entschlossen hat, anstelle professioneller Hilfe am Familienwohnsitz in Innsbruck in Anspruch zu nehmen, zu den Schwiegereltern nach Feldkirch zu ziehen und ab der Geburt des Kindes dort eine eigene große Wohnung zu nehmen, damit sie dort von der Schwiegermutter während der Schwangerschaft und nach der Geburt des Kindes betreut werden kann, so erscheint dies durchaus einsichtig und sinnvoll.

8) Diese Entscheidung ist aber rein privater Natur, eine berufliche Veranlassung für die Begründung des zweiten Hausstandes in Feldkirch ist damit nicht gegeben.

Wie bereits oben ausgeführt, handelt es sich bei Haushaltskosten grundsätzlich um Kosten der privaten Lebensführung. Eine bloße Doppelbelastung mit Haushaltskosten ohne objektiven Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit des Bf, vermag daher keine Werbungskosten zu begründen.

9) Wegen der privaten Veranlassung für den Wechsel des Familienwohnsitzes waren die Kosten der doppelten Haushaltsführung und der damit verbunden Kosten der Familienheimfahrten der privaten Lebensführung nach § 20 Abs. 1 EStG zuzuordnen. Ein Abzug als Werbungskosten kommt daher nicht in Betracht.

10) Soweit der Bf im Vorlageantrag alternativ die Anerkennung sämtlicher geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastung begehrt, ist darauf hinzuweisen, dass die eigenen Wohnungskosten und die seiner Familienangehörigen sowie die Fahrtkosten zwischen zwei Wohnsitzen niemals das Kriterium der Außergewöhnlichkeit erfüllen. Es liegt daher auch keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 vor.

11) Der Beschwerde war aber insoweit teilweise stattzugeben, als die vom Bf geltend gemachten (vor dem Bundesfinanzgericht nicht mehr strittigen) Telefon- und Reisekosten bereits vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung anerkannt worden sind. Hinsichtlich der diesbezüglichen Begründung, der Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Abgabengutschrift wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 16. Mai 2014 verwiesen.

III) Zulässigkeit einer Revision

1) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

2) Das Bundesfinanzgericht folgte in seiner Entscheidung der oben angeführten höchstrichterlichen Judikatur zur steuerlichen Beurteilung bei Wegverlegung eines Familienwohnsitzes. Im gegenständlichen Beschwerdefall waren daher keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

