

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Mag. AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch D GmbH, Adresse1, über die Beschwerde vom 11.4.2011 gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 des FA E vom 16.3.2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) machte in der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2009 ua. Arbeitsmittel (345,60 €) und Kosten der doppelten Haushaltsführung (1.954,00 €) als Werbungskosten geltend.

Nachdem die Bf ersucht worden war, die beantragten Werbungskosten zu belegen und das Erfordernis einer doppelten Haushaltsführung darzulegen, brachte sie zur doppelten Haushaltsführung vor, dass sich ihr Hauptwohnsitz in Adresse, und ihr Nebenwohnsitz für ihre Erwerbstätigkeit in Adresse2, befindet.

Ihr Familienwohnsitz in F sei ein Einfamilienhaus, das sich in ihrem Alleineigentum befindet und worin ihre Mutter, ihre engste persönliche Beziehung (LStR 343), lebe und ein lebenslanges Wohnrecht besitze. Der Verkauf des Einfamilienhauses wäre aus wirtschaftlichen (LStR 354) und rechtlichen Gründen nicht möglich, weil ihre Mutter nicht nur das lebenslange Wohnrecht besitze, sondern darüber hinaus ein Mitspracherecht bei einer allfälligen Veräußerung hätte.

Der Nebenwohnsitz diene nur dem Zweck der Berufstätigkeit, umfasse rund 30 m² und würde auf Grund der Größe und Ausstattung nicht den Bedürfnissen ihrer Mutter entsprechen. Die Mietkosten würden sich auf 456,00 € belaufen (LStR 349).

Die Verlegung des Hauptwohnsitzes sei auch unzumutbar, da von vornherein mit Gewissheit anzunehmen sei, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet sei und die Bf in spätestens drei Jahren in Pension gehen werde (LStR 345).

Der Familienwohnsitz sei vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 Kilometer entfernt (342) und eine tägliche Rückkehr somit nicht möglich (341). Auf Grund ihrer Tätigkeit als Key Account Managerin für Österreich und die Schweiz betreue die Bf ihre Kunden im Bereich der Pharmaindustrie mit Mittelpunkt in G. Der Besuch von Kongressen, Pressekonferenzen und monatliche Flüge von G nach H (Rückkehr 22:30 Uhr) gehöre ebenfalls zu ihren Aufgaben, weshalb auf Grund dieser unregelmäßigen Arbeitszeiten eine tägliche Rückkehr unmöglich wäre (349).

Ungeachtet der weiten Entfernung fahre die Bf jedes Wochenende von G zum Familienwohnsitz zurück (352), da ihre knapp 77 Jahre alte Mutter bereits teilweise ihre Hilfe brauche. Sie habe eine Knieprothese und könne nicht mehr selbstständig einkaufen, könne die Heizanlage nicht bedienen und bedürfe zumindest am Wochenende ihrer Betreuung.

Zwei beigefügten Schreiben war zu entnehmen, dass die Bf für die in G gemietete Wohnung ab 1.5.2010 monatliche Mietkosten von 389,86 € zu tragen hatte. Für einen ebenfalls gemieteten Tiefgaragenabstellplatz hatte die Bf 65,00 € monatlich zu entrichten.

Die Bf mache einen Mietaufwand von 5.473,32 € (456,11 x 12) zusätzlich zu den bereits beantragten Kosten geltend.

Bei den Arbeitsmitteln handelte es sich um 60 % der angefallenen Internetkosten von 576,00 €.

Der **Einkommensteuerbescheid** erging ohne Berücksichtigung dieser Werbungskosten.

Begründend wurde ausgeführt, dass Internetkosten nicht absetzbar seien, wenn eine berufliche Veranlassung nicht vorliege (Internetzugang am Arbeitsplatz).

Familienheimfahrten von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien nur dann Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Lägen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, könnten die Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als "vorübergehend" könne bei einer verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Person mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Im Fall der Bf träfen diese Voraussetzungen nicht zu.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten – nunmehr als **Beschwerde** zu wertenden - Berufung wandte sich der steuerliche Vertreter der Bf gegen die Nichtanerkennung der beantragten Werbungskosten [Arbeitsmittel: 345,60 €; Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten (Wohnungskosten: 5.473,32 €; Fahrtkosten: 1.954,00 €)].

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung liege eine ausschließlich beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor. Dies leite sich einerseits aus der Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr vom Beschäftigungsstandort an den Familienwohnsitz (Entfernung G – F rund 185 km) ab, andererseits sei die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zumutbar.

Laut Rz 343a der Lohnsteuerrichtlinien könne auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger einen „Familienwohnsitz“ haben. Dies sei jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern) habe. Die Bf habe in ihrer Stellungnahme bereits angeführt, dass ihre am gemeinsamen Familienwohnsitz wohnhafte Mutter durch ihre Krankheit (Knieprothese) nicht mehr in der Lage sei, für ihre persönlichen Bedürfnisse selbst Sorge zu tragen. So sei es ihr zB unmöglich, den Einkauf selbst zu erledigen. Hierfür habe mangels anderer Familienangehöriger die Bf aufzukommen, was sich nicht nur aus einer ethischen Verpflichtung heraus ergebe, sondern vor allem auch aus der im ABGB verankerten gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung den Eltern gegenüber.

Zudem sei unzumutbar, die kranke Mutter an den Ort der Berufstätigkeit der Bf zu übersiedeln, da dort nur eine 30 m² große Wohnung zur Verfügung stehe und sich die 77-jährige Mutter an ein völlig anderes soziales Umfeld und eine andere ärztliche Betreuung gewöhnen müsste – und dies für einen kurzen Zeitraum (s.u.); danach müsste die Rückverlegung nach F erfolgen, was in diesem Alter ebenso unzumutbar sei.

Auch die Anschaffung einer größeren Wohnung sei für die Bf unzumutbar, da ihre Pensionierung im Jahr 2012, spätestens 2013, bevor stehe. Aus diesem Grund sei auch der Verkauf des Eigenheimes in F unzumutbar, da sich der Zeitraum der doppelten Haushaltsführung auf vier bzw. maximal fünf Jahre erstrecke. Ein rascher Verkauf wäre zudem nur unter großen finanziellen Einbußen zu realisieren.

Abgesehen davon, dass eine tägliche Rückkehr wegen der großen Entfernung G – F nicht zumutbar sei, werde die Wohnung am Beschäftigungsstandort auch benötigt, weil die Bf als Key Account Managerin für die Länder Österreich und Schweiz zuständig sei, was eine andauernde Reisetätigkeit und damit die Nähe zum Flughafen Schwechat erfordere.

Die häufige und unregelmäßige Reisetätigkeit führe auch dazu, dass die Bf ihre berufliche Tätigkeit nicht nur an ihrem Arbeitsplatz in der Betriebsstätte des Dienstgebers ausübe. Entsprechende EDV-Ausstattung und ein Internetanschluss seien daher unverzichtbare Hilfsmittel – auch zu Hause. Die Kosten des Internetanschlusses zur beruflichen Verwendung seien abzugsfähig (Doralt, EStG, Kommentar, § 16 Tz 220).

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 28.9.2011 berücksichtigte das Finanzamt zwar die beantragten Internetkosten, nicht jedoch die durch die doppelte Haushaltsführung erwachsenen Aufwendungen.

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten gehörten grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Sei der Beschäftigungsort vom Wohnort so weit entfernt, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und sei die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes aus gewichtigen Gründen unzumutbar, sei jedoch dem Grunde nach von einer Abzugsfähigkeit auszugehen.

Der durch die Berufsausübung bedingte überwiegende Aufenthalt der Bf sei in G, weshalb sie nicht mit der Pflege und Betreuung ihrer am Familienwohnsitz in F lebenden, pflegebedürftigen Mutter betraut sei. Werde der Familienwohnsitz aus rein persönlichen oder familiären Gründen beibehalten, liege ein gewichtiger Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht vor (vgl. VwGH 26.2.1971, 513/69, und 1.10.1971, 1286/70).

Die Aufwendungen für Familienheimfahrten bzw. die doppelte Haushaltsführung seien daher den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 zuzuordnen.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** wandte sich der steuerliche Vertreter der Bf gegen die Behauptung des Finanzamtes, die Bf sei nicht mit der Pflege und Betreuung ihrer am Familienwohnsitz in F lebenden pflegebedürftigen Mutter betraut. Diese Behauptung sei – ausgenommen die Pflegebedürftigkeit – unrichtig. Auch die Anführung der beiden mehr als 40 Jahre alten VwGH-Erkenntnisse könne nichts daran ändern, da sich beide Fälle nicht mit der notwendigen Pflege von Angehörigen beschäftigten und auch sonst mit dem vorliegenden Fall in keinster Weise vergleichbar seien.

Ergänzend zu den Berufungsausführungen sei anzuführen, dass die Mutter der Bf eine Knieprothese habe. Die Operation wegen einer zweiten Knieprothese stehe unmittelbar bevor. Bedingt durch die Knieprothese sei die Mutter nicht in der Lage, wesentliche Aufgaben im Haushalt selbst zu erfüllen. So könne sie zB keine Einkäufe tätigen, da sie den Einkauf nicht nach Hause tragen könne. Auch die Pflege des Hauses könne sie nicht mehr übernehmen. Sie sei zwar in der Lage, kleine Haushaltaufgaben selbst zu erfüllen (Zubereitung von Mahlzeiten für sich selbst), ohne die zwingende Unterstützung einmal wöchentlich komme sie jedoch nicht aus. Eine Bestätigung des Hausarztes über die Erkrankungen der Mutter liege bei.

Das Finanzamt sei in seiner ablehnenden Begründung nicht einmal darauf eingegangen, dass durch die Befristung der auswärtigen Tätigkeit der Bf eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes gegeben sei (LStR Rz 345). Auch die in der Berufung angeführte Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung der pflegebedürftigen Mutter sei nicht gewürdigt worden.

Zusammenfassend seien daher folgende Gründe für die Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten ausschlaggebend:

-) Zwingende Pflege der Mutter;
-) Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wegen Befristung;
-) Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung der pflegebedürftigen Mutter;
-) ausschließliche berufliche Veranlassung der Wohnung in der Nähe der Betriebsstätte des Dienstgebers.

Der beigefügten Bestätigung des Hausarztes vom 11.10.2011 war zu entnehmen, dass die am xx.xx.xxxx geborene Mutter der Bf seit Jahren an folgenden Erkrankungen leide und einer Hilfe (Einkaufen, Bügeln, etc.) von wenigstens einem Tag pro Woche bedürfe:
Chondr. Pat. 2-3, KTEP re., art. Hypertonie

Mit Schreiben vom 2.9.2016 forderte die Richterin die Bf auf, zwecks Überprüfung der Unzumutbarkeit der Verlegung ihres Hauptwohnsitzes von F nach G zu nachstehenden Fragen Stellung zu nehmen:

1) *Wie viele Wohnungen befinden sich im Haus Adresse?*

Bewohnten Sie und Ihre Mutter eine separate Wohnung?

Wohnte im Beschwerdejahr 2009 neben Ihnen und Ihrer Mutter noch jemand in diesem Haus? Wenn ja, in welchem Verhältnis standen diese Personen zu Ihnen und welche Räumlichkeiten bewohnten diese Personen?

2) *Waren Sie im Kalenderjahr 2009 alleinstehend oder verheiratet bzw. in Partnerschaft lebend?*

3) *Sie führten am 31.1.2011 in Ihrer Eingabe an das Finanzamt an, dass sich Ihr Nebenwohnsitz in Adresse2, befindet.*

Laut Zentralem Melderegister waren Sie aber von 19.7.2007 bis 14.4.2011 in Adresse3, und von 14.4.2011 bis 15.3.2013 in Adresse4, gemeldet. Unterkunftgeber war Dr. DB (Ihr Sohn?)

Erklären Sie die Abweichung der Meldedaten von Ihren Angaben!

Wie groß war die im Jahr 2009 tatsächlich bewohnte Unterkunft in G? Über wie viele Zimmer verfügte diese?

4) *Wurde der Mietvertrag unbefristet oder befristet abgeschlossen?*

Legen Sie den Mietvertrag für die Wohnung, die Sie 2009 in G tatsächlich bewohnten, sowie Belege für die im Jahr 2009 monatlich bezahlte Miete (Wohnung + Tiefgarage) vor (die dem Finanzamt übermittelten Unterlagen betreffen das Jahr 2010).

5) *Legen Sie den Dienstvertrag mit Ihrer damaligen Arbeitgeberin (Fa. K) zur Einsicht vor.*

Bestand zwischen Ihnen und Ihrer Arbeitgeberin von vornherein Einverständnis darüber, dass Sie mit September 2013 (mit rund 59 Jahren) die Pension antreten würden? Falls ja, bitte um Übermittlung der entsprechenden Vereinbarung.

6) *Aus welchen Gründen waren Sie bereits am 19.7.2007 in G gemeldet, obwohl das Dienstverhältnis mit der Fa. K (laut Lohnzettel) erst am 17.4.2008 begann?*

Sofern bereits im Juli 2007 ein Dienstverhältnis mit der Fa. K im Raum stand, wäre dieser Umstand an Hand entsprechender Unterlagen nachzuweisen.

7) Wie ermittelten Sie die Höhe der beantragten Fahrtkosten (1.954,00 €)?

Wie viele Kilometer ist Ihr Wohnsitz in F von der Wohnung, die Sie 2009 in G bewohnten, entfernt?

8) Dem Zentralen Melderegister ist zu entnehmen, dass Ihre Mutter bis 18.10.2012 mit Ihrem Hauptwohnsitz in Adresse gemeldet war; seit 18.10.2012 ist sie in Adresse5, gemeldet.

Wie ist die getrennte Wohnsitznahme mit der von Ihnen vorgebrachten Hilfsbedürftigkeit Ihrer Mutter vereinbar?

Wer kam für allfällige Hilfeleistungen während Ihrer Abwesenheit auf?

Bezog Ihre Mutter im Jahr 2009 Pflegegeld? Wenn ja, welche Pflegestufe?

Wurde bei Ihrer Mutter ein Grad der Behinderung bzw. eine Minderung der Erwerbsfähigkeit festgestellt? Wenn ja, in Höhe welchen Prozentsatzes?

Informativ wurde die Bf darauf hingewiesen, dass die VwGH-Judikatur das Bestehen einer „besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit“ voraussetze. Von einer solchen sei, wenn die Mutter den Alltag während der Arbeitswoche alleine bewältigen konnte, nicht auszugehen (vgl. UFS vom 30.3.2009, RV/0240-G/08).

Eine Verlegung ihres Wohnsitzes nach G wäre allenfalls dann nicht zumutbar gewesen, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen gewesen wäre, dass ihre Tätigkeit in G auf vier bis fünf Jahre befristet sein würde (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124, mit Verweis auf VwGH 3.3.1992, 88/14/0081).

Wäre die doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach anzuerkennen und wäre die Bf im Jahr 2009 alleinstehend gewesen, wären neben den beantragten Mietkosten nur monatliche (und nicht wöchentliche) Fahrten von G zu ihrem Wohnsitz in F zu berücksichtigen (vgl. das o.a. VwGH-Erkenntnis vom 3.3.1992).

Die Bf nahm zu den einzelnen Punkten mit Schreiben vom 27.9.2016 Stellung.

Ad 1) Die Bf und ihre Mutter hätten das Einfamilienhaus alleine gebaut. Zum angeführten Zeitpunkt hätten sie beide alleine in diesem Haus gewohnt.

Ad 2) Zu ihrem Nebenwohnsitz gab die Bf an, dass sie zwei Operationen an der Halswirbelsäule gehabt habe, weshalb ihr die Arbeit im Krankenhaus nicht mehr möglich gewesen sei. Sie hätte den Rat der Kollegen befolgen und die restlichen Jahre mit Krankenstand und Kur verbringen können. Sie habe sich aber für Fortbildung entschieden und ein Studium in der Hoffnung auf einen adäquaten Job absolviert. Sie sei schließlich nicht aus Jux und Tollerei mit 54 Jahren alleine nach G gegangen. Da es in F keinen adäquaten Job gegeben habe, sei sie gezwungen gewesen, ein entsprechendes Dienstverhältnis in G einzugehen. Die ersten beiden Dienstverhältnisse seien leider nicht befriedigend gewesen, aber sie habe nicht aufgegeben und schließlich das Glück gehabt,

bei K eine interessante Tätigkeit ausüben zu können. Sie halte es nahezu für schikanös, jetzt vom Finanzamt dafür bestraft zu werden, mit damals 54 Jahren noch so flexibel gewesen zu sein, eine Tätigkeit auch außerhalb ihres Lebensmittelpunktes anzutreten. Natürlich wäre es ihr lieber gewesen, mit diesem Alter nicht diesen Strapazen ausgesetzt zu sein, vor allem im Wissen, dass ihre pflegebedürftige Mutter ein ständiges Pendeln und zusätzliche Strapazen notwendig machen würden. Da eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes sowie eine Unzumutbarkeit der Übersiedelung ihrer pflegebedürftigen Mutter bestanden habe, habe sie eine 30m² kleine Einzimmerwohnung in der Adresse2 gemietet.

Ad 3) Adresse2 sei die Hausverwaltungsadresse, die Meldeadresse sei Adresse3. Bei beiden Adressen handle es sich um dasselbe Eckhaus-Objekt.

Ad 4) Der befristete Mietvertrag für Wohnung und Tiefgarage liege bei.

Ad 5) Mit 54 Jahren sei natürlich davon auszugehen, dass die berufliche Tätigkeit auf fünf Jahre befristet sei, zumal ihr zugestanden werden müsse, rechnen zu können und damit von vornherein gewusst zu haben, mit 59 Jahren ihr Pensionsantrittsalter zu erreichen.

Ad 6) Sie verstehe zwar nicht die Relevanz der Beschäftigungsverhältnisse von 2007 und 2008 für eine Steuererklärung von 2009 und nehme an, dass das Finanzamt lohnsteuerauszahlende Dienstgeber ohnehin gespeichert habe. Sie lege aber gerne einen Versicherungsdatenauszug für diesen Zeitraum bei.

Ad 7) Den Betrag von 1.954,00 € habe sie aus der großen Pendlerpauschale errechnet, wobei sie irrtümlich den monatlichen zu niedrigen Wert von 244,25 € aus dem Jahre 2007 genommen und mit acht Monaten multipliziert habe. Richtig seien 281,00 € monatlich, wie es ab 1.7.2008 gültig gewesen sei. Ihr Rechenbehelf liege ebenfalls bei. Die Entfernung vom Wohnsitz F zur Wohnung in G betrage 163 km.

Ad 8) Es sei festzuhalten, dass im Alter von 77 Jahren mangels Erwerbstätigkeit weder ein Grad der Behinderung noch eine Erwerbsunfähigkeit festzustellen sei. Anfang 2012 habe ihre Mutter eine zweite Knieprothese, die zum damaligen Zeitpunkt schon im Raum gestanden sei, bekommen. Sie wohne seit Oktober 2012 in einer altersgerechten Pensionistenwohnhausanlage. Sie habe zum damaligen Zeitpunkt noch kein Pflegegeld bezogen. Während ihrer Abwesenheit habe sich ihr Sohn bereit erklärt, im Notfall für ihre Mutter erreichbar zu sein.

Sie wisse nicht, ob sich die Richterin vorstellen könne, wie stressig es sei, jedes Wochenende mit Einkaufen, Putzen, Kochen, Waschen und Vorbereitungen für die nächste Woche zu verbringen, während andere ihr Wochenende genießen würden. Die ärztliche Bestätigung für eine wöchentliche Betreuung liege bei. Mit dem Stress der wöchentlichen Heimfahrten sei auch sie nach einigen Jahren überfordert gewesen und zum erstmöglichen Pensionsantrittszeitpunkt nach F zurückgekehrt.

Abschließend wolle sie festhalten, dass die Pflege zwingend notwendig gewesen sei (ihre Nachbarn könnten ihre wöchentliche Anwesenheit jederzeit bestätigen).

Die Bf legte ihrem Schreiben folgende Unterlagen bei:

-) Einen am 11.7.2007 abgeschlossenen Mietvertrag betreffend eine Wohnung von 30 m². Das Mietverhältnis begann am 15.7.2007 und wurde für die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen, wobei der Bf eine frühere Kündigungsmöglichkeit eingeräumt wurde;
-) Indexanpassungen des Mietzinses ab 1.4.2008 (Mietvorschreibung: 382,70 €) und ab 1.4.2009 (Mietvorschreibung: 393,29 €);
-) einen am 1.6.2008 beginnenden Garagenmietvertrag (Vorschreibung ab 1.6.2008 65,00 € und ab 1.4.2009 66,06 € monatlich);
-) einen Versicherungsdatenauszug für den Zeitraum 1.1.2007 bis 31.12.2010. Aus diesem war im Wesentlichen ersichtlich, dass die Bf von 1.1. bis 15.6.2007 beim L angestellt und von 18.6. bis 2.7.2007 bei einem in G ansässigen Arzt, von 2.7. bis 31.7.2007 bei der M in G und von 1.8.2008 bis 25.1.2008 bei einem weiteren in G befindlichen Unternehmen beschäftigt war.

Die restlichen übermittelten Belege waren bereits aktenkundig.

Sowohl das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes als auch die Antwort der Bf und die nach Meinung der Richterin vorzunehmende rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes wurden dem Finanzamt zur Gegenäußerung übermittelt.

In einem Telefonat vertrat der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes die Ansicht, dass auf Grund der zeitnahen Pensionierung der Bf monatliche Familienheimfahrten und die Mietkosten am Zweitwohnsitz als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, nicht jedoch die dort angefallenen Garagierungskosten.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBI. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die vorliegende Berufung war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig, sodass sie als Beschwerde zu erledigen war.

Die gegenständliche Beschwerde wurde mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 2.6.2016 wegen Pensionierung des zuständigen Richters neu zugeteilt.

Rechtliche Beurteilung

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

Dem gegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Z 1: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 2 lit. a: Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 52/2009) dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits(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 angeführten Betrag (so genanntes „großes“ Pendlerpauschale) übersteigen, nicht abgezogen werden.

Der Familienwohnsitz liegt dort, wo ein in Ehe oder Partnerschaft lebender oder ein alleinstehender Abgabepflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.

Kosten der Haushaltsführung bzw. Wohnungskosten sind grundsätzlich keine Werbungskosten.

Muss ein Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen am Beschäftigungsstandort einen zweiten Wohnsitz nehmen, weil ihm weder eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz, noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort zumutbar ist, sind Kosten der doppelten Haushaltsführung als beruflich bedingte Mehraufwendungen abzugsfähig. (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, können die dadurch entstehenden Kosten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Diesfalls wird es einem Abgabepflichtigen in der Regel zumutbar sein, den (Familien)Wohnsitz nach einer gewissen Zeit in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen. Dieser Zeitraum hängt insbesondere vom Familienstand ab. Bei alleinstehenden Personen wird dieser Zeitraum rund sechs Monate, bei verheirateten, in eheähnlicher Gemeinschaft oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebenden Personen rund zwei Jahre betragen. Spätestens nach Ablauf dieser Zeitspanne hat der Abgabepflichtige darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind.

Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz an den Ort der Beschäftigung zu verlegen, kann unterschiedliche Ursachen haben (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111); die Ursache

kann insbesondere auch in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen liegen (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist aus Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen. Es kommt nicht darauf an, ob in einem früheren Zeitraum, insbesondere bei Eingehen der Beschäftigung (am neuen Beschäftigungsstandort), die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben gewesen ist. Wenn dem Abgabepflichtigen im betreffenden Veranlagungsjahr die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nicht zumutbar ist, macht es keinen Unterschied, ob die Unzumutbarkeit bereits früher vorgelegen wäre oder nicht (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Ein für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung (auch eines alleinstehenden Abgabepflichtigen) sprechender Grund kann zB eine **besonders gelagerte** Pflegenotwendigkeit eines nahen Angehörigen sein, dessen Mitübersiedlung unzumutbar ist (VwGH 28.9.2011, 2006/13/0087; VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).

Die teilweise Unterstützung der betagten Eltern durch die Kinder bei ihrer Haushalts- und Lebensführung an den Wochenenden, Feiertagen und im Urlaub entspringt dagegen dem familiären Beistandsgebot und bildet allein keine ausreichende Grundlage für die Begründung einer doppelten Haushaltsführung (UFS 25.3.2009, RV/1989-W/04).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein weiterer Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf vier bis fünf Jahre befristet sein wird (VwGH 26.11.96, 95/14/0124, zur absehbaren Pensionierung; VwGH 3.3.1992, 88/14/0081, zu einem auf vier bis fünf Jahre angelegten Ausbildungsverhältnis).

Zur Häufigkeit der anzuerkennenden Familienheimfahrten bestehen keine gesetzlichen Regelungen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102). Nach der Judikatur sind bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebenden) Abgabepflichtigen in der Regel wöchentliche Familienheimfahrten zu berücksichtigen, während bei einem alleinstehenden Abgabepflichtigen das monatliche Aufsuchen des Heimatwohnsitzes als ausreichend anzusehen sein wird. Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c begrenzt.

Eine Garage am Wohnort ist unabhängig von der beruflichen Nutzung des Fahrzeugs durch den Wohnort und damit privat veranlasst (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, 13. Lfg., September 2009, Rz 220, ABC der Werbungskosten, Stichwort „Garagierungskosten“, mit Hinweis auf VwGH 9.12.1992, 91/13/0094).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt

Zu prüfen war, ob der Bf im Jahr 2009 die Verlegung ihres Familienwohnsitzes an ihren Beschäftigungsstandort zumutbar war oder nicht.

Die am yy.yy.yyyy geborene Bf war laut vorgelegtem Versicherungsdatenauszug bis Juni 2007 beim L beschäftigt und in weiterer Folge bei diversen in G ansässigen Arbeitgebern. Für ihre letzte Arbeitgeberin war sie im Beschwerdejahr insgesamt acht Monate als Key Account Managerin tätig. Sie beendete diese Tätigkeit per 28.2.2013 und erhielt ab 1.9.2013 Pensionsbezüge.

Der steuerliche Vertreter der Bf nannte im Vorlageantrag mehrere Gründe für die Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten, nämlich die Pflege der Mutter, die Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung der pflegebedürftigen Mutter sowie die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wegen Befristung der auswärtigen Tätigkeit, weil die Bf im Jahr 2012, spätestens im Jahr 2013, in Pension gehen werde.

Zur Pflege und Betreuung ihrer Mutter erklärte die Bf, dass jene, bedingt durch eine Knieprothese, nicht mehr in der Lage sei, ihren Einkauf nach Hause zu tragen oder das Haus zu pflegen. Sie könne die Heizanlage nicht bedienen und bedürfe zumindest am Wochenende ihrer Betreuung. Eine ärztliche Bestätigung bescheinige die erforderliche Hilfe beim Einkaufen, Bügeln, etc. von wenigstens einem Tag pro Woche.

Auf Anfrage gab die Bf an, dass ihre Mutter seit Oktober 2012 in einer altersgerechten Pensionistenwohnhausanlage wohne.

Laut den in der Datenbank der Finanzverwaltung aufliegenden Lohnzetteln bezog die Mutter der Bf, die im Beschwerdejahr 75 Jahre alt war, weder in diesem Jahr noch im letzten abfragbaren Jahr 2014 Pflegegeld. Auch ein Grad der Behinderung war den Angaben der Bf zufolge nicht festgestellt worden.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS 30.3.2009, RV/0240-G/08; UFS 17.8.2010, RV/0309-F/09) vertrat bereits mehrfach die Auffassung, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024; VwGH 16.3.2005, 2000/14/0154) nur eine „besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit“ zur Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung führen kann und zur Beurteilung dieses besonderen Pflegebedarfs die Einstufungsverordnung zum Bundespflegegeldgesetz herangezogen werden kann.

Nach der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung war für die Zuerkennung von Pflegegeld der Pflegestufe 1 ein ständiger, nämlich regelmäßig täglich oder zumindest mehrmals wöchentlich zu erbringender Betreuungs- und Hilfsbedarf von mehr als 50 Stunden monatlich erforderlich.

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert bzw. pflegebedürftig ist, ist bindend und nach eingehender Begutachtung durch ärztliche Sachverständige des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen festzustellen; die Bestätigung eines praktischen Arztes oder des Amtsarztes ist nicht ausreichend (Jakom/Vock EStG, 2016, § 35 Rz 7)

Die vorgelegte Bestätigung des Hausarztes ließ keine Begutachtung erkennen und nannte keine nachvollziehbaren Gründe für den Umfang der laut dieser Bestätigung erforderlichen Hilfeleistung. Die Bestätigung war zudem insoweit nicht schlüssig, weil insbesondere Tätigkeiten wie Bügeln bei Kniegelenksbeschwerden auch im Sitzen ausgeführt werden können. Darüber hinaus bescheinigte die ärztliche Bestätigung zwar einen Hilfsbedarf von zumindest einem Tag pro Woche, aber keinen Pflegebedarf.

Der Sohn der Bf, der laut ihren Angaben im Notfall für ihre Mutter erreichbar war, wohnte und arbeitete laut Zentralem Melderegister und den aufliegenden Lohnzetteln ebenfalls in F.

Nach dem weiteren Vorbringen der Bf bewohnt ihre Mutter seit Oktober 2012 eine altersgerechte Wohnung. Dass die Mutter dort spezielle Hilfe- oder Pflegeleistungen in Anspruch nehmen würde, wurde nicht vorgebracht. Umso mehr war davon auszugehen, dass sie – von gelegentlichen Hilfeleistungen abgesehen - im Beschwerdejahr in der Lage war, einen eigenständigen Haushalt zu führen. Die Frage, wie viele Wohnungen sich am Familienwohnsitz der Bf befinden und ob sie und ihre Mutter eine separate Wohnung bewohnten, ließ die Bf unbeantwortet.

Die Unterstützung der Mutter bei körperlich fordernden Tätigkeiten war mit einer „besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit“ im Sinne der Judikatur nicht vergleichbar; die eingewendete Pflegebedürftigkeit der Mutter war daher nicht geeignet, die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu begründen (vgl. UFS 7.4.2005, RV/3923-W/02, zur Pflege der an Arthrose erkrankten Mutter; BFG 3.9.2014, RV/2100499/2013, zur Pflege der an Osteoporose und Gonarthrose erkrankten Mutter).

Der Einwand, auch die absehbare Pensionierung stelle einen Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes dar, war dagegen zutreffend.

Die Bf hatte ihr Pensionsantrittsalter mit 59 Jahren erreicht und bezog ab September 2013 Pensionseinkünfte.

Wegen des im Beschwerdejahr bereits absehbaren Pensionsantritts lagen die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung vor, weshalb sowohl die Mietaufwendungen als auch die Kosten für Fahrten zwischen der Wohnung am Arbeitsort und dem Wohnsitz als Werbungskosten anerkannt werden konnten.

Die beantragten Kosten für die Garage waren dagegen in Anlehnung an die oa Judikatur als nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung zu qualifizieren.

Bei alleinstehenden Arbeitnehmern sind nach der Rechtsprechung im Regelfall monatliche Heimfahrten zu berücksichtigen. Da die Bf laut eigenen Angaben im Beschwerdejahr das Einfamilienhaus alleine mit ihrer Mutter bewohnte und daher alleinstehend war, ein regelmäßiger Pflegebedarf der Mutter nicht festgestellt werden konnte und während der Abwesenheit der Bf auch deren Sohn vor Ort für allfällige Hilfeleistungen zur Verfügung stand, konnte mit monatlichen Heimfahrten das Auslangen gefunden werden.

Dass die Bf tatsächlich – aus privatem Interesse, zur Kontaktpflege oder aus anderen subjektiven Gründen – in wöchentlichen Abständen ihren Wohnsitz aufsuchte, änderte nichts daran, dass die Kosten für die weiteren Fahrten als Fahrten zwischen zwei Wohnungen in den steuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung gehörten.

Als Werbungskosten waren daher anzuerkennen:

Arbeitsmittel (wie bisher)	345,60 €
Miete (3 x 382,70 € + 9 x 393,29 €)	4.687,71 €
Fahrtkosten (163 km x 2 x 8 Monate x 0,42 €)	1.095,36 €
Summe	6.128,67 €

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2009 daher abzuändern.

Berechnung der Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe:

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit		
Bezugsauszahlende Stelle	Steuerpflichtige Bezüge (245)	
K Verlags- u Service GmbH	5.401,57 €	
K Verlags- u S GmbH i. K.	9.522,26 €	
Service GmbH	17.147,19 €	
Service GmbH	881,44 €	
K C GmbH	21.392,77 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-6.128,67 €	
		48.216,56 €

Gesamtbetrag der Einkünfte	48.216,56 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, eingeschliffen nach folgender Formel:	
(60.000,00 – 48.216,56) x (730,00 – 60,00) / 23.600,00 + 60,00	-394,53 €
Außergewöhnliche Belastungen	

Aufwendungen vor Abzug des Selbstbehaltes (§ 34 Abs.4 EStG 1988)	1.101,29 €
Selbstbehalt	-1.101,29 €
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs.3 EStG 1988)	-243,00 €
Einkommen	47.579,03 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1 EStG 1988 beträgt:	
$(47.579,03 - 25.000,00) \times 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00$	14.867,37 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	14.867,37 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	14.522,37 €
Steuer sonstige Bezüge	185,89 €
Einkommensteuer	14.708,26 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-13.424,95 €
Festgesetzte Einkommensteuer	1.283,31 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift	
Festgesetzte Einkommensteuer	1.283,31 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer	3.853,36 €
Abgabengutschrift	-2.570,05 €

Zulässigkeit einer 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.

Die im vorliegenden Fall relevanten Rechtsfragen sind bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von der die gegenständliche Entscheidung nicht abweicht, geklärt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist somit nicht zulässig.

Linz, am 3. Jänner 2017