

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch StB über die Beschwerde vom 30.09.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 26.08.2013, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Der Berufungswerber (nunmehr Beschwerdeführer, in der Folge abgekürzt Bf) war im streitgegenständlichen Jahr 2011 vom 1. September bis zum 31. Dezember bei der X-Bank in Wien beschäftigt und erzielte laut dem vorliegenden Lohnzettel Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 63.220,05. Mit seinem Dienstantritt am 01.09.2011 begründete er einen neuen Wohnsitz in Wien, seinen ursprünglichen Wohnsitz in Budapest behielt er bei.

In der Einkommensteuererklärung (Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 machte der Bf ua Kosten für eine doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 8.767,74 und Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.224,00 als Werbungskosten sowie Sonderausgaben (Versicherungsbeiträge und Darlehensrückzahlungen) in Höhe von insgesamt € 81.953,23 geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom 26.08.2013 wurde der Abzug der beantragten Werbungskosten vom Finanzamt versagt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass ein unbefristeter Dienstvertrag bei der X-Bank in Wien vorliege. Die Voraussetzung (konzerninterne Versetzung von vornherein feststehend für maximal 5 Jahre) für die

Anwendung des sog Expatriates-Erlasses liege daher nicht vor. Da auch die Partnerin und die Kinder bereits ab September 2011 mitübersiedelt seien, sei die Absetzbarkeit von Kosten der Haushaltsführung und Fahrtkosten ins (bisherige) Heimatland Ungarn nicht gegeben. Die Sonderausgaben wurden wegen Überschreitens des Höchstbetrages für den Gesamtbetrag der Einkünfte von € 60.000,00 nur mit dem Pauschbetrag von € 60,00 berücksichtigt.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 30.09.2013 brachte der Bf zusammengefasst vor, dass die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten, wenn die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen. Hierbei sei im Allgemeinen bei Verheirateten mit minderjährigen Kindern von einem Zeitraum von zwei Jahren auszugehen. Der Wohnsitz in Ungarn sei für die Dauer der Beschäftigung in Österreich aufrechterhalten worden. Die entstandenen Aufwendungen für die Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich seien daher im Rahmen der vorübergehenden doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von € 2.200,00 absetzbar. Es stünden auch wöchentliche Familienheimfahrten zu, nachdem die Voraussetzungen der vorübergehenden doppelten Haushaltsführung vorlägen. Weiters beantragte der Bf die Berücksichtigung seiner Sonderausgaben und die Anpassung des Anspruchszinsenbescheides.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 08.11.2013 führte das Finanzamt ua aus, dass die Frage, ob bzw wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar sei, nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht könne; vielmehr seien die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen. Im konkreten Fall seien die Voraussetzungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung nicht gegeben, da die ganze Familie bereits seit September 2011 in Österreich sei. Die beantragten Kosten für Haushaltsführung und Familienheimfahrten seien daher in Anwendung des Abzugsverbotes des § 20 EStG steuerlich nicht absetzbar.

In dem am 13.01.2014 nach Fristverlängerung eingebrachten Vorlageantrag brachte der Bf unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung ergänzend vor, die Familienzusammenführung am österreichischen Wohnsitz stehe aus seiner Sicht den Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung - für zumindest sechs Monate - nicht entgegen.

Obwohl seine Gattin und die Kinder ihn nach Österreich begleitet hätten, sei die ganze Familie seit seines Beschäftigungsbeginnes in Österreich regelmäßig in Ungarn zur Betreuung des Wohnsitzes in Budapest gewesen und hätte dort zumindest zweimal monatlich die Freizeit verbracht.

Es sei unzumutbar, dass mit dem Beschäftigungsbeginn in Österreich ein Ehepaar mit drei Kinder den bisherigen Wohnsitz im Ausland sofort aufgeben müsse (zB im Wege eines Verkaufes). Dies sei im konkreten Fall auch nicht möglich und wäre zudem unwirtschaftlich gewesen, da ein allfälliger Verkauf des ausländischen Wohnsitzes nur mit einem Verlust möglich gewesen wäre.

Weiters hielt der Bf fest, dass gemäß den Lohnsteuerrichtlinien auch bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer im Allgemeinen für einen Zeitraum von sechs Monaten Kosten für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung geltend gemacht werden könnten. Würden daher solche Kosten bei einer fünfköpfigen Familie aberkannt, läge eine nicht begründbare Schlechterstellung im Vergleich zu einem alleinstehenden Arbeitnehmer vor.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 31.01.2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Vorlage führte die belangte Behörde aus, dass aus ihrer Sicht keine Veranlassungen vorlägen, die eine notwendige Aufrechterhaltung des ehemaligen Familienwohnsitzes in Ungarn rechtfertigen würden, da weder eine befristete Beschäftigung in Österreich vorläge, noch sonstige Ausschlussgründe (zB Einkünfte der Partnerin, schulpflichtige Kinder etc) gegeben seien.

Mit E-Mail vom 23.10.2014 teilte der Bf dem Bundesfinanzgericht ergänzend mit, dass zwei seiner Kinder in den Schuljahren 2012/2013 und 2013/2014 die Schule parallel in Österreich und in Ungarn besucht hätten. Sie seien vom Schulbesuch in Ungarn tageweise entschuldigt worden, hätten das Schuljahr aber mit einem Examen abgeschlossen. Weiters gab der Bf bekannt, dass seine Beschäftigung in Österreich zum 31.12.2013 beendet worden sei und er im Laufe des Jahres 2014 mit seiner Familie nach Ungarn zurückgekehrt sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Bf schloss mit 01.09.2011 einen unbefristeten Dienstvertrag mit der X-Bank in Wien ab. Mit demselben Datum begründete er einen Wohnsitz in Wien zur Dienstverrichtung in Österreich. Seine Gattin und seine drei minderjährigen Kinder begleiteten ihn und übersiedelten mit Beginn des Dienstverhältnisses ebenfalls nach Wien. Den ursprünglichen Wohnsitz, eine Liegenschaft in Budapest, hat der Bf für die Dauer der Beschäftigung in Österreich beibehalten. Die Entfernung der beiden Wohnsitze beträgt 242 Straßenkilometer.

Nach dem Beginn der Beschäftigung in Wien war die gesamte Familie des Bf regelmäßig in Ungarn zur Betreuung des ausländischen Wohnsitzes und verbrachte dort zumindest zweimal monatlich ihre Freizeit.

Im Zeitraum September bis Dezember 2011 betrugen die Ausgaben für die Wohnung in Wien € 8.767,74 für Miete und Einrichtung, die Aufwendungen für Familienheimfahrten betrugen € 2.304,10 an Kilometergeldern.

Die Kinder des Bf waren im streitgegenständlichen Zeitraum ca 5½ Jahre, 4 Jahre bzw erst einige Monate alt und somit noch nicht schulpflichtig. Erst in den Schuljahren 2012/2013 und 2013/2014 besuchten zwei der Kinder abwechselnd sowohl eine Elementarschule in Ungarn als auch eine Schule in Österreich.

Per 31.12.2013 beendete der Bf sein Dienstverhältnis in Österreich und kehrte nach Ungarn zurück, wo er seit dem 01.02.2014 wieder beschäftigt ist. Am 27.06.2014 übersiedelte schließlich die gesamte Familie zurück an den ehemaligen Familienwohnsitz in Ungarn.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug im Jahr 2011 ohne Berücksichtigung der strittigen Werbungskosten € 62.687,89.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf das schlüssige und glaubwürdige Vorbringen des Bf, den Inhalt der vorgelegten Akten sowie den elektronischen Steuerakt.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Gemäß § 16 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) 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 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem 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.

Z 2. lit e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs 1 Z 6 lit d angeführten Betrag übersteigen.

Kosten für eine doppelte Haushaltsführung an zwei Wohnsitzen sind demnach im Allgemeinen nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, Kosten für Familienheimfahrten sind bei Vorliegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung maximal bis zur Grenze des höchsten Pendlerpauschales absetzbar.

Allgemein wird von einer doppelten Haushaltsführung gesprochen, wenn der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit unterhält, dh es werden aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt. Als Familienwohnsitz gilt dabei jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Weiters ist zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung zu unterscheiden. Der wesentliche Unterschied liegt darin, dass von einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung dann gesprochen wird, wenn die nachgewiesene Absicht besteht, nach einem absehbaren Zeitraum der auswärtigen Berufsausübung wieder an den Ort des Familienwohnsitzes zurückzukehren, während eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung die Verlegung des Familienwohnsitzes auf längere Sicht unzumutbar erscheinen lässt.

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde. Eine Ausnahme stellt der Fall einer absehbar befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort dar.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) ist die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung bzw für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; 22.2.2000, 96/14/0018).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist die Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047). Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Bei einem ausländischen Wohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei einem inländischen Familienwohnsitz.

Im konkreten Fall ist es unstrittig, dass der Familienwohnsitz bereits mit Beschäftigungsbeginn an den Beschäftigungsort in Österreich verlegt worden ist. Daher

können Werbungskosten für eine doppelte, beruflich bedingte Haushaltsführung zumindest grundsätzlich nicht in Betracht kommen. Ebenso sind Familienheimfahrten begrifflich ausgeschlossen, da die gesamte Familie ihren neuen Wohnsitz in Österreich begründet hatte.

Ebenso ist unstrittig, dass im streitgegenständlichen Jahr 2011 und den Folgejahren 2012 und 2013 weiterhin ein Naheverhältnis des Bf zum ehemaligen Familienwohnsitz in Ungarn bestand, da sich die Immobilie nach wie vor im Eigentum der Familie befand, er mit seiner Familie dort regelmäßig die Freizeit verbrachte und die zwei schulpflichtigen Kinder 2012 bzw 2013 zumindest zeitweise die Schule in Ungarn besuchten.

Da sich im vorliegenden Fall der Familienwohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit befindet, ist das Vorliegen der Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung im Streitjahr bereits dem Grunde nach zu verneinen.

Der Bf geht offensichtlich ebenfalls davon aus, dass die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen und beantragt die Abzugsfähigkeit der Kosten für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung für einen Zeitraum von zumindest sechs Monaten. Die Familienzusammenführung in Österreich stünde dem nicht entgegen. Auch bei einem allein stehenden Arbeitnehmer könnten im Allgemeinen für einen Zeitraum von sechs Monaten Kosten für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung geltend gemacht werden. Würden daher solche Kosten bei einer fünfköpfigen Familie aberkannt, läge eine unbegründete Schlechterstellung im Vergleich zu einem allein stehenden Arbeitnehmer vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zwei sachverhaltsmäßig ähnlich gelagerten Fällen, in denen die Familie mit dem Dienstnehmer an den Ort der Beschäftigung übersiedelt ist, Kosten der doppelten Haushaltsführung und für Familienheimfahrten als Werbungskosten anerkannt (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111, und VwGH 7.8.2001, 2000/14/0122). In den angeführten Erkenntnissen führt der VwGH aus, dass einem Steuerpflichtigen, der **für einen von vornherein absehbar befristeten Zeitraum** als Arbeitnehmer ins Ausland entsandt wird, nicht zugemutet werden kann, seinen Familienwohnsitz aus Anlass der befristeten Entsendung aufzugeben. Der VwGH hält fest, dass daher Feststellungen darüber getroffen werden müssen, ob aus der Sicht des Streitjahres die Auslandsentsendung des Bf tatsächlich nur als vorübergehend anzusehen ist und ob die Aufgabe des Wohnsitzes zumutbar gewesen ist. Der Umstand der Begleitung durch den Ehegatten ist im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigen, spricht aber nicht von vornherein gegen die Unzumutbarkeit.

Nach dieser Judikatur ist im gegenständlichen Fall die geplante Dauer der Tätigkeit im Inland sowie die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu prüfen.

Der Bf war in Österreich vom 01.09.2011 bis 31.12.2013, dh knapp 2½ Jahre, durchgehend beschäftigt. Aufgrund des unbefristeten Dienstvertrages stand zu Beginn der Tätigkeit aber noch nicht fest, wie lange diese dauern würde. Aus Sicht des Jahres 2011 war somit nicht davon auszugehen, dass der Bf seine Tätigkeit in Österreich innerhalb

weniger Jahre beenden würde. Aus diesem Grund ist die angeführte Judikatur des VwGH zur Anerkennung von Werbungskosten betreffend doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bei Mitübersiedlung des Ehegatten bzw der Familie an den Beschäftigungsort auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar.

Zur Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung führt der Bf aus, sie liege insbesondere in der Tatsache, dass ein Verkauf des ausländischen Wohnsitzes aufgrund der dortigen Wirtschaftslage nur mit einem Verlust möglich gewesen sei. Mit dem etwaigen Verkaufserlös wäre die Anschaffung eines adäquaten Ersatzobjekts in Österreich jedenfalls nicht möglich gewesen.

Dazu ist grundsätzlich festzuhalten, dass der VwGH die Beibehaltung des Familienwohnsitzes durch den Steuerpflichtigen mit der Begründung des Eigentums am Wohnsitz als privat veranlasst und die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung deshalb als nicht abzugsfähig beurteilt hat (VwGH 26.4.89, 86/14/0030). Ein Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes und damit die Beibehaltung einer doppelten Haushaltsführung könnte nach der Judikatur allenfalls sein, dass der Verkauf eines Einfamilienhauses aufgrund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führt und die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort aus dem Erlös nicht möglich ist.

Der Bf beschränkt sich in seinen Ausführungen jedoch auf eine bloß allgemein gehaltene Behauptung. Es wurde nicht anhand entsprechender Unterlagen dokumentiert, welcher Kaufpreis für die Liegenschaft in Budapest – nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls kein "strukturschwaches Gebiet" – zu erzielen gewesen wäre und welcher konkrete Vermögensnachteil durch einen Verkauf allenfalls entstanden wäre. Es wäre am Bf gelegen, dieses allgemeine Vorbringen auf den Einzelfall bezogen zu konkretisieren. Umstände, die eine Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich unzumutbar machen würden, wurden vom Bf somit nicht nachgewiesen. Im Übrigen geht die Argumentation des Bf ins Leere, da der Familienwohnsitz eben bereits zum 01.09.2011 nach Österreich verlegt worden ist. Die Voraussetzungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung liegen somit ebenfalls nicht vor.

Schließlich argumentiert der Bf noch mit der unbegründeten Schlechterstellung einer Familie im Vergleich zu einem allein stehenden Arbeitnehmer und schließt daraus, dass für einen gewissen Übergangszeitraum der Werbungskostenabzug jedenfalls, dh ohne Berücksichtigung des Zeitpunktes des Familiennachzuges, zulässig sein müsse. Dem ist entgegenzuhalten, dass es auch bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer für die Zulässigkeit des Werbungskostenabzugs auf den Zeitpunkt der Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes an den Arbeitsort ankommt (vgl VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024; 29.11.2006, 2002/13/0153; 26.07.2006, 2001/14/0157; 26.04.2006, 2006/14/0013; 09.09.2004, 2002/15/0119).

Da im Streitzeitraum keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorlag, sind auch die Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht anzuerkennen. Damit greift sowohl

für die Ausgaben der doppelten Haushaltsführung als auch für die Familienheimfahrten das Abzugsverbot für Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG.

Zum Beschwerdebegehren der Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben ist festzustellen, dass sich gemäß § 18 EStG der abzugsfähige Betrag ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 60.000,00 auf das Sonderausgabenpauschale in Höhe von € 60,00 reduziert.

Die Beschwerde war abzuweisen.

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 Beurteilung, dass Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nur so lange vorliegen können, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde, gründet sich auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus hing die Entscheidung von den Umständen des vorliegenden Einzelfalles ab. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden nicht berührt, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 29. November 2018