

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Ingrid Mainhart in der Beschwerdesache des R.W., Straße, 9800 Spittal, vom 26. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 25. August 2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde (vormals Berufung) wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 vom 26. März 2011 beantragte der R.W. (Beschwerdeführer, in der Folge Bf.) u.a. ihm Aufwendungen von € 6.426,53 für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 25. Juli 2011 legte der Bf. einen Mietvertrag vom 11. Jänner 2010, abgeschlossen zwischen W.W. (in der Folge Vater) und dem Bf. über die Miete einer Wohnung ab 1. Jänner 2010 in W (in der Folge Wohnung Wien), mit einer Nutzfläche von 107,44 m² und einem Hauptmietzins von € 250,00 pro Monat, zu zahlen einmal jährlich im Dezember; die Betriebskosten sind darin mit € 316,14 ausgewiesen. Weiters legte der Bf. an seinen Vater adressierte Betriebskostenvorschreibungen 01/2010, 7/2010, 8/2010 und 8/2011 sowie einen Überweisungsbeleg vom 29. Dezember 2010 über eine Zahlung an seinen Vater in der Höhe von € 3.000,00 vor.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 des Finanzamtes vom 25. August 2011 wurden die Aufwendungen des Bf. für doppelte Haushaltsführung mit der Begründung nicht

berücksichtigt, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dem Bf. zumutbar ist und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes keine berufliche Veranlassung als Hintergrund hat.

Mit beim Finanzamt am 26. September 2011 eingelangter Eingabe erhob der Bf. Beschwerde (vormals Berufung) gegen den Einkommensteuerbescheid 2010. Darin führte er an, dass er für die S-AG Spittal/Drau (in der Folge Arbeitgeberin) tätig ist, sein regionales Einsatzgebiet Kärnten, Steiermark und Wien ist; sofern der Bf. in Kärnten ist, nächtigt er an seinem Wohnsitz in Spittal. Bei Tätigkeiten in der Steiermark und Wien nächtigt er in jener Wohnung, wofür er die doppelte Haushaltsführung geltend gemacht hat. Er hat keinen steuerfreien Ersatz für die Unterkunft in Wien oder für Heimfahrten erhalten. Die Unterkunft in Wien ist beruflich bedingt.

Mit Beschwerdevereentscheidung (vormals Berufungsvereentscheidung) vom 8. November 2011 wurde die Beschwerde (vormals Berufung) als unbegründet abgewiesen. Dies mit der Begründung, dass dem Bf. keine Mehrkosten (Wohnmöglichkeit bei den Eltern) entstanden sind; zudem ist die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort für den Bf. zumutbar.

Mit beim Finanzamt am 9. Dezember 2011 eingelangter Eingabe stellte der Bf. den Antrag auf "Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz". Darin führte er aus, dass seine Tätigkeit die Bundesländer Kärnten, Steiermark und Wien umfasst. Auf Wunsch des Arbeitgebers ist eine Tätigkeit in Wien erforderlich und es besteht die berufliche Notwendigkeit neben seinem Wohnsitz in Spittal eine Unterkunft in Wien (weiteren Wohnsitz) aufrecht zu erhalten. Er würde eine Unterkunft in Wien nicht einrichten, wenn seine Tätigkeit ausschließlich in Kärnten wäre und nicht die Veranlassung seines Arbeitsgebers bestünde, auch in Wien und der Steiermark tätig zu werden. Durch die Unterkunft in Wien entstehen Mehrkosten, die er nicht hätte, wenn sein Tätigkeitsort in Kärnten wäre. Die Tätigkeit in der Steiermark und Wien erfordert eine Unterkunft in Wien und muss er hierfür zusätzlich aufkommen. Diese zusätzlichen Kosten sind ausschließlich beruflich bedingt. Es wurde kein Wohnsitz in Wien begründet, sondern lediglich eine Unterkunft während der Zeit seiner beruflichen Tätigkeit in Wien. Seinen Wohnsitz und Lebensmittelpunkt hat der Bf. in Spittal; dies ergibt sich aus den Aufenthaltszeiten und aus sonstigen Umständen (Lebensgemeinschaft).

Über Aufforderung des Finanzamtes legte der Bf. mit Eingabe vom 3. Februar 2012 den Arbeitsvertrag mit der Arbeitgeberin vor. Aus diesem Arbeitsvertrag vom 16. November 2001 ist ersichtlich, dass als erster Arbeitsort Spittal/Drau vereinbart wurde und der Bf. sich bereit erklärte, Änderungen seines Tätigkeitsbereiches und seines Arbeitsortes zuzustimmen. Die Kosten für den Wohnsitz in Spittal belaufen sich laut Angaben des Bf. im Jahr 2010 auf € 276,03 monatlich (somit € 3.312,36 jährlich).

Im weiteren Beschwerdeverfahren erging an den Bf. vom Bundesfinanzgericht am 5. Februar 2014 ein Vorhalt folgenden Inhaltes:

"1. Laut Zentralem Melderegister hatten Sie in der Zeit vom 19. Mai 1981 bis 27. Dezember 2011 Ihren Hauptwohnsitz in 9800 Spittal/Drau, P (in der Folge P) 4, Wohnung Nr. 9; seit 27. Dezember 2011 ist Ihr Hauptwohnsitz in 9800 Spittal/Drau, P 4, Wohnung Nr. 36.

Ihr Vater hatte seinen Hauptwohnsitz vom 12. November 1974 bis 22. Dezember 2011 ebenfalls in 9800 Spittal/Drau, P 4, Wohnung Nr. 9, seit 22. November 2011 in 9800 Spittal/Drau, P 4, Wohnung Nr. 49. Mit Notariatsakt vom 16. Dezember 2011 wurde Ihnen von Ihren Eltern die Wohnung P 4, Wohnung Nr. 36, im Schenkungswege übertragen.

Den Meldedaten zu Folge hatten sie somit im Streitjahr 2010 einen gemeinsamen Wohnsitz (zumindest) mit Ihrem Vater.

Nach Ihren eigenen Angaben (Eingabe vom 3. Februar 2012) hatten Sie für Ihren Wohnsitz im Jahr 2010 in Spittal/Drau Kosten zu tragen. Geben Sie bitte bekannt

- a) für welche Wohnung derartige Kosten angefallen sein sollen,
- b) auf welcher Rechtsgrundlage diese Zahlungen 2010 fußen (Mietvertrag mit Ihrem Vater??) und
- c) weisen Sie diese Kosten für das Jahr 2010 mittels geeigneten Belegen nach und
- d) klären Sie die eingangs angeführten Verhältnisse (Wohnungen P 4/9, 4/49 und 4/36, wer wohnte wann wo?) auf.

2. In Ihrer Eingabe vom 9. Dezember 2011 gründen Sie Ihr Begehren auf Anerkennung von Kosten für die doppelte Haushaltsführung im Jahr 2010 u.a. mit einer Lebensgemeinschaft. Geben Sie bitte an, um wen es sich dabei handelt, an welcher Wohnadresse diese Person gemeldet ist ob diese Person eigene (nennenswerte) Einkünfte bezieht."

Diesen Vorhalt beantwortete der Bf. wie folgt:

"Ich lebe im selben Haus wie meine Eltern, dies ist jedoch ein 13-stöckiges Wohnhaus in Spittal/Drau mit 56 Wohnungen. Ich bewohne seit 2001 eine eigene Wohnung im 8. Stock und hatte auch im Jahr 2010 keinen gemeinsamen Wohnsitz mit meinem Vater. Da dies beim Meldeamt nicht registriert wurde, wurde am 27. November 2012 erneut der Meldepflicht nachgekommen, eine Meldeurkunde liegt vor. Meine Eltern bewohnen eine Wohnung im zweiten bzw. mittlerweile eine neu erworbene Wohnung im 12. Stock. Es sind klarerweise getrennte Räumlichkeiten und ich trage die Kosten für diese Wohnung im 8. Stock. Die Betriebskostenvorschreibung für die Wohnung für das Jahr 2010 ist von der Immobilienfirma zwar an meine Eltern gerichtet, die Zahlung dieser Kosten neben Verpflegung, Reinigung, Strom, Instandhaltung etc. werden jedoch selbstverständlich von mir übernommen. Ein schriftlicher Vertrag liegt nicht vor. Die erwähnte Lebensgemeinschaft im Jahr 2010 bzw. wechselnden Partnerschaften in den Folgejahren haben meiner Meinung nach keinerlei Einfluss auf eine Anerkennung der doppelten Haushaltsführung. Die Erwerbstätigkeit wird zum Teil in großer Entfernung vom Hauptwohnsitz ausgeübt, daher wurde ein weiterer Wohnsitz begründet und die

Beibehaltung beider Wohnsitze ist mit Kosten verbunden. Da eine tägliche Heimfahrt zwischen Arbeitsstätte und Hauptwohnsitz nicht zumutbar ist (Entfernung 390 Km) und mein geografisches Arbeitsgebiet von Osttirol bis Wien reicht ist die Beibehaltung beider Wohnsitze notwendig."

An Sachverhalt steht im vorliegenden Fall fest.

1. Der Bf. steht seit dem Jahr 2001 bei der Arbeitgeberin in einem Dienstverhältnis.
2. Im Streitjahr 2010 ist der Bf. dort im Bereich H,P tätig. Dieser Bereich ist in Wien angesiedelt und hat der Bf. sein Büro (seine Arbeitsstätte) in Wien.
3. Der Bf. hatte nach dem Melderegister vom 19. Mai 1981 bis 27. Dezember 2011 seinen Hauptwohnsitz in 9800 Spittal/Drau, P 4, Wohnung Nr. 9; seit 27. Dezember 2011 hat er seinen Hauptwohnsitz laut Melderegister in 9800 Spittal/Drau, P 4, Wohnung Nr. 36.
4. Der Bf. hat seit 2. Juli 2002 einen Nebenwohnsitz in der Wohnung Wien. Eigentümer dieser Wohnung ist seit Mai 2002 der Vater des Bf..
5. Vom 12. November 1974 bis 22. Dezember 2011 hatten sowohl der Vater des Bf. als auch die Mutter des Bf., M.W. (in der Folge Mutter), ihren Hauptwohnsitz in 9800 Spittal/Drau, P 4, Wohnung Nr. 9, seit 22. Dezember 2011 haben sie einen solchen in 9800 Spittal/Drau, P 4, Wohnung Nr. 49.
5. Der Bf. mietete die Wohnung Wien von seinem Vater ab 1. Jänner 2010; der Mietzins wurde bei einer Größe der Wohnung von ca. 107 m² mit € 250,00 monatlich festgelegt, ist einmal jährlich im Nachhinein (im Dezember) zu entrichten und wurde die Miete 2010 im Dezember 2010 in Einem vom Bf. an seinen Vater zur Überweisung gebracht.
6. Die Eigentumsverhältnisse der Wohnungen in 9800 Spittal/Drau, P 4, stellen sich wie folgt dar: Die Mutter des Bf. war im Streitzeitraum Hälfteigentümerin der Wohnung Nr. 9, die Eigentumshälfte ihres Ehemannes (Vaters des Bf.) wurde ihr mit Schenkungsvertrag vom 13. Dezember 2011 übertragen; der Vater des Bf. ist seit 18. März 2010 Eigentümer der Wohnung Nr. 49. Die jeweils im Hälfteigentum der Genannten stehende Wohnung Nr. 36 wurde dem Bf. mit Schenkungsvertrag vom 13. Dezember 2011 in sein Eigentum übertragen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Bf. beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum Abzug gelangen können.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

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

Nach § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden; dies gilt nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für 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 der geltenden Rechtslage stellen Wohnungskosten (d.s. Haushaltsaufwendungen) grundsätzlich keine Werbungskosten der Betriebsausgaben dar. Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, als beruflich oder betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen (vgl. u.a. Erkenntnis vom 28. Dezember 2011, 2008/15/0235).

Als Familienwohnsitz gilt bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jener Ort, an dem er mit seinem Ehegatten, bei einem unverheirateten Steuerpflichtigen mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH vom 27. Februar 2008, 2005/13/0037 u.a.m.).

Im Falle eines alleinstehenden Steuerpflichtigen steht nach der Judikatur bei der Beurteilung des Werbungskostencharakters von Kosten eines Wohnsitzes am Beschäftigungs-/Arbeitsort nicht so sehr das Innehaben eines weiteren Wohnsitzes im Vordergrund, sondern vielmehr der Gesichtspunkt der Wohnsitzverlegung. Maßgebende Bedeutung kommt dabei der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort zu, dem Wohnbedürfnis des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen (vg. VwGH vom 19. Dezember 2012, 2009/13/0012).

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist es Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen (Familien-)Wohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; 22.11.2006, 2005/15/0011; 3.8.2004, 2000/13/0083 u.a.).

Wie den vorstehenden Ausführungen entnommen werden kann, ist Grundvoraussetzung für die Anerkennung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, dass an beiden

Wohnsitzen Aufwendungen anfallen. Als Werbungskosten absetzbar sind die für die Wohnung am Beschäftigungsort anfallenden Aufwendungen.

Vorerst ist festzuhalten, dass der Bf. den Nachweis einer Lebensgemeinschaft (eines gemeinsamen Hausstandes mit einer Lebenspartnerin) an seinem Heimatwohnsitz nicht erbringen konnte. Die von ihm diesbezüglich aufgestellte Behauptung hat sich als nicht stichhaltig erwiesen. Er ist somit im Streitjahr 2010 als alleinstehend anzusehen.

Nach dem weiteren Ergebnis des Ermittlungsverfahrens ist auch nicht erwiesen, dass dem Bf. für eine Wohnung am Heimatwohnsitz Aufwendungen angefallen sind.

Auszuführen ist, dass der Bf. die Wohnverhältnisse in Spittal/Drau nicht explizit aufgeklärt hat. Das Bundesfinanzgericht geht im Gesamtzusammenhang jedoch davon aus, dass es sich bei der vom Bf. ins Treffen geführten Wohnung um die Wohnung Nr. 36 im Wohnhaus P 4 handelt, die im Streitzeitraum im Eigentum seiner Eltern stand und ihm Ende 2011 ins Eigentum übertragen wurde. Dies erschließt sich daraus, dass der Bf. in seiner Eingabe vom 25. März 2014 von einer Wohnung im 8. Stock sowie davon spricht, dass die Betriebskostenvorschreibungen an seine Eltern ergangen sind. Insofern kann auch das Vorbringen des Bf. nachvollzogen werden, dass die Meldung in der Wohnung Nr. 9 (im zweiten Stock des Wohnhauses P 4, die vorerst im Eigentum beider Elternteile, seit Dezember 2011 jedoch im alleinigen Eigentum der Mutter des Bf. steht) nicht korrekt ist und ein gemeinsamer Wohnsitz mit seinem Vater nicht bestand. Die Wohnung Nr. 49 (im 12. Stock des Wohnhauses P 4) scheidet deshalb aus, weil diese vom Vater des Bf. erst im Laufe des Jahres 2010 erworben wurde, in dessen alleinigem Eigentum steht und erst danach dessen Hauptwohnsitz darstellte.

Der Bf. hat in seiner Eingabe vom 25. März 2014 zunächst angegeben, dass ein schriftlicher Vertrag (über die behauptete Nutzung der Wohnung Nr. 36) nicht vorliegt. Zu diesem Vorbringen ist auszuführen, dass Verträge unter nahen Angehörigen nach der Lehre und Rechtsprechung steuerrechtliche Wirksamkeit nur dann entfalten können, wenn sie u.a. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (vgl. VwGH vom 4. Juni 2003, 97/13/0208); dies vor dem Hintergrund, dass bei derartigen Verträgen der üblicherweise unter Fremden bestehende Interessensgegensatz nicht gegeben ist. Im gegenständlichen Fall fehlt jedwede Schriftlichkeit hinsichtlich der Nutzung der in Rede stehenden Wohnung.

Darüber hinaus hat der Bf. aber auch keinerlei Nachweise über die Tragung der Kosten für diese Wohnung erbracht. Es stehen somit lediglich die Behauptungen des Bf., dass er die Kosten für die Wohnung Nr. 36 im Wohnhaus P 4 "selbstverständlich übernommen hat", im Raum.

Insbesondere auf Grund des Umstandes, dass die Wohnung am Heimatwohnsitz unter der Woche vom Bf. nur fallweise und ansonsten nur an den Wochenenden genutzt wird, ist die behauptete Kostenübernahme für die angeführte Wohnung (die im Streitzeitraum im Eigentum seiner Eltern stand) nicht glaubwürdig. Das Bundesfinanzgericht schließt demgegenüber eine Kostenübernahme schon bereits deshalb aus, weil der Bf. (auf Grund

einer aktenkundigen vertraglichen Vereinbarung) sich bereits zur Kostenübernahme (ab 1. Jänner 2010) für eine Wohnung seines Vaters in Wien verpflichtet hat.

Hinzu tritt im gegenständlichen Fall, dass bei der Wohnung in Wien, an deren Adresse der Bf. seit Juli 2002 einen Nebenwohnsitz unterhält, nicht erkennbar ist, dass sie seinen Wohnbedürfnissen (als Alleinstehendem) weniger entsprochen hätte als die Wohnung in Spittal. In Anbetracht der geschilderten Umstände und im Hinblick auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2007, 2006/15/0024 und vom 9. September 2004, 2002/15/0119) geht das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall davon aus, dass es bereits lange vor dem Jahr 2010 zu einer Verlegung des Wohnsitzes des Bf. nach Wien gekommen ist. Auch aus diesem Grund kann einer steuerlichen Anerkennung der in Rede stehenden Aufwendungen nicht näher getreten werden.

Wenngleich für die gegenständliche Beurteilung nicht relevant, wird an dieser Stelle dennoch ausgeführt, dass der vom Bf. mit seinem Vater abgeschlossene Vertrag weder hinsichtlich der Höhe der Miete (€ 250,00 für 107 m²) noch hinsichtlich der Zahlungsmodalität (einmal jährlich im Nachhinein) als fremdüblich angesehen werden kann und steuerrechtliche Aspekte bei dieser Vertragsgestaltung jedenfalls nicht von der Hand zu weisen sind.

Der Vollständigkeit halber wird noch angeführt, dass der vom Bf. (weilers) für wesentlich erachtete "Mittelpunkt der Lebensführung" (gemeint sind wohl gesellschaftliche Anknüpfungspunkte in Spittal) deshalb keinen beachtenswerten Grund für die Beibehaltung des Wohnsitzes in Spittal darstellt, weil dies ausschließlich die Privatsphäre des Bf. betrifft.

Aus den angeführten Gründen ist der Beschwerde kein Erfolg beschieden; ein Abzug der begehrten Aufwendungen als Werbungskosten kommt nicht in Betracht.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.