

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Alexandar Hofstätter, Johann-Strauß-Gasse 4-6/2/5, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 11. August 2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 5. August 2013 betreffend Festsetzung der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2011 und 2012 zu Recht:

1. Der Beschwerde betreffend Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Der Beschwerde betreffend Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden "Bf.") ist eine aus Deutschland stammende alleinstehende Chemikerin, die während des streitgegenständlichen Zeitraums ihren Nebenwohnsitz im Inland hatte. Sie machte im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2011 und 2012 Kosten für die doppelte Haushaltsführung sowie weitere Kosten (Kosten für Heimfahrten, Arbeitsmittel, Beiträge zu Berufsverbänden, Fortbildung, Kirchenbeiträge) geltend. Diese Beträge wurden von der belangten Behörde in den in Folge erlassenen Bescheiden betreffend Einkommensteuer

für die Jahre 2011 und 2012 nicht berücksichtigt, eine nähere Begründung erging nicht. Dagegen erhob die Bf. Berufung (nunmehr Beschwerde) und beantragte eine erklärungsgemäße Veranlagung.

Im Zuge des Berufungsverfahrens (Beschwerdeverfahrens) ersuchte die belangte Behörde die Bf. um Übermittlung von Ansässigkeitsbescheinigungen aller am deutschen Familienwohnsitz wohnhaften Personen, um Übermittlung einer Kopie ihres Dienstvertrages, um Informationen zu den Kosten der Wohnung am Familienwohnsitz und zu den Kosten der Wohnung im Inland. Die Bf. übermittelte Unterlagen zu den Kosten der inländischen Wohnung, eine Aufstellung ihrer Kosten für ihre Heimfahrten und eine ihr von der deutschen zuständigen Behörde ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung. Die belangte Behörde wies die Berufung (Beschwerde) mit Beschwerdevorentscheidung vom 24. Juli 2014 als unbegründet ab und führte in ihrer Begründung die fehlenden Unterlagen und Informationen ins Treffen. Im Rahmen ihres Vorlageantrags reichte die Bf. eine Kopie des Mietvertrags für die inländische Wohnung sowie ihres Dienstvertrages nach.

Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf., eine im Jahr xxxx geborene und alleinstehende Chemikerin, hatte in Deutschland an der Adresse Adresse1 einen Wohnsitz. Mit 1. Juli 2010 wurde sie Dienstnehmerin der inländischen Z GmbH, einer außeruniversitären Forschungseinrichtung, und war dort im Rahmen eines Projektes tätig. Zunächst war eine Befristung auf 24 Monate vorgesehen, ab dem 1. Juli 2012 lag ein unbefristetes Dienstverhältnis vor. Die Fortsetzung des Dienstverhältnisses war von der Zuerkennung von Fördermitteln an die Z GmbH abhängig. Das Dienstverhältnis wurde im Jahr 2014 beendet, die Bf. verfügte spätestens seit dem Jahr 2016 über keinen inländischen Wohnsitz mehr. Ab dem Jahr 2011 bewohnte sie im Inland eine Wohnung in Adresse2. Diese Wohnung verfügte über eine Nutzfläche von ca. 51,28 m² und bestand aus einem Zimmer mit Vorzimmer, Küche, Bad, WC und Abstellraum. In Deutschland lebten der Sohn der Bf., dessen Kinder sowie weitere Familienmitglieder, die sie vom Inland aus besuchte. Sie trug neben den Kosten für die inländische Wohnung solche für Beiträge zu Berufsverbänden, Arbeitsmittel, Fortbildung und für Kirchenbeiträge. Darüber hinaus trug die Bf. Kosten für Flüge zwischen ihrem Wohnort im Inland und ihrem Wohnort in Deutschland. Beide Orte

liegen etwa 700 km von einander entfernt. Im Jahr 2012 fielen u.a. Kosten für vier Flüge im April bis einschließlich 1. Mai 2012 an, wobei zwei dieser Flüge zu und von einem deutschen Flughafen erfolgten, der auf befahrbaren Straßen etwa 600 km vom deutschen Wohnort der Bf. entfernt lag.

2. Beweiswürdigung

Dass die Bf. in Deutschland einen Wohnsitz hatte, geht aus der Aktenlage hervor und ist unstrittig. Das Vorliegen des zunächst befristeten und ab dem 1. Juli 2012 unbefristeten Dienstverhältnisses geht aus der vorgelegten Kopie des Dienstvertrags hervor. Dass die Bf. im Rahmen eines Projekts für die Z GmbH tätig war und die Fortsetzung der Tätigkeit von der Zuerkennung von Fördermitteln abhängig war, geht aus dem Vorbringen der Bf. hervor und erscheint glaubhaft, da in Forschungseinrichtungen oftmals im Rahmen von Projekten gearbeitet wird und eine Abhängigkeit von der Zuerkennung von Fördermitteln durch Dritte besteht. Die Größe der von der Bf. im Inland bewohnten Wohnung geht aus der vorgelegten Kopie des Mietvertrags vor, die Kosten für die inländische Wohnung gehen aus Kopien von Mietvorschreibungen, Jahresrechnungen für Strom und Gas sowie sonstigen Rechnungen hervor. Dass der Sohn der Bf., dessen Kinder sowie sonstige Familienmitglieder in Deutschland leben, ist unstrittig. Nach dem Zentralen Melderegister verfügt die Bf. seit 2016 über keinen inländischen Wohnsitz mehr. Die Kosten für die Flüge der Bf. gehen aus Aufstellungen der Bf. hervor und sind unstrittig. Dass die Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum Kosten für Beiträge zu Berufsverbänden, Arbeitsmittel, Fortbildung und für Kirchenbeiträge trug, geht dem Grunde und der Höhe nach aus den von ihr eingereichten Arbeitnehmerveranlagungen hervor und wurde von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu den Spruchpunkten 1 und 2: Stattgabe und teilweise Stattgabe

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, ist nicht durch die

Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum derartige Aufwendungen dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass diese so lange als durch die Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (vgl. etwa VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296); die Unzumutbarkeit ist aus Sicht der jeweiligen Streitjahre zu beurteilen (VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124).

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, dass die Wohnsitzverlegung auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen unzumutbar ist, wenn der Verbleib am Tätigkeitsort nur von nach den Umständen gemessen kurzer Dauer sein wird, weil das Beschäftigungsverhältnis zeitlich befristet und nach den Umständen des Einzelfalls von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (vgl. ebenfalls etwa VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296). Daher ist es nicht maßgeblich, dass die Bf., wie von der belangten Behörde bemängelt, nur für sich selbst eine Ansässigkeitsbescheinigung vorlegte, aus der ihr Wohnsitz in Deutschland hervorgeht.

Die belangte Behörde führte gegen das Vorliegen einer Unzumutbarkeit im Wesentlichen ins Treffen, dass es angesichts des Vorliegens eines unbefristeten Dienst- und Mietvertrags nicht ausreiche, auf Grund des hohen Alters der Bf. von einer nur vorübergehenden Tätigkeit im Inland auszugehen. Betreffend den Zeitraum vom 1. Jänner 2011 bis zum 30. Juni 2012 ist dem entgegenzuhalten, dass zwar ein unbefristeter Miet-, jedoch nur ein befristeter Dienstvertrag vorlag. Auf Grund der Arbeit an einem einzelnen Projekt musste die Bf. konkret und ernsthaft damit rechnen, dass der Dienstvertrag am 30. Juni 2012 mit Zeitablauf enden würde. Darüber hinaus war auf Grund des hohen Alters der Bf. davon auszugehen, dass sie nach dem Auslaufen der Befristung ihres Dienstvertrags keiner weiteren Berufstätigkeit im Inland mehr nachgehen, sondern wieder an ihren deutschen Wohnsitz zurückkehren würde. Somit musste aus Sicht des Jahres 2011 davon ausgegangen werden, dass die Verlegung des Wohnsitzes ins Inland für die Bf. unzumutbar war. Die belangte Behörde bemängelte, dass die Bf. nicht die Kosten für den deutschen Wohnsitz nachwies. Es ist jedoch nicht maßgeblich, ob für diesen Wohnsitz Aufwendungen anfallen bzw. wie hoch diese sind (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012).

Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort zu ziehen (vgl. VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173). Die inländische Wohnung der Bf. verfügte über eine Nutzfläche von ca. 51,28 m² und bestand aus einem Zimmer mit Vorzimmer, Küche, Bad, WC und Abstellraum. Diese ist somit als zweckentsprechend zu beurteilen.

Somit sind die für das Jahr 2011 von der Bf. geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten anzuerkennen.

Desgleichen gilt, dass diejenigen Kosten der Bf. für Heimfahrten zum deutschen Wohnsitz als Werbungskosten anzuerkennen sind, die notwendig sind, um im angemessenen Umfang am Heimatwohnsitz nach dem Rechten zu sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Objekts beizutragen, wobei bei alleinstehenden Personen bei Fehlen besonderer Umstände idR monatliche Heimfahrten als ausreichend gelten (vgl. etwa VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065). Für das Jahr 2011 wurden insgesamt Kosten für vier einzelne Flüge und für kein Monat Kosten für mehr als zwei Flüge geltend gemacht. Diese Anzahl an Heimfahrten ist als angemessen zu betrachten, in Folge sind auch die von der Bf. geltend gemachten Kosten für Heimfahrten als Werbungskosten anzuerkennen.

Darüber hinaus gab es keine Anhaltspunkte dafür, die von der Bf. im Zuge ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 geltend gemachten sonstigen Werbungskosten (Beiträge zu Berufsverbänden, Arbeitsmittel) nicht anzuerkennen. Daher war für das Jahr 2011 spruchgemäß zu entscheiden.

Das ursprünglich befristete Dienstverhältnis der Bf. wurde per 1. Juli 2012 auf unbestimmte Zeit verlängert. Die Bf. brachte ins Treffen, dass ungeachtet des Vorliegens eines unbefristeten Dienstvertrages dessen Fortsetzung von der Zuerkennung von Fördermitteln an die Z GmbH abhängig gewesen sei. Zwar erscheint dieses Vorbringen glaubhaft. Allerdings wandelte sich die Gefahr der Beendigung des Dienstverhältnisses durch dessen Verlängerung auf unbestimmte Zeit von einer konkreten in eine allgemein-abstrakte, welche keine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu begründen vermag, zumal der Fortbestand privatrechtlicher Beschäftigungsverhältnisse regelmäßig mit einer Unsicherheit behaftet und insbesondere vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens abhängig ist (VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207). Die Bf. weist darauf hin, dass es ihr auf Grund ihres hohen Alters nicht zumutbar gewesen sei, ihren Wohnsitz endgültig in ein anderes Land zu verlegen. Tatsächlich gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass eine Unzumutbarkeit vorliegt, wenn von vornherein feststeht, dass ein 60-jähriger Arbeitnehmer die Berufstätigkeit spätestens mit Erreichen des 65. Lebensjahres einstellen wird (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Da sich die Bf. jedoch bereits im Pensionsalter befand, als sie das Dienstverhältnis im Inland begann, stand nicht von vornherein fest, dass das Dienstverhältnis mit dem Erreichen eines bestimmten Alters der Bf. enden würde. Aus diesem Grund ist die genannte Entscheidung für den vorliegenden Fall nicht maßgeblich. Das Vorbringen der Bf., vom Inland aus ihren Sohn und dessen Kinder in Deutschland besucht zu haben, ist nicht geeignet, die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes ins Inland zu begründen. Der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahr 2014 und somit nach dem streitgegenständlichen Zeitraum kommt keine maßgebende Bedeutung zu, zumal die Unzumutbarkeit aus Sicht der jeweiligen Streitjahre zu beurteilen ist. Im Ergebnis werden für das Jahr 2012 lediglich diejenigen Kosten für die doppelte Haushaltsführung anerkannt, die im Zeitraum bis zum 30. Juni 2012 anfielen:

- Bruttomiete: EUR 5468,72,--

- Strom und Gas: EUR 619,20,--
- sonstige Wohnungskosten: EUR 2977,49,--

Gleiches gilt für die von der Bf. geltend gemachten Kosten für Heimfahrten. Darüber hinaus sind diese, wie bereits ausgeführt, insoweit anzuerkennen, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen. Die Bf. machte geltend, im Zuge ihrer Heimfahrten ihren Sohn, dessen Kinder sowie sonstige Familienmitglieder in Deutschland besucht zu haben. Diesem Vorbringen sind keine besonderen Umstände zu entnehmen, welche für die alleinstehende Bf. häufigere Heimfahrten notwendig erscheinen lassen. Für April (bis einschließlich 1. Mai) 2012 machte die Bf. Kosten für vier Flüge geltend, wobei zwei Flüge nicht zum und vom in Deutschland gelegenen Flughafen erfolgten, der beim Wohnsitz der Bf. am nächsten war, sondern zu einem deutschen Flughafen, der auf befahrbaren Straßen etwa 600 km vom deutschen Wohnort der Bf. entfernt lag. Die Kosten für diese beiden Flüge werden nicht anerkannt. Im Ergebnis werden von den geltend gemachten Flugkosten, die im Zeitraum bis zum 30. Juni 2012 anfielen, folgende als steuerlich zu berücksichtigende Heimfahrten anerkannt:

- Jänner 2012: EUR 193,97,--
- Februar 2012: EUR 145,04,--
- März 2012: EUR 393,67,--
- April (bis einschließlich 1. Mai) 2012: EUR 337,37,--
- Mai 2012: EUR 265,78,--

Da aus dem Vorbringen der Bf. hervorgeht, dass diese von vornherein keine Verlegung des Wohnsitzes aus Deutschland geplant hatte, bestehen die Voraussetzungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung für den Zeitraum ab dem 1. Juli 2012 nicht (vgl. dazu VwGH 22.4.1999, 97/15/0137).

Es liegen keine Anhaltspunkte vor, die darüber hinaus von der Bf. im Zuge ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 geltend gemachten Werbungskosten (Beiträge zu Berufsverbänden, Arbeitsmittel, Fortbildungskosten) und Sonderausgaben (Kirchenbeitrag) nicht anzuerkennen. Daher war für das Jahr 2012 spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 3: Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 wurde. Da zu den Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kosten für die doppelte Haushaltsführung und für Heimfahrten als Werbungskosten eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 13. September 2018