

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die Mag. Fluch Steuerberatungs GmbH, Am Grazer Tor 1, 8600 Bruck an der Mur, über die Beschwerde vom 22.11.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 25. August 2016, betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe erfahren gegenüber der Beschwerdeverentscheidung vom 14. Juli 2017 keine Änderung.

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

Entscheidungsgründe:

Der Beschwerdeführer (Bf) erklärte im Streitjahr 2015 neben Verlusten aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob (bzw.in welcher Höhe) die für das Veranlagungsjahr 2015 beantragten Kosten für die doppelte Haushaltsführung (4.891,26 €, Sachbezug Miete) und Familienheimfahrten (3.672,00 €), also insgesamt 8.563,46 €, als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Das Finanzamt wies dieses Begehren mit der Begründung ab, dass keine neue Beschäftigung vorliege, die vom Bf befristet eingegangen worden wäre. Die Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort der FG in A (145 km von seinem Familienwohnsitz in K entfernt) sei daher zumutbar.

In seiner dagegen gerichteten Beschwerde vom 22. November 2016 führte der Bf ua. aus, dass ein Wohnsitzwechsel zuerst wegen der Pflegebedürftigkeit seiner (im Jahr 2011 verstorbenen) Mutter nicht möglich gewesen sei. In weiterer Folge sei er selbst in den Jahren 2010/2011 an einem Burnout erkrankt und befinde sich deshalb nach wie vor in ärztlicher Behandlung. Aufgrund dieser Krankheit wechselte er ab dem Jahr 2015 in die Altersteilzeit (lt. Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber vom 27. November 2015) und werde diese bis August 2017 weiterbestehen; nach diesem Zeitpunkt (August 2017) bis zum Pensionsantritt im Juni 2019 müsse er nicht mehr am Dienstort erscheinen (Abbau von

Überstunden, offene Urlaubstage, etc.) und sei ihm deshalb eine Wohnsitzverlegung zum Dienstgeberort nach A nicht zumutbar.

Diese zwischen dem Bf und seinem Arbeitgeber am 27. November 2015 abgeschlossene Vereinbarung über die "Ausübung der Altersteilzeit vom 1. Dezember 2015 bis 31. Mai 2019" sieht eine Herabsetzung der Arbeitszeit auf 50% vor, wobei sich die ab 1. Dezember 2015 geltende Normalarbeitszeit wie folgt verteilt: 70%-Phase von 1.12.2015 bis 30.8.2017 und 30%-Phase von 31.8.2017 bis 31.5.2019; in der 30%-Phase wird die konkrete Lage der nicht durch den Verbrauch von Urlaub bzw. Zeitausgleich abgedeckten Arbeitsstunden in beiderseitigem Einvernehmen vereinbart.

Unter "Beendigung des Dienstverhältnisses" wird festgelegt, dass das Arbeitsverhältnis schon jetzt mit Ende der vereinbarten Altersteilzeit - unbeschadet des beidseitigen Rechts auf eventuelle vorherige Kündigung - als einvernehmlich aufgelöst und beendet gelte.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt nach Wiedergabe der bezughabenden Gesetzesstellen und der dazu ergangenen Judikatur ua. aus, dass die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung grundsätzlich für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen sei; allerdings dürfe diese jährliche Betrachtung nicht dazu führen, dass bei bereits länger bestehendem Arbeitsverhältnis in den letzten Jahren vor Pensionsantritt die Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar werde.

Zudem habe der VwGH bereits entschieden (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124), dass die Verlegung des Wohnsitzes nur dann nicht zumutbar sei, wenn von vornherein (zum Zeitpunkt des Dienstantritts) mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf vier bis fünf Jahre befristet sei. Weiters sei darin dargelegt worden, dass einem Arbeitnehmer *nach* Erreichen des 60. Lebensjahres die Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zumutbar sei, wenn von vornherein feststünde, dass er die Berufstätigkeit - wie dies der allgemeinen Übung entspreche - spätestens mit Erreichen des 65. Lebensjahres einstellen werde.

Im gegenständlichen Fall sei nun der Bf - so das Finanzamt weiter - bei Eingehen des Dienstverhältnisses im Jahr 2000, welches also seit mehr als 15 Jahren bestehe, jünger als 60 Jahre gewesen. Weiters könne hier keineswegs davon ausgegangen werden, dass von vornherein mit Gewissheit anzunehmen gewesen wäre, dass er seine Tätigkeit im Jahr 2019 einstellen würde - bringe er doch selbst auch vor, dass er erst ab dem Jahr 2015 wegen seiner Krankheit in die - im Jahr 2019 in die Pension übergehende - Altersteilzeit wechseln habe können.

Die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten könnten daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

In seinem dagegen gerichteten Vorlageantrag vom 14. August 2017 wies der Bf ua. darauf hin, dass bei Eingehen seines Dienstverhältnisses vor 15 Jahren keine Befristung desselben erkennbar gewesen wäre, sondern sich die Befristung erst durch den Abschluss der Altersteilzeitvertrages im Dezember 2015 ergeben hätte. Für eine Altersteilzeitvereinbarung habe er sich bald nach seinem Burnout 2010 entschieden,

allerdings sei dies ja bis zum Antritt der Altersteilzeit im Dezember 2015 noch nicht sicher gewesen.

Auch sei es für ihn nicht schlüssig, wieso in seinem Fall bei Verweis auf diesselbe Judikatur (wie zB VwGH 26.11.1996, 95/14/0124) die Anerkennung der streitgegenständlichen Kosten abgelehnt würde, bei einem gleichgelagerten Sachverhalt jedoch vom BFG aus nachstehenden Erwägungen anerkannt worden seien (BFG vom 3. 1. 2017, RV/51013330/2011):

"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 erreicht und bezog ab September 2013 Pensionseinkünfte. Wegen des im Beschwerdejahr (2009) bereits absehbaren Pensionsantritts lagen die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung vor, weshalb sowohl die Mietaufwendungen als auch die Kosten für die Fahrten zwischen der Wohnung am Arbeitsort als Werbungskosten anerkannt werden konnten".

Wie sich weiters aus dem Akteninhalt ergibt, hat das Finanzamt - nachdem die Mutter des Bf im Jahr 2011 verstorben war - auch noch für eine Übergangsfrist von 2 Jahre (2012 und 2013) die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung des Bf an seinen Beschäftigungsort nicht in Abrede gestellt.

Für das Veranlagungsjahr 2014 hat der Bf in seinem Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 6. Juli 2015 die *"Inanspruchnahme der Kosten für die doppelte Haushaltsführung"*, ua. wie folgt begründet:

Er sei im 59. Lebensjahr und seit seinem Burnout im Jahr 2010/2011 auf starke Medikamente angewiesen. Selbst damit könne er allerdings seinen Beruf nicht wie gewohnt ausüben und müsse dankbar sein, dass sein Arbeitgeber trotzdem hinter ihm stünde. Er möchte seinen Pensionsantritt aus gesundheitlichen Gründen vermeiden, werde aber *"die erste Gelegenheit zum regulären Pensionsantritt mit 62 Jahren nützen müssen"*.

Das Finanzamt hat diesen Antrag mit Bescheid vom 19. November 2015 abgewiesen und dies damit begründet, dass ab Wegfall der Gründe für die Unzumutbarkeit bis zur Pensionierung noch mehr als vier bis fünf Jahre vergehen würden; nach einer Übergangszeit von zwei Jahren (2012 und 2013) stünden daher keine Werbungskosten mehr zu.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wie sich aus dem vorstehend angeführten Sachverhalt ergibt, ist im gegenständlichen Fall strittig, ob bei einem Wechsel in die Altersteilzeit des seit über 15 Jahre beim selben

Arbeitgeber tätigen, im Streitjahr 58-jährigen Bf, eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt, die eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zur Folge hat. 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 also grundsätzlich keine Werbungskosten.

Muss ein Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen am Beschäftigungsort 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).

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 Beschäftigungsort), 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).

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 und einer daran anschließenden Berufsausübung am Familienwohnsitz).

In Anwendung dieser Judikatur auf den vorliegenden Fall ist das Bundesfinanzgericht (BFG) zu folgendem Ergebnis gelangt:

Dem Bf ist gegenständlichenfalls zwar insoferne zuzustimmen, als unter Bedachtnahme auf die zitierte VwGH-Judikatur die Befristung einer auswärtigen Tätigkeit auf "vier bis fünf Jahre" (bzw. eines "bereits absehbaren" Pensionsantritts) im Zusammenhang mit der Frage der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung eine Rolle spielen kann - allerdings kann diese "Befristung" nach Auffassung des BFG immer nur im Konnex mit dem Zeitpunkt des *Eingehens einer Beschäftigung* am neuen Beschäftigungsort gesehen werden oder allenfalls für schon *grundsätzlich* befristet eingegangene Dienstverhältnisse gelten.

Davon kann aber gegenständlichenfalls keine Rede sein:

So war der Bf zu dem Zeitpunkt, als der Pensionsantritt zeitlich gesehen "absehbar" geworden ist (Abschluss der Altersteilzeitvereinbarung), bereits seit über 15 (!) Jahre *ohne* Befristung beim selben Arbeitgeber am selben Dienstort beschäftigt.

In dem vom Bf für seinen Standpunkt ins Treffen geführten BFG-Erkenntnis vom 3. 1. 2017, RV/51013330/2011, hingegen war die do. Bf für ihre (letzte) Arbeitgeberin im Jahr 2009 acht Monate (ab April bis Dezember 2009) in G (120 km vom Familienwohnsitz entfernt) tätig. Diese Tätigkeit beendete sie per 28. Februar 2013 und bezog ab September 2013 Pensionseinkünfte. Allein wegen des im do. Beschwerdejahr (2009), dem Jahr des *Eingehens dieser Beschäftigung (also von vornherein)* bei ihrer letzten Arbeitgeberin bereits absehbaren Pensionsantritts (2013) ist dieser Fall also mit dem Streitfall *nicht* vergleichbar.

In dem vom Bf für seinen Standpunkt ins Treffen geführten VwGH-Erkenntnis (VwGH 26.11.96, 95/14/0124) wiederum war der do. Bf zwar auch schon länger beim selben Dienstgeber beschäftigt, allerdings wurde sein Dienstvertrag *nach* Erreichen dessen 60. Lebensjahres ab dem Jahr 1990 immer nur halbjährlich (also befristet) verlängert und bejahte der VwGH diesfalls unter der Annahme, dass der do. Bf spätestens im Jahr 1995 pensioniert werden würde (mit 65), im Streitjahr 1993 das Vorliegen einer Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung.

Auch davon kann nun gegenständlichenfalls keine Rede sein (und fehlt es somit an der vom Bf angesprochenen Vergleichbarkeit), da der Bf im Streitjahr 2015 noch keine 60 Jahre alt gewesen ist und sein Dienstverhältnis auch keine zeitliche Befristung (durch eine bloß halbjährliche Verlängerung) erfahren hat.

Dazu kommt weiters, dass - abgesehen aus den dargelegten Erwägungen - die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung auch deshalb zu verneinen wäre, da die immer

aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilende Unzumutbarkeit nach Auffassung des BFG nicht dazu führen kann, dass bei gegebener Gewissheit der zeitlichen Nähe des Pensionsantritts quasi automatisch eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung eintreten würde; dies stünde weder mit den bezughabenden Normen des Einkommensteuergesetzes noch der dazu ergangenen Judikatur im Einklang.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

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.

Das trifft auf den diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Beschwerdefall, dessen Lösung sich an der bisherigen Rechtsprechung orientiert hat, nicht zu; eine Revision ist daher unzulässig.

Graz, am 5. Dezember 2017