

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr., über die Beschwerden vom 04.10.2013 (E-2009) und vom 09.02.2012 (E-2010) gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Spittal Villach, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagungen) für das Jahr 2009 (datiert mit 09.09.2013) und für das Jahr 2010 (datiert mit 23.01.2012) zu Recht erkannt:

Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer für die Jahr 2009 und 2010 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern je Veranlagungsjahr zu entnehmen und diese bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang / Sachverhalt.

Die Beschwerdeführerin (Bf) hat in ihren am 11.10.2011 elektronisch eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2009 und 2010 unter anderem die Anerkennung von Aufwendungen für "doppelte Haushaltsführung" und Kosten für "Familienheimfahrten" als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 19.12.2011 wurde die Bf vom Finanzamt im Wesentlichen aufgefordert, die Gründe für die „doppelte Haushaltsführung“ darzulegen und in diesem Zusammenhang bekannt zu geben, wo ihre Tochter die Schule besucht habe und wo ihr Ehegatte im Kalenderjahr 2010 beruflich tätig gewesen sei.

Aus den Inhalten des vorgelegten Verwaltungsaktes (ua. aus diversen Aktenvermerken von Sachbearbeitern des Finanzamtes) geht diesbezüglich hervor, dass von Seiten der Bf dem Finanzamt bekannt gegeben worden war, dass sie bei der Stadtgemeinde N. beschäftigt sei und aus diesem Grunde berufsbedingt die Beibehaltung des Wohnsitzes in Ort1, erforderlich gewesen sei. Ihre Tochter A. habe in den Kalenderjahren 2009 und 2010 die Volksschule in Ort2 im Tal besucht. Seit 09.03.2009 sei sie verheiratet und

füre ab diesem Zeitpunkt mit ihrem Ehegatten in Ort3, wo ihr Ehegatte ein Eigenheim besitze, einen gemeinsamen Familienwohnsitz, der insoweit auch den Mittelpunkt ihrer persönlichen familiären Lebensinteressen bildete. Ihr Ehegatte sei von Jänner bis Oktober 2010 bei einem Auslandseinsatz des Österreichischen Bundesheeres in X tätig gewesen.

Im erlassenen Einkommensteuerbescheid 2010 (datiert vom 23.01.2012) wurden der Bf die Anerkennung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und der Aufwendungen für Familienheimfahrten mit folgender Begründung zur Gänze versagt:

"Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand (eigene Wohnung oder eigenes Haus) unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet. Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt."

Da Ihr Ehegatte im Kalenderjahr 2010 von Jänner bis Mitte August in X tätig war und danach Ansprüche aus der Arbeitslosenversicherung über das AMS bezogen hat, sind die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nicht gegeben. Die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung konnten daher als Werbungskosten keine Anerkennung finden."

Am 22.02.2012 (Einbringungsdatum) erhob die Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 Beschwerde (vormals Berufung) mit der Begründung, dass sie seit 09.03.2009 mit A.B. verheiratet sei. Seit 2001 besitze ihr Ehegatte ein Eigenheim in Ort3, und es sei aus diesem Grunde diese Wohnadresse als einziger gemeinsamer Familienwohnsitz gewählt worden. Ihr Ehegatte sei im Kalenderjahr 2010 von Jänner bis August in X tätig sowie bis Oktober 2010 beim Österreichischen Bundesheer sozialversichert gewesen. Ihr Ehegatte sei aber an sämtlichen dienstfreien Tagen zum gemeinsamen Familienwohnsitz zurückgekehrt. Nach höchstgerichtlichen Erkenntnissen werde durch einen absehbaren, vorübergehenden Aufenthalt des Ehegatten am Ort einer vorübergehenden Beschäftigung der Familienwohnsitz nicht aufgegeben und es sei einem Steuerpflichtigen auch nicht zumutbar, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben. Sie erteile daher, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid zu korrigieren, der Beschwerde stattzugeben und die beantragten Werbungskosten für Familienheimfahrten sowie die doppelte Haushaltsführung anzuerkennen.

Diese Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wurde mit Beschwerdevorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) vom 20.04.2012 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautet wie folgt:

"Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 26.04.2006, ZI 2006/14/0013, ausgeführt, dass die doppelte Haushaltsführung dann als beruflich veranlasst anzusehen ist, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist."

Eine berufliche Veranlassung liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsstandort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsstandort einen zweiten Hausstand führt.

Diese Verlegung des Familienwohnsitzes ist privat veranlasst.

Es können keine in der beruflichen Sphäre gelegenen Gründe für die Verlegung des Wohnsitzes nach Ort gefunden werden. Da Ihr Ehegatte mit seiner Tätigkeit nicht an den Familienwohnsitz gebunden ist, kann das auch nicht als Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes herangezogen werden.

In Ihrem Fall handelt es sich ausschließlich um private Gründe und diese können nicht der beruflichen Sphäre zugeordnet werden.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen."

Dagegen wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf am 16.05.2012 ein Vorlageantrag eingebracht und auf die erfolgte Begründung laut Beschwerde (vormals Berufung) vom 22.02.2012 verwiesen.

Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 01.06.2012 die Beschwerde gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 dem Bundesfinanzgericht (vormals Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Am 09.09.2013 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2009 (Arbeitnehmerveranlagung), in welchem lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten iHv € 132,00 bei der Berechnung der Einkommensteuer zum Ansatz gebracht wurde. Der Bescheid enthält folgende Begründung:

" Die doppelte Haushaltsführung ist dann beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist, eine berufliche Veranlassung in diesem Sinne liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer / die Arbeitnehmerin seine / ihre Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsstandort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsstandort einen zweiten Hausstand führt.

Wegen der privaten Veranlassung für den Wechsel des Familienwohnsitzes waren die Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten jenen der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Nachdem Ihre Berufung gegen die Berufungserledigung des Finanzamtes für das Kalenderjahr 2010 zur Entscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurde, wird auch für die Erledigung des Erstbescheides für das Kalenderjahr 2009 die Ansicht des Finanzamtes vertreten."

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wurde von der Bf über FINANZOnline am 04.10.2013 form- und fristgerecht Beschwerde (vormals Berufung) erhoben. Von der Bf wurde darin im Wesentlichen eingewandt, dass die Abweisungsbegründung des Finanzamtes, die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung und für Familienheimfahrten seien der privaten Lebensführung zuzuordnen, da für einen Wechsel des Familienwohnsitzes private Veranlassungsgründe vorgelegen seien,

im Beschwerdefall nicht zutreffend sei, zumal laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Wahl des Familienwohnsitzes stets im privaten Interesse des Steuerpflichtigen gelegen sei.

In ihrem Falle habe die Beibehaltung der Zweitwohnung nur dem Zwecke der Aufrechterhaltung ihres geordneten Arbeitsverhältnisses gedient und es könne bei einer Mietwohnung von 52 m² Wohnnutzfläche wohl nicht von einem "Familienwohnsitz" gesprochen werden.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 04.10.2013, ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) mit Vorlagebericht vom 24.10.2013 unter Hinweis auf die Abweisungsbegründung laut Beschwerdevorentscheidung E-2010 (datiert 20.04.2012) dem Bundesfinanzgericht (vormals Unabhängigen Finanzsenat) vor.

Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht legte die Bf anlässlich der persönlichen Vorsprache beim zuständigen Richter am 31.01.2018 einen Konvolut von diversen Beweisunterlagen (ua. Kopie der AN-Erklärung für 2009, Mietvertrag und Wohnungsplan der Zweitwohnung in der Nähe des Arbeitsortes, div. Rechnungen und Zahlungsbelege über Betriebskosten dieser Zweitwohnung, Wohnungsplan des Familienwohnsitzes [Eigenheim des Ehegatten], Nachweis des Belastungs- und Veräußerungsverbotes des Eigenheimes zu ihren Gunsten, PKW-Ummeldung auf den Hauptwohnsitz) zur Erläuterung und zum Nachweis ihres Beschwerdebegehrens vor.

Mit Eingabe vom 19.03.2018 teilte die Bf dem Bundesfinanzgericht mit, dass eine steuerliche Vertretung zu den bezugshabenden Beschwerdeverfahren nicht mehr bestehe und dass sie ihre Anträge auf mündliche Senatsverhandlungen zurücknehme. Als ergänzenden Nachweis der befristeten Auslandsentsendungen ihres Ehegatten, legte die Bf eine Bestätigung des Militärkommandos Kärnten über Art und geleistete Dienstzeiten beim Österreichischen Bundesheer (datiert 05.03.2018) vor.

Des Weiteren legte die Bf eine Aufstellung über begehrte Kosten der beruflich bedingten Zweitwohnsitzführung (2009: € 2.821,28; 2010: € 3.584,53) und für Familienheimfahrten (2009: € 2.810,00; 2010: € 3.372,00) vor.

Erläuternd wies die Bf darauf hin, dass die Art der dargelegten (doppelten) Wohnsitzkonstellation bis April 2014 bestanden habe. Auch habe die einfache Entfernung zwischen dem damaligen Haupt- und Nebenwohnsitz 172 Km betragen. Da sie jedes Wochenende zum gemeinsamen Familienwohnsitz gefahren sei, ergäbe sich unter Ansatz des amtlichen Kilometergeldes ein Betrag, der die monatliche Fahrtenpauschale bei Weitem überschreite. Aus diesem Grunde sei von ihr in beiden Veranlagungsjahren das höchste monatliche Pendlerpauschale iHv € 281,00 geltend gemacht worden.

Mit hg. Schreiben vom 22.03.2018 wurden vom Bundesfinanzgericht dem Finanzamt die von der Bf im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Beweisunterlagen und betragsmäßig abgeänderten Beschwerdebegehren betreffend die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten für die beiden Streitjahre (2009: € 5.631,28;

2010: € 6.956,53), mit dem Ersuchen um allfällige Stellungnahme, zur Kenntnisnahme übermittelt. Von Seiten der belangten Behörde erfolgte hierzu keine Gegenäußerung.

II. Sachverhalt / Beweiswürdigung:

1. Evident ist, dass die Bf in den Streitjahren 2009 und 2010 am Beschäftigungsstandort eine Mietwohnung in Ort1, (= ihr melderechtlicher Nebenwohnsitz: ab 13.03.2009) im Ausmaß von 51,85 m² Wohnnutzfläche bewohnte. Des Weiteren ist unstrittig, dass die Tochter der Bf in beiden Streitjahren (weiterhin) die Volksschule Ort2 in Ort4 besucht hatte.
2. Aus dem Gesamtbild der im Beschwerdeverfahren offengelegten engsten, persönlichen familiären Lebensverhältnisse der Bf ergibt sich schlüssig, dass die Bf ab dem Zeitpunkt ihrer Verehelichung am 09.03.2009 mit ihrem Ehegatten einen "erstmaligen gemeinsamen ehelichen Familienwohnsitz" in Ort3, - außerhalb ihres Beschäftigungsstandortes - unterhielt. Auf Grund der Eheschließung der Bf ergab sich auch eine Verlagerung ihrer privaten Lebensinteressen. Bestätigung findet diese Feststellung darin, dass die Bf laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister seit 13.03.2009 unter der Wohnsitzadresse Ort3, als mit ihrem „Hauptwohnsitz“ gemeldet gewesen war. Des Weiteren wird den Angaben der Bf Glauben geschenkt, dass diese den Ort des Hauptwohnsitzes, wo sie mit ihrem Ehegatten ab dem Zeitpunkt ihrer Verehelichung einen gemeinsamen Familienhaushalt mit finanzieller Beteiligung führte, wann immer es ihr in den Streitjahren zeitlich möglich gewesen war (insbesondere an Wochenenden und Feiertagen) aufgesucht hat, um dort die gemeinsame Zeit mit ihrem Ehegatten zu verbringen. Evident ist auch, dass die Bf als Zulassungsbewerberin eines Kfz dieses auf den Bezirk ihres neuen Hauptwohnsitzes (= Mittelpunkt der familiären Lebensbeziehung) umgemeldet hat. Aktenkundig ist auch, dass auf Grund der erfolgten Eheschließung der Ehegatte der Bf mit Vereinbarung vom 25.11.2010 ein Belastungs- und Veräußerungsverbot iSd § 364c ABGB für die in seinem Alleineigentum stehenden Liegenschaften EZ111 und EZ222 GB000 zu Gunsten der Bf eingeräumt hat.
3. Für das Bundesfinanzgerichtes ergibt sich in Anbetracht der erfolgten Sachverhaltsdarlegungen und Beweismittelvorlagen der Bf, dass der gemeinsam gewählte Familienwohnsitz in Ort3, den Mittelpunkt der persönlichen Lebensinteressen der Familie der Bf in beiden Streitjahren darstellte. Im Übrigen würde es auch der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen, würde man die von der Bf im Beschwerdeverfahren gelaubhaft aufgezeigte ehegemeinschaftliche Wohnsitz- und Haushaltsführung und den Ort wo sich ihr privates Familienleben abspielte nicht als "Familienwohnsitz bzw. Mittelpunkt der Lebensinteressen" gelten lassen.
4. Fakt ist, dass der Ehegatte der Bf, bereits zum Zeitpunkt der erfolgten Eheschließung am 09.03.2009, unter der Wohnsitzadresse Ort3, über ein in seinem Alleineigentum stehendes Einfamilienhaus (Gesamtwohnfläche: ca. 183 m²) verfügte. Unstrittig ist, dass der Ehegatte der Bf auf Grundlage von zeitlich befristeten Auslandstätigkeiten beim Österreichischen Bundesheer (Auslandseinsatzpräsenzdienst) - konkret im Zeitraum vom 23.02.2009 bis 01.10.2010 - Einkünfte aus nichtselbstständiger

Arbeit bezog und die daraus erzielten jährlichen (steuerfreien) Einkünfte der Höhe nach (siehe dessen unstrittiger Einkommensnachweis) von Gewicht für das Familieneinkommen der Eheleute war. Dass der Ehegatte der Bf im Streitzeitraum seine Erwerbstätigkeit, zu Folge befristeter Auslandsentsendungsaufträge des Österreichischen Bundesheeres, nicht am Ort des Familienwohnsitzes ausüben konnte, war zwangsläufig seiner auswärtigen Berufstätigkeit in X geschuldet und vermag insoweit an der andauernden Aufrechterhaltung sowie Ortsgebundenheit der persönlich gewählten „Familienwohnsitzführung in Ort3,“ nichts zu ändern.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zeigt sich in freier Beweiswürdigung der vorgenannten Umstände, dass der Familienwohnsitz und der Mittelpunkt der familiären Lebensinteressen des Ehegatten der Bf in Gesamtbetrachtung seiner beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Beziehungen laut Sach- und Aktenlage in allen streitumfassten Zeiträumen, gleichfalls wie jener der Bf ab Verehelichung, ausschließlich in Ort3, gelegen gewesen war.

5. Unstrittig ist, dass beide Ehepartner im Zeitpunkt der Begründung der in Rede stehenden "doppelten Haushaltsführung der Bf" einer Erwerbstätigkeit nachgingen und daraus in beiden Streitjahren nachhaltige Einkünfte nicht untergeordneten Ausmaßes erwirtschafteten, um so ihr gemeinsames „Familieneinkommen“ zu sichern.

6. Wie die Bf im Beschwerdeverfahren klar und auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zutreffend zu erkennen gab, waren die Berufstätigkeit ihres Ehegatten und dessen private Wohnsituation die zwingenden Gründe, aus denen sie die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort ihrer Beschäftigung in den beiden Streitjahren als unzumutbar angesehen hat.

7. Fest steht, dass nach der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage im Beschwerdefall nicht die Rede davon sein könne, dass etwa ein bereits bestandener "gemeinsamer ehelicher Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort der Bf" - etwa durch Um- oder Wegzug - an einen anderen gemeinsamen (neuen) Hauptwohnsitzort verlegt worden war.

8. Evident ist vielmehr, dass die Beibehaltung des Nebenwohnsitzes der Bf in Ort1 (Mietwohnung im Ausmaß von 51,85 m² Wohnnutzfläche) in den Streitjahren 2009 und 2010 aus rein beruflichen Gründen erforderlich gewesen war. Vor diesem Hintergrund stellt sich das konkrete Anfallen von insoweit unvermeidbar erwerbsbedingten Mehrkosten eines zusätzlichen Wohnsitzes am Beschäftigungsstandort für die Bf als beruflich veranlasst dar. An dieser Beurteilung vermag allerdings auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Tochter der Bf in den beiden Streitjahren von diesem Nebenwohnsitz aus weiterhin die Volksschule Ort2 besucht hat, zumal die Art und Auswahl des Schulbesuches eines minderjährigen Kindes vom persönlichen Handeln und Dafürhalten des Erziehungsberechtigten bestimmt wird und insoweit für sich betrachtet nicht als entscheidungsrelevantes Kriterium zur Fragenbeurteilung der Zumutbarkeit einer möglichen Familienwohnsitzverlegung heranzuziehen wäre.

9. Evident ist, dass der Familienwohnsitz in Ort3, vom Arbeitsort der Bf ca. 165 km (einfache Fahrtstrecke) entfernt liegt, sodass der Bf eine tägliche Rückkehr zum gemeinsamen Familienwohnsitz nicht zumutbar gewesen war und die Bf somit aus beruflichen Gründen am Beschäftigungsstandort in Ort1, wohnen musste.

10. Durch Ansatz des Kilometergeldes entschied sich die Bf den ihr erwachsenen Fahrtkostenaufwand für monatliche Familienheimfahrten im Wege einer (glaubhaften) Schätzungsgröße darzustellen (Entfernung Haupt- und Nebenwohnsitz: 172 km x € 0,42 = € 72,24 je Einzelfahrt mit dem Privat-PKW). Beantragt wurde von der Bf das monatliche gr. Pendlerpauschale iHv € 281,00.

11. Fest steht, dass die betragsmäßig abgeänderten Beschwerdebegehren betreffend die Kosten für doppelte Haushaltführung (2009: € 2.821,28; 2010: € 3.584,53) und für Familienheimfahrten (2009: € 2.810,00; 2010: € 3.372,00) für die beiden Streitjahre aus den von der Bf im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Kostenaufstellungen und Beweisunterlagen klar und nachvollziehbar hervorgehen und insoweit der Höhe nach zwischen den Verfahrensparteien außer Streit stehen.

III. Rechtslage / Erwägungen:

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, was nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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 (dieser betrug in beiden Streitjahren € 3.372,00 jährlich) übersteigen, nicht abgezogen werden.

Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und die Verlegung des Familienwohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG 1988.

In der vorliegenden Beschwerdesache gilt es daher das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen für die Anerkennung von Werbungskosten aus dem Titel „Aufwendungen oder Kosten für eine doppelte Haushaltführung und für Familienheimfahrten“ zu überprüfen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes wird von einer doppelten Haushaltsführung gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsamt (Berufswohnsitz). Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung gelten so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Familienwohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Wobei die Unzumutbarkeit ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer Erwerbstätigkeit des jeweiligen Ehegatten haben kann. Entscheidend ist, dass die Zwecknutzung eines zweiten Haushaltes am Arbeitsort beruflich veranlasst ist. Es müssen also im Einzelfall Umstände vorliegen, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Unterschieden wird auch zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung.

Liegen die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor, so sind auch Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz im Rahmen der in § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen als Werbungskosten absetzbar.

Der wesentliche Unterschied zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung 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. Dabei ist auf die Verhältnisse und Umstände des jeweiligen Einzelfalles und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen.

Für beide Arten der doppelten Haushaltsführung gilt allgemein, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Arbeitnehmer eine Familienwohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (siehe VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; VwGH 29.01.1998, 96/15/0171; VwGH 17.02.1999, 95/14/0059; VwGH 22.02.2000, 96/14/0018; VwGH 20.12.2000, 97/13/0111; VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083).

Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen gilt jedenfalls jener Ort, an dem er mit seiner Ehegattin einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet, als sein Familienwohnsitz (VwGH 24.04.1996, 96/15/0006). Der Begriff „Familienwohnsitz“ stellt in der Einzelfallbetrachtung auf die für den Zeitraum der doppelten Haushaltsführung bestehende Familie ab.

Wenn der Familienwohnsitz eines Arbeitnehmers vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 km entfernt ist, ist die Unzumutbarkeit der täglichen Hin- und Rückfahrt grundsätzlich anzunehmen. Dieses Kriterium ist im Beschwerdefall jedenfalls erfüllt, da die Entfernung zwischen dem Beschäftigungsstandort der Bf und ihrem Familienwohnsitz in Ort3, laut korrekten Entfernungsangaben der Bf 165 km (einfache Fahrtstrecke) beträgt.

Zur Fragenbeurteilung der Zumutbarkeit einer Familienwohnsitzverlegung ist aber auch die Qualifizierung des Mittelpunktes der familiären Lebensinteressen einer Person von wesentlicher Bedeutung und an den Sachverhaltsumständen des jeweiligen Einzelfalles zu erforschen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt bei einer verheirateten Person in der Regel an jenem Ort, an dem er oder sie mit ihrem Ehepartner in einer Ehegemeinschaft lebt, d.h. an einem konkreten Hauptwohnsitz einen gemeinsamen Familienhaushalt unterhält.

Im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Person zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensinteressen haben. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bestehen im Regelfall die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig gemeinsam mit seiner Familie lebt. Unter persönlichen Beziehungen sind dabei all jene zu verstehen, die jemanden aus in seiner Person liegenden Gründen auf Grund der Geburt, der Staatszugehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigungen religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten nach allen Umständen, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an einen bestimmten Ort binden. Daraus folgt, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes der Familie zu finden sein wird.

Aus den vorstehend unter Punkt II aufgezeigten Sachverhaltsfeststellungen, ergibt sich nach dem Gesamtbild der engsten, persönlich familiären Lebensverhältnissen der Bf nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in freier Beweiswürdigung nachvollziehbar und schlüssig, dass ab dem Zeitpunkt ihrer Verehelichung am 09.03.2009 der Ort des Familienwohnsteiles in Ort3, den Mittelpunkt der persönlichen Lebensinteressen der Bf und ihrer Familie in beiden Streitjahren darstellte.

Die Unzumutbarkeit für eine Familienwohnsitzverlegung kann - wie unter anderem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 09.10.1991, 88/13/0121, zu entnehmen ist - ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten des Steuerpflichtigen haben. In aller Regel ist dem Steuerpflichtigen allerdings erst nach einem gewissen Übergangszeitraum, der nur an Hand der Umstände des Einzelfalles beurteilt werden kann, die Verlegung seines Familienwohnsteiles in den Nahebereich

seiner Arbeitsstätte zuzumuten, unter gewissen Umständen ist allerdings auch eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung gerechtfertigt.

Wie vorstehend bereits ausgeführt wurde, gilt als Familienwohnsitz jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.04.1996, 96/15/0006).

Auch ist nach § 1 Abs 7 MeldeG der Hauptwohnsitz jene Unterkunft, an der sich jemand in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehung zu machen.

Als Arbeits(Tätigkeits-)ort ist jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss.

Da die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen sind, ergibt sich für die vorliegende Beschwerdesache, dass durch die Heirat der Bf ihr bisheriger (einziger) Wohnsitz im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes in Ort1, zu einem sogenannten beruflich bedingten Zweit- bzw. Doppelwohnsitz geworden war.

Wird daher erstmals - wie im Beschwerdefall gegeben (siehe Ausführungen und Feststellungen unter Pkt: II) - ein gemeinsamer Familienwohnsitz am Beschäftigungsamt des einen (Ehe)Partners gegründet und muss der andere (Ehe)Partner, weil er seine bisherige Erwerbstätigkeit beibehält, auch seinen bisherigen Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom neuen Familienwohnsitz beibehalten, liegt ab diesem Zeitpunkt eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor (vgl. VwGH 26.07.07, 2006/15/0047).

Bei Prüfung der Umstände der Zumutbarkeit einer Familienwohnsitzverlegung wird aber auch der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsamt eines (Ehe)Partners, dem Wohnbedürfnis der Familie Rechnung zu tragen, maßgebliche Bedeutung beigemessen (vgl. VwGH 19.12.12, 2009/13/0012 mwN und Jakom/Lenneis, EStG, 2017, § 16 Rz 56, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung", lit. d „Die Verlegung des Familienwohnsitzes“).

Die Bf vermochte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im Beschwerdeverfahren zutreffend und gleichfalls mit der allgemeinen Lebenserfahrung nicht in Widerspruch stehenden Angaben darzulegen und aufzuzeigen, dass ihr die Aufgabe bzw. Wegverlegung des gemeinsamen Familienwohnsitzes in Ort3, unter Berücksichtigung ihrer persönlichen Leistungsfähigkeit in den gegenständlichen Streitjahren nicht zumutbar gewesen war, da sowohl das Wohnbedürfnis aller Familienmitglieder als auch das erzielte Erwerbseinkommen ihres Ehegatten der Aufgabe des gemeinsamen Familienwohnsitzes entgegenstand.

Folglich vermochte die Ansicht der belangten Behörde, dass die Berufstätigkeit des Ehegatten der Bf außerhalb des Ortes des gemeinsamen Familienwohnsitzes

in den Streitjahren als wesentlicher Umstand für eine der Bf zuzumutende Familienwohnsitzverlegung zu werten sei, nicht zu überzeugen.

Dies vor allem deshalb nicht, da der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht hat, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltige Einkünfte im Verhältnis zum Familieneinkommen bezogen hat.

Unstrittig zeigt sich dazu laut Sach- und Aktenlage, dass der Ehegatte der Bf in beiden Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog und dessen jährliches Erwerbseinkommen (siehe dessen Bezugshöhe laut Lohnzetteldaten) sehr wohl von wirtschaftlicher Bedeutung für das Familieneinkommen der Eheleute war. Auch besteht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kein Zweifel daran, dass es der Bf nicht zumutbar gewesen war, den gemeinsamen Familienwohnsitz, der auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Familie darstellte, aus Gründen eines nur vorübergehenden, also zeitlich befristet gewesenen berufsbedingten Auslandsaufenthaltes (Auslandseinsatzpräsenzdienst vom 23.02.2009 bis 01.10.2010) ihres Ehegatten aufzugeben (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes vermochte selbst der Umstand, dass der Ehegatte der Bf nach Beendigung seines befristeten Dienstverhältnisses beim Österreichischen Bundesheeres im Zeitraum vom 02.10. bis 31.12.2010 lediglich Arbeitslosengeld vom Arbeitsmarktservice Österreich bezogen hat, keine gewichtige Anknüpfung dafür zu begründen, dass der Bf etwa in Folge der Arbeitslosigkeit ihres Gatten eine Zumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung an ihren Beschäftigungsstandort innerhalb der Zeitspanne der Monate Oktober bis Dezember des Streitjahres 2010 - also ohne Einräumung einer angemessenen Übergangsfrist für eine allfällige Familienwohnsitzverlegung zu ihrem Beschäftigungsstandort - bereits vorgelegen gewesen wäre.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes stützte sich die belangten Behörde in der Begründung der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 20.04.2012 allerdings auch zu Unrecht auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.04.2006, 2006/14/0013, dem der Sachverhalt zugrunde lag, dass der betroffene Arbeitnehmer „seinen Familienwohnsitz“ aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch dessen Beschäftigungsstandort gewesen war, wegverlegt hatte. Dabei hat die belangte Behörde offensichtlich übersehen, dass eine derart zu wertende Sachverhaltskonstellation, wie im angeführten VwGH-Erkenntnis, im vorliegenden Beschwerdefall jedoch zweifelsfrei nicht vorlag.

Vielmehr zeigt das zu beurteilende Sachverhaltsbild des Beschwerdefalles klar den Tatumsstand auf, dass die Bf weder vor noch nach ihrer Verehelichung am 09.03.2009 in einem gemeinsamen Hausstand mit ihrem nunmehrigen Ehegatten an einem sogenannten „Familienwohnsitz“ in der Nähe ihres Arbeitsortes gelebt hatte, der auch als der gemeinsame Mittelpunkt der Lebensinteressen des Ehepaars zu werten gewesen wäre.

In Anbetracht der vorstehend angeführten Ausführung trifft das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung die Feststellung, dass die Beibehaltung des in Rede stehenden "zweiten Haushaltes am Beschäftigungsamt" durch die Bf in beiden Streitjahren einen objektiven Zusammenhang mit ihrer Berufs- bzw. Erwerbstätigkeit aufweist und folglich die der Bf dadurch erwachsenen Mehraufwendungen für Unterkunftskosten (2009: € 2.821,28 und 2010: € 3.584,53) am Beschäftigungsamt als beruflich veranlasst zu werten sowie unter dem Titel "doppelter Haushaltshandlung" als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltshandlung im Einzelfall vorliegen, vermögen nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung auch Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) im Rahmen der durch § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG 1988 normierten betragsmäßigen Beschränkung Werbungskosten darzustellen.

Nachdem die Voraussetzungen einer "doppelten Haushaltshandlung" im Beschwerdefall je Veranlagungsjahr bzw. umfassten Streitzeitraum vorliegen und die Höhe der absetzbaren Kosten für Familienheimfahrten mit dem großen Pendlerpauschale (im Jahr 2009 u. 2010 mit € 3.372,00 jährlich) begrenzt ist - und die der Bf monatlich erwachsenen Aufwendungen für die Familienheimfahrten durch die Nutzung des Privat-PKW's höher gewesen waren als das angeführte Pauschale - wird ein absetzbarer Werbungskostenbetrag im maximal möglichen Ausmaß, also in Höhe von € 2.810,00 (Kj. 2009: für 10 Monate à € 281,00) und in Höhe von € 3.372,00 (Kj. 2010: für 12 Monate à € 281,00) anerkannt.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

IV. 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in seiner Entscheidung dargestellten höchstrichterlichen Judikatur. Darüber hinaus waren lediglich einzelfallbezogene Sachverhaltsfragen in freier Beweiswürdigung zu beurteilen.

