

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R Vogt in der Beschwerdesache Bf., G über die Beschwerde vom 29.10.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Waldviertel vom 29.09.2014, 23-228/4679, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, hatte im streitgegenständlichen Jahr 2008, vom Finanzamt unbestritten, ihren Familienwohnsitz in Österreich.

Am 1.10.2006 ging sie ein bis 30.9.2009 befristetes Arbeitsverhältnis mit der TU D ein.

Auf Grund dieser Beschäftigung begründete sie in D einen Wohnsitz.

Die monatlichen Wohnungskosten betrugen € 400,00.-.

In den Monaten Jänner bis März 2008 bezog sie Einkünfte aus ihrer Beschäftigung bei der TU von insges. € 7.764,36 (Bruttoeinkünfte abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge i.H. von € 920,64).

Dieses Arbeitsverhältnis wurde von der Bf. per 31.3.2008 aufgelöst.

Der Mietvertrag wurde auf Wunsch der Bf. per 31.5.2008 aufgelöst.

Die Kündigung des Arbeitsverhältnisses durch die Bf. hatte nach deutschem Recht zwei Konsequenzen:

1. Sie musste der deutschen Agentur für Arbeit vor einer allfälligen Ausreise in ein anderes EU-Land noch weitere vier Wochen zur Verfügung stehen,

2. Der Bezug von Arbeitslosengeld wurde bewilligt aber bescheidmäßig von 1.4.2008 bis 23.6.2008 gesperrt, bzw. diese Bewilligung wegen "Ausreise" per 30.5.2008 bescheidmäßig aufgehoben.

Folgende Werbungskosten wurden erklärungsgemäß geltend gemacht:

- Fahrtkosten für Heimfahrten Jänner bis März i.H. von € 732,75
- Wohnungskosten für Jänner bis Mai, monatlich € 416,00.-
- Reisekosten für Bewerbungsgespräche von insges. € 2.085,72

Für sämtliche Fahrtkosten wurde die Anzahl der gefahrenen Kilometer durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen.

Ab 1.7.2008 bezog sie Einkünfte in Österreich.

Im Bescheid vom 29.9.2014 wurden die inländischen Einkünfte abzüglich des Pauschbetrages für Werbungskosten der Besteuerung zu Grunde gelegt. Für die Berechnung des Steuersatzes wurden ausländische Einkünfte in Höhe von 7.764,36 herangezogen.

Gegen D Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 29.10.2014 Beschwerde erhoben und die Berücksichtigung sämtlicher Aufwendungen beantragt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.9.2015 wurden Werbungskosten i.H. von € 2.085,72 berücksichtigt und zur Ermittlung der Progressionseinkünfte folgendes ausgeführt:

Bruttobezug: 8.685.-

AN-Anteil Krankenversicherung: -920.-

doppelte Haushaltsführung: -2.828,68

Arbeitslosengeld: 4-6/2008: 3.105.-

Progressionseinkünfte: 8.040,68

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 29.10.2015, in dem die Bf. darauf verweist, dass die Aufrechterhaltung der doppelten Haushaltsführung in D notwendig gewesen sei, um den deutschen Sozialversicherungsschutz nicht zu verlieren.

Im Zeitraum 14.2008 bis 23.6.2008 sei ihr keine Leistung auf Arbeitslosengeld zugestanden.

In weiteren Stellungnahmen an das Bundesfinanzgericht vom 16.2.2017, 23.3.2017 und 28.4.2017 legte die Bf. sachverhaltsbezogen, folgendes dar: Die Beibehaltung des Wohnsitzes in D diene auch nach dem 31.3.2008 der Erzielung von Einnahmen, nämlich der Aufrechterhaltung des Anspruches auf Arbeitslosengeld. Auch sei bis zum ersten konkreten Arbeitsangebot völlig offen gewesen, ob sie in Deutschland oder in Österreich arbeiten würde.

Bei den Fahrten zu Bewerbungsgesprächen nach Österreich handle es sich um vorweggenommene Werbungskosten.

Die Wohnungskosten in Österreich seien von ihr getragen worden.

Die Wohnung in D wurde, wie dem vorgelegten Schreiben der Hausverwaltung vom 5.3.2008 zu entnehmen ist, per 31.5.2008 gekündigt.

Aus dem Fahrtenbuch der Bf. bezüglich der Fahrten nach Österreich werden Fahrten zu Bewerbungsgesprächen am 11.4. von D(D), 14.4., 15.4., 24.4. (D), 25.4., 29.4., 4.5. (D), 5.5., 6.5., 13.5.(D), 14.5., 15.5. 29.5., 30.5., 5.6. und 12.6.2008 ersichtlich, wobei die Bf. anlässlich einer Fahrt von D (D) nach G1 mehrere Vorstellungstermine an mehreren Tagen miteinander verband und daher auch Fahrten von G1 nach Wien anfielen. Die Rückfahrt erfolgte jeweils von Wien nach D.

Bei den Reisekosten am 13.5.2008 handelt es sich lt. Fahrtenbuch um den Umzug. Es seien dafür Fahrtkosten i.H. von € 162,50 angefallen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt wird, wie in den Entscheidungsgründen dargestellt, als erwiesen angenommen.

Rechtlich ist dieser wie folgt zu würdigen:

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

Zu den Werbungskosten gehören auch Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung. Dazu zählen die Kosten für die Wohnung am Arbeitsplatz sowie die Kosten für Familienheimfahrten.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit.a dieser Gesetzesbestimmung 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.

Unterhält ein Steuerpflichtiger neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann können die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten Berücksichtigung finden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist 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, die außerhalb

dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (ua. VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist in diesem Sinn beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes entweder nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Haushalt unterhält, D Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2006/15/0065, ausgesprochen hat, können auch Fahrten vom Ort der auswärtigen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zum ständigen Wohnsitz betrieblich bzw. beruflich veranlasst sein, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes an den Ort seiner betrieblichen (beruflichen) Tätigkeit nicht zumutbar ist. Dies gilt nicht nur für so genannte Familienheimfahrten, sondern auch für Fahrten, die bei einem ledigen Steuerpflichtigen notwendig sind, um im angemessenen Umfang am Heimatwohnsitz nach dem Rechten zu sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Objektes beizutragen.

Für den Werbungskostencharakter sind grundsätzlich weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigkeit der Aufwendungen oder Ausgaben noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Die Notwendigkeit einer Aufwendung ist grundsätzlich keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern ein Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung. Werbungskosten können auch bereits **vor** der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, wenn Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 15.1.1981, 15/1817/79) und klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0037), beispielsweise Aufwendungen durch Vorstellungsreisen oder Aufwendungen zur Arbeitsplatzvermittlung. Bei D Werbungskosten handelt es sich begrifflich um vorweggenommene Werbungskosten.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen jedoch bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Der Einkommensteuerbescheid vom 29.9.2014 zeigt deutlich, dass im Gesamtbetrag

der Einkünfte von € 14.500,92 nur die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte enthalten waren. Die ausländischen Einkünfte wurden lediglich in die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes einbezogen. Es kann aber kein Zweifel daran bestehen, dass diese bei den Fahrten zwischen dem inländischen Wohnsitz und dem Wohnsitz am ausländischen Tätigkeitsort angefallenen Kosten (Familienheimfahrten) in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den nicht steuerpflichtigen Einnahmen der Auslandstätigkeit stehen. Die als Werbungskosten geltend gemachten Familienheimfahrten i.H. von € 732,75 und die Wohnungskosten für die Monate Jänner bis März i.H. von € 1.248.- können daher nicht die Besteuerungsgrundlage für die in Österreich zu besteuern den Einkünfte aus der Tätigkeit bei der Fa. N ab Juli 2008 sowie bei der Fa. XK schmälern, da sie nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit D Tätigkeiten stehen. Die Werbungskosten von insges. € 1.980,75 (Fahrkosten € 732,75+Miete € 1.248) sind jedoch, wie der folgenden Berechnung zu entnehmen ist, bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes zu berücksichtigen.

Die Wohnungskosten der Monate April und Mai sind schon dem Grunde nach keine Werbungskosten, weil die Bf. im diesem Zeitraum gar kein Einkommen bezog.

Wenn die Bf. vorbringt, es handle sich um vorweggenommene Werbungskosten, so ist dazu folgendes auszuführen:

In Zusammenhang mit einem allfälligen Bezug von Arbeitslosengeld können keine Werbungskosten geltend gemacht werden, da dieser, auch nach deutschem Recht, nicht steuerpflichtig ist. Daher greift wieder die allgemeine Regelung des § 20 Abs.2 EStG 1988, wonach Aufwendungen in Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen nicht abzugsfähig sind.

Auch wenn die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 28.4.2017 vorbrachte, bis zum ersten konkreten Stellenangebot sei völlig offen gewesen, ob sie in Deutschland oder in Österreich eine Anstellung finden werde, so widerspricht der vorliegende Sachverhalt, der nunmehrigen Darstellung der Bf., sie habe die Wohnung in D im Hinblick auf eine allfällige Beschäftigung in Deutschland aufrechterhalten. Laut vorliegendem Schreiben der Hausverwaltung vom 5.3.2008, also noch vor Ende des Beschäftigungsverhältnisses, stimmt nämlich diese der Kündigung des Mietverhältnisses durch die Bf. und die zweite Mieterin per 31.5.2008 zu. Auch kommt es bereits am 14. 4.2008 zum ersten Bewerbungsgespräch in Österreich. Die Fahrtkosten am 13.5. von D nach G1 werden bereits als Umzugskosten geltend gemacht. Bewerbungen in Deutschland sind h.o. nicht bekannt und wurden von der Bf. auch nicht bekannt gegeben.

Die Wohnungskosten für April und Mai können daher auch nicht als vorweggenommene Werbungskosten Berücksichtigung finden.

Zu den Fahrtkosten ab April 2008 ist folgendes auszuführen:

Fahrten zu Vorstellungsgesprächen sind als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig, wenn die ernsthafte Absicht zur Einkommenserzielung klar erwiesen ist (vgl. z.B. UFS vom 10.1.2013, RV/1464-W/12). Daran besteht h.o. kein Zweifel, da mehrere

Vorstellungsgespräche geführt wurden, die auch letztlich zu einer Anstellung ab Juli 2008 führten.

Die Hinfahrt an den Terminen "D" lt. Sachverhaltsdarstellung erfolgte jeweils über G1, den Familienwohnsitz, und am nächsten Tag die Weiterfahrt zum jeweiligen Termin. Es fielen auch innerhalb eines Aufenthaltes mehrere Fahrten nach Wien an, da die Bf. mehrere Vorstellungsgespräche miteinander verband. Die Rückfahrt nach D wurde dann direkt von Wien angetreten. Daraus ist ersichtlich, dass bei D Fahrten die Vorstellungsgespräche im Vordergrund standen. Auch erfolgten diese zeitnah zur Anreise und innerhalb jeweils weniger Tage. Da es bei Werbungskosten begrifflich nicht darauf ankommt, ob diese notwendig oder zweckmäßig sind, sondern nur auf den wirtschaftlichen Zusammenhang mit (zukünftigen) Aufwendung, kann die Frage dahingestellt bleiben, ob die Bf. von D direkt zu einem Vorstellungsgespräch nach Wien hätte fahren können oder mehrere Vorstellungsgespräche miteinander verbinden hätte können.

Umzugskosten: Die Fahrtkosten am 13.5.2008 i.H. von € 162,50 seien lt. Bf.

Umzugskosten für die Übersiedlung von D nach G1. Umzugskosten sind nach Jakom, 8. Aufl., S.780, dann Werbungskosten, wenn sie nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind, was etwa bei einem Wechsel des Arbeitgebers der Fall sein kann. Nun stand zwar zu diesem Zeitpunkt noch kein neuer Arbeitgeber fest, jedoch bestand die eindeutige Absicht, in Österreich zu arbeiten, da zu diesem Zeitpunkt bereits mehrere Vorstellungsgespräche geführt waren und auch die Wohnung in D zum 31.5.2008 gekündigt wurde. Es liegen daher im Hinblick auf eine Beschäftigung in Österreich vorweggenommenen Werbungskosten vor.

Da es bei vorweggenommenen Werbungskosten nicht darauf ankommt, ob der Aufwand letztlich zu einem Erfolg führt, sind daher sämtliche Fahrtkosten von D nach Österreich i.H. von € 2.085,72 abzugsfähig.

Der Bescheid vom 29.9.2014 erfährt daher folgende Änderungen:

1. Werbungskosten (in Österreich): € 2.085,72

2. Progressionseinkünfte (abzüglich Krankenversicherung, siehe
Beschwerdevorentscheidung vom 30.9.2015): € 7.764,36

Werbungskosten: - € 1.980,75

(Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung Jänner bis März)

verbleiben: € 5.783,61

Einkommen: (N: 14.170,84+XK 462,08-Werbungskosten 2.085,72- Pauschbetrag
Sonderausgaben 60) =12.487,20

+ausländische Einkünfte 5.783,61=18.270,81

Durchschnittssteuersatz: $(18.270,81 - 10.000) \times 5.750 / 15.000 = 3.170,47$

$3.170,47/18.270,81 \times 100 = 17,35\%$

17,35% von 12.487,20= 2.166,52

- Verkehrsabsetzbetrag 291

- AN-Absetzbetrag 54

+ Steuer sonstige Bezüge 80 1.901,52

- anrechenbare Lohnsteuer 3.464,38

Festgesetzte Einkommensteuer - 1.562,86

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 Fragen, unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten und als vorweggenommenen Werbungskosten abzugsfähig sind, wurden von der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates, des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes bereits ausreichend geklärt.

Wien, am 6. Juni 2017