

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch SADLEDER Friedrich KG, Linzer Straße 62a, 4502 St. Marien, über die Beschwerde vom 11.08.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 26.07.2017, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2015 und 2016 machte der Beschwerdeführer (Bf.) Werbungskosten im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung für 2015 iHv 12.276 € und für das Jahr 2016 iHv 8.880 € sowie für Familienheimfahrten iHv 3.672 € geltend.

Für das Jahr 2015 wurden die Aufwendungen zunächst anerkannt. Nach einem Vorhalteverfahren wurde vom Finanzamt der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 18.08.2016 am 26.07.2017 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2015 erlassen, in welchem die geltend gemachten Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung nicht mehr berücksichtigt wurden. Gegen den Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO wurde keine Beschwerde erhoben.

Für das Jahr 2016 wurden im Einkommensteuerbescheid vom 26.07.2017 die geltend gemachten Aufwendungen betreffend die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten ebenfalls nicht anerkannt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 26.07.2017 wurde am 11.08.2017 eine Beschwerde eingebracht.

Als Begründung wurde zusammenfassend ausgeführt, dass die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung sowie die Familienheimfahrten weiterhin bestünden. Der Bf. habe zwar als Restrukturierungsmanager einen unbefristeten Arbeitsvertrag, dieses Arbeitsverhältnis könne jedoch jederzeit kurzfristig unter Einhaltung einer sechs monatigen

Kündigungsfrist beendet werden und dies sei bei der von ihm ausgeübten Tätigkeit auch sehr wahrscheinlich. Darüber hinaus sei die Verlegung des Hauptwohnsitzes unzumutbar, da die damit einhergehende Veräußerung des Einfamilienhauses in H nur mit erheblichem Vermögensverlust möglich sei. Zudem haben der Bf. und seine Gattin als weitere Einnahmequelle ein Anlageobjekt in H erworben, um welches sich primär seine seit 2012 in Pension befindliche Ehefrau kümmere. Ferner wäre eine Verlegung des Hauptwohnsitzes auch deswegen unzumutbar, weil seine Gattin ihren Lebensmittelpunkt seit jeher in H habe. Dies zeige sich nicht zuletzt darin, dass sie eine ehrenamtliche Funktion in der Organisation des Nachwuchsbereiches eines Fußballvereines bekleide und auch sonst aktiv am dortigen Gemeinschaftsleben teilnehme. Schlussendlich sei eine Verlegung des Wohnsitzes auch deshalb unmöglich, da die mittlerweile 80-jährigen, noch nicht pflegebedürftigen Eltern des Bf. ebenfalls in H leben und altersbedingt der Unterstützung der Gattin des Bf. bedürften.

Am 13.09.2017 wurden abweisende Beschwerdeentscheidungen betreffend die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 erlassen.

Gegen diese wurde am 12.10.2017 vom Bf. fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht.

Darin hielt der Bf. seine bisherige Argumentation aufrecht. Die konkrete Gefahr einer Abberufung werde mit den Tatsachen untermauert, dass zwischenzeitlich vier seiner Kollegen, welche die gleiche Funktion wie der Bf. inne hatten, ihr Dienstverhältnis beenden mussten. Das Unternehmen U sei vom Unternehmen V übernommen worden. Im Zuge dessen werde es auch zu Veränderungen in der Führungsspitze in Österreich kommen. Dies würde auch durch die dem Vorlageantrag beigelegten Pressemitteilungen vom XX bestätigt werden. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führt der Bf. ergänzend aus, dass sich die gegenständliche Immobilie in den Jahren 2015 und 2016 noch im Bau befunden habe und eine Vermietung erstmals ab Oktober 2016 möglich gewesen wäre. Es werde mit künftigen jährlichen planmäßigen Überschüssen iHv 5.000 € bis 6.000 € gerechnet, sodass Einkünfte von mehr als 6.000 € jedenfalls erzielt werden würden. Der Bf. werde als Nachweis über die zu erwartende Vermögenseinbuße durch die Veräußerung des Hauses in H von sich aus ein Gutachten nachreichen.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt am 09.11.2017 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit gleichem Datum langte ein Bewertungsgutachten über die Liegenschaft in H ein. Der steuerliche Vertreter führte ergänzend an, dass der Gutachter zu einem Verkehrswert iHv 410.000 € gekommen sei, wobei der hohe Wert durch die vielen individuellen Einbauten entstanden sei, sodass bei einer Veräußerung jedenfalls ein Abstrich zwischen 25 und 30 % in Kauf genommen werden müsse. Der Vermögensschaden würde dann ca. 100.000 € betragen.

***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

## **II. Sachverhalt**

Der Bf. ist verheiratet und hat seinen Wohnsitz in der Gemeinde H. Er hat seit 2009 ein durchgehend bestehendes Dienstverhältnis als Restrukturierungsmanager in einem Unternehmen in A, welches seit 2011 unbefristet ist und eine übliche Kündigungsfrist von sechs Monaten enthält. Die Entfernung zwischen Wohn- und Dienstort beträgt über YY Kilometer.

Die Ehegattin bezieht seit Dezember 2012 auf Grund Ihrer Pensionierung nichtselbständige Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt.

Der Bf. und seine Ehegattin haben im Herbst 2015 in H ein Anlageobjekt erworben, welches in den beschwerdegegenständlichen Jahren errichtet und ab Oktober 2016 vermietet wurde.

Von der Finanzverwaltung wurden die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung bis zum Jahr 2014 als Werbungskosten anerkannt.

## **III. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist unstrittig und geht aus den vorgelegten Akten und dem Vorbringen des Bf. hervor.

## **IV. Rechtslage**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Ausgaben oder Aufwendungen, die getätigt werden, um Einnahmen zu erwerben, zu erhalten oder zu sichern.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua Wohnungs- und Haushaltskosten nicht abgezogen werden. Lediglich unvermeidbare

Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort 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.

## **V. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt**

Strittig ist die Anerkennung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und der Familienheimfahrten als Werbungskosten für die beschwerdeanhängigen Jahre 2015 und 2016.

Der VwGH hat wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung 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. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Zu den einzelnen Beschwerdeeinwendungen stellt das Bundesfinanzgericht fest:

-unbefristetes Dienstverhältnis als Restrukturierungsmanager

Der Bf. hat bei einem Unternehmen in der Nähe von AY seit 2009 ein durchgehend bestehendes Dienstverhältnis, welches seit 2011 unbefristet ist und eine übliche Kündigungsfrist von sechs Monaten enthält. Die bloß abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht nicht aus, um eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung zu rechtfertigen, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (vgl. VwGH 17.02.1999, 95/14/0059). Rein aus der Tatsache, dass die Tätigkeit als Restrukturierungsmanager in der Regel zeitlich begrenzt ist, lässt sich weder eine konkrete Befristung seines Dienstverhältnisses noch eine konkrete Gefahr einer Abberufung ableiten. Bei privatrechtlichen Dienstverhältnissen wie dem Vorliegenden kann eine Kündigung nie ausgeschlossen werden. Dies entspricht im Übrigen auch den Erfahrungen im Wirtschaftsleben. Dem Einwand des Bf., dass sich aus der bereits erfolgten Kündigung seiner vier, die gleiche Tätigkeit ausübenden Kollegen, auch für ihn eine konkrete Gefahr der Abberufung ableiten ließe, kann nicht gefolgt werden, da dem Bf. selbst konkret weder schriftlich noch mündlich eine Abberufung angekündigt wurde. Darüber hinaus ist auch nicht abzusehen, wann die Restrukturierungsmaßnahmen, zu deren Durchführung der Bf. angestellt wurde, abgeschlossen sein werden. Unstrittig ist, dass in den Jahren 2015 und 2016 die Restrukturierungsmaßnahmen jedenfalls noch nicht beendet waren. Genauso wenig vermögen die vom Bf. vorgebrachten Medienberichte und der Verweis auf die wirtschaftlich unsichere Lage des Unternehmens eine konkrete Gefahr der Abberufung begründen, zumal es sich hierbei um Pressemeldungen handelt, welche aktuelle Umstrukturierungsmaßnahmen des Unternehmens aus dem Jahr 2017 betreffen. Die Unzumutbarkeit ist laut VwGH (vgl. 21.06.2007, 2005/15/0079; 20.09.2007, 2006/14/0038) gesondert aus Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Insofern kann aus den aktuellen Pressemeldungen und den angeführten Kündigungen kein Rückschluss auf eine konkrete Gefahr der Abberufung des Bf. in den beschwerdeanhängigen Jahren 2015 und 2016 gezogen werden. Auf Grund des Nichtvorliegens einer konkret drohenden Abberufung (Kündigung) aus dem seit 2009 bestehenden Dienstverhältnis war die Verlegung des Familienwohnsitzes jedenfalls nicht unzumutbar.

Eine Verlegung des Familienwohnsitzes ist nämlich dann nicht zumutbar, wenn zum Zeitpunkt des Dienstantrittes mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit befristet ist. Aus der Lehre und Rechtsprechung hat sich eine Frist von vier bis fünf Jahren entwickelt (vgl. VwGH 03.03.1992, 88/14/0081; 26.11.1996, 95/14/0124; 24.11.2011, 2008/15/0296, sowie Jakom/Lenneis, EStG, 10. Auflage 2017, § 16, Doppelte Haushaltsführung, Die Verlegung des Familienwohnsitzes). Nach Ablauf dieser Frist ist es einem Steuerpflichtigen zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahbereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen. Wie im Sachverhalt angeführt, wurden von

der Finanzverwaltung die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung bis zum Jahr 2014 als Werbungskosten anerkannt.

#### -Einkünfte der Ehegattin

Die Ehegattin des Bf. bezieht seit Dezember 2012 aufgrund ihrer Pensionierung ausschließlich ortsungebundene Einkünfte. Der Bf. und seine Ehegattin erwarben im Jahr 2015 in H ein Anlageobjekt. In den Jahren 2015 und 2016 resultierten aus dieser Einkunftsart nur Verluste und es konnte noch nicht konkret abgeschätzt werden, ab wann tatsächlich positive Einkünfte aus der Vermietung erzielt werden könnten. Der Bf. selbst gibt an, dass sich das erworbene Anlageobjekt in den relevanten Jahren 2015 und 2016 noch in Bau befunden habe. Nach der Rechtsprechung ist eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung dann nicht privat veranlasst, wenn der Ehegatte am Familienwohnsitz Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielt und diese nicht bloß ein untergeordnetes Ausmaß aufweisen (vgl. VwGH 17.02.1999, 95/14/0059). Nach der Verwaltungspraxis kann eine Berücksichtigung der Tätigkeit erst erfolgen, wenn daraus tatsächlich Einkünfte in Höhe von mindestens 6.000 € erzielt werden (Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 16, Rz 25). Aber selbst dann, wenn mit dem Anlageobjekt nennenswerte Erträge zu erzielen wären, ist für den Bf. nichts gewonnen. Aufgrund der Tatsache, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ortsungebunden erwirtschaftet werden können, ist keinesfalls die ständige Anwesenheit der Eigentümer erforderlich. Es handelt sich dabei um keine steuerlich relevanten Erwerbseinkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 – 4 EStG 1988 des Ehepartners am Familienwohnsitz, die bei Verlegung verloren gingen (vgl. Jakom/Lenneis, aaO). Somit stand die geplante Vermietung des Anlageobjekts durch die Ehefrau als Miteigentümerin einer Verlegung des Familienwohnsitzes nicht entgegen.

#### -Eltern des Bf.

Die in H lebenden Eltern bedurften wegen ihres hohen Alters zwar der gelegentlichen Unterstützung des Bf. und seiner Ehegattin, allerdings lag im zu beurteilenden Zeitraum 2015 und 2016, laut eigenen Angaben keine Pflegebedürftigkeit der Eltern vor, weshalb dies auch keinen Hinderungsgrund für die Verlegung des Familienwohnsitzes nach A darstellt. Das abstrakte Risiko einer künftigen Pflegebedürftigkeit von Eltern trifft nicht ausschließlich den Bf., sondern ist als Allgemeinrisiko einzustufen und kann insofern erst beim tatsächlichem Eintritt der Pflegebedürftigkeit der Eltern für die Beurteilung der Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung mit einbezogen werden (vgl. VwGH 28.09.2011, 2006/13/0087 mwN).

#### -Vermögenseinbuße bei Verkauf des Einfamilienhauses

Einen Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes erblickt der Bf. darin, dass seiner Ansicht nach der Verkauf des Einfamilienhauses zu einer erheblichen Vermögenseinbuße führen würde. Der Abgabebehörde und dem Bundesfinanzgericht wurde ein Gutachten vorgelegt, aus dem ein Verkehrswert iHv 410.100 € hervorgeht. Der steuerliche Vertreter führte ergänzend aus, dass die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort aus dem Erlös nicht möglich wäre, wobei der hohe Wert

durch die vielen individuellen Einbauten entstanden sei. Bei einer Veräußerung müsse jedenfalls ein Abstrich zwischen 25 und 30 % in Kauf genommen werden, sodass der Vermögensschaden ca. 100.000 € betragen würde.

Der Bf. hat am Familienwohnsitz keine unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder bzw. Eltern. Seine Ehegattin verfügt über ausschließlich ortsungebundene Einkünfte. Die nach der Verwaltungspraxis für eine dauerhafte doppelte Haushaltsführung rechtfertigenden Gründe liegen somit nicht vor.

Nach Lehre und Rechtsprechung stellt ein bloßer wirtschaftlicher Nachteil für sich alleine noch keinen Grund für die Anerkennung der Aufwendungen im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten dar (BFG 26.9.2016, RV/7106261/2015; UFS 31.08.2011, RV/0080-K/09).

Nur ausnahmsweise dann, wenn der Verkauf der Wohnung bzw. des Einfamilienhauses am Familienwohnsitz aufgrund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führen würde, könnte ein für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechender Grund vorhanden sein (vgl. Jakom/Lenneis, aaO).

Zu der VwGH-Judikatur ist auszuführen, dass viele Erkenntnisse den Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und den Nachfolgestaaten Jugoslawiens zum Gegenstand hatten. In den den Erkenntnissen zugrunde liegenden Sachverhalten waren neben den wirtschaftlichen Faktoren entweder nicht selbsterhaltungsfähige Kinder (vgl. VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046; 21.06.2007, 2006/15/0313) vorhanden bzw. kamen Hindernisse aufgrund von fremdenrechtlichen Bestimmungen hinzu, die eine Begründung des Familienwohnsitzes in Österreich nicht bzw. nur unter schwierigsten Bedingungen ermöglichten (vgl. VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039; 19.10.2006, 2005/14/0127). Diese „anderen“ Faktoren liegen jedoch im vorliegenden Fall - wie oben festgehalten - nicht vor.

Wenn auch nicht mehr entscheidungswesentlich hält das Bundesfinanzgericht zum gegenständlichen Sachverhalt fest: Der Umstand eines wirtschaftlichen Nachteils für sich alleine ist kein Grund für die Anerkennung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung. Dass sich das Einfamilienhaus des Bf. in einem strukturschwachen Gebiet befindet, vermag das Bundesfinanzgericht ohnehin nicht erkennen. Der Familienwohnsitz des Bf. befindet sich in der Gemeinde H, im Bezirk ZZ. H befindet sich mitten im oberösterreichischen Zentralraum und bietet seinen Bewohnern gute Wohnqualität. Durch die zentrale Lage gewinnt H auch als Betriebsstandort immer größere Bedeutung (Quellen: Wikipedia und Homepage der Gemeinde H). Ein allenfalls zu berücksichtigendes Preisgefälle zu Orten in der Umgebung des Arbeitgebers in A ist auch nicht gegeben, da nach Internetabfragen bei Immobilienfirmen Einfamilienhäuser mit rund 300.000 € inseriert sind. Es ist jedenfalls den Ehegatten zumutbar, eine ausreichende, finanziell erschwingliche und der Einkommenssituation angepasste Wohnung am Beschäftigungsort anzumieten bzw. zu erwerben. Eine nähere Auseinandersetzung mit

dem Verkehrswert des vorgelegten Gutachtens und den behaupteten Vermögensschaden erübrigt sich daher.

Das Bundesfinanzgericht sieht kein Erfordernis dafür, eine allenfalls auftretende Vermögenseinbuße des Bf. im Wege der Minderung der Steuerlast auf die Allgemeinheit zu überwälzen.

#### -Soziales Umfeld

Die gute Eingliederung der Eheleute in das soziale Umfeld der Gemeinde H sowie die bei einer etwaigen Verlegung des Wohnsitzes allenfalls entstehenden altersbedingten Eingewöhnungsschwierigkeiten der Ehegattin sowie ein adäquater sozialer Anschluss am neuen Wohnort sind zweifelsfrei der privaten Lebensführung zuzuordnen und somit nicht als beachtenswerte Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in H zu werten und können daher steuerlich nicht berücksichtigt werden. Momente bloß persönlicher Vorlieben reichen für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht aus. (vgl. UFS 30.04.2009, RV/0103-S/08 mwN).

#### -Gesamtbild

In Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse war dem Bf. in den streitgegenständlichen Jahren die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus den oben angeführten Gründen zuzumuten. Eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung liegt damit im konkreten Fall nicht vor. Nicht nachvollziehbar sind in diesem Zusammenhang die Ausführungen im Vorlageantrag, wonach sich die Abgabenbehörde mit der Gesamtsituation zu wenig auseinandergesetzt hätte. Auch das Bundesfinanzgericht kommt bei einer Zusammenschau aller Umstände zum Schluss, dass die geltend gemachten Aufwendungen und Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung bzw. für Familienheimfahrten unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988 (= Zuordnung zur privaten Lebenssphäre) fallen. Dem Beschwerdebegehren ist somit ein Erfolg zu versagen.

### **VI. zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 wird. Im vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz und der einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Juni 2018