

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 1. Oktober 2008, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 23. Dezember 2008 wird - im Umfang der Einschränkung der Beschwerde bzw. der Anerkennung der Kürzung der außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für das Jahr 2006 gemäß dem Schriftsatz vom 28. Mai 2014 - Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die die Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Betriebsprüfung

Im Jahr 2008 fand bei dem als Lehrbeauftragten und Psychologen tätigen Bf. ein die Jahre 2004 bis 2006 umfassendes Betriebsprüfungsverfahren statt, im Zuge dessen der Prüfer im BP-Bericht vom 30. September 2008, nachstehende, für das Erkenntnis des BFG relevante Feststellungen traf:

Tz 1 Doppelte Haushaltsführung

Nach den Feststellungen des Prüfers verfüge der in Wien im öffentlichrechtlichen Dienstverhältnis tätige Bf. bereits seit dem Jahr 1984 über einen in X gelegenen Familienwohnsitz und darüberhinaus seit dem 14. Oktober 1996 über einen in Y gelegenen Nebenwohnsitz, wobei die Mietkosten nämlicher Wohnung als Aufwendungen für die

doppelte Haushaltsführung geltend gemacht worden seien. Die Ehegattin des Bf. sei am Familienwohnsitz als Lehrerin tätig und es sei nach der Aktenlage nicht feststellbar, ob, respektive gegebenenfalls welche Versuche zur Erlangung eines gemeinsamen Familienwohnsitzes unternommen worden seien. In Ansehung des Umstandes, dass nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jedenfalls ein Zeitraum von zwei Jahren zur Beschaffung eines Familienwohnsitzes im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes zumutbar sei, komme der Geltendmachung der Aufwendungen als Werbungskosten im Ausmaß von 5.515 Euro (2004), von 7.623,52 Euro (2005) sowie von 7.623,52 Euro (2006) keine Berechtigung zu weswegen zwingend eine entsprechende Kürzung der Werbungskosten vorzunehmen sei.

Tz 2 Pendlerpauschale

In Ansehung der Tatsache, dass der Bf. nach den Erhebungen der Abgabenbehörde seine Fahrt zu der in Wien Arbeitsstätte überwiegend von seinem, ebenfalls in Wien domizilierten Nebenwohnsitz antrete, seinen vorgenannte Fahrten mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten und demzufolge die aus dem Titel "Pendlerpauschale" geltend gemachten Aufwendungen von 2.001 Euro (2004), von 2.421 Euro (2005) sowie von 2.421 Euro (2006) aus den Werbungskosten auszuscheiden.

Das Finanzamt folgte obigen Prüfungsfeststellungen und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006.

Berufung (Beschwerde) vom 23. Dezember 2008

Gegen vorgenannte, mit 1. Oktober 2008 datierten Bescheide wurde innerhalb verlängerter Frist mit Schriftsatz vom 23. Dezember 2008 - eine nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom BFG als Beschwerde zu behandelnde - Berufung erhoben, wobei der vormalige steuerliche Vertreter zu den Feststellungen des Betriebsprüfer wie folgt replizierte:

Ad Tz 1 Doppelte Haushaltsführung

Einleitend sei festzuhalten, dass die Anmietung der in Wien gelegenen Wohnung des Bf. rein aus beruflichen Gründen veranlasst sei, wobei unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der in der Verwaltungspraxis zu diesem Themenbereich vertretenen Auffassung der **dauernden Beibehaltung** des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes **keine private Veranlassung** zu unterstellen sei, wenn die Ehegattin des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 erzielt. Hierzu sei anzumerken, dass angesichts der Erzielung von - im Streitzeitraum in der Bandbreite von rund 46.000 Euro bis 52.000 Euro angesiedelter - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch die Ehegattin des Bf. letztgenannter Tatbestandsvoraussetzung in ausreichendem Maß Genüge getan worden sei und demzufolge die vom Bf. geltend gemachten Aufwendungen wiederum als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Ad Tz 2 Pendlerpauschale

In Anbetracht der Tatsache, dass - wie an oberer Stelle ausgeführt - dem Bf. die Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung gegeben sei, komme vice versa auch die Berücksichtigung des Pendlerpauschale für die Wegstrecke über 60 km zum Tragen.

Ergänzungsschriftsatz vom 29. April 2009

In einem mit 29. April 2009 datierten Ergänzungsschriftsatz gab der vormalige steuerliche Vertreter des Bf. bekannt, dass in Anbetracht der Geltendmachung der doppelten Haushaltsführung die Anerkennung von Familienheimfahrten (in Hinblick auf den Familienstand des Bf. sohin auf Basis wöchentlicher Heimfahrten) beantragt werde, wobei die Aufwendungen mit dem Höchstbetrag des Pendlerpauschale gedeckelt seien.

Ergänzungsschriftsatz vom 16. Juli 2009

In diesem Schriftsatz wurde seitens der vormaligen steuerlichen Vertretung betreffend der Familienheimfahrten bekannt gegeben, dass der Bf. im Streitzeitraum die Fahrten grundsätzlich per Bahn durchgeführt habe, wobei anzumerken sei, dass der Bf. im Besitz der blauen Vorteilscard mit Zahlungsfunktion gestanden sei. Im Übrigen seien die Bezug habenden Bankbelege dem Prüfer bereits vorgelegt worden. Fallweise sei die Fahrt in eine Richtung mit der Bahn angetreten worden, während der Retourweg jedoch mit dem PKW zurückgelegt worden sei.

In Ansehung vorstehender Ausführungen sei es jedenfalls als Rechtens zu erachten die Familienheimfahrten im Ausmaß des Höchstbetrages des jeweiligen Pendlerpauschales zum Ansatz zu bringen

Ungeachtet dessen wurden obigem Schriftsatz eine Aufstellung der Kosten für Familienheimfahrten beigelegt, wobei diese auf 1.367,60 Euro (2005) bzw. 1.743,70 Euro (2006) lauteten.

Im Zuge der Nachreichung obigen Schriftsatzes wurde dem Finanzamt neben dem Nachweis der Kosten für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes des Bf. der mit 23. Mai 2008 datierte Einkommensteuerbescheid der Ehegattin des Bf. für das Jahr 2006 vorgelegt, wobei aus dem Inhalt desselben hervorgeht, dass Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern im Ausmaß von drei Monaten (sprich 330 Euro) als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung gefunden hat.

Ergänzungsschriftsatz des Bf. vom 28. Februar 2010

Unter nochmaliger Bezugnahme auf die zum Streitpunkt **doppelte Haushaltsführung** vorgebrachten Argumente führte der Bf. zum Streitpunkt der **Familienheimfahrten** aus, dass er ob der Deckelung nämlicher Aufwendungen mit dem Höchstbetrag des Pendlerpauschales die Ansicht vertrete habe, dass ein exakter Nachweis der - in realiter weit über diesem Betrag angesiedelten Kosten - nun nicht mehr Vonnöten gewesen sei. Ungeachtet dessen habe der steuerliche Vertreter des Bf. im Schriftsatz vom 16. Juli 2009 nicht nur auf den Umstand verwiesen, dass zur Tätigung der Fahrten die blaue Vorteilscard der ÖBB Verwendung gefunden habe, sondern bereits eine Liste der angefallenen Bahnkosten für die Jahre 2005 und 2006 beigelegt. Zur Abrundung dieses

Themenbereiches gebe der Bf. der Abgabenbehörde via Nachreichung einer weiteren Tabelle nunmehr bekannt, dass die im Jahr 2004 angefallenen Bahnkosten auf den Betrag von 1.381,10 Euro gelautet hätten.

Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 28. Mai 2014 betreffend Einschränkung des Rechtsmittels vom 23. Dezember 2008

Mit oben angeführten, beim BFG am 4. Juni 2014 eingelangten Schriftsatz gab die nunmehrige steuerliche Vertretung des Bf. bekannt, das Berufungsbegehren vom 23. Dezember 2008 insoweit einzuschränken, als die im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit getroffenen Feststellungen des Prüfers außer Streit gestellt werden, sodass der modifizierte Antrag nunmehr auf volle Anerkennung der Kosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung sowie jener für Familienheimfahrten auf Basis der Aufstellungen für die Bahnkosten lautet.

Des Weiteren werde eine, im Ausmaß der vorliegenden Einkommensteuerbescheide der Ehegattin vorzunehmende Kürzung der Kosten aus dem Titel der auswärtigen Berufsausbildung zur Kenntnis genommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) sind steuerlich dann zu berücksichtigen, wenn für die Gründung des zweiten Hausstandes eine berufliche Veranlassung besteht. Von einer beruflichen Veranlassung ist dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist. Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

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 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 einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblich objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Dabei sind jeweils die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. VwGH 9.10.1991, 88/1370121; 17.2.1999, 95/14/0059; 27.1.2000, 96/15/0205; 22.2.2000, 96/14/0018; 25.2.2003, 99/14/0340; 27.5.2003, 2001/14/0121; 16.3.2005, 2000/14/0154). Ebenso ist die Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 16.11.1996, 95/14/0124; 15.11.2005, 2005/14/0039; 21.6.2007, 2005/15/0079; 26.7.2007, 2006/15/0047). Davon abgesehen ist die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zB. unzumutbar, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (*doppelte Haushaltsführung*) ist nach Ansicht des BFG (vgl. dazu Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 16 Werbungskosten-ABC, Stichwort "*Doppelte Haushaltsführung* - Allgemeines", Anm. 25) daher grundsätzlich dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

1. von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann und entweder
2. die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der (Ehe-)Partner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist oder
3. die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

In Ansehung obiger Ausführungen und auf Grund der im Zuge des Rechtsmittelsverfahrens erfolgten Nachweisführung betreffend die Höhe der am Familienwohnsitz von der Ehegattin des Bf. bezogenen, als relevant zu qualifizierenden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit obwalten nach dem Dafürhalten des BFG -in Übereinstimmung mit einem in nämliche Richtung abzielenden Antrag des Finanzamtes im Vorlagebericht - keinerlei Zweifel an der Unzumutbarkeit der Verlegung des außerhalb des Beschäftigungsortes des Bf. gelegenen Familienwohnsitzes an den Wohnsitz des Beschäftigungsortes.

Zusammenfassend sind daher aus dem Titel der **Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung** die vom Prüfer in der Tz 1 des Berichtes ausgeschiedenen Aufwendungen im Ausmaß von von **5.515 Euro** (2004), von **7.623,52 Euro** (2005) sowie von **7.623,52 Euro** (2006) wiederum als Werbungskosten zum Ansatz zu bringen.

2. Aufwendungen für Familienheimfahrten

Aufwendungen für **Familienheimfahrten** eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur dann im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten **doppelten Haushaltsführung** vorliegen.

Wie unter Punkt 1 der rechtlichen Erwägungen des BFG ausgeführt, lagen bei dem in aufrechter Ehe lebenden Bf. im streitgegenständlichen Zeitraum die Voraussetzungen einer **doppelten Haushaltsführung** sehr wohl vor.

Was nun die Höhe der anzuerkennenden Aufwendungen anlangt, so erachtet es das BFG in Anbetracht dessen, dass an der Tätigkeit von Familienheimfahrten dem Grunde nach allgemeiner Lebenserfahrung und in Ermangelung gegenteiliger Anhaltspunkte in der Aktenlage selbst kein Zweifel obwalten, als schlüssig und nachvollziehbar diese im Ausmaß der vom Bf. nachgereichten, auf Basis der Bahnfahrten erstellten Tabellen (Ergänzungsschriftsätze vom 16. Juli 2009 bzw. vom 10. Februar 2010) mit den Betrag von **1.381,10 Euro** (2004), von **1.367,60 Euro** (2005) bzw. von **1.743,70 Euro** (2006) als Werbungskosten in Ansatz zu bringen.

3. Neuberechnung der Werbungskosten 2004 bis 2006

In Ansehung der Ausführungen unter Punkt 1 und 2 des Erkenntnisses waren die Werbungskosten wie folgt (neu) zu berechnen:

	2004	2005	2006
Werbungskosten laut BP	3.581,51	222,38	2.000,89
doppelte Haushaltsführung	5.515,00	7.623,52	7.623,52
Familienheimfahrten	1.381,10	1.367,60	1.743,70
Werbungskosten gesamt laut BFG	10.477,61	9.213,50	11.368,11

4. Kürzung der Aufwendungen aus dem Titel der auswärtigen Berufsausbildung für das Jahr 2006

In Ansehung des Inhalts des mit 30. April 2008 datierten Einkommensteuerbescheides 2006 der Ehegattin des Bf., wonach Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern im Ausmaß von drei Monaten (sprich **330 Euro**) als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung gefunden haben, war diesem Umstand im Zuge der Rechtsmittelerledigung beim Bf. via Kürzung der Kosten um einen Monat Rechnung zu tragen, sodass im Ergebnis die außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988 für das Jahr 2006 auf den Betrag von **990 Euro** zu lauten hat.

5. Zulässigkeit der 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da angesichts ausreichend vorhandener, auch im Erkenntnis zitierter höchstgerichtlicher Rechtsprechung zum Themenbereich der Anerkennung von Aufwendungen aus der doppelten Haushaltsführung sowie für Familienheimfahrten keine zu klärende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung verbleibt.

Wien, am 11. Juni 2014