

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter K in der Beschwerdesache A , Arbeitnehmer, nunmehr wohnhaft in Adresse , gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 19.04.2011 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittig war letztlich, ob dem Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. abgekürzt) im Beschwerdezeitraum 2010 **Kosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten** zustehen.

Die **Abgabenbehörde** verweigerte die Kosten, weil der Bf. in Deutschland in der Wohnung der Mutter **keinen eigenen Hausstand** begründet hatte.

Verfahrensgang

05.02.2011	Elektronische Abgabe der Arbeitnehmerveranlagung 2010
17.02.2011	Vorhalt 1
19.04.2011	Einkommensteuerbescheid
06.05.2011	Beschwerde
25.05.2011	Vorhalt 2
18.07.2011	Beschwerdevorentscheidung (Abweisung)

29.07.2011	Vorlageantrag
17.10.2011	Vorlagebericht
28.08.2014	Vorhalt –Bundesfinanzgericht
23.09.2014	Vorhaltsbeantwortung des Bfs. samt Unterlagen

Folgender **Sachverhalt** ist als erwiesen anzunehmen:

*Der Bf., geb. am XX.XX.1986, arbeitete (2 Dienstverhältnisse , und zwar von 01.01.2010 bis 30.04.2010 und ab 01.05.2010 bis 31.12.2010 bei verschiedenen Arbeitgebern) und wohnte im Streitzeitraum 2010 in Österreich. Nach der Aktenlage hatte der Bf. zudem in **Deutschland** bis 31.03.2009 mit seiner Freundin in Lebensgemeinschaft gelebt. Mit **01.04.2009** trennte er sich von seiner Lebensgefährtin und zog zu seiner pflegebedürftigen Mutter, Frau D , (Pflegestufe 1) , geb. am XX.XX.1962 ,nach Adresse2 ,**Deutschland** .Diese Wohnung der Mutter in Deutschland ist eine Genossenschaftswohnung, die von ihr – nach dem Tode ihres Mannes - genutzt wurde (Eintrittsrecht eines nahen Angehörigen in das Mietverhältnis). Der Mietvertrag wurde dem Gericht nach Aufforderung im Verfahren auch vorgelegt. Für diese Wohnung musste **die Mutter des Bfs. monatlich € 485,01 zahlen** (Miete und Betriebskosten). Die Wohnung bestand aus Küche, 3 Zimmern, Flur, Bad/WC. Die Wohnfläche betrug 76 m². Mieterin war seine Mutter. Es wurden **zwei getrennte Aufenthaltsbescheinigungen** vorgelegt (1 x für die Mutter, datiert v. 31.05.2011 (**Einzug der Mutter in diese Wohnung** nach dem Tod des Mannes **ab 01.06.2005**) und eine für den Bf., datiert v. 10.09.2010 (**Einzug des Bfs. ab 01.04.2009**) Der Bf. zahlte an seine Mutter einen geringen Beitrag, nämlich **monatlich € 100 als Nutzungsentgelt**, für die Benützung der Wohnung. Es lag kein eigener Untermietvertrag vor. Der Bf. trat diesem Mietvertrag auch nicht bei. Weiters erfolgte **mit 02.04.2009 ein Wohnsitz in** Adresse3 , (2. Wohnsitz/Nebenwohnsitz) aus dem Grunde seiner beruflichen Beschäftigung in Österreich. Die Nutzung dieser Wohnung in Österreich erfolgte aufgrund eines eigenen Mietverhältnisses des Bfs. Die jeweiligen Meldebestätigungen wurden dem Gericht in Ablichtung vorgelegt. Die Mutter des Bfs. ist überdies pflegebedürftig ((Pflegestufe I).Der **Nachweis der Pflegebedürftigkeit** der Mutter des Bfs. wurde erbracht und ist unstrittig. Neben ihrer Rente bezog sie daher auch Pflegegeld nach den deutschen Bestimmungen. Die Mutter wurde vom Bf. nach seinen schriftlichen Ausführungen v. 09.06.2011 bzw. v.23.09.2014 je nach Bedarf und auch telefonisch betreut. Wenn er in Deutschland vor Ort war, wurden von ihm folgende **Pflege-Tätigkeiten** (Bestätigung der Mutter v. 28.05.2011) durchgeführt:*

- *Grundlegende Reinigung des Wohnbereiches*
- *der Hygiene im Bad-und Toilette*
- *der Körperpflege der Mutter (ca. 1 Stunde bis 1Stunde 30 Min. täglich)*

- *Essenszubereitung*
- *An -u. Auskleiden der Mutter*
- *Bereiche der hauswirtschaftlichen Versorgung*
- *Vorbereiten der Medizin und Achten auf die Einnahme der Medizin*
- *Großwäsche*
- *Großeinkäufe*
- *vor allem Arbeiten, wo Tragleistungen nötig sind*

In der Zeit, in der er seiner beruflichen Beschäftigung in Österreich nachging, wurde die Mutter von **Nachbarn des Wohnblockes** (Nachbarschaftshilfe) betreut. Auch diese Frage ist unstrittig.

An **Fahrtkosten** wurden vom Bf. schließlich – nach diesbezüglichen umfangreichen Ermittlungen der Abgabenbehörde – nur mehr das maximale Pendlerpauschale begehrt.

Mittlerweile hat der Bf. **aufgrund eines Streites mit seiner Mutter Anfang 2013** auch keine Mitbenutzungsmöglichkeit der Wohnung mehr in Deutschland. Seine Adresse lautet nunmehr Adresse - siehe Schreiben der Abgabenbehörde v. 01.09.2014).

Hinsichtlich des Notebooks wurde von der Abgabenbehörde eine Afa von € 127,60 gewährt. Auch Streitigkeiten betreffend Pendlerpauschale (€ 342) zwischen Wohnung in Österreich und den Arbeitsstätten in Österreich konnten ausgeräumt werden. Diese Begehren wurde auch weiters im Vorlageantrag v. 29.07.2011 nicht mehr bekämpft.

Diese **Sachverhaltsfeststellungen** betreffend doppelter Haushaltsführung (Wohnsitz im Inland, Mitbenutzung der Wohnung der Mutter in Deutschland , Heimfahrten „Mietzahlungen an die Mutter, Pflegebedürftigkeit der Mutter, fallweise Erbringung von Betreuungsleistungen durch den Bf,) gründen sich auf die Aktenlage, dem Parteienvorbringen, sowie ergänzender Ermittlungen durch die Abgabenbehörde v. 17.02.2011, v.25.05.2011 und den gerichtlichen Ermittlungen v. 28.08.2014 u. der Vorhaltsbeantwortung v. 23.09.2014.

Über die Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht erwogen:

Zuständigkeit

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als ehemaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht **als Beschwerden** im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Rechtslage

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

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 übersteigen, **nicht** abgezogen werden.

Fahrten im Sinne von Familienheimfahrten (Rückkehr vom Arbeitsort an den Heimatort) oder zB Mietkosten würden – **bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen** - dann auch als Werbungskosten abzugsfähig sein.

Rechtliche Erwägungen:

Nach der **Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes** ist *als Familienwohnsitz jener Ort anzusehen, 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* (vgl. VwGH vom 24.04.1996, 96/15/0006).

Vorliegen eines Familien- Wohnsitzes des Bfs. in Deutschland ?

Der Bf. lebte ab 01.04.2010 in der Wohnung seiner Mutter in Deutschland, PLZ Adr. , *nachdem er sich von seiner Lebensgefährtin getrennt hatte.*

Der **Beschwerdeführer rügt**, dass die **Finanzbehörde diese Wohnung der Mutter**, die der Bf. **fallweise zur Betreuung der Mutter** (Pflegestufe I) nützt und wo er auch behördlich gemeldet ist, nicht als seinen „**Familienwohnsitz**“ **einstuft**.

2 Kriterien waren im gegenständlichen Fall zu prüfen:

1. Familie ? Allgemeines:

- **Bei aufrechter Ehe** gilt der **Familienwohnsitz** als abgeleiteter Wohnsitz, weil der Ehegatte aufgrund der Bestimmungen des Eherechts (§ 90 Abs 1 ABGB) in der Wohnung des anderen zum Wohnen berechtigt ist. Hier war aber das Mutter-Sohn-Verwandtschaftsverhältnis zu beurteilen.

- Auch kann eine **eheähnliche Gemeinschaft** einen **Familienwohnsitz** begründen. Eine solche wurde im gegenständlichen Fall – weil seine deutsche Freundin, von der er sich später trennte, nicht bei seiner Mutter lebte, nicht begründet.

- Nach dem EPG können ab 2010 **sogar gleichgeschlechtliche Partnerschaften** einen **Familienwohnsitz** begründen (RdW 2009/105).

- Auch für **Alleinstehende** käme ein „**Heimatwohnsitz**“ (hier: Deutschland) in Betracht. **Allerdings müsste dort (Wohnung der Mutter) ein eigener Hausstand** vorliegen.

Der Begriff der **Familie** (hier Mutter u. Sohn) **als erstes Kriterium** ist damit erfüllt.

Familien-Wohnsitz (2. Kriterium) -Stichwort eigener Hausstand in der Wohnung der Mutter ?

Davon (Begriff Familie) allerdings ist die Frage des Vorliegens eines **Wohnsitzes** (zu unterscheiden).

Aufgrund der **Niederlassungsfreiheit** kann jede natürliche Person frei wählen, wo sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt begründet.

Wohnung der Mutter in Deutschland

Der Wohnsitzbegriff ist daher zentrales Anknüpfungsmerkmal. Eine Definition findet sich in § 26 Abs 1 BAO, worin es heißt:

„Einen **Wohnsitz** im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.“

Objektiv liegt eine **behördliche Meldung des Bfs.** bei der Mutter in Deutschland vor.

Nach dem Sachverhalt wurden **zwei getrennte Aufenthaltsbescheinigungen** vorgelegt (1 x für die Mutter, datiert v. 31.05.2011 (**Einzug der Mutter ab 01.06.2005**) und eine für den Bf., datiert v. 10.09.2010 (**Einzug des Bfs. ab 01.04.2009**) .

Das sagt aber über einen **tatsächlichen eigenen Hausstand des Bfs. nichts** aus.

Ritz führt weiters im Kommentar zur BAO, 5. Auflage, § 26, Rz 19, 2014 , aus:

Von § 26 Abs 1 *abweichende Inhalte* haben beispielsweise die **Begriffe**:

·**Hauptwohnsitz nach § 1 Abs 7 MeldeG 1991**

Der **Hauptwohnsitz** nach dem **Meldegesetz** ist daher nicht gleichbedeutend mit dem **steuerrechtlichen Begriff Wohnsitz**. Umsomehr muss dies für den Begriff des **Familienwohnsitzes im § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988** gelten.

Die **polizeiliche Meldung** iSd § 1 Abs 1 des Meldegesetzes 1991 oder das Unterlassen derselben ist **für die Frage der Wohnsitzbegründung** daher nicht entscheidend, sondern kann allenfalls ein (**widerlegbares**) Indiz für einen bestehenden Wohnsitz sein.

*Nach der **Rechtsprechung des VwGH** liegt beispielsweise im Falle einer aufrechten Ehe ein **Familienwohnsitz** dann vor , wenn der **Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand** unterhält, der den **Mittelpunkt der Lebensinteressen** bildet (vgl. **VwGH 24.4.1996, 96/15/0006** oder auch Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.6.2007, Anm. 25 zu § 16, Seite 23).*

Beim Familienwohnsitz sind nach der Rechtsprechung gesteigerte Anforderungen notwendig (Abstellen auf den *Mittelpunkt der Lebensinteressen*).

Für das Bundesfinanzgericht müssen für diese **Abgrenzungsfrage (eigener Hausstand)** vielmehr **die tatsächlichen Umstände des jeweiligen Einzelfalles (hier am Beispiel von pflegebedürftiger Mutter und Sohn in einer Wohnung)** herangezogen werden.

Wohngemeinschaft ?

Das Merkmal einer **Wohngemeinschaft** ist es, dass jene Personen in **einer gemeinsamen Wohnung in der Absicht leben, dort den Mittelpunkt ihrer Lebensführung** einzurichten (EvBl 1989/59, SZ 61/258, EFSlg 84.643, 90.374).

Dieses Tatbestandsmerkmal ist jedenfalls auszuschließen.

Aus beruflichen Gründen wurde vom Bf. ein zweiter Neben-Wohnsitz in Österreich begründet. Er war ganzjährig in Österreich als Arbeitnehmer beschäftigt. Dort sollte auch sein Mittelpunkt sein.

Der erste Familien- „Wohnsitz“ wurde nur aus dem Grunde der Trennung von seiner Lebensgefährtin gewählt. Dieser war auch nicht auf Dauer angelegt. Wie sich herausstellte, lebt der Bf. seit 2013 nunmehr auch an einer anderen Adresse in Österreich und betreut seine Mutter in Deutschland nicht mehr.

Die **bloße Möglichkeit der Mitbenützung eines oder mehrerer Zimmer** in der Wohnung der Mutter zB. an den Wochenenden **in Deutschland begründet noch keinen eigenen Hausstand**. Dies gilt **unabhängig** davon, ob jemand einen eigenen Rechtstitel zur Benützung der Wohnung (Eigentum oder Miete) hat oder einen solchen Rechtstitel nicht hat.

Zeitlicher Aufenthalt – fallweise Besuche zur Betreuung der Mutter und fallweise Nutzung der Wohnung ?

Nach der Aktenlage und dem Parteivorbringen konnte im gegenständlichen Fall **auch kein quantitatives Kriterium für einen eigenen Hausstand** erreicht werden.

Anders läge der Fall, wenn der Bf. zB 1-2 Tage pro Woche einer Beschäftigung in Österreich nachgegangen wäre, und sich der Bf. **daher überwiegend in Deutschland** aufgehalten und dort auch einen *persönlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen gehabt* hätte.

Entscheidungsrelevant war daher, dass die **fallweisen Besuche** und die **damit in Verbindung stehende Pflegetätigkeit** des Bfs. **in Deutschland keinen eigenen Hausstand iSd § 16 EStG 1988 - auch nicht in zeitlicher Sicht - begründeten**.

Finanzielle Verflechtung (Kostenbeteiligung- Wirtschaftsgemeinschaft) ?

Es war noch zu prüfen, ob durch die teilweise Kostenerstattung an die Mutter (monatliche Barzahlungen) in **wirtschaftlicher Betrachtungsweise** ein **eigener Hausstand in Deutschland** begründet wurde:

Das **monatlich geleistete Nutzungsentgelt des Bfs. von € 100** betrug – gemessen an der von der Mutter zu leistenden Gesamtmiete incl. Betriebskosten von € 485,01 - **lediglich einen untergeordneten Anteil** (ca. 20 %).

Die **Wohnungskosten** müssten nach Ansicht des Gerichtes vom Bf. **zu einem überwiegenden Teil getragen werden**, um in **wirtschaftlicher Betrachtungsweise von einem Hausstand (unter dem Gesichtspunkt der Kostentragung)** in Deutschland sprechen zu können.

Die tatsächlich geleisteten **Mietzahlungen** führten daher nicht zu einer **Wirtschaftsgemeinschaft**. Dafür hätten die *Bedürfnisse des täglichen Lebens auf gemeinsame Rechnung bestritten werden müssen*.

Zusammenfassung

Mangels eigenen Hausstandes in Deutschland **fehlt es aber an der Grundvoraussetzung der Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung**.

Weder Fahrtkosten noch Aufwendungen für die Miete sind daher anzuerkennen.

Umstände, die etwa eine andere Auslegung **aus der Sichtweise des Unionsrechtes** erforderlich gemacht hätten, lagen nicht vor.

Das rechtskräftige Vorjahr (2009) war nicht zu beurteilen.

Auch sind **nach Ansicht des Gerichtes derartige Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung iSd § 34 EStG 1988** anzuerkennen.

Nichtzulässigkeit einer ordentlichen Revision

Die Abgrenzung eines eigenen Hausstandes eines Alleinstehenden gegenüber dem Vorliegen eines Familienwohnsitzes in Verbindung mit einer doppelten Haushaltsführung ist durch die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in rechtlicher Hinsicht geklärt. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellten sich nicht.

Linz, am 24. November 2014