

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch Y, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 06. April 2011 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird **abgeändert**.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Beschwerdeverentscheidung vom 3. November 2011 unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Für das Streitjahr machte der Beschwerdeführer (Bf.) bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in Höhe von 8.181,06 Euro für doppelte Haushaltsführung und von 2.442 Euro (höchstzulässiges Pendlerpauschale) für Familienheimfahrten geltend.

Vom Finanzamt wurden die Werbungskosten in der geltend gemachten Höhe zunächst anerkannt. Mit Bescheid vom 6. April 2011 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 28. September 2010 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit dem am selben Tag ausgefertigten (neuen) Einkommensteuerbescheid wurden – wie bisher – Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 2.442 Euro, Kosten für doppelte Haushaltsführung jedoch nur mehr in Höhe von 4.400 Euro anerkannt. Als Begründung führte das Finanzamt aus, es seien nur die Kosten für eine Wohnung in der Größe von rund 55 m² anzuerkennen.

In der Berufung (nunmehr: Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wurde ausgeführt, der Bf. verfüge am Familienwohnsitz in A über eine kleine Wohnung (60 m²) und an seinem zweiten Wohnsitz bzw. Beschäftigungsort in B über eine etwas größere Wohnung (80 m²). Die Festlegung der Kosten auf jene für eine Wohnung in der Größe von 55 m² sei willkürlich und finde im Gesetz keine Deckung. Es werde daher der Antrag gestellt, die Kosten für doppelte Haushaltsführung in der geltend gemachten Höhe anzuerkennen.

Mit Vorhalt des Finanzamts wurde der Bf. ersucht, seinen Dienstvertrag sowie die Mietverträge für die Wohnungen in B und A vorzulegen. Weiters wurde der Bf. ersucht, bekannt zu geben, ob ihm ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt worden sei, welche Einkünfte er im Streitjahr in A erzielt habe, wie lange er mit seiner Lebensgefährtin bereits in einer Lebensgemeinschaft lebe und wie die Aufwendungen für Miete und Betriebskosten für die Wohnung in B aufgeteilt worden seien. Außerdem wurde der Bf. ersucht, die Wohnung in A genau zu beschreiben und bekannt zu geben, wann er diese erworben oder gemietet habe, wie diese Wohnung während seiner Abwesenheit genutzt werde und ob noch andere Personen in dieser Wohnung gemeldet seien.

In Beantwortung dieses Vorhalts legte der Bf. den mit seinem C Arbeitgeber abgeschlossenen „Anstellungsvertrag“ vor. Das Dienstverhältnis begann am 1. Februar 2006 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Bf. gab dazu bekannt, dass sein Dienstverhältnis am 31. Oktober 2008 geendet habe und ihm während der gesamten Zeit kein Dienstwagen zur Verfügung gestanden sei. In A habe er seit Februar 2006 keine Einkünfte mehr erzielt. Weiters legte der Bf. die am 1. Juni 2009 abgeschlossene Zusatzvereinbarung zu dem am 15. November 2005 abgeschlossenen bzw. am 26. November 2008 verlängerten Mietvertrag vor. Aus dieser Vereinbarung geht hervor, dass die Lebensgefährtin des Bf. am 31. Mai 2009 aus dem Mietvertrag ausgeschieden sei und der Bf. das Mietverhältnis (mit den in dieser Vereinbarung genannten Veränderungen) fortgesetzt habe. Dazu gab der Bf. bekannt, dass er seit seinem Umzug im Jahr 2006 in A eine Einzimmerwohnung mit Bad im Haus seines Bruders und dessen Lebensgefährtin habe. Es handle sich dabei um einen vom restlichen Wohnraum getrennten Bereich, den der Bf. seit dem Jahr 2006 für regelmäßige Familienbesuche in A nutze. Weiters gab der Bf. an, dass er mit seiner Lebensgefährtin von November 2005 bis Mai 2009 in einer Lebensgemeinschaft gelebt habe. Die Aufteilung von Miete und Betriebskosten sei aus dem beiliegenden Mietvertrag ersichtlich.

Mit Berufungs(Beschwerde-)vorentscheidung vom 3. November 2011 wurden weder die für Familienheimfahrten noch für doppelte Haushaltsführung geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt. In der Begründung führte das Finanzamt ua. aus, der Bf. habe beginnend mit 15. November 2005 gemeinsam mit seiner damaligen Lebensgefährtin ein Einfamilienhaus in B gemietet. Seit diesem Zeitpunkt habe der Bf. in A über keine eigene Wohnung mehr verfügt, sondern sein Bruder habe ihm in seinem Haus lediglich ein Zimmer unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Auf Grund des

Eingehens eines unbefristeten Dienstverhältnisses in B und der Begründung eines gemeinsamen Wohnsitzes mit der Lebensgefährtin sei davon auszugehen, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. seither in B befinde, der Bf. somit seinen (Familien-)Wohnsitz nach B verlegt habe. Eine doppelte Haushaltsführung liege nicht vor. Es seien daher weder Kosten für doppelte Haushaltsführung noch für Familienheimfahrten zu berücksichtigen.

Im Vorlageantrag brachte der Bf. vor, er sei am 1. Februar 2006 aus beruflichen Gründen von A nach B umgezogen. In A habe er eine Tochter (geboren im Jahr 1996) aus einer früheren Lebensgemeinschaft. Auf Grund der Beziehung zu seiner Tochter befinde sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in A. Im Zeitpunkt des Umzugs habe er mit seiner späteren Lebensgefährtin in einer Lebensgemeinschaft gelebt. Mit dieser Lebensgefährtin, ebenfalls eine D Staatsbürgerin, sei er Anfang des Jahres 2006 nach B gekommen. Bis Anfang des Jahres 2006 sei er in einem Dienstverhältnis zu einer Dn GmbH gestanden. Man habe ihm geraten, innerhalb des Konzerns nach B zu wechseln, weil er dort bessere Verdienst- und Aufstiegsmöglichkeiten habe. Diesem Rat sei er gefolgt. Für die ab Februar 2006 stattgefundenen Heimataufenthalte sei ihm ein – vom übrigen Wohnbereich abgetrenntes – Zimmer im Haus seines Bruders zur Verfügung gestanden. Da die Verlegung seines Wohnsitzes nach B aus beruflichen Gründen erfolgt sei und er eine enge persönliche Beziehung zu seiner in A lebenden Tochter habe, werde beantragt, die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Jahr 2006 als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts wurde dem Bf. mitgeteilt, dass auf Grund seines bis dahin erstatteten Vorbringens im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sowie auf Grund der Feststellungen des Finanzamts davon auszugehen sei, dass der Bf. und seine damalige Lebensgefährtin Anfang des Jahres 2006 ihren (Familien-)Wohnsitz in A aufgegeben und diesen nach B verlegt haben, weil der Bf. und seine Lebensgefährtin in B Anfang des Jahres 2006 ein Einfamilienhaus gemietet und beide an dieser Adresse ihren Hauptwohnsitz begründet haben, während dem Bf. in A im Jahr 2006 nur ein Zimmer im Haus seines Bruders zur vorübergehenden Nutzung während seiner Heimatbesuche zur Verfügung gestanden sei. Für den Fall, dass der Bf. weiterhin die Ansicht vertrete, im Jahr 2006 seinen Familienwohnsitz in A beibehalten bzw. im Haus seines Bruders einen neuen Familienwohnsitz begründet zu haben, wurde er ersucht, bekannt zu geben, wo sich sein Familienwohnsitz vor dem Umzug nach B befunden habe, ob er und seine Lebensgefährtin an dieser Adresse gemeldet gewesen seien und ob der Bf. diesen Familienwohnsitz im Zusammenhang mit dem Umzug nach B aufgegeben habe. Weiters wurde der Bf. gefragt, aus welchen Räumen der „Wohnsitz“ im Haus seines Bruders bestanden und welche Nutzfläche dieser Wohnsitz gehabt habe. Der Bf. wurde auch gefragt, ob er hinsichtlich der Räume im Haus seines Bruders eine Nutzungsvereinbarung (zB einen Mietvertrag) abgeschlossen habe und er wurde ersucht, eine allenfalls vorhandene Nutzungsvereinbarung vorzulegen bzw. ihren genauen Inhalt bekannt zu geben. Der Bf. wurde ersucht, bekannt zu geben, ob

er für die Nutzung der Räume im Haus seines Bruders ein Entgelt bezahlt habe (wobei die Bezahlung nachzuweisen sei), wie hoch dieses allenfalls gewesen sei und ob er es auch für die Zeit seiner Abwesenheit bezahlt habe. Er wurde – sowohl für die Zeit seiner Anwesenheit in A als auch für die Zeit seiner Abwesenheit – gefragt, ob die Räume auch von anderen Personen als von ihm und seiner Lebensgefährtin benutzt worden seien und wer die Räume eingerichtet habe. Abschließend wurde dem Bf. mitgeteilt, dass sich der Mietvertrag betreffend das Einfamilienhaus in B nicht bei den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen befinde, weshalb er ersucht wurde, bekannt zu geben, aus welchen Räumen dieses Haus bestehe und welche Wohnnutzfläche es habe.

In Beantwortung dieses Vorhalts legte die steuerliche Vertreterin des Bf. eine Meldebestätigung aus A vor, wonach der Bf. in der Zeit von 3. November 2003 bis 1. Jänner 2014 an derselben Adresse in A gemeldet gewesen sei. Weiters legte sie den Mietvertrag betreffend das vom Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin gemietete Einfamilienhaus in B und einen Plan des Dachgeschosses des Hauses des Bruders des Bf. vor. In diesem Plan ist eine so genannte „Einliegerwohnung“, bestehend aus einem Zimmer, einer Küche, einem Bad und einem Vorraum mit einer Größe von insgesamt rund 23 m², eingezeichnet. In der Vorhaltsbeantwortung gab die steuerliche Vertreterin an, der Familienwohnsitz des Bf. habe sich im Jahr 2006 in A, an der laut beiliegender Meldebestätigung angegebenen Adresse, befunden. Die Lebensgefährtin des Bf. sei nicht an dieser Adresse gemeldet gewesen, weil die Lebensgemeinschaft erst im Zuge der Wohnsitznahme in B begründet worden sei. Für einen allein stehenden Steuerpflichtigen bestehe der Familienwohnsitz an jenem Ort, zu dem er die engsten persönlichen Beziehungen (zu Eltern, Freunden etc.) habe. Der Bf. habe im Jahr 2006 seine damals zehn Jahre alte Tochter tatsächlich und kontinuierlich an dem von ihm beibehaltenen Familienwohnsitz betreut, weshalb ihm die Verlegung dieses Wohnsitzes nicht zumutbar gewesen sei. Es könne daher nicht von einer Wohnsitzverlegung nach B ausgegangen werden. Bei der Wohnung im Haus des Bruders des Bf. handle es sich um eine separate Einliegerwohnung mit Küche, Bad/WC, Vorraum und Schlafzimmer mit einer Nutzfläche von ca. 40-45 m², die getrennt vom restlichen Wohnbereich des Hauses begehbar sei. Der Bf. habe mit seinem Bruder eine mündliche Mietvereinbarung abgeschlossen und bezahle unabhängig von der Dauer seiner tatsächlichen Anwesenheit in A 150 Euro pro Monat an seinen Bruder, und zwar jeweils bar anlässlich der regelmäßigen Familienheimfahrten. In der Wohnung habe er seine persönlichen Dinge, wie Kleidung und Unterlagen, die er nicht nach B mitgenommen habe, untergebracht. Die Wohnung sei ausschließlich vom Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin benutzt worden. Auch in der Zeit der Abwesenheit des Bf. sei sie von keiner anderen Person benutzt worden. Die Wohnung sei vom Bf. mit Möbeln ausgestattet worden, wobei Küche und Bad bereits eingebaut gewesen seien. Der laut (beiliegender) Meldebestätigung bereits seit dem 3. November 2003 bestehende Wohnsitz des Bf. in A sei im Zuge der Begründung des Berufswohnsitzes (in B) nicht aufgegeben worden. Das in B gemietete Haus bestehe aus einem Erdgeschoß mit Vorraum, Abstellraum, WC, Wohnküche und einem Zimmer sowie aus einem Obergeschoß mit drei Zimmern, Bad, WC und Terrasse.

Der Mietvertrag sei ursprünglich auf drei Jahre befristet abgeschlossen worden. Zur Frage der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung führte die steuerliche Vertreterin des Bf. aus, dass diese aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen sei. Für das Jahr 2006 sei nicht sicher gewesen, ob die Beschäftigung des Bf. bei seinem C Arbeitgeber für längere Zeit beibehalten werde. Der unbefristete Dienstvertrag mit dem C Arbeitgeber sei entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde kein Indiz für eine Wohnsitzverlegung, weil der Abschluss eines befristeten Dienstverhältnisses wegen des bereits davor bestehenden unbefristeten Dienstverhältnisses mit der Muttergesellschaft des C arbeitsrechtlich nachteilig gewesen wäre. Abschließend wies die steuerliche Vertreterin auf das Erkenntnis VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012, hin, wonach sogar eine unentgeltlich überlassene Wohnmöglichkeit am Familienwohnsitz einen Hausstand begründen könne, wodurch abzugsfähige Kosten für eine doppelte Haushaltsführung entstehen könnten. Umso mehr müsse das für eine - wie im vorliegenden Fall gegebene - entgeltliche Wohnmöglichkeit gelten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Als erwiesen festgestellter Sachverhalt:

Der Bf. war bis Anfang des Jahres 2006 in A nichtselbständig tätig. Am 1. Februar 2006 begann sein auf unbestimmte Zeit abgeschlossenes Dienstverhältnis in B bei einer Tochtergesellschaft seiner Dn Arbeitgeberin. Der Bf. mietete am 15. November 2005 gemeinsam mit seiner damaligen Lebensgefährtin ein Einfamilienhaus in B und beide begründeten dort - laut Meldeauskunft - im Jänner 2006 ihren Hauptwohnsitz. Der Mietvertrag wurde zunächst auf drei Jahre befristet abgeschlossen und in der Folge verlängert. Das gemietete Haus bestand aus einem Erdgeschoß mit Vorraum, Abstellraum, WC, Wohnküche und einem Zimmer, aus einem Obergeschoß mit drei Zimmern, Bad, WC und überdachter Terrasse und aus einem Kellergeschoß mit Heizraum, Tankraum und Kellerabteil.

In A stand dem Bf. eine „Einzimmerwohnung mit Bad“ im Haus seines Bruders zur Verfügung. Bei dieser Wohnung handelte es sich jedoch nicht um den gemeinsamen Wohnsitz des Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin, weil diese Lebensgemeinschaft – nach den Angaben der steuerlichen Vertreterin des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2014 – erst mit der Wohnsitznahme in B begründet wurde. Seit dem Jahr 2006 nutzte der Bf. die Wohnung im Haus seines Bruders für seine regelmäßigen Besuche in A sowie zur Aufbewahrung persönlicher Gegenstände. Die Wohnung im Haus des Bruders des Bf. wurde außer vom Bf. und im Rahmen der Besuchsfahrten von seiner damaligen Lebensgefährtin von keiner anderen Person benutzt. Diese Wohnung besteht aus einem Vorraum, einer Küche, einem Bad mit WC und einem (Schlaf-)Zimmer. Hinsichtlich der Größe der Wohnung machte der Bf. im Lauf des Beschwerdeverfahrens unterschiedliche Angaben. In der Beschwerde war zunächst von einer Wohnung in der

Größe von ca. 60 m² die Rede, in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2014 gab die steuerliche Vertreterin des Bf. die Nutzfläche der Wohnung mit 40 m² bis 45 m² an, während aus dem beigelegten Plan eine Nutzfläche von nur rund 23 m² hervorgeht. Die aus dem vorgelegten Plan ersichtliche Größe der Wohnung wird als die tatsächliche und damit erwiesene Größe angesehen.

In A hat der Bf. eine – im Streitjahr zehn Jahre alte – Tochter aus einer früheren Lebensgemeinschaft, die im Streitjahr jedoch nicht in einem gemeinsamen Haushalt mit dem Bf. lebte. (Die Wohnung im Haus seines Bruders wurde nach den Angaben des Bf. im Streitjahr ausschließlich vom Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin benutzt.)

Rechtsgrundlagen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften weder die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge noch 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, abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) dürfen bei den einzelnen Einkünften darüber hinaus Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Rechtliche Erwägungen:

Wenn einem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinn des § 16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. zB VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Entscheidend ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes immer die im Einzelfall zu berücksichtigende Zumutbarkeit der Verlegung des Hauptwohnsitzes in den Bereich des Berufsortes, wobei sich die Unzumutbarkeit auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben kann (vgl. zB VwGH 24.06.2010, 2007/15/0297, m.w.N.). Bei der Prüfung der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist dem Gesichtspunkt der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, maßgebliche Bedeutung beizumessen (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012).

Der Bf. hatte im Streitjahr in A an dem von ihm als „Familienwohnsitz“ bezeichneten Ort eine so genannte „Einliegerwohnung“ im Haus seines Bruders, bestehend aus einem Vorraum, einer Küche, einem Bad mit WC und einem (Schlaf-)Zimmer in der Größe von insgesamt rund 23 m² zur Verfügung. Als erwiesen anzusehen ist, dass dem Bf. diese Wohnung zur alleinigen Verfügung stand und sie im Streitjahr ausschließlich vom ihm und seiner damaligen Lebensgefährtin zu Wohnzwecken während der Besuche in A sowie zur Aufbewahrung persönlicher Gegenstände diente.

Nicht als erwiesen anzusehen ist hingegen, dass der Bf. mit seinem Bruder hinsichtlich dieser Wohnung ein steuerrechtlich anzuerkennendes Mietverhältnis abgeschlossen hatte. Eine Mietvereinbarung kann, wie auch jede andere vertragliche Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen, für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angesehen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. dazu die Ausführungen zur Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Nahestehenden in Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 4 Rz 332, sowie die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Vom Vorliegen eines (steuerrechtlich anzuerkennenden) Mietverhältnisses ist im vorliegenden Fall schon deshalb nicht auszugehen, weil der Abschluss eines Mietvertrages zwischen dem Bf. und seinem Bruder bereits dem Grunde nach nicht als erwiesen angesehen werden kann. Trotz der ausdrücklichen Frage des Finanzamts nach dem Vorliegen eines Mietverhältnisses betreffend die Wohnung in A bereits im Vorhalt vom 24. August 2011 erwähnte der Bf. das Vorliegen eines (mündlichen) Mietvertrages in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 2011 mit keinem Wort. Auch nachdem das Finanzamt in der Begründung der Berufungs-(Beschwerde-)vorentscheidung festgestellt hatte, dem Bf. werde im Haus seines Bruders lediglich ein Zimmer unentgeltlich zur Verfügung gestellt, erwähnte der Bf. im Vorlageantrag nicht, dass er im Haus seines Bruders mehrere Räume gemietet habe und dafür auch regelmäßig Miete zahle, sondern bestätigte lediglich, dass ihm im Haus seines Bruders ein vom restlichen Wohnbereich abgetrenntes Zimmer „zur Verfügung“ stehe. Es wird daher als nicht glaubwürdig angesehen, dass der Bf. hinsichtlich der im Haus seines Bruders befindlichen Räume einen Mietvertrag abgeschlossen und für die Nutzung dieser Räume im Streitjahr Miete gezahlt hat. Aber selbst wenn der in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2014 erstmals erwähnte Mietvertrag tatsächlich abgeschlossen worden wäre, wäre die Vereinbarung, wonach die Miete zum jeweiligen Zeitpunkt des persönlichen Zusammentreffens der Vertragsparteien bar zu bezahlen sei, nicht fremdüblich (vgl. dazu die Ausführungen in Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 4 Rz 331 ff). Mangels steuerlicher Anerkennung des Mietverhältnisses können die Ausführungen des Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertreterin in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2014, wonach sogar eine unentgeltlich überlassene Wohnmöglichkeit einen Hausstand begründen könne, weshalb dies für eine entgeltlich überlassene Wohnmöglichkeit umso mehr gelten müsse, dahingestellt bleiben.

Entscheidend für die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen einer doppelten Haushaltsführung ist die Zumutbarkeit der Verlegung des Hauptwohnsitzes. Für die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wiederum ist die Beschaffenheit der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort von maßgeblicher Bedeutung. Das vom Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin gemietete Einfamilienhaus besteht aus einem Erdgeschoß mit Vorraum, Abstellraum, WC, Wohnküche und einem Zimmer, aus einem Obergeschoß mit drei Zimmern, Bad, WC und überdachter Terrasse und aus einem Kellergeschoß mit Heizraum, Tankraum und Kellerabteil. Auf Grund der Beschaffenheit dieses Hauses ist unschwer zu erkennen, dass die dem Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin am Beschäftigungsort des Bf. im Streitjahr zur Verfügung stehende Wohnmöglichkeit nicht nur mindestens ebenso gut, sondern sogar besser geeignet war, die Wohnbedürfnisse des Bf. und seiner Lebensgefährtin zu befriedigen als die im Haus des Bruders des Bf. befindliche kleine „Einliegerwohnung“. Aus Sicht der Wohnmöglichkeit des Bf. am Beschäftigungsort liegt somit keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Hauptwohnsitzes im Streitjahr vor.

Das Vorbringen des Bf. bzw. seiner steuerlicher Vertreterin in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2014, nämlich dass es sich bei der Wohnung im Haus des Bruders des Bf. nicht um den gemeinsamen Wohnsitz des Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin gehandelt habe (was auf Grund der Größe dieser Wohnung glaubwürdig ist), sondern diese Lebensgemeinschaft erst anlässlich des Umzugs nach B begründet worden sei, spricht nicht nur für die Zumutbarkeit, sondern für die tatsächlich erfolgte Verlegung des Hauptwohnsitzes des Bf. an den Ort seiner Beschäftigung im Jahr 2006. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes neben der Begründung des ersten gemeinsamen Wohnsitzes des Bf. und seiner damaligen Lebensgefährtin am Ort der Beschäftigung des Bf. auch die Tatsache, dass dieser Ort für beide Lebenspartner im Streitjahr der Hauptwohnsitz laut Zentralem Melderegister war.

Zur Frage der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung brachte der Bf. schließlich vor, diese sei auch deshalb nicht gegeben gewesen, weil er eine - im Streitjahr zehn Jahre alte - Tochter aus einer früheren Lebensgemeinschaft habe, die im Streitjahr in derselben Stadt in A gelebt habe, in der sich auch sein Familienwohnsitz befunden habe.

Dass ein gemeinsamer Wohnsitz des Bf. und seiner Tochter in der Zeit unmittelbar vor dem Umzug des Bf. nach B bzw. im Streitjahr bestanden habe, wurde vom Bf. nicht behauptet. Nach den Angaben des Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertreterin in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2014 wurde die Wohnung im Haus des Bruders des Bf. im Streitjahr ausschließlich von ihm und seiner damaligen Lebensgefährtin benutzt. Eine Mitbenutzung durch die Tochter des Bf. wäre angesichts der Größe dieser Wohnung auch kaum vorstellbar. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Fall ganz wesentlich von jenem, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 24.06.2010, 2007/15/0297, zugrunde lag. In diesem Fall wurden die Kinder von dem an den Wochenenden an seinen Familienwohnsitz heimkehrenden Vater durchgehend

in einem gemeinsamen Haushalt betreut, während die (geschiedene) Ehegattin und Mutter der Kinder einer Erwerbstätigkeit nachging. Worin im gegenständlichen Fall die „tatsächliche und kontinuierliche“ Betreuung der Tochter des Bf. durch diesen bestand, wurde nicht näher ausgeführt. Da eine Betreuung in einem gemeinsamen Haushalt im Streitjahr jedenfalls auszuschließen ist, konnte sich diese nur auf Besuche des Bf. beschränken. Besuchsfahrten zu Eltern, Kindern, anderen Verwandten und Freunden aber sind von Familienheimfahrten zu unterscheiden und begründen keine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Ort der Beschäftigung.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2014 brachte der Bf. schließlich ergänzend vor, im Jahr 2006 sei noch nicht sicher gewesen, ob er die Beschäftigung bei seinem C Arbeitgeber längerfristig beibehalten werde, weshalb die Verlegung seines Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung auch aus diesem Grund unzumutbar gewesen sei. Der Abschluss des Dienstverhältnisses sei nur deshalb unbefristet erfolgt, weil der Abschluss eines befristeten Dienstverhältnisses für ihn arbeitsrechtlich nachteilig gewesen wäre.

Zutreffend ist der Einwand des Bf., dass die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen ist. Aus der Sicht des Jahres 2006 gab es jedoch keinen Hinweis dafür, dass der Bf. in B nur vorübergehend beschäftigt sei und danach wieder mit einer Beschäftigung an seinem früheren Wohnort in A rechnen müsse bzw. könne. Der Dienstvertrag mit dem C Arbeitgeber wurde im Jahr 2006 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Mietvertrag für das Einfamilienhaus am Ort der Beschäftigung des Bf. wurde zunächst auf drei Jahre befristet abgeschlossen und in der Folge verlängert. Tatsächlich dauerte das im Jahr 2006 vom Bf. eingegangene Dienstverhältnis zwar nur bis zum 31. Oktober 2008, der Bf. kehrte jedoch auch danach nicht an seinen früheren Wohnsitz in A zurück. Der Einwand des Bf., im Jahr 2006 sei noch nicht sicher gewesen, ob er die Beschäftigung bei seinem C Arbeitgeber längerfristig beibehalten werde, ist daher ebenfalls nicht geeignet, eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung im Streitjahr zu begründen.

Da dem Bf. im Streitjahr die Verlegung seines Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort seiner Beschäftigung somit zumutbar war, sind die Kosten für doppelte Haushaltsführung nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Zumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes hat darüber hinaus zur Folge, dass es sich bei den Fahrten des Bf. an den Ort seines früheren Wohnsitzes nicht um Familienheimfahrten, sondern um bloße Besuchsfahrten handelte. Fahrten zum Besuch von Eltern, Kindern, anderen Verwandten und Freunden stellen jedoch keine Werbungskosten, sondern Aufwendungen der privaten Lebensführung dar (vgl. nochmals VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012). Die vom Bf. unter dem Titel „Familienheimfahrten“ geltend gemachten Aufwendungen sind daher ebenfalls nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil dieser Entscheidung, soweit sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsansicht zugrunde gelegt wurde.

Graz, am 23. Jänner 2015