

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Prokesch & Prokesch Steuerberatung GmbH & Co KG, Mehrlgasse 7, 5600 St. Johann/Pg., über die Beschwerde vom 06.07.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 09.06.2011, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer Bf., im Streitjahr ein Assistenzarzt in Ausbildung zum Urologen (in der Folge "Bf."), erklärte in seiner elektronischen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 am 09.03.2011 Werbungskosten ua in Bezug auf eine doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten. Da der Bf. keinen Ausbildungsplatz in B fand, führte der Bf. seine Ausbildung an der Uniklinik_A durch.

Nach Vorlage von Unterlagen kürzte die belangte Behörde die Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten auf sechs Monate, weil das Dienstverhältnis mit der Uniklinik_A unbefristet abgeschlossen wurde und dem Bf. damit die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Tätigkeitsort zuzumuten war.

Dagegen richtet sich die Berufung, die nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu behandeln ist. Begründend führt der Bf. aus, dass er sich als Assistenzarzt in Ausbildung in A befinde, da er weder in B noch Umgebung einen Ausbildungsplatz

gefunden hätte. Ein konkreter Zeitpunkt zur Beendigung der Ausbildung sei nicht bekannt. Sein Dienstverhältnis wäre zwar auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, jedoch mit der Ablegung der Facharztprüfung befristet. Ob das Dienstverhältnis nach Abschluss der Facharztausbildung fortgesetzt werde, sei unklar. Der Bf. müsse daher annehmen, dass seine auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet sei. Zudem könne er gemäß dem Dienstvertrag jederzeit in eine Betriebsstätte des Dienstgebers innerhalb A versetzt werden. Aus diesen Gründen sei eine Verlegung des Familienwohnsitzes für den Bf. unzumutbar.

II. Würdigung

1. Sachverhalt

Der (im Streitzeitraum) unverheiratete, aber seit 2006 in einer Beziehung mit Lebensgefährtin Lebensgef. (in der Folge "Lebensgefährtin") lebende Bf., hat seinen Hauptwohnsitz in Hauptwohnsitz. Der Bf. ist Eigentümer der Wohnung.

Die Lebensgefährtin ist geschieden und hat zwei Kinder aus der vorherigen Ehe.

Die Lebensgefährtin unterhält von 26.05.2009 bis 26.06.2009 einen Nebenwohnsitz, sowie ab 26.06.2009 ihren Hauptwohnsitz in der Dienstwohnung des Bf., Adr._Dienstwohnung. Sie bezieht vom 25.05.2009 bis 13.10.2009 ein Gehalt der E_GmbH, Adr._E_GmbH. Vom 15.10.2009 bis 31.12.2009 bezieht sie ein Gehalt der M_GmbH, Adr._M_GmbH. Insgesamt lukriert die Lebensgefährtin Einkünfte in Höhe von 8.345,69 Euro.

Die Lebensgefährtin hat von 01.04.2008 bis 14.11.2012 einen weiteren Hauptwohnsitz in Wohnsitz_Deutschland. An ihren freien Tagen bzw. wenn sie früher Dienstschluss hat, pendelt sie von A nach Deutschland. An den anderen Tagen nächtigt sie in der Dienstwohnung des Bf.

Ab Februar 2009 ist der Bf. auf unbestimmte Zeit als Assistenzarzt in Ausbildung (zum Urologen) an der Dienststelle angestellt. Dienstort ist A, sowie jeder sonstige Ort innerhalb des Bundeslandes A, an dem der Dienstgeber eine Betriebsstätte unterhält. Der Dienstgeber weist darauf hin, dass eine Kündigungsmöglichkeit bei Vollendung der Ausbildung zum Facharzt vorliegt. Der Bf. ist verpflichtet, bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen bzw. nach Abschluss der Ausbildung ehestmöglich zur Arztprüfung (Facharztprüfung) anzutreten und umgehend einen Antrag um Anerkennung der zurückgelegten Ausbildung an die zuständige Ärztekammer zu übermitteln. Die Verleihung des Facharztstitels ist dem Dienstgeber vorzulegen.

Der Dienstgeber kann innerhalb eines Jahres nach der Beendigung der Ausbildung zum Facharzt die Kündigung aussprechen. Auf Antrag des Arztes ist ein halbes Jahr vor

dem voraussichtlichen Ende der Facharztausbildung verpflichtend ein Karrieregespräch zwischen dem Abteilungsvorstand und dem Arzt zu führen. Dabei ist zu besprechen, ob

- das Dienstverhältnis mit Ende der Ausbildung beendet wird,
- das Dienstverhältnis noch ein weiteres Jahr nach Vorlage des Facharztdiploms aufrecht erhalten wird, oder
- vom Kündigungsgrund bei abgeschlossener Facharztausbildung nicht Gebrauch gemacht wird.

Der Bf. bringt vor, dass bereits bei Vertragsunterzeichnung intern klar gemacht wurde, dass aufgrund des Stellenplans nach Ende der Ausbildung das Dienstverhältnis für maximal ein Jahr verlängert wird. Das Dienstverhältnis des Bf. wurde im Jahr 2011 tatsächlich um ein Jahr verlängert.

Dem Bf. wird vom Dienstgeber in A eine Dienstwohnung in Form einer Garconniere in der Adr._Dienstwohnung mit 01.02.2009 zugeteilt. Die Dienstwohnung ist ca. 40m² groß. Die Kosten der Dienstwohnung werden dem Bf. vom Gehalt abgezogen. Für die Monate Februar bis Juni 2009 fällt eine monatliche Miete von 326,06 Euro (gesamt 1.630,30 Euro) an. Ab Juli 2009 erhöht sich die Miete auf 397,56 Euro und beläuft sich somit für den Rest des Streitjahres auf 2.385,36 Euro.

Der Bf. fährt von Februar bis Dezember mit seinem eigenen PKW einmal pro Monat von A nach B (302 Straßenkilometer pro Strecke) und retour. Dafür macht er jeweils das amtliche Kilometergeld in Höhe von 0,42 Euro pro Kilometer geltend. Gesamt ergeben sich Fahrtkosten:

Februar - Dezember 2009: A - B - A: 302 km x 2 = 604 km x 11 x 0,42 Euro = 2.790,48 Euro.

Der Bf. hat den Wunsch bzw. plant, nach Ende seiner Facharztausbildung nach B zurückzukehren, um dort seine berufliche Tätigkeit auszuüben.

2. Beweiswürdigung

Der Hauptwohnsitz des Bf. ist aktenkundig. Zudem ergibt sich der Hauptwohnsitz aus einer Abfrage des Zentralen Melderegisters, einer Bestätigung des Bf. vom 22.03.2019, einer schriftlichen Bestätigung der Lebensgefährtin, einer schriftlichen Bestätigung der Mutter des Bf. vom 22.03.2019, sowie einer schriftlichen Bestätigung des Bruders des Bf. vom 24.03.2019. Dass der Bf. Eigentümer der Wohnung ist, ergibt sich aus einem Grundbuchsatzzug vom 18.03.2019.

Dass die Lebensgefährtin geschieden ist und zwei Kinder hat, ergibt sich aus deren Stellungnahme vom 27.04.2019.

Der Nebenwohnsitz bzw. Hauptwohnsitz der Lebensgefährtin an der Adresse der Dienstwohnung des Bf. ergibt sich aus einem Auszug des Zentralen Melderegisters. Der Bezug von Gehältern von der E_GmbH, Adr._E_GmbH vom 25.05.2009 bis 13.10.2009

sowie von der M_GmbH, Adr._M_GmbH vom 15.10.2009 bis 31.12.2009 ergibt sich aus den Lohnzetteln der Arbeitgeber, die dem elektronischen Steuerakt der Lebensgefährtin entnommen wurden. Die Höhe der Einkünfte der Lebensgefährtin des Bf. ergeben sich aus dem elektronischen Steuerakt.

Dass die Lebensgefährtin einen Wohnsitz in Wohnsitz_Deutschland, unterhält, ergibt sich aus der Stellungnahme der Lebensgefährtin vom 27.04.2019 sowie einer Meldebescheinigung der Stadt Deutschland vom 22.05.2019. Ebenfalls ergibt sich aus dieser Stellungnahme, dass die Lebensgefährtin an ihren freien Tagen bzw. wenn sie früher Dienstschluss hat, von A nach Deutschland pendelt sowie dass sie an den anderen Tagen in der Dienstwohnung des Bf. nächtigt. Das Bundesfinanzgericht würdigt die vorgelegten Beweise dahingehend, dass die Lebensgefährtin nicht durchgehend in der Dienstwohnung des Bf. wohnte.

Die auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Anstellung an der Dienststelle ergibt sich aus dem aktenkundigen Dienstvertrag vom 02.02.2009.

Die Regelungen zum Dienort ergeben sich aus Punkt 8 des Dienstvertrages, abgeschlossen zwischen dem Bf. und der Dienststelle.

Die Kündigungsmöglichkeit bei Vollendung der Ausbildung zum Facharzt ergibt sich aus Punkt 10 des Dienstvertrages, abgeschlossen zwischen dem Bf. und der Dienststelle.

Die Verpflichtung zum Antritt zur Facharztprüfung, zur Anerkennung der Ausbildung sowie zur Mitteilung an den Dienstgeber ergibt sich aus Punkt 22 des Dienstvertrages, abgeschlossen zwischen dem Bf. und der Dienststelle.

Die Verpflichtung zur Durchführung des Karrieregesprächs auf Antrag des Arztes, in dem zu besprechen ist, ob das Dienstverhältnis beendet, für ein Jahr nach Facharztausbildung fortgeführt oder generell aufrecht bleibt, ergibt sich aus dem aktenkundigen Informationsschreiben der Personalabteilung des Dienstgebers vom 31.07.2010.

Dass bei Vertragsunterzeichnung klargemacht wurde, dass eine Verlängerung nach Ausbildungsende maximal für ein Jahr erfolgt, ergibt sich aus der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 17.04.2019. Eine weitere Substantiierung dieses Vorbringens liegt nicht vor. Die Verlängerung des Dienstverhältnisses um ein Jahr ergibt sich aus der Bestätigung der steuerlichen Vertretung vom 17.04.2019.

Die Zuteilung der Dienstwohnung ergibt sich aus dem aktenkundigen Zuteilungsschreiben vom 04.12.2008. Die Größe der Dienstwohnung ergibt sich aus der telefonischen Bestätigung durch die S vom 30.04.2019 (Frau K., Tel: Tel.-Nr.). Der Abzug der Kosten der Dienstwohnung vom Gehalt des Bf. ergibt sich aus den Lohnzetteln sowie einer Bestätigung der S vom 16.04.2019.

Die Anzahl der Familienheimfahrten von A nach B ergeben sich aus der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 03.04.2019, der Stellungnahme des Bf. vom 22.03.2019,

der Stellungnahme der Lebensgefährtin vom 22.03.2019 sowie der Stellungnahme der Mutter des Bf. vom 22.03.2019.

Dass der Bf. im Streitzeitraum einen eigenen PKW besitzt, ergibt sich durch die Zulassungsbestätigung der Wüstenrot Versicherungs-AG vom 26.03.2019.

Der Plan und Wunsch des Bf. zur Ausführung seiner beruflichen Tätigkeit in B nach Beendigung der Facharztausbildung ergibt sich aus der steuerlichen Vertretung vom 03.04.2019 sowie vom 17.04.2019. Vorbereitungen zur Aufnahme der ärztlichen Tätigkeit in B für die Zeit nach dem Abschluss der Facharztausbildung wurden jedoch nicht getroffen.

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Spruchpunkt 1: Abweisung der Beschwerde

3.1.1. Allgemeines

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.

3.1.3. Doppelte Haushaltsführung

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist 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, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder 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 (vgl. VwGH 28.09.2004, 2001/14/0178). 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. etwa VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296); die Unzumutbarkeit ist aus Sicht der jeweiligen Streitjahre zu beurteilen (VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zuge einer vorübergehenden, im Zusammenhang mit einer Berufsabschluss stehenden Tätigkeit, erkannt, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar ist, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf vier bis fünf Jahre befristet ist, der Steuerpflichtige beabsichtigt, den Beruf anschließend am Familienwohnsitz auszuüben und entsprechende

Vorbereitungen für die Zeit nach dem Berufsabschluss bereits getroffen werden (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124, bei einer Berufsausbildung von vier Jahren mit Verweis auf VwGH 03.03.1992, 88/14/0081). Zudem erkannte der VwGH - im Zusammenhang mit einem alleinstehenden Steuerpflichtigen - die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, wenn der Verbleib am Tätigkeitsort nur von (nach den Umständen gemessen) kurzer Dauer sein wird, weil das Beschäftigungsverhältnis zeitlich befristet und nach den Umständen des Einzelfalles von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (vgl. VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Im vorliegenden Fall geht die belangte Behörde davon aus, dass eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach A deswegen nicht vorliegt, weil der Bf. einen unbefristeten Dienstvertrag abgeschlossen hat. Der Bf. hingegen argumentiert, dass der Dienstvertrag zwar auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, aber mit der Ablegung der Facharztprüfung befristet ist. Auf Basis des Dienstvertrages besteht für den Dienstgeber nach Abschluss der Facharztausbildung jedenfalls eine Kündigungsmöglichkeit. Der Dienstgeber hat dem Bf. jedoch im Karrieregespräch, das ein halbes Jahr vor dem voraussichtlichen Ende der Facharztausbildung auf Antrag des Arztes stattzufinden hat, mitzuteilen, ob das Dienstverhältnis beendet oder fortgesetzt bzw. um ein Jahr verlängert wird. Der Bf. bringt weiters vor, dass sein Dienstverhältnis tatsächlich im Jahr 2011 nur für ein Jahr verlängert wurde.

Das Fortbestehen eines Dienstvertrages ist daher für den Bf. - im Streitzeitraum - nicht gewiss. Jedoch begründet diese Ungewissheit eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht, zumal der Fortbestand privatrechtlicher Beschäftigungsverhältnisse regelmäßig mit einer Unsicherheit behaftet ist (vgl. VwGH 26.05.2004, 2000/14/0207; ebenfalls UFS 12.11.2012, RV/1774-W/12). Gleichsam verlangt der VwGH in seiner Rechtsprechung die Gewissheit, dass die auswärtige Tätigkeit befristet ist (vgl. wiederum VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Diese Gewissheit liegt aber nicht vor, weil das Dienstverhältnis auf unbestimmte Zeit nach Abschluss der Facharztausbildung verlängert werden kann. Dass der Dienstvertrag im Jahr 2011 tatsächlich nur für ein Jahr verlängert wurde, ist für die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes irrelevant, weil die Unzumutbarkeit aus Sicht der jeweiligen Streitjahre zu beurteilen ist (vgl. VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124). Die interne Klarmachung, dass das Dienstverhältnis nach Ausbildungsende maximal für ein Jahr verlängert wird, wurde durch den Bf. nicht weiter belegt. Der Bf. bringt zwar vor, die Absicht, den Plan und den Wunsch zu haben, nach B zurückzukehren, was auch durch die Bestätigungen seiner Lebensgefährtin und seines Bruders zum Ausdruck kommt. Vorbereitungen zur Aufnahme der ärztlichen Tätigkeit in B für die Zeit nach dem Abschluss der Facharztausbildung wurden jedoch nicht getroffen, weswegen in diesem Zusammenhang nicht von der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes auszugehen ist.

Der Bf. verweist in seiner Beschwerde zudem darauf, dass als Dienstort ein jeder sonstiger Ort innerhalb des Bundeslandes A, an dem der Dienstgeber eine Betriebsstätte

unterhält, sein kann. Durch die Möglichkeit des häufigen Wechsels des Arbeitsortes in A ist ihm daher eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar. Zwar ist bei einem häufigen Wechsel des Arbeitsortes die Verlegung des Familienwohnsitzes tatsächlich nicht zumutbar (vgl. VwGH 28.05.1997, 96/13/0129 mwN). Jedoch muss die Möglichkeit des Wechsels des Arbeitsortes "*konkret, ernsthaft und latent*" sein (vgl. VwGH 31.03.1987, 86/14/0165 betreffend doppelte Haushaltsführung eines Monteurs). Warum die Möglichkeit des Arbeitsortwechsels für den Bf. konkret, ernsthaft und latent sein soll, hat der Bf. nicht dargetan. Fest steht jedoch, dass an nur einem Standort des Uniklinik_A - nämlich im Dienststelle, an dem der Bf. beschäftigt ist - eine urologische Abteilung vorhanden ist (vgl. Internetadresse). Im Rahmen der Facharztausbildung zum Urologen besteht daher für das vom Bf. gewählte Hauptfach keine konkrete, ernsthafte und latent drohende Möglichkeit des Arbeitsortwechsels. Die rein abstrakte Möglichkeit zur Versetzung ist für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht ausreichend (vgl. VwGH 31.03.1987, 86/14/0165).

Der Bf. bringt zusätzlich vor (vgl. Stellungnahme vom 29.04.2019), dass ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar ist, weil der Arbeitgeber ihm eine verbilligte Wohnmöglichkeit zur Verfügung stellt, die aufgrund der Größe und Ausstattung nicht den Familienbedürfnissen entspricht. Der Bf. bezieht sich damit auf Aussagen der Finanzverwaltung in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 (vgl. LStR 2002 Rz 345), die für das Bundesfinanzgericht nicht bindend sind (vgl. VwGH 31.01.2018, Ra 2017/15/0038, Rn 23). Warum - davon unabhängig - die vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Wohnmöglichkeit mit einer Größe von 40m² aber nicht den Familienbedürfnissen entspricht, wird nicht dargetan.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes für den Bf. wird zusätzlich dadurch argumentiert, dass es unzumutbar und unmöglich ist, für eine kurze Zeitdauer die Wohnung in B ohne erhebliche Vermögensverluste zu verkaufen, um sich für eine auf ablaufende Zeitdauer angelegte Ausbildungsstelle eine adäquate Wohnung leisten zu können, und diese nach 3-4 Jahren verkaufen zu müssen, um am eigentlichen Familienwohnsitz wieder eine Wohnung erwerben zu können (vgl. Stellungnahme vom 29.04.2019). Wiederum bezieht sich der Bf. hierbei auf Ansicht der Finanzverwaltung (vgl. LStR 2002 Rz 345). Dieses Vorbringen wird durch den Bf. aber nicht anhand entsprechender Unterlagen konkretisiert bzw. nachwiesen. Ein entsprechender Vermögensnachteil ist daher nicht als erwiesen anzusehen (vgl. auch BFG 13.01.2016, RV/1101108/2015).

Der Bf. bringt zudem vor, dass sein gesamter Freundeskreis in B ist. Im Lichte der VwGH-Rechtsprechung sind der Freundeskreis und gesellschaftliche Anknüpfungspunkte jedoch keine Gründe, die gegen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes sprechen (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Weiters führt der Bf. an, dass große Teile seiner Familie und vor allem seine Lebensgefährtin in B leben (vgl. Stellungnahme des Bf. vom 22.03.2019). Dass die

Familie des Bf. in B lebt, ist ein Argument, das für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach A ins Treffen geführt werden kann. Die Lebensgefährtin des Bf. unterhält ab 26.05.2009 ihren Nebenwohnsitz und ab 26.06.2009 ihren Hauptwohnsitz in der Dienstwohnung des Bf. in A. Ab 25.05.2009 bezieht sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch Arbeitgeber im Bundesland A. Im Streitzeitraum 2009 belaufen sich die Einkünfte auf 8.345,69 Euro. Zudem weist die Lebensgefährtin in ihrer Stellungnahme vom 22.03.2019 darauf hin, dass der Bf. und die Lebensgefährtin zusammen "*immer kleine Garconnieren bewohnt*" haben. Die Lebensgefährtin unterhält aber einen weiteren Wohnsitz in Deutschland und nächtigt nicht durchgehend in der Dienstwohnung des Bf. Sie hat zwei Kinder aus einer vorherigen Ehe in Deutschland.

Die Meldung der Lebensgefährtin in der Dienstwohnung des Bf. führt im vorliegenden Fall nicht dazu, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. an den Ort der Berufsausübung verlegt und damit der Familienwohnsitz in B aufgegeben wurde (vgl. *Lenneis*, in Jakom¹² (2019) § 16 Rn 56). Ebenfalls spricht dieser Umstand grundsätzlich nicht gegen die Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111). In diesem Erkenntnis hat der VwGH ausgesprochen, dass einem Steuerpflichtigen, der für einen von vornherein absehbar befristeten Zeitraum (von bloß einigen Jahren) als Arbeitnehmer ins Ausland entsandt werde, auch dann nicht zugemutet werden könne, seinen Familienwohnsitz aus Anlass der befristeten Entsendung aufzugeben, wenn die Familie des Arbeitnehmers diesen auf die Dauer der Entsendung an den Beschäftigungsort seiner Entsendung begleite. Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt der Familie am Ort der vorübergehenden Beschäftigung werde der Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, weshalb den Kosten der Haushaltsführung des Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort (Wohnungskosten) das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht entgegenstehe. Dass die Lebensgefährtin jedoch in der Dienstwohnung des Bf. gemeldet ist und in A Einkünfte bezieht, ist im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigen (vgl. idS VwGH 07.08.2001, 2000/14/0122).

Es ist Sache des Bf. diejenigen Gründe vorzubringen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154 mwN).

Gegen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes spricht jedenfalls der auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Dienstvertrag. Dass eine Verlängerung des Dienstverhältnisses für den Bf. nach Abschluss der Facharztausbildung ungewiss ist, führt noch nicht zur Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes. Dass das Dienstverhältnis tatsächlich nur um ein Jahr verlängert wurde, ist im Hinblick auf die Prüfung der Unzumutbarkeit bezogen auf das jeweilige Streitjahr irrelevant. Gegen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes spricht ebenso die fehlende konkrete, ernsthafte und latent drohende Möglichkeit des Arbeitsortwechsels. Die

Beibehaltung des Freundeskreises in B ist kein Grund, der gegen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ins Treffen geführt werden kann. Dass die Dienstwohnung aufgrund Größe und Ausstattung nicht den Familienbedürfnissen entspricht wurde nicht begründet. Ebenso sind etwaige Vermögensnachteile aus einer etwaigen Veräußerung der Wohnung in B nicht nachgewiesen. Der Plan bzw. Wunsch, die berufliche Tätigkeit nach Beendigung der Facharztausbildung in B auszuführen, führt nicht zur Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes, weil keine konkreten Vorbereitungshandlungen zur Aufnahme der ärztlichen Tätigkeit in B getroffen wurden. Zudem spricht im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse auch die Meldung der Lebensgefährtin in der Dienstwohnung des Bf. sowie der Bezug von Einkünften in A gegen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes. Dass die Wohnung in B beibehalten und nicht vermietet wurde, vermag abschließend ebenfalls nicht die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes zu begründen. Es mag zweckmäßig sein, die Wohnung in B unvermietet zu lassen bzw. zu behalten, da diese im Vergleich zur Dienstwohnung größer und schöner ist. Dies sind jedoch Gesichtspunkte der privaten Lebensführung (vgl. VwGH 18.05.1995, 93/15/0244).

Für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes spricht, dass die Familie des Bf. in B lebt.

In einer Gesamtwürdigung aller Umstände, ist dem Bf. jedoch die Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar. Ob Werbungskosten aus doppelter Haushaltsführung für die Zeit der Facharztausbildung in A zustehen, ist aber davon abhängig, ab wann dem Bf. die Verlegung des Familienwohnsitzes nach A zumutbar ist. Dies ist im Rahmen des Einzelfalls zu berücksichtigen. In Gesamtwürdigung der Umstände ist es dem Bf. jedenfalls ab dem Zeitpunkt, ab dem die Lebensgefährtin ihren Nebenwohnsitz in der Dienstwohnung des Bf. begründete und Einkünfte in der Nähe des Tätigkeitsortes des Bf. bezieht, zumutbar, den Familienwohnsitz an den Tätigkeitsort zu verlegen. Somit stehen dem Bf. für die Monate Februar bis Mai die Kosten der doppelten Haushaltsführung in A zu.

3.1.4. Familienheimfahrten

Diejenigen Kosten des Bf. für Heimfahrten zum Familienwohnsitz sind als Werbungskosten anzuerkennen, die notwendig sind, um im angemessenen Umfang am Heimatwohnsitz nach dem Rechten zu sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Objekts beizutragen, wobei bei alleinstehenden Personen bei Fehlen besonderer Umstände idR monatliche Heimfahrten als ausreichend gelten (vgl. etwa VwGH 26.07.2007, 2006/15/0065). Der Bf. fuhr einmal monatlich mit seinem PKW zum Familienwohnsitz.

Da die Kosten nicht exakt nachgewiesen wurden, sind sie zu schätzen (vgl. VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102). Nach Rechtsprechung des VwGH müssen Fahrtkosten bei einer Fahrleistung von über 30.000 (beruflichen) Kilometern jährlich in ihrer

tatsächlichen Höhe zum Ansatz gebracht werden (vgl. VwGH 08.10.1998, 97/15/0073). Eine Anerkennung von Kilometergeld bis zu einer Fahrleistung von 30.000 Kilometer ist zulässig (vgl. VwGH 30.10.2001, 97/14/0140; 27.08.2008, 2008/15/0196). Das amtliche Kilometergeld beträgt ab 01.07.2008 0,42 Euro pro km.

Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz sind unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Damit sind die Familienheimfahrten von A nach B und zurück nur insofern Werbungskosten, als eine doppelte Haushaltsführung vorliegt, sohin für vier Monate.

3.1.5. Rechnerische Auswirkung

Die belangte Behörde berücksichtigte Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Streitjahr in Höhe von 4.896,33 Euro:

Bezeichnung	Wert
Miete Wohnung X (nicht streitgegenständlich)	553,06
Miete Wohnung A 02-06/2009 à 326,06	1.630,30
Miete Wohnung A 07/2009	397,56
Strom (407,02 / 11 Monate * 6 anerkannte Monate)	222,01
Umzugskosten	321,00
Familienheimfahrten 01/2009 (nicht streitgegenständlich)	250,32
Familienheimfahrten 02-07/2009 (604km * 6 Monate * 0,42 km-Geld)	1.522,08
Gesamt	4.896,33

Auf Basis der Feststellungen unter 3.1.3 und 3.1.4 sind diese Kosten aufgrund der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes zu kürzen:

Bezeichnung	Wert
Miete Wohnung X (nicht streitgegenständlich)	553,06
Miete Wohnung A 02-05/2009 à 326,06	1.304,24
Strom (407,02 / 11 Monate * 4 anerkannte Monate)	148,00
Umzugskosten	321,00
Familienheimfahrten 01/2009 (nicht streitgegenständlich)	250,32
Familienheimfahrten 02-05/2009 (604km * 4 Monate * 0,42 km-Geld)	1.014,72
Gesamt	3.591,34

3.2. Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten (vgl. VwGH 28.09. 2004, 2001/14/0178; VwGH 26.05.2004, 2000/14/0207; VwGH 31.03.1987, 86/14/0165). Die Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 12. Juni 2019