

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 03.07.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19.06.2012, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
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., ein Assistenzarzt in Ausbildung zum Urologen (in der Folge "Bf."), erklärte in seiner elektronischen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 am 22.03.2012 Werbungskosten ua in Bezug auf eine doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten. Der Erstbescheid erging vorläufig am 19.06.2012. Da der Bf. keinen Ausbildungsplatz hinsichtlich seiner Facharztausbildung in B fand, führte er die Ausbildung im Streitzeitraum an der Uniklinik_A durch.

Die belangte Behörde anerkannte die Werbungskosten hinsichtlich doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten mit Hinweis auf das offene Rechtsmittel gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 nicht.

Im Veranlagungszeitraum 2009 anerkannte die belangte Behörde die Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten lediglich für ein halbes Jahr, da es für den Bf. zumutbar sei, den Familienwohnsitz an den Tätigkeitsort zu verlegen. Für den Streitzeitraum 2010 richtet sich gegen den Erstbescheid die am 05.07.2012 fristgerecht eingebrachte Berufung, die nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu behandeln ist. Der Bf. begehrt die erklärungsmäßige Berücksichtigung der Werbungskosten hinsichtlich doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten.

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 vom 26.06.2009 bis 13.09.2012 ihren Hauptwohnsitz in der Dienstwohnung des Bf., Adr._Dienstwohnung. Sie bezieht vom 01.01.2010 bis 30.04.2010 ein Gehalt von der M_GmbH, Adr._M_GmbH. Von 01.05.2010 bis 31.12.2010 bezieht sie ein Gehalt von der E_GmbH, Adr._E_GmbH. Insgesamt lukriert die Lebensgefährtin Einkünfte in Höhe von 16.309,16 Euro.

Die Lebensgefährtin hat von 01.03.2008 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.

Der Bf. ist im Streitzeitraum 2010 auf unbestimmte Zeit als Assistenzarzt in Ausbildung 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 Facharzt diploms 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 Kosten der Dienstwohnung werden dem Bf. vom Gehalt abgezogen und betragen 4.770,72 Euro. Für Strom bezahlt der Bf. 204,30 Euro. Sonstige Ausgaben für die Dienstwohnung belaufen sich auf 151,64 Euro. Insgesamt fallen daher 5.126,66 Euro an.

Der Bf. fährt im Streitzeitraum 2010 jeden Monat einmal mit seinem PKW von A nach B (einfache Strecke 302 Straßenkilometer). Die Kosten werden vom Bf. mit dem amtlichen Kilometergeld in Höhe von 0,42 Euro pro km geltend gemacht. Sohin ergeben sich Kosten der Familienheimfahrten in Höhe von 3.044,16 Euro.

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

Die belangte Behörde versagt den Abzug von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten unter Verweis auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 09.06.2011. Dort führt die belangte Behörde aus:

"Da das Dienstverhältnis in A unbefristet ist (die Möglichkeit einer Kündigung bis 1 Jahr nach Ausbildung reicht nicht aus) sind die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung (DHH) bzw. für Familienheimfahrten (Fam. Heimf.) nur für 6 Monate erfüllt. Die beantragten Kosten für DHH/Fam. Heimf. waren entsprechend zu kürzen."

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 des Bf., 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 Grundbuchsatz auszug vom 18.03.2019.

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

Der Hauptwohnsitz der Lebensgefährtin an der Adresse der Dienstwohnung des Bf. ergibt sich aus einem Auszug des Zentralen Melderegisters. Der Bezug von Gehältern von der M_GmbH, Adr._M_GmbH vom 01.01.2010 bis 30.04.2010 sowie von der E_GmbH, Adr._E_GmbH vom 01.05.2010 bis 31.12.2010 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 unbefristete 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 aktendkundigen 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 Miete der Dienstwohnung, Strom- und sonstige Kosten ergeben sich aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Bf. und sind unstrittig.

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 des Bf. 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. Zu Spruchpunkt 1: Abweisung

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.

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 unter Rückgriff auf seine Ausführungen in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 (damals Berufung), 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 war 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 unter Rückgriff auf seine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 (damals Berufung) 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 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. nachgewiesen. 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 im Streitzeitraum 2010 ihren Hauptwohnsitz in der Dienstwohnung des Bf. in A. Im Streitzeitraum 2010 bezieht sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch Arbeitgeber im Bundesland A. Im Streitzeitraum 2010 belaufen sich diese Einkünfte auf 16.309,16 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 *Jakom*¹² (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 im Streitzeitraum 2010 zumutbar. Die Kosten der doppelten Haushaltsführung sind daher nicht abzugsfähig. Kosten der Familienheimfahrten sind nur insofern abzugsfähig, als eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt. Da dem Bf. die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Tätigkeitsort zumutbar ist und damit keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt, sind die Kosten der Familienheimfahrten ebenfalls nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

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 (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

