

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Stb, Adr_Stb, über die Beschwerde vom 02.06.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Innsbruck vom 20.04.2017, betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt/Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (Bf) war vom 1. März 2015 bis zum 29. Februar 2016 (Sommersemester 2015 und Wintersemester 2015/2016) als Gastprofessor für H an der Universität Innsbruck nichtselbständig beschäftigt.

Zuvor war er von Oktober 2014 bis Februar 2015 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für H der GU; diese Tätigkeit übte der Bf auch nach Beendigung der Gastprofessur in Innsbruck aus, und zwar im März und April 2016, bevor er ab Mai 2016 eine Professur für H an der KU antrat.

Seit 6. Februar 2015 ist er mit Hauptwohnsitz an der Adresse Adr, gemeldet. In Deutschland hatte er im Streitzeitraum eine Wohnung in der A_Str, M, gemietet.

2. In seiner Einkommensteuererklärung 2015 machte er als Werbungskosten ua Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv € 14.090,23 geltend.

3. Mit Mail vom 16. März 2017 übermittelte er dem Finanzamt über seinen steuerlichen Vertreter ua eine Aufstellung über die Kosten der doppelten Haushaltsführung. In dieser E-Mail wurde erläuternd ausgeführt, die bisherige Wohnung in Deutschland habe beibehalten werden müssen, da der Dienstvertrag in Österreich nur befristet bis

Februar 2016 abgeschlossen worden und daher der Rückzug nach Deutschland jedenfalls vorzunehmen gewesen sei.

Auch wurden weitere in der Einkommensteuererklärung geltend gemachte Werbungskosten dargelegt sowie Angaben zu gem. DBA Deutschland steuerbefreiten Progressionseinkünften gemacht. Letztere umfassten Einkünfte aus der Untervermietung der Wohnung in Deutschland.

4. Im Einkommensteuerbescheid vom 20. April 2017 wurden die Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht anerkannt. Das Finanzamt ging aufgrund der Untervermietung der deutschen Wohnung davon aus, dass dort kein Wohnsitz bestehe. Es fehle an der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht.

5. In der innerhalb der gem. § 245 Abs. 3 BAO gehemmten Frist am 2. Juni 2017 eingebrachten Beschwerde stellte der Bf den der Geltendmachung der Kosten für doppelte Haushaltsführung zugrunde liegenden Sachverhalt wie folgt dar:

Er sei auf Einladung der Universität Innsbruck im Zeitraum von 01.03.2015 bis einschließlich 29.02.2016 (Sommersemester 2015 - Wintersemester 2015/2016) im Rahmen einer sog. Vertretungsprofessur als Gastprofessor an der Universität Innsbruck nichtselbständig tätig gewesen. Zu diesem Zweck habe er neben der von ihm genutzten Wohnung in Deutschland, M, auch eine Wohnung am Arbeitsort Innsbruck angemietet, und zwar beginnend ab 15.01.2015. Die Anmietung sei aufgrund der schwierigen Wohnungsmarktsituation in Innsbruck bereits ab diesem Zeitpunkt geboten gewesen.

Die Anmietung der Wohnung sei ausschließlich zum Zwecke der Beherbergung während der Wahrnehmung seiner Tätigkeit als Gastprofessor an der Universität Innsbruck erfolgt.

Für den Zeitraum 10.04.2015 - 18.07.2015 habe der Bf die von ihm angemietete Wohnung in M untervermietet. Dies allerdings unter ausdrücklicher Angabe der Verwendungsabsicht, die Wohnung nach Ablauf der Untermietzeit, also ab dem 19.07.2015, wieder für sich zu nutzen. Die Wohnung sei inklusive sämtlichen Inventars, also inklusive der kompletten Einrichtung und Ausstattung, untervermietet worden.

Er habe seine Verfügungsmacht über die Wohnung in M zu keinem Zeitpunkt verloren. Als Hauptmieter habe er auch während der 99 Tage dauernden Untermietzeit durch den bei ihm verbleibenden Herausgabeanspruch der Wohnung gegenüber dem Untermieter die Verfügungsmacht weiterhin innegehabt. Eine Aufgabe der Wohnung habe nicht stattgefunden, was sich in der ausdrücklichen Formulierung im Untermietvertrag, die Wohnung nach Ablauf der Untermietzeit wieder selbst nutzen zu wollen, äußere, sowie schlussendlich auch darin, dass seine gesamten persönlichen Gegenstände und Habe, wie Einrichtung und Gebrauchsutensilien, in der Wohnung verblieben seien.

Klarstellend werde darauf hingewiesen, dass der Bf während des gesamten Zeitraumes in Deutschland, M, familiär verwurzelt gewesen sei. Seine Partnerin habe ebenfalls in M gelebt. Diese habe er regelmäßig, mindestens alle zwei Wochen, besucht. Die Familienheimfahrten seien deshalb separat mit dem monatlich zulässigen Pauschbetrag

von € 306,00, für neun Monate daher insgesamt € 2.754,00, in Ansatz zu bringen. Die Gesamtkosten der doppelten Haushaltsführung werden insofern im Rahmen der Beschwerde korrigiert.

Sollte die Finanzverwaltung der Auffassung sein, dass während der Dauer der Untervermietung der Wohnung in M eine doppelte Haushaltsführung entfalle, so komme allenfalls eine temporäre Kürzung der Werbungskosten für diesen Zeitraum in Betracht. Die Jahreskosten der Wohnung in Innsbruck betrugen € 14.090,32, mithin koste die Tagesnutzung € 38,604. Multipliziert mit dem Zeitraum der Untervermietung von 99 Tagen errechne sich so ein maximaler Kürzungsbetrag von € 3.821,76.

6. In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung blieb das Finanzamt bei seiner Sichtweise, der Bf habe seinen Wohnsitz an den Beschäftigungsort Innsbruck verlegt, weshalb weder die Kosten für die doppelte Haushaltsführung, noch jene für Familienheimfahrten zu berücksichtigen seien.

7. Im Vorlageantrag verwies der Bf auf die Ausführungen in der Beschwerde, sowie ergänzend auf Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, gemäß welcher doppelte Haushaltsführung nicht dadurch entfalle, dass ein Steuerpflichtiger die Familienwohnung an einen anderen Ort verlegt oder in der vorhandenen früheren Wohnung erneut begründet habe (BFH 08.07.2010, VI R 15/09).

8. Im Zuge der Vorlage der Beschwerde führte das Finanzamt ein Ergänzungsverfahren durch, in welchem der Mietvertrag für die Innsbrucker und der Untermietvertrag für die deutsche Wohnung angefordert wurden. Vorgelegt wurden der (unterfertigte) Mietvertrag vom 09.12.2014 für die Wohnung in Innsbruck, sowie im Zusammenhang mit der Wohnung in M der nicht unterfertigte und nicht datierte Mietvertrag, eine unterfertigte, aber nicht datierte Vereinbarung über die Nutzung eines Internet-/WLAN-/LAN-Zuganges und das Wohnungsübergabe-Protokoll vom 10.04.2015 einschließlich eines Inventars, in welchem für jeden Raum sämtliche Möbelstücke, Teppiche, Lampen, bis hin zu einzeln aufgeführten Geschirrstücken und Besteck aufgelistet waren.

9. Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 16. Juli 2018 wurde der Bf zunächst aufgefordert darzulegen, wo sich im Jahr 2015 sein Mittelpunkt der Lebensinteressen befunden hat. Dies vor dem Hintergrund, dass DBA-befreite Progressionseinkünfte erklärt worden waren, im bisher vorgelegten Akteninhalt aber nichts auf eine Verlagerung des Lebensmittelpunktes im Jahr 2015 hindeutete.

Weiters wurde ihm vorgehalten, dass laut Homepage der KU (KU) der Bf nach seiner Gastprofessur in Innsbruck für zwei Monate (wieder) als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der GU tätig gewesen und dann ab Mai 2016 an die besagte Universität in K gewechselt sei, wo er nach wie vor eine Professorenstelle innehabe.

Aufgrund der kurzen Zeitspanne zwischen dem Ende der Gastprofessur in Österreich und dem Antritt der Professorenstelle an der KU sei fraglich, wie sich die Wohnsitzsituation nach Beendigung der Gastprofessur in Innsbruck dargestellt bzw. entwickelt habe (Wohnsitzverlegung nach oder lediglich Zweitwohnsitzbegründung in Bayern?).

Zur Angemessenheit der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung wurde im Vorhalt auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung verwiesen (VwGH 26.05.2010, 2010/13/0095), wonach als Kosten eines beruflich veranlassten Zweitwohnsitzes nur die Kosten einer Kleinwohnung in Betracht kommen. Unter Zugrundelegung einer durchschnittlichen Miete von € 11,30/m² lt. Immobilienpreisspiegel 2015 sei daher für eine 60-m²-Wohnung von einer Monatsmiete von höchstens rd. € 680,00 zuzüglich Betriebskosten auszugehen.

Abschließend wurde der Bf ersucht zu erläutern, weshalb die Anmietung der Wohnung in Innsbruck bereits ab 15.01.2015 notwendig gewesen sei bzw. wie sich die in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte "schwierige Wohnungsmarktsituation" für den Bf konkret dargestellt habe; außerdem wurde er aufgefordert, die Höhe der auf den Tiefgaragen-Abstellplatz entfallenden Mietkosten sowie der Betriebskosten bekanntzugeben.

10. In der Vorhaltsbeantwortung vom 8. August 2018 bestätigte der Bf zunächst, dass der Ansatz der Progressionseinkünfte in der Einkommensteuererklärung 2015 nur versehentlich erfolgt sei.

Zur Frage der Wohnsitzsituation nach Beendigung der Gastprofessur führte der Bf aus, dass er zur Wahrnehmung seiner Stelle in G im März und April 2016 wie geplant die doppelte Haushaltsführung in Innsbruck beendet und wieder seinen Wohnsitz in M genutzt habe. Der Stellenantritt in K sei sehr kurzfristig erfolgt und mit hoher Lehrbelastung und erheblichem Einarbeitungsaufwand verbunden gewesen. Der Bf habe sich daher im Frühjahr 2016 entschieden, (vorerst) keinen Wohnsitz in Bayern zu begründen, sondern sei dort im Hotel abgestiegen. Angedacht sei jedoch gewesen, seinen Hauptwohnsitz mittelfristig nach Bayern zu verlagern, sobald sich seine berufliche Situation entspannt habe. Hinzu gekommen sei, dass seine Lebensgefährtin geplant habe, im Herbst 2016 für ein halbes Jahr nach Australien zu gehen. Aufgrund eines geplanten Zusammenzuges und der damit zusammenhängenden Wohnungssuche habe ein Wohnortwechsel im Sommer 2016 noch keinen Sinn ergeben. Mit dem Auslandsaufenthalt der Lebensgefährtin sei absehbar gewesen, dass ab Herbst 2016 der zentrale Grund für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes des Bf in M entfallen werde. Nachdem sich herausgestellt habe, dass die reale Pendelzeit von M nach K im Schnitt mehr als eine Stunde länger dauerte als von Innsbruck aus und zudem unangenehmer zu fahren gewesen sei, habe sich der Bf entschieden, zunächst die deutsche Wohnung zum 1. Mai 2016 aufzugeben, seinen Wohnsitz in Innsbruck zu seinem Hauptwohnsitz zu machen und später nach einem Hauptwohnsitz in Bayern zu suchen.

Zur weiteren Entwicklung führte der Bf zusammengefasst aus, dass er und seine Lebensgefährtin, die nach der Rückkehr aus Australien zu ihm nach Innsbruck gezogen sei, sich im Sommer 2017 dafür entschieden, in Tirol zu bleiben.

Die Stelle in K sei im August 2014 ausgeschrieben worden; der Vorstellungsvortrag des Bf habe im April 2015 stattgefunden. Er habe bereits im Mai 2015 inoffiziell

erfahren, dass er unter den drei begutachteten Kandidaten gewesen sei. Auch über die endgültige Reihung, bei der er den ersten Platz erhielt, sei er inoffiziell informiert worden. Er sei damals aus der evangelischen Kirche ausgetreten gewesen. Da es sich bei der KU um eine kirchliche Einrichtung gehandelt habe, sei seine tatsächliche Berufung, auch aufgrund inneruniversitärer Widerstände, mehr als unklar gewesen. Er habe daher in seiner Lebensplanung davon ausgehen müssen, auf seine Stelle in G zurückzukehren. Im April 2016 habe er nach Abschluss von Berufungsverhandlungen und einer Nachverhandlungsrunde den Ruf der KU annehmen können. Als Dienstbeginn sei kurzfristig der 1. Mai 2016 vereinbart worden.

Der Bf betonte weiters, dass im streitgegenständlichen Jahr 2015 eine Wohnsitzverlagerung nach Österreich nicht im Raum gestanden sei.

Zur Angemessenheit der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung brachte der Bf vor, dass aufgrund des seit Jahren äußerst angespannten Wohnungsmarktes in Innsbruck preisgünstige Kleinwohnungen, insbesondere die besonders gefragten 2-Zimmer-Wohnungen, nur schwer zu finden seien. Der Preis bei Neuvermietungen liege deutlich über dem Immobilienpreisspiegel; er sei daher (für das Jahr 2015 - Anm.) nicht mit € 11, sondern etwa € 14 bis € 15/m² anzunehmen. Die Kaltmiete von € 825 sei daher äußerst preisgünstig; dass die Wohnung mit rund 75 m² etwas größer als eine Kleinwohnung ausfalle, erscheine vor dem Hintergrund des relativ geringen Preises nicht als erheblich.

Der Mietanteil des Tiefgaragenplatzes könne nicht beziffert werden, da dieser im Mietvertrag nicht gesondert ausgewiesen sei. Betriebskostenabrechnungen lägen dem Bf keine vor, er könne aber bei Bedarf bei der Vermieterin um deren Vorlage ersuchen. Die hohen Nebenkosten resultieren daraus, dass ein Aufzug vorhanden sei, womit üblicherweise erhöhte Kosten verbunden seien, sowie daraus, dass die Anlage von einem Hausmeisterservice betreut werde. Außerdem verlaufe die Zufahrt zur Tiefgarage über Privatgrund, der im Winter regelmäßig geräumt werden müsse.

Es sei, da der Bf für den Umzug und die Einarbeitung Zeit gebraucht habe und zudem mit Dienstbeginn sogleich Vorlesungen halten habe müssen, notwendig gewesen, bereits vor Dienstbeginn nach Innsbruck umzuziehen. Er habe deshalb eigentlich eine Wohnung ab 1. Februar gesucht. Der 15. Jänner sei ein Kompromiss gewesen, da die Vermieterin bereits ab 1. Jänner habe vermieten wollen.

11. Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 10. September 2018 wurde der Bf gebeten, die angebotenen Betriebskostenabrechnungen zu besorgen und vorzulegen.

Zur Feststellung des iZm einer doppelten Haushaltsführung notwendigen Mehraufwandes wurde der Bf ersucht, die von ihm in der Untermietzeit geleisteten Mietzahlungen für die deutsche Wohnung bekanntzugeben; weiters wurde ihm aufgetragen zu klären, weshalb für den Jänner 2015 in der Beilage zur Einkommensteuererklärung die volle Miete zuzügl. Betriebskosten geltend gemacht wurde, obwohl das Mietverhältnis erst am 15. Jänner begonnen habe.

12. Nach mehrfacher telefonischer Urgenz wurde die angeforderten Betriebskostenabrechnungen für 2015 schließlich am 13. Juni 2019 vorgelegt. Demzufolge betrugen die Betriebskosten 2015 für Wohnung und Garage insgesamt € 3.625,11. Für die Wohnung (inkl. Stellplatz) in M habe der Bf von April bis Juli 2015 insgesamt € 3.886,00 bezahlt (4 x € 971,50). In Innsbruck sei tatsächlich für Jänner 2015 nur die Hälfte des in der Steuererklärung bzw. Beilage angesetzten Betrages bezahlt worden.

II. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt und den Ausführungen des Bf in seinen Vorhaltsbeantwortungen.

Diese Ausführungen sind, was Wohnsitz- und Beschäftigungssituation des Bf im Streitzeitraum und danach, soweit dies für eine eventuell bereits 2015 anzunehmende Verlagerung von Wohnsitz oder Lebensmittelpunkt relevant war, durchwegs glaubhaft.

So wird aufgrund dieser Ausführungen insbesondere als erwiesen angesehen, dass 2015 von einer Rückkehr nach M und an die GU ausgegangen werden musste, dass somit 2015 keine Aufgabe des deutschen Wohnsitzes und (hinsichtlich der - laut Vorhaltsbeantwortung nur versehentlich erklärten - Progressionseinkünfte) keine Verlagerung des Lebensmittelpunktes nach Österreich stattgefunden hat.

III. Rechtslage

1. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.
2. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.
3. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

IV. Erwägungen

1. Beibehaltung eines Wohnsitzes in Deutschland

Das Finanzamt erkannte im Beschwerdefall die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung deshalb nicht an, weil es von einer Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland ausging.

Außer Streit steht, dass der Bf die Wohnung in M durchgehend gemietet hatte. Wie der Bf in seinem Vorbringen glaubhaft darstellte, gab es für ihn im streitgegenständlichen Jahr 2015 keinen Grund, die Wohnung aufzugeben, zumal er vor der endgültigen Bestellung zum Professor an der KU davon ausgehen musste, auf seiner Stelle an der GU in G zu bleiben. Die sich aus dem Gesetzeswortlaut des § 26 Abs. 1 BAO ergebenden Voraussetzungen der Innehabung einer Wohnung unter Umständen, die auf eine Beibehaltung und Benützung schließen ließen, waren somit gegeben.

Besonderes Augenmerk darf im gegenständlichen Fall auch darauf gelegt werden, dass der Bf seine Wohnung einschließlich sämtlichen Mobiliars und sonstiger Ausstattung, also Lampen, Bilder, beispielsweise auch (laut Inventar) Büchern, CD- und Comic-Sammlung, über Bett- und Tischwäsche bis hin zu Handtüchern, Geschirr und Besteck vermietet hat.

Durch die vorübergehende Unterbrechung der Innehabung einer Wohnung wird daher der - in diesem Fall deutsche - Wohnsitz nicht beendet, da die Umstände bestehen blieben, die auf längere Sicht eine Beibehaltung und Benutzung der Wohnung vermuten ließen. Es war auch nicht entscheidend, dass die Wohnung vom Abgabepflichtigen während der Zeit der Untervermietung tatsächlich nicht benutzt wurde, sondern nur, dass die Umstände dafür sprachen, dass sie, wie vertraglich vereinbart, nach Beendigung des Untermietverhältnisses wiederum ständig durch den Bf benutzt werden konnte (*Stoll*, BAO-Kommentar, 335).

Im Beschwerdefall ist aber auch davon auszugehen, dass das objektive Moment der Innehabung auch für den Zeitraum gegeben war, in dem der Bf die Wohnung in M untervermietet hat: Die knapp mehr als drei Monate dauernde Untervermietung ist im gegenständlichen Fall für die Annahme eines Wohnsitzes in der untervermieteten Wohnung nicht schädlich, zumal der Bf klar zum Ausdruck gebracht hat, die Wohnung nach Ablauf der Mietzeit wieder selbst nutzen zu wollen. Er hat im Zusammenhang mit dieser Wohnung lediglich von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Eigennutzung nach eigenem Willen zu bestimmen (VwGH 18.01.1996, 95/15/0145). Dazu muss auch gehören, auf diese Eigennutzung für einen von vornherein bestimmten, vertraglich vereinbarten Zeitraum zu verzichten. Es handelt sich um eine kurzfristige Unterbrechungen der vollen Verfügungsgewalt über die Wohnung, die am Bestehen der Innehabung nichts ändert (*Stoll*, BAO-Kommentar, 334 mwN).

2. Grundsätzliche Absetzbarkeit der Werbungskosten für DHHF

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung kann der Bf im Hinblick auf das auf ein Jahr befristete Dienstverhältnis in Innsbruck grundsätzlich mit Erfolg geltend machen, war ihm doch aufgrund dieser Befristung die Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsort aus Sicht des Streitjahres nicht zumutbar.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung

des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Mai 2010, 2007/13/0095).

Die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. 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 (VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038).

Die Wohnsitzverlegung ist auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen unzumutbar, 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 (VwGH 07.09.1993, 93/14/0081). (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296)

Eine Kürzung der geltend gemachten Aufwendungen hat jedoch insofern stattzufinden, als die Aufwendungen grundsätzlich erst ab 15. Jänner 2015 zustehen, somit nicht für den gesamten Jänner.

3. Angemessenheit der Aufwendungen für DHHF

Des Weiteren können die geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung, was die Wohnungsmiete angeht, auch der Höhe nach als angemessen angesehen werden.

Die durchschnittliche (Netto-)Monatsmiete in Innsbruck im Jahr 2015 für Wohnungen bis 60 m² bei gutem Wohnwert betrug laut Immobilienpreisspiegel € 11,30 pro m², für Wohnungen ab 60 m² € 10,40. Bei sehr gutem Wohnwert lagen die Nettomieten bis 60 m² bei € 12,60, über 60 m² bei 11,70. Die Nettomiete, die der Bf für seine Innsbrucker Wohnung einschließlich Tiefgaragenstellplatz laut Vertrag bezahlt hat, betrug € 11 pro m².

Die Einrechnung der geltend gemachten Betriebskosten iHv € 300,00 pro Monat ergibt eine Bruttomiete von € 15,00 pro m². Internetrecherchen haben ergeben, dass Wohnungen in Innsbruck mit einer Größe von 51-80 m² mit einer durchschnittlichen Bruttomiete von € 17,73 angeboten wurden (Datenbasis Juli 2018; inseriert auf

derstandard.at/Immobilien). Anderen Pressemeldungen zufolge überstiegen die Bruttomieten in Innsbruck im 1. Halbjahr 2017 erstmals die 16-Euro-Grenze ("Die Presse" sowie "tirol.orf.at" vom 06.09.2017).

Unter Berücksichtigung der seit 2015 eingetretenen Preissteigerungen und der Tatsache, dass im Mietpreis auch die Miete für einen Tiefgaragenstellplatz enthalten ist, ist der Mietaufwand für die 75 m² große Wohnung des Bf als eher unterdurchschnittlich anzusehen.

Mehraufwendungen iZm Wohnkosten am Beschäftigungsort sind notwendig, soweit sie sich für eine Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 m² bei einem ortsüblichen Mietzins je m² für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung ergeben. Die bestimmenden Merkmale Wohnfläche und ortsüblicher Durchschnittsmietzins haben zur Folge, dass die Grenze des Notwendigen auch bei einer Wohnfläche über 60 m² eingehalten sein kann (BFH VI R 10/06 vom 09.08.2007).

Zu beachten ist allerdings, dass der auf den Tiefgaragenstellplatz entfallende Mietanteil als Garagierungskosten eine Aufwendung der privaten Lebensführung gem. § 20 EStG darstellt, der nicht unter dem Titel der doppelten Haushaltsführung absetzbar ist (Jakom/Lenneis EStG 2019, § 16 Rz 56 mwN). Da der entsprechende Betrag vom Bf nicht bekanntgegeben wurde, werden im Schätzungsweg € 70,00 pro Monat vom geltend gemachten Mietaufwand als auf den Tiefgaragenstellplatz entfallender Mietanteil abgezogen.

4. Unvermeidbarer Mehraufwand

Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushaltes am Berufsort ist das Vorliegen eines Mehraufwandes (Jakom/Lenneis EStG 2019, § 16 Rz 56 mwN). Fehlt ein solcher Mehraufwand aus welchen Gründen auch immer, so können keine Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung geltend gemacht werden. In der Zeit von 10. April bis 18. Juli 2015 hatte der Bf seine Wohnung in M untervermietet. Laut dem vorgelegten Untermietvertrag erhielt er dafür einen Mietzins von € 1.000,00 (April 2015) bzw. € 1.400,00 (Mai bis Juli 2015), nahm sohin insgesamt € 5.200,00 ein. Demgegenüber bezahlte er selbst für die Wohnung in der Zeit von April bis Juli 2015 insgesamt € 3.886,00 (€ 971,50 pro Monat). Der geltend gemachte Aufwand für die Innsbrucker Wohnung betrug in dieser Zeit € 4.708,00. Während der Zeit der Untervermietung lag somit kein Mehraufwand aufgrund der doppelten Haushaltsführung vor, vielmehr war es sogar so, dass der Bf aus den Umständen finanzielle Vorteile erzielen konnte.

Der Bf hat sich somit auf die als Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung insgesamt geltend gemachten € 14.090,32 anrechnen zu lassen, was er im Wege der Untervermietung eingenommen hat, da nur der Differenzbetrag als unvermeidbarer Mehraufwand angesehen werden kann.

5. Familienheimfahrten

Was die in der Beschwerde zusätzlich geltend gemachten Familienheimfahrten angeht, so wird der geltend gemachte Betrag von pauschal € 306,00 pro Monat für neun Monate, insgesamt somit € 2.754,00, anerkannt, zumal auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen nach der Rechtsprechung des VwGH zuerkannt werden muss, seinen Heimatort aufzusuchen, um dort nach dem Rechten zu sehen (VwGH 22.09.1987, 87/14/0066). € 306,00 monatlich entsprechen dem höchsten Pendlerpauschale (§ 20 Abs. 1 Z. 2. lit. e iVm § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. d EStG 1988). Angesichts der Entfernung zwischen Innsbruck und M kann davon ausgegangen werden, dass der Ansatz des höchstzulässigen Betrages gerechtfertigt ist.

6. Berechnung der Aufwendungen für DHHF

Aufwendungen lt. Erklärung	14.090,32 €
Kürzung 1.-14.1.2015	-562,50 €
Kürzung Anteil Tiefgarage 11,5 Monate	-805,00 €
Mieteinnahmen Untervermietung	-5.200,00 €
Familienheimfahrten	2.754,00 €
Aufwendungen DHHF	10.276,82 €

V. Neuberechnung der Einkommensteuer 2015

Einkünfte aus selbständige Arbeit	1.490,05 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Lohnzettel L.-F.-Univ. 33.742,98 €	
Werbungskosten - 13.292,78 €	20.450,20 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	21.940,25 €
Sonderausgaben gem. § 18 (1) Z. 2 - 4 EStG 1988	-489,00 €
Kirchenbeitrag	-220,00 €
außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 (4) EStG 1988	-2.647,86 €
Selbstbehalt gem. § 34 (4) EStG 1988	2.647,86 €
Einkommen	21.231,25 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.734,41 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.389,41 €

Steuer für die sonst. Bezüge	298,36 €
Einkommensteuer	3.687,77 €
anrechenbare Lohnsteuer	-9.778,85
Festgesetzte Einkommensteuer	-6.091,08

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Verfahren war keine Rechtsfrage zu lösen, die nicht durch die zitierte Rechtsprechung hinreichend geklärt ist. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 11. Juli 2019