

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Jänner 2021 betreffend Einkommensteuer 2019 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit der Einkommensteuererklärung 2019 machte der Bf. Werbungskosten für beruflich veranlasste Reisen in Höhe von 70,80 Euro, Fortbildungskosten in Höhe von 3.320,00 Euro, Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 180,00 Euro sowie Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von 4.620,00 Euro als Werbungskosten geltend.

2. Nach einem entsprechenden Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 16.12.2019 gab er mit Schreiben vom 2.1.2020 zur Begründung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung an, er habe im Zeitraum vom 1.1.2019 bis 30.4.2019 in Vorarlberg keinen Wohnsitz und auch keinerlei Wohnmöglichkeit gehabt. Zur beruflichen Ausbildung habe er sich in Wien an der ***1*** aufgehalten. Sein einziger Wohnsitz und somit auch Familienwohnsitz habe sich in

Kärnten, *****Wohnsitz2*****, befunden. Ein tägliches Pendeln zwischen der Dienststelle in *****2***** und seinem Familienwohnsitz sei aufgrund der Entfernung von 368 km bei einer Wegzeit von etwa 5 Stunden mit dem PKW unzumutbar gewesen. Es sei daher notwendig gewesen, neben seinem Familienwohnsitz in Kärnten eine Wohnung in *****2***** zu mieten, um seiner beruflichen Tätigkeit als *****3***** nachzugehen. Somit habe eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung vom 1.5.2019 (Mietbeginn der neuen Wohnung am Tätigkeitsort in *****2*****) bis zum 31.10.2019 (Verlegung des Familienwohnsitzes nach Vorarlberg) bestanden. Dies decke sich mit der herrschenden Rechtsprechung, die ledigen Steuerpflichtigen eine Frist von 6 Monaten einräume, ihren Familienwohnsitz zu verlegen.

Für die Familienheimfahrten wurden anteilige Kosten für Semestertickets der ÖBB in Ansatz gebracht, für die Kosten für die doppelte Haushaltsführung eine ortsübliche monatliche Monatsmiete in Höhe von 14 Euro/m², somit für 55 m² 770 Euro.

3. Mit dem **angefochtenen Bescheid** anerkannte das Finanzamt die Kosten für die Fortbildung und für die Familienheimfahrten, insgesamt 3.500,00 Euro, als Werbungskosten, nicht aber die Reisekosten und die Kosten für doppelte Haushaltsführung. Begründend führte es aus, die Reisekosten (70,30 Euro) könnten nicht im Jahr 2019 berücksichtigt werden, weil sie im Jahr 2020 angefallen seien. Die Kosten für doppelte Haushaltsführung (4.620,00 Euro) könnten deshalb nicht berücksichtigt werden, weil der Bf. bei seinem derzeitigen Arbeitgeber seit Dezember 2017 beschäftigt sei und seit Dezember 2017 einen Wohnsitz in Vorarlberg habe. Rz 346 LStR 2000 könne daher nicht angewendet werden. Ein Zimmer im elterlichen Wohnhaus begründe keinen Familienwohnsitz. Die Wohnungsmiete am Beschäftigungsort sei daher als erstmalige Gründung eines eigenen Hausstandes zu werten (mit Verweis auf LStRL 2002, Rz 343a).

4. In der **Beschwerde** vom 14.3.2019 wandte der Bf. gegen die Nichtanerkennung der Kosten für doppelte Haushaltsführung ein, die Annahme des Finanzamtes, er habe seit Dezember 2017 durchgehend einen Wohnsitz in Vorarlberg, sei unrichtig, denn er habe vom 1.1.2019 bis 30.4.2019 in Vorarlberg weder Wohnsitz noch irgendeine andere Wohnmöglichkeit gehabt. Die Abmeldung des vorherigen Wohnsitzes in *****Wohnsitz1*****, sei am 17.1.2019 erfolgt. Somit habe er ab Jänner 2019 keinen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO in Vorarlberg gehabt und könne sein Familienwohnsitz in dieser Zeit nur an seinem Hauptwohnsitz in Kärnten gelegen haben. Laut herrschender Lehre (*Jakom/Lenneis* EStG 2019, § 16, Tz 56 nwN) und auch nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 26.11.96, 95/14/0124; 15.11.05, 2005/14/0039; 26.7.07, 2006/15/0047) sei die Frage der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Ohne Belang sei, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen sei oder nicht (mit Verweis auf VwGH 26.7.07, 2006/15/0047; 19.12.13, 2010/15/0124). Es stehe unzweifelhaft fest, dass im Jahr 2019 sein Familienwohnsitz mangels eines Wohnsitzes in Vorarlberg nur in Kärnten gewesen sein könne.

Auch die Feststellung, er habe im elterlichen Wohnhaus lediglich ein Zimmer innegehabt, was zu keiner Begründung eines Familienwohnsitzes führen könne, sei unrichtig. Tatsächlich habe er im Jahr 2019 ein komplettes Stockwerk im dreistöckigen Haus seines Bruders bewohnt. Diese Wohnung stelle einen eigenen Hausstand dar, zumal dort alle Einrichtungen vorhanden gewesen seien, die seinen Lebensbedürfnissen entsprächen. Er habe ein eigenes Badezimmer, eine eigene Küche, einen eigenen Kühlschrank, ein eigenes Wohnzimmer und ein eigenes Schlafzimmer zur Verfügung gehabt. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei am Wohnsitz in Kärnten gewesen. Die LStR 2002, Rz 346, und die herrschender Rechtsprechung räumten ledigen Steuerpflichtigen für die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes eine Frist von 6 Monate ein. Die Mehraufwände in diesem Zeitraum seien somit als Werbungskosten absetzbar. Darüber hinaus seien im Jahr 2019 zusätzliche Werbungskosten für beruflich veranlassten Reisen in Höhe von 130,24 Euro angefallen.

5. Das Finanzamt änderte den angefochtenen Bescheid mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 30.4.2021 geringfügig ab, in dem es einerseits die Differenzwerbungskosten in Höhe von 130,24 Euro anerkannte, andererseits die Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 180,00 aberkannte. Die Beschwerde betreffend die Kosten für die doppelte Haushaltsführung wies es erneut ab.

Zur Begründung für die Abweisung dieses Beschwerdebegehrens führte es aus, der Beschwerdeführer habe, nachdem er sich beruflich bedingt bereits seit Ende 2017 in Vorarlberg aufgehalten habe, nach dem in Wien absolvierten Ausbildungslehrgang in ***2*** ab 1.5.2019 für die Dauer von 3 Jahren eine Wohnung mit einer Nutzfläche von 59 m² angemietet. Es sei nicht erkennbar, dass diese Wohnung den Wohnbedürfnissen des Beschwerdeführers weniger entsprochen hätte als das im Eigentum seines Bruders befindliche ehemalige Elternhaus in Kärnten, wo ihm ein Stockwerk für eigene Wohnzwecke zur Verfügung gestanden habe. Das Finanzamt ziehe daraus den Schluss, dass der Beschwerdeführer bereits mit Anmietung der Wohnung in ***2*** nach seiner Rückkehr aus Wien am 1.5.2019 seinen (Familien)Wohnsitz nach Vorarlberg verlegt habe, weshalb ihm ab diesem Zeitpunkt keine Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung zustünden. Der Umstand, dass der Wohnsitz in Kärnten ein halbes Jahr später abgemeldet worden sei, spreche nicht gegen diese Annahme. Selbst wenn der Wohnsitz nach dem 1.5.2019 weiterhin in Kärnten gelegen sein sollte, käme ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht, weil keine Umstände vorgetragen worden seien, auf Grund welcher es unzumutbar gewesen sein sollte, die Wohnung im ehemaligen Elternhaus in Kärnten aufzugeben. Auch habe er offenkundig bei seinem Vater einen Wohnsitz nehmen können, von welcher Möglichkeit er wenige Monate später auch Gebrauch gemacht habe.

Die Anerkennung von Kosten für die doppelte Haushaltsführung setzte voraus, dass es nicht bereits zu einer Wohnsitzverlegung gekommen sei (mit Verweis auf VwGH 18.12.199z, 96/15/0259). Sei wie im Beschwerdefall erkennbar, dass eine Wohnsitzverlegung bereits

stattgefunden habe oder zumindest keine Umstände vorlägen, die für die Unzumutbarkeit der Aufgabe des (Familien)Wohnsitzes sprächen, könnten geltend gemachte Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung auch nicht für eine Übergangszeit als Werbungskosten berücksichtigt werden (mit Verweis auf VwGH vom 9.9.2004, 2002/15/0119). Da die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten nicht erfüllt worden seien, könnten auch die Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 180 Euro steuerlich nicht berücksichtigt werden.

6. Im **Vorlageantrag** vom 30.5.2021 brachte der Bf. vor, die Beurteilung des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung, es sei bereits am 1.5.2019 zur Verlegung seines Familienwohnsitzes gekommen, widerspreche den tatsächlichen Gegebenheiten. Das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des VwGH vom 18.12.1997, 96/15/0259, könne nicht eins zu eins übernommen werden, da sich die Begründung dieses Erkenntnisses ausschließlich darauf stütze, dass in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht erkennbar gewesen sei, dass die Wohnung am Beschäftigungsort den Wohnbedürfnissen des Steuerpflichtigen weniger entsprochen habe als die (eigenständige) Wohnung im Haus der Eltern des Bf. Diese Feststellung sei allein damit begründet worden, dass keine Umstände auszumachen gewesen seien, aufgrund derer es unzumutbar gewesen wäre, die Wohnung am Familienwohnsitz aufzugeben, weshalb vermutet worden sei, dass eine solche Aufgabe bereits stattgefunden habe. Der VwGH gehe daher im besagten Erkenntnis davon aus, dass eine entsprechende Wohnsitzverlegung im vorgelegten Einzelfall bereits stattgefunden habe. In seinem Fall sei eine Wohnsitzverlegung noch gar nicht zumutbar gewesen und sei diese auch noch nicht erfolgt.

Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung am 1.5.2019 für die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung nicht von Bedeutung sei, zumal der VwGH im Erkenntnis vom 21.6.2007, 2005/15/0079, explizit festhalte: "In solchen Fällen der grundsätzlichen Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wird dem Steuerpflichtigen allerdings, weil es Zeit in Anspruch nimmt, die Wohnsituation am Beschäftigungsort zu gestalten, eine gewisse Übergangsfrist (ab Eintritt der Zumutbarkeit) zur Wohnsitzverlegung eingeräumt.

Es sei zwar richtig, dass er ab 1.5.2019 eine Wohnung in Vorarlberg gemietet habe, damit habe er aber nicht automatisch seinen Familienwohnsitz dorthin verlegt. Zu diesem Zeitpunkt sei die Wohnung vollständig leer gestanden, lediglich eine Luftmatratze sei da gewesen. Bis sich die Wohnung tatsächlich in einem bewohnbaren Zustand befunden habe, seien mehrere Monate vergangen. Die Bestellung von Bett und Kleiderschrank sei am 2.5.2019 erfolgt, die Lieferzeit habe 7 Wochen betragen. Daher habe er die ersten 7 Wochen auf dem Boden schlafen müssen. Küchentisch und Küchenstühle habe er erst am 10.7.2019 gekauft, dabei sei es zu einer Lieferzeit von 1 Woche gekommen. Somit habe es bis Mitte Juli in der Wohnung keine Sitzmöglichkeit und keine Möglichkeit vernünftig zu essen gegeben. Bei der Lieferung der

Couch sei es ebenfalls zu einer langen Wartezeit gekommen sei, sie sei erst am 12.8.2019 geliefert worden. Weitere Kästen, Schränke und Regale seien ebenfalls erst im Laufe der Monate nach Mietbeginn geliefert worden, die Einrichtung der Wohnung habe letztendlich erst mit Lieferung der Wohnwand am 7.1.2020 abgeschlossen werden können.

In der Übergangszeit habe die Wohnung am Beschäftigungsort in ***2*** seine Wohnbedürfnisse nicht erfüllen können, weshalb die Aufgabe des Familienwohnsitzes nicht sofort stattfinden habe können, zumal ihm sein Familienwohnsitz wochenends zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses gedient habe.

Folge man der Argumentation des Finanzamtes, würde es generell keine Werbungskosten für vorübergehende doppelte Haushaltsführung geben, wenn automatisch am ersten Tag der Anmietung einer zweiten Wohnung eine Wohnsitzverlegung anzunehmen sei. Erst nach entsprechender Einrichtung der Wohnung am Beschäftigungsort, wofür die Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates und des heutigen Bundesfinanzgerichtes aus gutem Grund eine angemessene Frist von 6 Monaten einräume, habe er tatsächlich seinen Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt.

Sowohl von der herrschenden Lehre als auch in der gängigen Rechtsprechung (und sogar in den Lohnsteuerrichtlinien des BMF) werde vertreten, dass Alleinstehenden für die Verlegung des Familienwohnsitzes ein Zeitraum von 6 Monaten zuzugestehen sei. So führe beispielsweise der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.9.2004, 2001/14/0178, aus, dass auch Aufwendungen für eine Übergangszeit bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort Rechnung zu tragen seien, weil diesem zuzubilligen sei, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich, in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen.

Mit Erkenntnis vom 26. 4. 2006, 2006/14/0013, bestätige der VwGH, dass bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand „für eine gewisse Übergangszeit“ Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden könnten (ebenso VwGH 18. 12. 1997, 96/15/0259). Für diese Übergangszeit könnten bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort auch Aufwendungen für Heimfahrten Berücksichtigung finden, weil diesem Arbeitnehmer zuzubilligen sei, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen. Anderes gelte allerdings, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien-) Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen sei.

Ähnliche Ausführungen mache der VwGH auch im Erkenntnis vom 26. 7.2006,2001/14/0157, in dem er sich dafür ausspreche, dass bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand unter dem Titel doppelte Haushaltsführung „für eine gewisse Übergangszeit“ Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden können.

Irrelevant seien auch die Ausführungen des Finanzamts, wonach der Bf. zwischen Dezember 2017 und Dezember 2018 in ***4*** einen Nebenwohnsitz gehabt habe. Die rechtliche Würdigung, ob im Jahr 2019 steuerlich anzuerkennende Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung vorlägen, dürfe nicht davon abhängig gemacht werden, ob bereits in Vorjahren eine Verlegung des Familienwohnsitzes stattfinden hätte können oder nicht. Eine in früheren Jahren möglicherweise zumutbar gewesene Familienwohnsitzverlegung sei für die Beurteilung der Streitfrage nicht von Bedeutung (mit Verweis auf VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016 mit Verweis auf VwGH 19. 12. 2013, 2010/15/0124; siehe auch VwGH 26. 7. 2007, 2006/15/0047).

Voraussetzung für den Abzug von Kosten eines zweiten Haushalts am Berufsort sei das Vorliegen eines Mehraufwands (mit Hinweis auf *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 16 Rz 202/20). Ein solcher Mehraufwand sei im vorliegenden Fall eindeutig entstanden, da er zusätzlich zu den Kosten für seinen eigenen Hausstand am Familienwohnsitz (anteilige Betriebskosten, eigene Kosten für Holzbriketts für den Kachelofen in meinem Stockwerk, etc.) weitere Kosten für seinen zusätzlichen Wohnsitz am Beschäftigungsort gehabt habe, zumal laut herrschender Lehre (mit Hinweis auf *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 16 Rz 202/20) und Rechtsprechung des VwGH (mit Verweis auf VwGH vom 19.12.2012, 2009/13/0012) das Vorliegen von Kosten am Primärwohnsitz gar nicht zwingende Voraussetzung für das Vorliegen eines Mehraufwandes für doppelte Haushaltsführung sei.

7. Am 16.6.2021 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der im Vorlagebericht abgegebenen Stellungnahme brachte es vor, es erscheine nicht der Lebenserfahrung entsprechend, dass der Bf. erst einen Tag nach seiner Rückkehr nach Vorarlberg eine Wohnung angemietet und nicht bereits im Vorfeld das zukünftige Mietverhältnisses fixiert habe. Er habe bereits vor dem 1.5.2019 Möbel bei einer Filiale des Möbelhauses am Ort der Fortbildung bestellen können. Sollte die Wohnung zum 1.5.2019 noch nicht einen angemessenen Wohnsitz darstellen, so wäre die zumutbare Übergangsfrist spätestens nach Ablauf der längsten Lieferfrist der Möbel verstrichen, sodass jedenfalls ab Juli 2019 keine Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten mehr zustünden. Überdies sei nach wie vor nicht erkennbar, weshalb es für den Bf. unzumutbar gewesen sei soll, die Wohnung in Kärnten bereits zum 1.5.2019 aufzugeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (Bf.) ist im Dezember 2017 in die ***5*** eingetreten. Dienstbehörde und Dienstort war die ***6*** in ***2***. Im Rahmen der Ausbildung zum

3 hat er in der Zeit vom 21.1.2019 bis zum 26.4.2019 in Wien einen Ausbildungslehrgang absolviert.

2. Vor dem Eintritt in die ***5*** war er bei der ***7*** in ***8*** beschäftigt. Vom Eintritt in die ***5*** bis zum Beginn des Ausbildungslehrganges in Wien hat er in einem kleinen Zimmer der ***9***, einer evangelischen Freikirche, in ***Wohnsitz1***, gewohnt. Dort war er vom 30.11.2017 bis zum 17.1.2019 mit melderechtlich Nebenwohnsitz gemeldet. Der melderechtliche Hauptwohnsitz befand sich in dieser Zeit an der Anschrift seines ehemaligen Elternhauses in ***Wohnsitz2***, in dem er über ein komplettes Stockwerk für eigene Wohnzwecke verfügte. Das Zimmer in ***Wohnsitz1***, gab er im Dezember 2018 auf, um sich anschließend bis zum Beginn des Ausbildungslehrganges in Wien an seinem Wohnsitz in Kärnten aufzuhalten.

3. Der Wohnsitz in Kärnten befand sich im ehemaligen Wohnhaus der Eltern, das im streitgegenständlichen Jahr 2019 im Eigentum seines Bruders stand. In diesem dreigeschossigen Haus stand ihm das gesamte dritte Stockwerk zu Wohnzwecken zur Verfügung. Die Wohnung im dritten Stock umfasste eine Nutzfläche von ca. 73 m² und bestand aus einem Wohnzimmer, einem Schlafzimmer, einer Küche mit Esszimmer, einem weiteren Zimmer, Bad, WC und einem Abstellraum. Er musste seinem Bruder dafür keine Miete bezahlen, lediglich an den Betriebskosten musste er sich beteiligen. An diesem Wohnsitz war er bis 28.10.2019 mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Die Eltern des Bf. errichteten in unmittelbarer Nachbarschaft ihres ehemaligen Wohnsitzes in ***Wohnsitz2***, ein neues Wohnhaus mit der Anschrift ***Wohnsitz2a***. In diesem neuen Wohnsitz steht dem Bf. ein Zimmer zur Verfügung. Seit 27.3.2020 ist er dort mit Nebenwohnsitz gemeldet.

4. Vom 1.1.2019 bis zum 30.4.2019 verfügte der Bf. in Vorarlberg über keinen Wohnsitz. In der Zeit des Ausbildungslehrganges wohnte er in einem Hotelzimmer, an den Wochenenden reiste er an seinen Wohnsitz in Kärnten. Nach Beendigung des Ausbildungslehrganges mietete er ab 1.5.2019 eine Mietwohnung in ***Wohnsitz3***. Melderechtlich war diese Anschrift vom 16.5.2019 bis zum 28.10.2019 als Nebenwohnsitz, ab 28.10.2019 als Hauptwohnsitz eingetragen.

5. Die Mietwohnung in der ***Wohnsitz3***, verfügt über eine Nutzfläche von 59,41 m², dazu kommt ein Tiefgaragenplatz. Der vertragliche monatliche Mietzins beträgt 746 Euro zuzüglich Betriebskosten. Das Mietverhältnis begann am 1.5.2019 bei einer vertraglichen Laufzeit von drei Jahren. Der Bf. ist inzwischen verheiratet und wohnt mit seiner Gattin nach wie vor in der Wohnung in ***Wohnsitz3***.

6. Diese Wohnung war bei deren Bezug mit einer Einbauküche ausgestattet, stand im Übrigen aber leer. Gleichwohl wohnte der Bf. mit Beginn des Mietvertrages am 1.5.2019 in dieser Wohnung. Im Laufe des Jahres 2019 wurde die Wohnung vom Bf. eingerichtet:

Am 2.5.2019 wurden Bett und Schrank bestellt und nach 7 Wochen geliefert; am 10.7.2019 erfolgte die Bestellung von Küchentisch und Stühlen, die Lieferzeit betrug 1 Woche; es folgten weitere Kästen, Schränke und Regale, bis die Einrichtung mit der Lieferung einer Wohnwand im Jänner 2020 abgeschlossen wurde.

7. Die Einrichtung der Wohnung am Kärntner Wohnsitz wurde in die Wohnung im neuen Wohnhaus der Eltern verbracht. Lediglich der Hausrat wurde im Laufe des Jahres 2019 an den Wohnsitz in ***2*** transferiert.

8. In der Zeit vom 1.5.2019 bis zum Ende des Streitjahres pendelte der Bf. jedes zweite Wochenende zwischen seinem Wohnsitz in Kärnten und seinem Wohnsitz am Beschäftigungsort in ***2***. Die Fahrten legte er mit den ÖBB unter Verwendung von sog. Semester-Tickets für jeweils sechs Monate zum Preis von 180 Euro (für den Zeitraum, März bis August 2019) und 183,50 Euro (für den Zeitraum September bis Februar 2020) zurück.

9. Der Bf. ist inzwischen verheiratet und wohnt mit seiner Ehefrau nach wie vor in der Wohnung in ***Wohnsitz3***.

2. Beweiswürdigung

Für diese Feststellungen zum Sachverhalt stützt sich das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Beschäftigungsverhältnisse auf Eintragungen im Abgabensinformationssystem zur Steuernummer des Bf., hinsichtlich der Meldedaten auf die Eintragungen im Zentralen Melderegister, hinsichtlich der Mietwohnung in der ***Wohnsitz3*** in ***2*** auf den Mietvertrag vom 1.5.2019 und im Übrigen auf die Angaben des Bf. in den von ihm eingebrachten Schriftsätzen und in mündlich getätigten und mit Aktenvermerk festgehaltenen Aussagen gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

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

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.

2. Liegt der Familienwohnsitz (Primärwohnsitz) des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung zum Beschäftigungsort, dann können die Mehraufwendungen für die doppelte Haushaltsführung wie z.B. die Kosten für die Wohnung am Beschäftigungsort oder für Familienheimfahrten dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Die doppelte Haushaltsführung ist dann beruflich bedingt, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist. Dieser berufliche Zusammenhang ist so lange gegeben, als die Verlegung des Familienwohnsitzes (Primärwohnsitzes) in eine übliche Entfernung zum Ort der Berufstätigkeit unzumutbar ist. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben (vgl. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079).

3. Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes (Primärwohnsitzes) liegt z.B. vor, wenn der zweite Wohnsitz ausschließlich oder fast ausschließlich als Unterkunft auf beruflichen Reisen verwendet wird und private Zwecke ausscheiden, der Steuerpflichtige an beiden Orten beruflich tätig ist oder beide Ehegatten an verschiedenen Orten beruflich tätig sind und die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz (Primärwohnsitz) nicht zumutbar. Ferner dann, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier Jahren befristet ist oder wenn sonstige Gründe vorliegen, die die Verlegung des Familienwohnsitzes (Primärwohnsitzes) an den Beschäftigungsort unzumutbar erscheinen lassen. Sonstige Gründe können ständige wechselnde Arbeitsstätten oder auch Familienangehörige, die nicht mitübersiedeln können, sein (vgl. *Zorn /Engelmann* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 4 Tz 347; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 16 Tz 2002/2 mit der dort zitierten hg. Rechtsprechung).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes (Primärwohnsitzes) ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124).

Die tägliche Rückkehr ist unzumutbar, wenn der Familienwohnsitz (Primärwohnsitz) vom Beschäftigungsort mehr als 80 km entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (so LStR 2002 Rz 342; BFG 4.11.2015, RV/1100439/2012; *Zorn /Engelmann* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 4 Rz 348).

4. Der Familienwohnsitz befindet sich dort, wo der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 16 Tz 2002/2).

5. Auch wenn der Steuerpflichtige alleinstehend ist, können bei einem Wechsel des Beschäftigungsortes die Mehrbelastungen aus der doppelten Haushaltsführung am Beschäftigungsort geltend gemacht werden, solange die Verlegung des Primärwohnsitzes nicht zumutbar ist (vorübergehende doppelte Haushaltsführung). Für die Verlegung des Primärwohnsitzes wird nach den LStR 2002 Rz 346 bei verheirateten und in eheähnlicher

Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei alleinstehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten als ausreichend angesehen. Diese Zeiträume sind Richtwerte, es sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹³, § 16 Tz 2002/8).

6. Im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abzugsfähig sind die Aufwendungen für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten. Nur Mehraufwendungen sind abzugsfähig (vgl. *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹³, § 16 Tz 2002/8).

7. Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass der Bf. in der Zeit vom 21.1.2019 bis 26.4.2019 sich in Wien zur Ausbildung aufhielt und dort lediglich ein Hotelzimmer zur Verfügung hatte. Sein Hauptwohnsitz befand sich in dieser Zeit in *****Wohnsitz2*****, in Kärnten. In Vorarlberg hatte er in dieser Zeit keinen Wohnsitz. Erst nach Beendigung des Ausbildungslehrganges in Wien und der Wiederaufnahme der Tätigkeit bei der *****6***** in *****2***** begründete er mit 1.5.2019 einen Wohnsitz am Beschäftigungsort.

Der Bf. verfügte daher ab dem 1.5.2019 über zwei Wohnsitze im Sinne des § 26 BAO. Ein tägliches Pendeln zwischen diesen beiden Wohnsitzen war ihm aufgrund der Entfernung zwischen diesen beiden Wohnsitzen zweifellos nicht zumutbar.

Kosten für die doppelte Haushaltsführung können in diesem Fall aber nur berücksichtigt werden, wenn die Kosten der Wohnung am Beschäftigungsort beruflich veranlasst waren und das wiederum ist nur dann der Fall, wenn dem Bf. die Verlegung des Primärwohnsitzes in Kärnten an den Beschäftigungsort in *****2***** unzumutbar war.

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann im Beschwerdefall nicht schon deshalb verneint werden, weil der Bf. bereits vor Antritt des Ausbildungslehrganges in Wien in *****2***** gearbeitet und in einer Wohnung in *****4***** in Vorarlberg gewohnt hat, denn für die Frage der Wohnsitzverlegung ist immer auf das entsprechende Streitjahr abzustellen. Für die Frage der Wohnsitzverlegung ist daher ausschließlich auf die Verhältnisse des Streitjahres 2019 abzustellen.

8. Wie bereits ausgeführt, wird alleinstehenden Steuerpflichtigen im Allgemeinen ein Zeitraum von sechs Monaten für die Verlegung des Primärwohnsitzes zugestanden. Allerdings ist diese Frist lediglich ein Richtwert und kann nicht schematisch in jedem Fall angewandt werden. Zweck der Gewährung dieses Verlegungszeitraumes ist es, dem Steuerpflichtigen Zeit für die Suche einer neuen ansprechenden Wohnung zu geben, da die Beschaffung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort sowie die Auflösung des bisherigen Primärwohnsitzes üblicherweise eine bestimmte Zeit in Anspruch nimmt (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102 Stichwort "Familienheimfahrten"). Es ist daher je im Einzelfall zu beurteilen, ob und in welchem Ausmaß eine Verlegungsfrist zu gewähren ist.

Jedoch setzt auch der Richtwert von sechs Monaten für alleinstehende Steuerpflichtige die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung voraus. Eine solche Unzumutbarkeit ist im Beschwerdefall nicht zu erkennen. Der Bf. hat mit 1.5.2019 eine bezugsfertige Wohnung bezogen. Die Wohnung musste also nicht erst adaptiert werden, um für Wohnzwecke genutzt zu werden. Auch eine Einbauküche war vorhanden. Die Wohnung verfügte zudem mit 59 m² über eine Größe, die nicht wesentlich unter jener der Kärntner Wohnung stand und wohl in ähnlicher Weise zur Befriedigung seiner Wohnbedürfnisse geeignet war. Gründe, die für eine Unzumutbarkeit der sofortigen Wohnsitzverlegung sprächen, wie etwa enge familiäre Bindungen an den Primärwohnsitz, Schwierigkeiten bei der Wohnungssuche oder die von vornherein bestehende Absicht, sich nur vorübergehend am Beschäftigungsort aufzuhalten, sind im Beschwerdefall nicht zu erkennen. Verfügt der Steuerpflichtige aber bereits über eine Wohnung, die seinen Wohnbedürfnissen entspricht, besteht kein Grund, eine solche Frist zu gewähren, weil es bereits zu einer Verlegung gekommen ist oder die Verlegung jedenfalls zuzumuten war (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119).

9. Aber auch wenn im Beschwerdefall dem Bf. bereits mit Mietbeginn am 1.5.2019 die Verlegung des Wohnsitzes zuzumuten war, ist dennoch der Umstand zu berücksichtigen, dass ihm zwar eine für die Befriedigung seiner Wohnbedürfnisse geeignete Wohnung zu Verfügung stand, diese aber bis auf die Einbauküche noch nicht eingerichtet war. In diesem Fall wird dem Bf. eine gewisse Übergangsfrist einzuräumen sein, innerhalb welcher er die Wohnung entsprechend seinen Wohnbedürfnissen einrichten und die Beziehung zum Primärwohnsitz abbrechen konnte (vgl. dazu das Erkenntnis des VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079, wonach auch in Fällen der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung eine gewisse Übergangsfrist zur Wohnsitzverlegung einzuräumen ist, weil es Zeit in Anspruch nimmt, die Wohnsituation am Beschäftigungsort zu gestalten). Allerdings wird diese Frist nicht so lange zu bemessen sein, bis die Wohnung tatsächlich vollständig nach den Wünschen des Steuerpflichtigen eingerichtet ist. Vielmehr wird auf einen angemessenen Zeitraum abzustellen sein, innerhalb dessen erwartet werden kann, dass die Wohnung den Wohnbedürfnissen entsprechend hergerichtet wird.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann im Beschwerdefall eine Frist von vier Monaten als angemessen betrachtet werden. Innerhalb eines solchen Zeitraum ist es auch unter Berücksichtigung längerer Lieferzeiten für Möbel durchaus zumutbar, eine bezugsfertige Wohnung derart einzurichten, dass sie sich zur Befriedigung angemessener Wohnbedürfnisse eignet.

Tatsächlich hat der Bf. am 2.5.2019 Bett und Kleiderschrank bestellt, die nach 7 Wochen geliefert wurden, am 10.7.2019 folgte die Bestellung von Küchentisch und Küchenstühle mit einer Lieferzeit von 1 Woche, am 12.8.2019 folgte die Lieferung einer Couch, weitere Kästen, Schränke und Regale wurden in den folgenden Monaten geliefert. Die Einrichtung der Wohnung wurde am 7.1.2020 mit der Lieferung einer Wohnwand abgeschlossen.

Daraus folgt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, dass die Wohnung auch nach den tatsächlich gegebenen Verhältnissen jedenfalls mit der Lieferung von Bett, Kasten, Küchentisch, Stühlen und Couch zum Wohnen hinreichend eingerichtet war. Dass weitere Möbel und die Wohnwand erst später geliefert wurden, ändert nichts an der Zumutbarkeit, eine bezugsfertige Wohnung innerhalb von vier Monaten hinreichend zu Wohnzwecken zu gestalten.

Mit einer Übergangsfrist von vier Monaten wird dem Umstand, dass die Wohnung noch nicht eingerichtet war, somit in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Die Verbringung des Hausrates, also des Geschirrs, der Kleidung etc., von der Wohnung in Kärnten nach ***2*** ist in einem Zeitraum von vier Monaten ohne weiteres zumutbar. Die übrige Einrichtung (Möbel udgl.) des Wohnsitzes in ***8*** hat der Bf. nicht in die neue Wohnung in ***2*** verbracht, sondern ins neue Elternhaus überstellt und die dortige Wohnung eingerichtet. Dieser Umstand betrifft daher die Wohnsitzverlegung von einem Haus in ein anderes in Kärnten und kann daher nicht als Argument für einen sechsmonatigen Übergangszeitraum im Zusammenhang mit der Wohnsitzverlegung nach ***2*** ins Treffen geführt werden.

10. Die Kosten für die Wohnung in ***2*** und die Heimfahrten sind daher für eine Übergangszeit von vier Monaten, also von Mai bis August 2019, als Kosten für die doppelte Haushaltsführung zu berücksichtigen. Für die Berechnung dieser Kosten folgt das Bundesfinanzgericht den Angaben des Bf. Somit sind für die Wohnung $4 \times 770 \text{ Euro} = 3.080 \text{ Euro}$ und für die Heimfahrten $4 \times 30 \text{ Euro} = 120$, insgesamt 3.200 Euro zu berücksichtigen. Berücksichtigt werden ferner, wie schon in der Beschwerdeentscheidung, die Differenzwerbungskosten in Höhe von 130,24 Euro. Die übrigen vom Bf. in diesem Zusammenhang geltend gemachten Kosten sind als Kosten der privaten Lebensführung nicht absetzbar.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Mit diesem Erkenntnis ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung angesprochen. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 8. Februar 2023