

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuern Kern Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Kuefsteinstraße 28 Tür 5, 3107 St.Pölten, über die Beschwerde vom 25. Juni 2020, eingelangt am 26. Juni 2020, gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Spittal Villach), dieses vertreten durch ***Amtsbeauftragte***, vom 24. April 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. April 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die Einkommensteuer 2017 wird abweichend vom erlassenen Erstbescheid mit Euro -433,00 festgesetzt.

II. 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 ***Bf1*** (in weiterer Folge kurz Bf) ist am ***Bf1-Geb*** geboren und in ***Bf1-Adr1***, wohnhaft. Der Bf stand im Zeitraum 16.08.2016 bis 07.08.2021 in einem unbefristeten Dienstverhältnis bei der ***AG1*** mit Sitz in ***AG1-Adr***, und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Am 18.12.2019 reichte der Bf seine Einkommensteuererklärungen (Arbeitnehmerveranlagungen) für die Jahre 2017 und 2018 ein und beantragte darin die Berücksichtigung von Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten als Werbungskosten. Für das Jahr 2017 machte der Bf Kosten in Höhe von Euro 3.672,00 für Familienheimfahrten und Kosten in Höhe von Euro 3.600,00 für doppelte Haushaltsführung

geltend. Für das Jahr 2018 gab der Bf Kosten in Höhe von Euro 3.058,50 für Familienheimfahrten und Kosten in Höhe von Euro 3.600,00 für doppelte Haushaltsführung an.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens, in welchem der Bf die Kosten für die Unterbringung am Arbeitsort und die Fahrten zwischen seinem Hauptwohnsitz in ***Bf-Wohnort*** und der Arbeitsstelle in ***Arbeitsort*** belegmäßig nachwies sowie den gegenständlichen Dienstvertrag mit der ***AG1*** vorlegte, wurden von der Abgabenbehörde am 24.04.2020 die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 erlassen. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten wurden in diesen grundsätzlich nicht als Werbungskosten berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt zusammengefasst aus, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort für den alleinstehenden Bf nicht unzumutbar gewesen sei. Lediglich für das Jahr 2017 seien die Kosten der doppelten Haushaltsführung und für Familienheimfahrten für zwei Monate als Werbungskosten anzuerkennen, da der Bf sein Dienstverhältnis am 16.08.2016 aufnahm und diese Kosten vorübergehend für einen 6-monatigen Zeitraum anzuerkennen seien. Die Einkommensteuer für das Jahr 2017 wurde mit einer Gutschrift in Höhe von Euro 550,00, die Einkommensteuer 2018 mit einer Gutschrift in Höhe von Euro 174,00 festgesetzt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 vom 24.04.2020 erhob der Bf fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte darin erneut die Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten als Werbungskosten. Der Bf arbeite im Kulturbereich als Beleuchtungstechniker. In der Theaterbranche sei es üblich, dass Dienstverhältnisse nur für die jeweilige Spielsaison bzw für die Dauer einer Intendanz oder Regieleitung abgeschlossen werden. Dies sei auch aus dem Beschäftigungsverlauf des Bf ersichtlich. Entsprechend den Bestimmungen der Lohnsteuerrichtlinien (Rz 345) sei die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar bei ständig wechselnden Arbeitsstätten sowie wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit 4 bis 5 Jahren befristet ist. Bei dem Beruf eines Beleuchtungstechnikers liege es in der Natur der Sache, dass die wechselnden Arbeitsstellen weiter entfernt vom Wohnsitz liegen. Im Kulturbereich gebe es keine lebenslänglichen Anstellungen, insbesondere nicht im operativ tätigen künstlerischen Bereich. Die Grundvoraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung sowie für die Familienheimfahrten seien somit gegeben.

Mittels Beschwerdevorentscheidungen vom 15.09.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde dem Grunde nach als unbegründet ab. Hinsichtlich des Jahres 2017 änderte die Abgabenbehörde die anerkannten Werbungskosten geringfügig, da die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten nur mehr für 1,5 Monate anerkannt wurden. Die Abgabenbehörde begründete diese Entscheidungen mit einer vorliegenden Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung durch den Bf an seinen Arbeitsort innerhalb von sechs Monaten nach Beginn der Beschäftigung.

Am 25.11.2020 stellte der Bf den fristgerechten Antrag die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Hierbei verwies der Bf erneut auf die Ungewissheit von Anstellungen in der Theaterbranche und führte des Weiteren aus, dass zum nunmehrigen Zeitpunkt aufgrund der Corona-Pandemie Kurzarbeit vorliege, eine weitere Beschäftigung nicht mehr absehbar sei und als vage bezeichnet werden müsse. Es sei generell die schwierige Lage im Kulturbereich aufgrund der Corona-Pandemie zu berücksichtigen. Der Bf beantragte eine Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde dem Verwaltungsgericht am 06.05.2021 zur Entscheidung vor.

Am 24.04.2024 reichte der Bf eine ergänzende Stellungnahme ein, in welcher er seine aktuelle Beschäftigungssituation bekannt gab. Demgemäß sei das Dienstverhältnis beim ***AG1*** am 07.08.2021 beendet worden und bestand bis zum 16.01.2022 kein weiteres Engagement. Seit dem 17.01.2022 sei er als Beleuchtungsmeister beim ***AG2*** tätig, es bestehe die Aussicht auf eine Anstellung am ***AG3*** ab August 2024. Dies bedeute, dass er seit seiner Ausbildung zum Beleuchtungstechniker bereits an 8 Arbeitsstellen gearbeitet habe und voraussichtlich im August bei der nunmehrigen 9. beginnen werde. Über einen Zeitraum von 23 Jahren wären der Logik des Finanzamtes folgend somit acht Wohnsitzwechsel erforderlich gewesen, also eine durchschnittliche Übersiedlung alle drei Jahre. Dies könne einem Abgabepflichtigen nicht zugemutet werden. Als Beilage wurden Nachweise für die Beschäftigungsverhältnisse übermittelt.

Am 25.04.2024 wurden vom Bf ein Einantwortungsbeschluss, der Schenkungsvertrag und ein Grundbuchsauszug seiner Liegenschaften in ***Bf-Wohnort*** übermittelt.

Ebenfalls am 25.04.2024 fand am Bundesfinanzgericht die mündliche Senatsverhandlung statt.

In der mündlichen Verhandlung gab der steuerlicher Vertreter des Bf zusammengefasst zu Protokoll, dass der Sachverhalt grundsätzlich dem schriftlichen Vorbringen entspreche. Es werde jedoch nochmals auf die Besonderheiten der Kulturbranche hingewiesen. Es sei in dieser völlig normal, dass Dienstverhältnisse nur auf befristete Dauer bestehen. Zwar sei der Arbeitsvertrag vom Bf auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden, trotzdem sei eine Befristung des Arbeitsverhältnisses klar gewesen. Dahingehend werde im unbefristeten Abschluss des Dienstvertrages kein Indiz gesehen, welches gegen die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung spricht. Ohne Förderungen der Kulturbranche in der Corona-Zeit hätte das Dienstverhältnis wahrscheinlich auch schon früher geendet. Den Wohnsitz in ***Bf-Wohnort*** habe der Bf im Jahr 2011 gemeinsam mit seinem Bruder von seinen verstorbenen Eltern geerbt. Seit dem Jahr 2013 sei er Alleineigentümer der Liegenschaft, in diesem Jahr habe ihm sein Bruder seine Eigentumsrechte übertragen.

Die Vertreterin der Abgabenbehörde führte aus, dass der Dienstvertrag des Bf unbefristet abgeschlossen worden sei und weder vertragliche noch faktische Gründe aktenkundig seien, aus welchen sich eine latent drohende Kündigungsgefahr erschließen lasse. Zum Beschäftigungsverlauf des Bf werde darauf hingewiesen, dass der Bf zwar öfter kurzfristig beschäftigt gewesen sei, die letzten zwei Dienstverhältnisse jedoch von ihm selbst auf eigenen Wunsch beendet worden seien. Dies sei aus den vorgelegten Arbeitsbestätigungen ersichtlich. Die von der Judikatur geforderte latente drohende Gefahr einer Beendigung des Dienstverhältnisses habe nicht vorgelegen. Zudem sei die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach VwGH-Judikatur jeweils vom konkreten Veranlagungsjahr aus zu betrachten, sodass spätere Entwicklungen nicht zu berücksichtigen seien. Es werde darauf hingewiesen, dass eine drohende Gefahr der Abberufung, welche höher als bei einem durchschnittlichen Arbeitnehmer in der Privatwirtschaft ist, nicht nachgewiesen wurde.

Der Vertreter des Bf replizierte darauf, dass die von der Amtsvertreterin angeführte Judikatur im gegenständlichen Fall keine Anwendung finde, weil diese nur auf Arbeitsplatzwechsel bei demselben Arbeitgeber abziele. Es sei bei einem Intendantenwechsel völlig normal, dass auch technisches Personal ausgewechselt werde. So sei es gemäß Medienberichten zB auch bei der Staatsoper Wien gewesen. Daher sei eine Kündigung für den Bf sehr wohl latent drohend gewesen. Außerdem bestehe generell bei jeder Beschäftigung die Möglichkeit einer Kündigung durch den Arbeitgeber. Eine besondere Vereinbarung bezüglich der Kündigung habe es im konkreten Fall jedoch nicht gegeben.

Zur Liegenschaft des Bf gab der Parteienvertreter abschließend bekannt, dass es sich um einen etwas höher gelegene Hofstelle mit einer Fläche von ungefähr 3000 m² handelt. Es werde auf den übermittelten Grundbuchsatz verwiesen. Bei seinen berufsbedingten Abwesenheiten im Beschwerdezeitraum habe sich der Bruder des Bf um die Bewirtschaftung der landwirtschaftlich genutzten Flächen gekümmert. Die Vertreterin des Finanzamts ergänzte hierzu, dass die Liegenschaft gemäß vorliegenden Daten aus einem Einfamilienhaus mit einer Gartenfläche von ca. 2000 m² bestehe und sich ein weiteres, unbebautes Grundstück mit einer Grundfläche von ca. 1200 m² im selben Ort im Eigentum des Bf befinde. Die Amtsvertreterin überreichte als Nachweis eine Kopie des Feststellungsbescheides vom 01.01.2014 und einen Datenauszug des unbebauten Grundstücks.

In den Schlussanträgen beantragte der Vertreter des Bf die Stattgabe der Beschwerde. Die Amtsvertreterin beantragte hinsichtlich der Einkommensteuer 2017 eine Abweisung der Beschwerde und eine Abänderung zum Nachteil des Bf im Sinne der Beschwerdeverentscheidung vom 15.09.2020 und hinsichtlich des Veranlagungszeitraums 2018 eine Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** ist am ***Bf1-Geb*** geboren und in ***Bf1-Adr***, wohnhaft. Der Bf ist bereits seit dem Jahr 1980 an dieser Adresse gemeldet (Hauptwohnsitz). Eigentumsrechtlich erbte der Bf die Liegenschaft, welche aus einem Wohngebäude und einer Gartenfläche von ca. 2000 m² besteht, zur Hälfte von seinen Eltern im Jahr 2011. Im Jahr 2013 wurde ihm von seinem Bruder auch die zweite Hälfte im Schenkungswege übertragen, sodass er seit diesem Jahr Alleineigentümer der Liegenschaft ist. Zudem ist der Bf Eigentümer einer weiteren Liegenschaft im selben Ort, welche als landwirtschaftliche Fläche gewidmet ist und welche er ebenfalls im Erb- bzw. Schenkungswege erhalten hat. Die Bewirtschaftung des Gartens und der landwirtschaftlichen Fläche wurde in den Jahren 2017 und 2018 bei berufsbedingten Abwesenheiten des Bf von seinem Bruder durchgeführt. Der Bf war in den Beschwerdezeiträumen 2017 und 2018 alleinstehend und hatte keine Sorgepflichten.

Der Bf absolvierte in den Jahren 1988-1991 eine Lehre zum Elektromechaniker. Von 1993 bis 2000 war er bei der ***AG4*** als Licht-, Ton- und Bühnentechniker beschäftigt. Die Beendigung dieses Dienstverhältnisses erfolgte aufgrund des Konkurses der Studiobühne. Im Jahr 2001 absolvierte er eine Ausbildung zum Beleuchtungs- und Bühnenmeister. Danach war der Bf zirka ein Jahr bei der ***AG5*** angestellt. Im Jahr 2003 arbeitete er für die Sommerspielsaison (2 Monate) bei den ***AG6***. Von 2004 bis 2006 besuchte der Bf einen Studienlehrgang für Lichtgestaltung. Nach einer Kurzanstellung im Jahr 2007 als Beleuchtungsmeister in ***Stadt 1***, war der Bf zirka zwei Jahre am ***AG7*** (2007-2009) und darauf folgend zirka zwei Jahre am ***AG8*** (2009-2011) tätig. Beide dieser Dienstverhältnisse wurden auf eigenem Wunsch des Bf beendet. In den Jahren 2011 bis 2014 absolvierte der Bf einen Universitätslehrgang für Lichtgestaltung in ***Stadt 2***. Von Februar 2014 bis Oktober 2015 war der Bf für das ***AG9*** tätig, wobei er als Krankheitsvertretung angestellt wurde.

Im Zeitraum vom 16.8.2016 bis 07.08.2021 war der Bf bei der ***AG1*** mit Sitz in ***AG1-Adr***, als Beleuchtungstechniker beschäftigt und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Die Dauer des Dienstverhältnisses wurde im zugrundeliegenden Dienstvertrag als unbefristet vereinbart. Nebenabreden über die Kündigungsmodalitäten bestanden nicht. Im Zuge der Corona-Pandemie bestand ab dem Jahr 2020 am ***AG1*** Kurzarbeit, dies betraf auch den Bf. Die Intendanz am ***AG1*** wird seit dem Jahr 2016 durchgehend von ***Intendant*** ausgeübt, deren Vertrag im Jahr 2021 bis zum Jahr 2028 verlängert wurde.

Während seiner Tätigkeit in ***Arbeitsort*** mietete der Bf eine Einzimmerwohnung im ***1Bf1-Adr 2***. Die Monatsbruttomiete hierfür betrug Euro 360,00. Der Bf meldete auch

einen Zweitwohnsitz an dieser Adresse. Der Bf fuhr regelmäßig mit öffentlichen Verkehrsmitteln von seiner Arbeitsstätte in ***Arbeitsort*** zu seinem Wohnsitz nach ***Bf-Wohnort*** (und zurück).

Nach Beendigung des Dienstverhältnisses mit der ***AG1*** im Jahr 2021 befand sich der Bf auf Arbeitssuche. Seit Jänner 2022 arbeitet er als Beleuchtungsmeister beim ***AG2***.

2. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus dem Vorbringen des Bf und den vorgelegten Unterlagen des Bf und der Abgabenbehörde. Das Bundesfinanzgericht stützt sich überdies auf eine Abfrage aus dem Zentralen Melderegister sowie auf Recherchen im Internet über die künstlerische Leitung des ***AG1***.

Die Feststellungen zum Hauptwohnsitz und zum Grundbesitz des Bf in ***Bf-Wohnort*** ergeben sich aus den Meldedaten im ZMR, dem vorgelegten Grundbuchsatz, Einantwortungsbeschluss und Schenkungsvertrag, sowie dem von der Finanzverwaltung vorgelegten Einheitswertbescheid. Die Bewirtschaftung der Liegenschaften bei berufsbedingten Abwesenheiten des Bf durch seinen Bruder ergibt sich aus dem Vorbringen des Vertreters des Bf in der Hauptverhandlung.

Die Feststellungen, dass der Bf in den Beschwerdezeiträumen alleinstehend war und keine Sorgepflichten hatte, ist seinen eigenen Angaben in den Einkommensteuerklärungen zu entnehmen, zudem wurden auch im Rechtsmittelverfahren keine hiervon abweichenden Angaben durch den Bf bekanntgegeben.

Der Ausbildungs- und Beschäftigungsverlauf des Bf lässt sich dem von ihm übermittelten Lebenslauf, einem Sozialversicherungsauszug und den Bestätigungen der ehemaligen Arbeitgeber entnehmen. Zudem sind aus den Arbeitsbestätigungen auch die im Sachverhalt beschriebenen Beendigungsarten der Dienstverhältnisse ersichtlich.

Die Feststellungen zu dem in den Beschwerdejahren 2017 und 2018 bestehenden Dienstverhältnis zur ***AG1*** ergeben sich ebenfalls aus dem Sozialversicherungsauszug und den Angaben des Bf, insbesondere aber vor allem aus dem vorgelegten Dienstvertrag. In diesem ist auch ersichtlich, dass das Dienstverhältnis im Jahr 2016 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde. Dass es neben diesen Vertrag keine anderweitigen, besonderen Vereinbarungen hinsichtlich der Beendigung bzw Kündigung dieses Arbeitsverhältnisses gegeben hat, wurde vom Vertreter des Bf im Zuge der Senatsverhandlung bestätigt. Das Vorliegen von Kurzarbeit aufgrund der Corona-Pandemie in den Jahren 2020 und 2021 wird anhand der nachvollziehbaren und glaubwürdigen Angaben des Bf angenommen und blieb dies auch von der Abgabenbehörde unwidersprochen. Die Feststellungen zur Intendanz am ***AG1*** gründen sich auf den Informationen welche auf der Homepage des Theaters zu

finden sind. Des Weiteren bestehen auch mehrere, im Internet abrufbare Zeitungsartikel, in welchen der Beginn der Intendanz von ***Intendat*** im Jahr 2016 und die Verlängerung ihrer Tätigkeit bis 2028 bestätigt werden.

Die Meldung des Zweitwohnsitzes durch den Bf in ***Arbeitsort*** lässt sich dem zentralen Melderegister entnehmen. Die angefallenen Mietkosten für die Einzimmerwohnung am Arbeitsort und die Kosten für die Fahrten zwischen dem Hauptwohnsitz in ***Bf-Wohnort*** und der Arbeitsstätte in ***Arbeitsort*** wurden vom Bf mittels Zahlungsbelegen nachgewiesen.

Die berufliche Betätigung des Bf nach Beendigung seines Dienstverhältnisses mit dem ***AG1*** lässt sich den vom Bf übermittelten Datenauszügen aus FinanzOnline und einem übermittelten Ausdruck von der Homepage des ***AG2*** entnehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Einkünfte des Bf aus seiner Tätigkeit als Beleuchtungsmeister bei der ***AG1*** in den Jahren 2017 und 2018 stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 dar.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden der Gruppe der außerbetrieblichen Einkünfte zugeordnet. Die steuerpflichtigen Einkünfte ergeben sich folglich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs 4 Z 2 EStG 1988).

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung liegen Werbungskosten vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit der außerbetrieblichen Einkunftsart vorliegt (vgl ua VwGH 31.01.2001, 99/13/0249; VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031). Bei der Veranlassung handelt es sich um einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Tätigkeit, mit welcher die Einkünfte generiert werden.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Werbungskosten grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (ua VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102). Der Steuerpflichtige muss allerdings die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (vgl VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Im gegenständlichen Fall macht der Bf Werbungskosten für Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung geltend.

Gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Kosten der doppelten Haushaltsführung und Kosten für in diesem Rahmen anfallende Familienheimfahrten sind jedoch unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten anzuerkennen.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Wenn dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien-) Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG 1988.

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten daher nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird (vgl *Ebner* in *Jakom EStG*¹⁶, Rz 56 zu doppelter Haushaltsführung; *Schubert* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 16 [Stand 1.7.2016, rdb.at], Tz 27). Daher teilen die beantragten Kosten für Familienheimfahrten das Schicksal der Kosten für doppelte Haushaltsführung.

Unstrittig steht im gegenständlichen Fall fest, dass der Bf in den Jahren 2017 und 2018 seinen Haupt- und Familiensitz in ***Bf-Wohnort*** innehatte. Ebenfalls wird nicht in Zweifel gezogen, dass ihm durch die Anmietung einer weiteren Wohnung am Ort des Arbeitsplatzes und durch Reisebewegungen zwischen seinen beiden Wohnsitzen Kosten entstanden sind. Fraglich ist jedoch, ob diese Kosten steuerlich zu berücksichtigen sind, also ob dem Bf eine Verlegung seines Wohnsitzes an den Beschäftigungsort in den Jahren 2017 und 2018 unzumutbar gewesen ist.

Der VwGH hat wiederholt erkannt, dass 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 ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen aus privaten Gründen außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsplatz, dann können die Aufwendungen für die Wohnung am Arbeitsplatz steuerlich nicht berücksichtigt werden (vgl ua VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 19.9.1989, 89/14/0100). Der Grund, warum Aufwendungen eventuell dennoch als 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 unter anderem aus Umständen der privaten Lebensführung, oder aber auch aus Besonderheiten des Arbeitsverhältnisses selbst ergeben (vgl. ua VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als die vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154). Die Unzumutbarkeit ist nach höchstgerichtlicher Judikatur (vgl. VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079; 20.09.2007, 2006/14/0038) gesondert aus Sicht des jeweiligen Streitjahres bzw. Veranlagungsjahres zu beurteilen. Demgemäß ist die Unzumutbarkeit im gegenständlichen Fall aus Sicht der Veranlagungsjahre 2017 und 2018 zu beurteilen.

Hinsichtlich der privaten Lebensumstände des Bf ist festzustellen, dass dieser in den Jahren 2017 bis 2018 alleinstehend war und keine Sorgepflichten hatte. Gewichtige persönliche Gründe, weshalb eine Wohnsitzverlegung an den Arbeitsort nicht möglich gewesen sei, wurden vom Bf nicht vorgebracht. Zwar ist der Bf Alleineigentümer seines Wohnsitzes in ***Bundesland 1*** und auch Eigentümer einer weiteren, kleinen, landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft im selben Ort, jedoch vermag der bloße Besitz eines Eigenheimes am Wohnort eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort nicht zu begründen (vgl. VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207). Zur landwirtschaftlichen Fläche und zum Garten des Hauses ist außerdem auszuführen, dass im Zuge der Senatsverhandlung angegeben wurde, dass während seiner beruflichen Abwesenheit der Bruder des Bf die Pflege bzw. die Bewirtschaftung übernommen hat. Somit kann auch aus den bestehenden Eigentumsverhältnissen und der Bewirtschaftung der Liegenschaften keine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung abgeleitet werden. Zusammenfassend ist für das Gericht demgemäß nicht erkennbar, weshalb es dem Bf aus persönlichen Gründen nicht möglich gewesen sein sollte, seinen Familienwohnsitz innerhalb eines angemessenen Zeitraumes, und zwar nach Abschluss des unbefristeten Dienstvertrags am 14.06.2016 mit der ***AG1***, an den Ort seines Arbeitsplatzes zu verlegen.

Zu Besonderheiten des Arbeitsverhältnisses ist darauf hinzuweisen, dass die Wohnsitzverlegung auch für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen unzumutbar ist, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf einen gewissen

Zeitraum (maximal 4 bis 5 Jahre) befristet ist, der Verbleib am Tätigkeitsort nur von kurzer Dauer sein wird und nach den Umständen des Einzelfalles von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (vgl. VwGH 03.03.1992, 88/14/0081; 26.11.1996, 95/14/0124; 24.11.2011, 2008/15/0296). Die Möglichkeit einer künftigen beruflichen Veränderung vermag jedoch keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsort zu begründen (vgl. VwGH 30.11.1993, 90/14/0212; 27.01.2000, 96/15/0205).

Der Bf stand im gesamten Beschwerdezeitraum in einem unbefristeten Dienstverhältnis zu einem Arbeitgeber und bestanden neben dem gegenständlichen Dienstvertrag keine weiteren Abreden hinsichtlich einer etwaigen konkreten Kündigung binnen einer gewissen Frist oder hinsichtlich einer konkreten Befristung der Tätigkeit. Einen Nachweis für eine bereits bei Abschluss des Dienstvertrages bestehende Gewissheit, dass die Tätigkeit nur für eine bestimmte Zeit andauern wird, konnte vom Bf nicht erbracht werden. Der Fall einer von vornherein befristeten Beschäftigung liegt angesichts des unbefristeten Dienstvertrages der Bf somit nicht vor.

Das Vorbringen des Bf, wonach es in der Theaterbranche üblich sei, dass die Dienstverhältnisse nur für die jeweilige Spielsaison bzw für die jeweilige Dauer der Intendanz und für die Dauer der jeweiligen Regieleitung abgeschlossen werden und bereits in den Jahren 2017 und 2018 mit aller Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen gewesen sei, dass die Beschäftigung des Bf mit Ablauf einer Intendanz zu Ende gehen werde, ist eben keine gewisse, sicher eintretende Prämisse, sondern nur eine Annahme, welche über die abstrakte Möglichkeit einer künftigen beruflichen Veränderung nicht hinausgeht (vgl. ua VwGH 27.01.2000, 96/15/0205). Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung bzw Kündigung reicht nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit handeln (vgl. VwGH 17.2.1999, 95/14/0059). Die bloße Wahrscheinlichkeit einer eventuellen Kündigung aufgrund von zukünftigen Änderungen in den internen Verantwortungsbereichen und der Struktur des Arbeitgebers stellt keine latent drohende Gefahr einer Kündigung dar und führt daher auch zu keiner Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass der Vertrag mit der seit dem Jahr 2016 tätigen Intendantin beim Landestheater ***Arbeitsort*** tatsächlich im Jahr 2021 verlängert wurde und es somit entgegen der Behauptung des Bf zu gar keinem Wechsel im Bereich der Intendanz des Theaters kam, welche für die Beendigung des Dienstverhältnisses als kausal angesehen werden kann. Auch dies wird als Indiz angesehen, dass die Folgen eines in der Zukunft liegenden Intendantenwechsels auf einen konkreten Arbeitsplatz nicht absehbar sind und somit keine mit Sicherheit eintretende Kündigung oder Weiterbeschäftigung durch einen solchen Vorgang angenommen werden kann.

Der erkennende Senat stellt somit fest, dass weder ein von Beginn an befristetes Dienstverhältnis vorgelegen, noch eine latent drohende Möglichkeit einer Kündigung in den

Jahren 2017 und 2018 bestanden hat, welcher eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in diesem Zeitraum begründet.

Zu den weiteren Einwänden des Bf, dass die COVID-19-Pandemie und die daraus resultierende Kurzarbeit ab dem Jahr 2020 bei der Beurteilung der Zumutbarkeit einer Verlegung des Wohnsitzes zu berücksichtigen seien und die Beschäftigung im Jahr 2021 ohnehin geendet habe, ist nochmals darauf hinzuweisen, dass die Unzumutbarkeit nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung gesondert aus Sicht des jeweiligen Streitjahres bzw Veranlagungsjahres zu beurteilen ist (vgl VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079; 20.09.2007, 2006/14/0038). In den beschwerdegegenständlichen Veranlagungszeiträumen 2017 und 2018 waren die Folgen der COVID-19-Pandemie nicht absehbar. Auch das tatsächliche Ende des Beschäftigungsverhältnisses stand damals nicht mit Sicherheit fest. Die Folgen der Covid-Pandemie und das tatsächliche Beschäftigungsende im Jahr 2021 stehen somit der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in den Jahren 2017 und 2018 nicht entgegen. Ident ist auch zum Beschäftigungsverlauf des Bf auszuführen, dass in der Vergangenheit liegende bzw zukünftige, befristete oder kurz andauernde Arbeitsverhältnisse dem Grunde nach keinen Einfluss auf die Beurteilung der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung in den gegenständlichen Beschwerdejahren bei Vorliegen eines unbefristeten Dienstverhältnisses haben. Im konkreten Fall ist auch darauf hinzuweisen, dass die in der Vergangenheit liegenden Arbeitsverhältnisse zum Teil von Beginn an nur auf eine bestimmte Dauer ausgelegt waren (so war das Dienstverhältnis mit dem ***AG9*** in den Jahren 2014 und 2015 als Krankheitsvertretung klassifiziert) und zum Teil vom Bf selbst auf eigenen Wunsch beendet wurden (so etwa das Dienstverhältnis mit dem ***AG8*** und dem Theater ***AG7***). Es lässt sich daher aus dem Beschäftigungsverlauf des Bf nicht ableiten, dass beim Bf bereits zu Beginn eines Arbeitsverhältnisses die Beendigungsart und der Beendigungszeitraum einer Tätigkeit mit Sicherheit feststeht. Eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in den Beschwerdezeiträumen ist daher auch aus den vergangenen und zukünftigen Beschäftigungsverhältnissen des Bf nicht abzuleiten.

Das Gericht kommt somit bei Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass dem Bf in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2017 und 2018 die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort (mit Ausnahme der ersten 1,5 Monate im Jahr 2017, siehe unten) aus den oben angeführten Gründen zuzumuten war. Eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung liegt damit im konkreten Fall nicht vor. Die geltend gemachten Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung bzw für Familienheimfahrten fallen daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 EStG 1988 (= Zuordnung zur privaten Lebenssphäre) und sind grundsätzlich zur Gänze nicht anzuerkennen.

Zu zeitlichen Komponente ist auszuführen, dass nach einer gewissen Zeit, die nicht schematisch, sondern stets im Einzelfall zu beurteilen ist, es dem Abgabepflichtigen in aller Regel zumutbar ist, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen

(vgl. VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Dieser Zeitraum hängt insbesondere vom Familienstand des Abgabepflichtigen ab. In der Verwaltungspraxis wird bei einem ledigen Abgabepflichtigen ein Zeitraum von bis zu sechs Monaten angenommen, in welchem die Verlegung des Wohnsitzes an den Arbeitsort als zumutbar qualifiziert wird (Vgl. LStR Rz 346 und 354). Spätestens nach Ablauf dieser Zeitspanne hat der Abgabepflichtige darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird. Das Gericht teilt die Einschätzung der Abgabenbehörde, dass dem Bf im gegenständlichen Fall eine Wohnsitzverlegung (zumindest) binnen 6 Monaten ab Beginn des Arbeitsverhältnisses zumutbar war. Demgemäß ist eine Anerkennung der doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten (begrenzt mit dem höchsten Pendlerpauschale) für einen Zeitraum von 6 Monaten ab Beginn der Beschäftigung am 16.08.2016, somit für das Jahr 2017 noch im Ausmaß von 1,5 Monaten anzuerkennen.

Dem Beschwerdebegehren ist somit ein Erfolg zu versagen. Die Einkommensteuer 2017 ist abweichend vom Erstbescheid wie in der BVE vom 15.09.2020 berechnet mit Euro -433,00 festzusetzen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Mai 2024