

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a, gegen die Bescheide des Finanzamtes b betreffend Einkommensteuer 2009 vom 11. Juli 2011 und Einkommensteuer 2010 vom 30. Jänner zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 machte der Beschwerdeführer (Bf.), ein deutscher Staatsbürger, welcher in diesem Zeitraum bei einer Unternehmensberatungsfirma in b gearbeitet hat, Kosten für doppelte Haushaltführung in Höhe von € 8.532,00 geltend, welche das Finanzamt vorerst mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 26. April 2010 antragsgemäß veranlagte.

Nach einem Vorhalteverfahren wurde mit Bescheid vom 11. Juli 2011 das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen, wobei auf die Begründung des gleichzeitig ergangenen Sachbescheides verwiesen wurde. Dieser wurde damit begründet, dass Kosten der doppelten Haushaltführung bei einem ledigen Steuerpflichtigen mit 6 Monaten begrenzt seien. Da bereits bei der Veranlagung 2008 3 Monate an Kosten der doppelten Haushaltführung geltend gemacht worden seien, seien bei der Veranlagung 2009 3 Monate berücksichtigt worden.

In der dagegen erhobenen Beschwerde verweist der Bf. auf die Lohnsteuerrichtlinien und gibt an, dass sein Familienwohnsitz in d liege, wo er studiert und viele Freunde habe, sowie in der Stadtgesellschaft aktiv sei. Zudem habe er trotz seines unbefristeten Arbeitsvertrages bei der Firma c bereits vor Antritt der Stelle mit Gewissheit davon ausgehen können, dass er bei seinem künftigen Arbeitgeber kürzer als fünf Jahre bleiben werde. Er plane nach Beendigung des Arbeitsvertrages fest an seinem Familienwohnsitz

zurückzukehren. In einem beigefügten Schreiben der Firma c wird u.a. angeführt, dass Berater wie der Bf. bei der Firma im Durchschnitt 38 Monate beschäftigt seien.

In einer auf Vorhalt des Finanzamtes gemachten Beschwerdeergänzung verweist der Bf. auf Vorstandspositionen in d sowie auf persönliche Beziehungen zu seinem Bruder und Freunden, eine Lebensgefährtin habe er nicht. Hinsichtlich seiner Wohnung in d bestehet ein mündlicher Mietvertrag, die Miete in Höhe von € 200,00 leiste er in bar.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2011 wird damit begründet, dass auch bei Alleinstehenden die Kosten für eine beruflich veranlassste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsstandort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten. Dabei sei von einer angemessene Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Wohnsitzes im Einzugsbereich des Beschäftigungsstandortes orientieren würde. Es seien dabei die Verhältnisse im Einzelfall zu berücksichtigen, wobei im Allgemeinen aber ein Zeitraum von sechs Monaten bei allein stehenden Arbeitnehmern ausreichend sei. Dieser Zeitraum sei beim Bf. berücksichtigt worden.

Im hiergegen erhobenen Vorlageantrag vom 18. Januar 2012 verweist der Bf. ergänzend darauf, er habe seinen Wohnsitz in d zusammen mit seinem Bruder, er sei seit 04/2009 als Kassier der e tätig sowie als Kassier im f von 2009 bis Mitte 2011. Seit Sommer 2011 habe er mit einem Künstler eine Gedenkreihe zur g veranstaltet, finanziert vom Kulturreferat der Stadt d. Zu seiner beruflichen Tätigkeit im Inland möchte er ergänzend vorbringen, dass die Auftragslage der Firma durchgehend schlecht und begleitet von Entlassungen/Nicht-Nachbesetzungen mit dem Resultat eines für ihn nicht sicheren Arbeitsplatzes sei. Er habe im Sommer 2008 die Entscheidung gefällt, von der Forschung in die Wirtschaft zu wechseln, in die Unternehmensberatung. Die Möglichkeit, in b, und somit in h Nähe, den beruflichen Wechsel zu starten, sei ausschlaggebend und begleitet von der Intention gewesen, innerhalb weniger Jahre beruflich nach d zurückzukehren, wo er sehr stark verwurzelt sei. Nach Antritt seiner Stelle in b im Oktober 2008 sei ihm innerhalb kürzester Zeit klar gewesen, dass die Stelle trotz unbefristetem Vertrag eine sehr unsichere Anstellung gewesen sei, wobei die kleine Firma bei seinem Eintritt aus sieben Personen bestanden habe. Weiters wird vom Bf. die schlechte Auftragslage der Firma von Beginn an seiner Tätigkeit geschildert. Schließlich seien mit Ende Mai 2010 nur noch vier Personen in der Firma tätig gewesen. Im März 2011 habe es noch ein kleines etwa einmonatiges Projekt gegeben, dann nur noch ein einige Tage dauerndes Projekt im Dezember. Die Unsicherheit sei zwar Teil der Branche insgesamt, aber in diesem Ausmaß betreffe es speziell nur ihn, da die Firma bis etwa 2007 sehr gut gelaufen sei und erst ab 2008 stetig Umsatz eingebüßt habe und nach und nach Personal entlassen habe. Die Arbeit als Unternehmensberater sei außerdem davon geprägt, vor Ort beim Kunden Dienstleistungen zu erbringen. Bei ihm vorwiegend in Deutschland und der Schweiz, selten in Österreich. b habe nur einen Stützpunkt gebildet, an dem er sich die meiste Zeit gar nicht befunden habe. In b zu sein, sei also weiterhin nur beruflich bedingt. In einem dem Vorlageantrag beigefügten Schreiben der Firma c vom 18. Januar 2012 wird

nochmals darauf hingewiesen, dass die durchschnittliche Verweildauer in der Firma drei Jahre sei. Der Bf. sei in einer Übergangszeit zur Firma gestoßen. Die Auftragslage sei vor seiner Einstellung so gut gewesen, dass eine Einstellung für erforderlich erachtet worden sei. Leider sei bei vielen Klienten im Nachhang der Finanzkrise 2008 eine "Beratersperre" verhängt worden, die Auftragslage seit 2009 sei stark schwankend, die Unternehmenssituation habe sich nicht verbessert. Die Auftragslage und die weitere Geschäftsentwicklung sei für die Mitarbeiter sehr transparent und damit durchaus selbst einschätzbar. Die Stellen der drei Angestellten, die die Firma seit der Anstellung des Bf. verlassen hätten, seien nicht nachbesetzt worden, durch einen Kundenauftrag hätte dies jedoch abgewendet werden können. In Perioden mit geringem Auftragsvolumen sei der Bf. immer wieder für konzeptionelle Aufgaben eingesetzt worden, diese Vorgangsweise sei aber ebenfalls zeitlich nicht unbegrenzt aufrecht zu erhalten. Aufgrund dieser Situation habe sich gerade für den Bf. eine hohe Arbeitsplatzunsicherheit über das branchenübliche Ausmaß ergeben.

Die gleiche Summe als Werbungskosten wie für 2009 machte der Bf. auch für das Jahr 2010 geltend, was ebenfalls vorerst zu einer antragsgemäßen Veranlagung mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 30. Juni 2011 führte.

Am 30. Jänner 2012 erging schließlich der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO, wobei auch hier auf die Begründung des gleichzeitig ergangenen Sachbescheides verwiesen wurde.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 erhobenen Berufung (Beschwerde) fuße die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung auf der gleichen Begründung wie für den Einkommensteuerbescheid 2009. Die vorgebrachte Begründung werde inzwischen auch dadurch untermauert, dass sein Angestelltenverhältnis am 30. April 2012 ende.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem entscheidungswesentlichem Sachverhalt aus:

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein deutscher Staatsbürger, wurde mit 1. Oktober 2008 bei der Firma c in i, mit unbefristeten Arbeitsvertrag als Unternehmensberater angestellt. Tatsächlich hat das Arbeitsverhältnis zu der Firma dann bis zum 30. April 2012 gedauert, wobei der Bf. auf diesen Zeitpunkt von der Firma gekündigt wurde. Laut Abfrage aus dem Zentralen Melderegister war der Bf. in der Zeit vom 22. September 2008 bis zum 24. Juli 2012 in j, mit Hauptwohnsitz gemeldet. Im selben Zeitraum hat der Bf. in k, zusammen mit seinem Bruder einen Wohnsitz innegehabt. Er war in den verfahrensgegenständlichen Jahren alleinstehend. Die Strecke b d b beträgt ca. 185 km (www.Michelin.routenplaner.de).

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

Nach § 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; dies gilt nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach der geltenden Rechtslage stellen Wohnungskosten (d.s Haushaltaufwendungen) grundsätzlich keine Werbungskosten der Betriebsausgaben dar. Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss und ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, als beruflich oder betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen (vgl. u.a. VwGH 28. Dezember 2011, 2008/15/0235).

Kosten für eine doppelte Haushaltung stellen dann Werbungskosten dar, wenn die doppelte Haushaltung berufsbedingt ist. Als Werbungskosten kommen hierbei unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss (vgl. VwGH 23.5.2000, 95/14/0096).

Das Beibehalten der Wohnung am Wohnsitz muss also beruflich bedingt sein. Die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit darf nicht zumutbar sein.

Beruflich bedingt ist der Doppelwohnsitz, wenn von vorneherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist, da die Verlegung des Wohnsitzes an den nur vorübergehenden Beschäftigungsstandort nicht zumutbar ist (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16, Tz 200/2).

Als Familienwohnsitz gilt bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jener Ort, an dem er mit seinem Ehegatten, bei einem unverheirateten Steuerpflichtigen mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 27. Februar 2008, 2005/13/0037 u.a.m.).

Im Falle eines alleinstehenden Steuerpflichtigen steht nach der Judikatur bei der Beurteilung des Werbungskostencharakters von Kosten eines Wohnsitzes am Beschäftigungs-/Arbeitsort nicht so sehr das Innehaben eines weiteren Wohnsitzes im Vordergrund, sondern vielmehr der Gesichtspunkt der Wohnsitzverlegung. Maßgebende Bedeutung kommt dabei der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsstandort zu, dem

Wohnbedürfnis des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen (vg. VwGH 19. Dezember 2012, 2009/13/0012).

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist es Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsstandort gelegenen (Familien-)Wohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes 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 der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 8. Februar 2007, 2004/15/0102; 22. November 2006, 2005/15/0011; 3. August 2004, 2000/13/0083 u.a.). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 20. September 2008, 2006/15/0047).

Wie den vorstehenden Ausführungen entnommen werden kann, ist Grundvoraussetzung für die Anerkennung von Aufwendungen für *doppelte Haushaltsführung* das Bestehen von zwei Wohnsitzen (Wohnungen), für die Aufwendungen anfallen. Als Werbungskosten absetzbar sind die für die Wohnung am Beschäftigungsstandort anfallenden Aufwendungen.

Es wird im gegenständlichen Fall vom BFG vom Vorliegen einer gemeinsamen Wohnung des Bf. mit seinem Bruder ausgegangen, wobei er nach seinen Angaben nur einen geringfügigen Mietbeitrag in Höhe von € 200,00 geleistet hat, was stark auf ein Untermietzimmer in der Wohnung des Bruders in der Zeit seiner Tätigkeit in b hindeutet. Es lässt sich aus dieser Konstellation zudem bedenkenlos ableiten, dass der Bf. nicht Hauptmieter der Wohnung in d war. Der Bf. hat jedenfalls trotz zweifachen (!) Vorhaltes des Finanzamtes keinen Mietvertrag vorgelegt und lediglich vorgebracht, es bestehne ein mündlicher Mietvertrag und er leiste die Miete in Höhe von € 200,00 in bar. Hierfür - für das Mietverhältnis und für das Mietentgelt - hat der Bf. keinerlei Bestätigungen beigebracht, sondern lediglich angeboten, diese nach Wunsch nachzureichen. Der Bf. wird in diesem Zusammenhang in aller Deutlichkeit darauf hingewiesen, dass eine Behörde bei Anforderung von Beweisvorlagen nicht damit meint, dass das bereits Vorgebrachte wiederholt und eine nochmalige Anforderung der gewünschten Beweismittel von der Behörde verlangt wird, sondern das entsprechende Beweismittel in Form von schriftlicher Bestätigungen des Bargeldempfängers, des Vertragsabschließenden etc., welche dann der freien Beweiswürdigung unterliegen, vorzulegen sind. Eine solche Verhaltensweise wie die des Bf. gegenüber der Behörde ist daher geeignet, ganz erheblich die Glaubwürdigkeit eines Vorbringens hinsichtlich für eine Behörde schwer überprüfbarer Fakten wie des Abschlusses von mündlichen Verträgen und Barmittelab/zuflüssen zu erschüttern.

Irgendeine berufliche Veranlassung für die Beibehaltung eines Wohnsitzes in d ist für das BFG aber ohnehin nicht erkennbar. Auch wenn vom Bf. behauptet wird, es sei von Anfang voraussehbar gewesen, dass seine Tätigkeit in der Firma nur vorübergehend sei, so ist

dem entgegenzuhalten, dass die Firma mit dem Bf. einen unbefristeten Arbeitsvertrag geschlossen hat. Wenn auch von der Firma bestätigt wird, dass die durchschnittliche Beschäftigungsdauer für Berater wie den Bf. 38 Monate dauern würde, so wird hier eben nur von einer durchschnittlichen Beschäftigungsdauer ausgegangen, was im Einzelfall daher auch deutlich unterschritten oder auch deutlich überschritten werden kann, denn wird jede Firma daran interessiert sein, eingearbeitete Spitzenkräfte auf Dauer zu halten bzw. weniger geeignete rasch abzubauen. Das Bundesfinanzgericht stellt hierzu mit Überzeugung fest, dass was hier die eigentliche und einzig wirklich entscheidende Rolle spielt, wohl der allgemeinen Lebenserfahrung nach die Auftragslage ist. Jedenfalls hat die Firma den Bf. im Jahr 2008 unbefristet angestellt und wurde hierzu auch nichts in dem Sinne vorgebracht, dass etwa beim Antritt des Arbeitsverhältnisses zwischen der Firma und dem Bf. irgendetwas hinsichtlich eingeschränkter Verweildauer gesondert vereinbart wurde. Wie sehr die Firma daran interessiert war, den Bf. als Arbeitskraft zu halten, wird nämlich auch dadurch zum Ausdruck gebracht, dass dieser auch in Perioden mit geringem Auftragsvolumen für rein konzeptionelle Arbeiten eingesetzt wurde, offensichtlich in der Hoffnung, dass man ihn dann bald wieder in seiner Kerntätigkeit einsetzen kann. Eine Situation, die glaubhaft nicht auf Dauer aufrechterhalten werden kann, was ja dann auch im Endeffekt aufgrund der schlechten Auftragslage - das erhellt ganz eindeutig aus dem Vorbringen des Bf. aber auch aus den Schreiben der Firma - und nicht aufgrund der "durchschnittlichen Verweildauer, deren zeitliche Begrenzung somit für den Bf. von Anfang an absehbar war" zur Kündigung des Dienstverhältnisses führte. Wie daraus auch deutlich ableitbar, handelt es sich bei der Arbeitgeberin des Bf. nicht um eine sogenannte "hire and fire" Firma, sondern um ein seriöses Unternehmen, das auch gerade in diesem Einzelfall des Bf. sich sehr um den Erhalt seines Arbeitsplatzes bemüht hat, wenn dieser auch wie bereits angeführt schließlich aus wirtschaftlichen Gründen, und nicht wegen irgendwelcher Durchschnittsverweildauer oder "von Anfang an sich abzeichnender Verschlechterung der Auftragslage" nicht mehr haltbar war.

Das Bundesfinanzgericht merkt weiter an, dass es nicht nachvollziehbar ist, dass gerade im Fall des Bf. ein Einzelfall hinsichtlich "erhöhter Arbeitsplatzunsicherheit" in den verfahrensgegenständlichen Jahren bestanden hat, hat die Finanzkrise 2008 in weiterer Folge doch nicht nur die Unternehmensberatungsbranche und hier gerade im besonderen Maße das kleine Unternehmen, in welchem der Bf. beschäftigt war, sondern praktisch alle Wirtschaftszweige, deren wirtschaftliches Überleben von Kundenaufträgen abhängig ist, massiv betroffen, was gleichbedeutend mit Arbeitsplatzunsicherheit ist. Die Finanzkrise 2008 hat jedenfalls das Unternehmen - wie bereits ausgeführt - nicht daran gehindert, den Bf. im Herbst 2008 unter Abschluss eines unbefristeten Arbeitsvertrages neu einzustellen und war der Bf. auch in den verfahrensgegenständlichen Jahren 2009 und 2010 (und auch 2011) durchgehend bei der Firma beschäftigt. Aus dem ganzen Vorbringen des Bf., aber auch aus den angeführten Schriftsätze der Firma, lässt sich weiters bedenkenlos ableiten, dass der Bf. auch weiterbeschäftigt worden wäre, wenn der Firma neue Kundenaufträge erteilt worden wären.

Auch das Vorbringen hinsichtlich seiner verschiedenen gesellschaftlichen Tätigkeiten in d (seit 04/2009 Kassier der I, Kassier im f 2009-2011, seit Sommer 2011 Organisator/ Koordinator bei "m"), welche er zudem alle erst nach Antritt seines Jobs in b begonnen hat, ist nicht geeignet, der Beschwerde zu Erfolg zu verhelfen. Es handelt sich bei all diesen Aktivitäten um rein privat veranlasste Interessenstätigkeiten des Bf., weshalb dadurch keine berufliche Veranlassung eines steuerlich anzuerkennenden Doppelwohnsitzes konstruiert werden kann.

Das Bundesfinanzgericht folgt daher wie o.a. nicht der Argumentation des Bf., dass bereits bei Antritt seiner Tätigkeit in b fest gestanden ist bzw. von vornherein fix damit zu rechnen war, dass lediglich ein tatsächliches Beschäftigungsverhältnis von ein paar Jahren Bestand haben wird, weshalb die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer *doppelten Haushaltsführung* als Werbungskosten nicht vorliegen.

Im Übrigen wird auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2011 verwiesen.

Zu den Familienheimfahrten:

Aufwendungen für Fahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Wohnsitz am Heimatort sind nur dann im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen als Werbungskosten abzugsfähig, wenn im Einzelfall auch die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten *doppelten Haushaltsführung* vorliegen.

Wie in der Beschwerdeentscheidung bereits ausgeführt, waren beim Bf. entsprechend der Beweislage die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung einer *doppelten Haushaltsführung* für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume 2009 und 2010 nicht gegeben. Zudem hat er die Wohnung nicht allein bewohnt, weshalb es auch nicht etwa erforderlich war, dass er dort einmal im Monat nach dem Rechten sieht.

Aufgrund der Akzessorietät dieses Anspruches war dem Beschwerdebegehr auch in diesem Punkte die Anerkennung zu versagen.

Die Beschwerden waren aus den o.a. Gründen als unbegründet abzuweisen.

## **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.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt,

der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die Entscheidung nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 16 Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 ab oder fehlt eine solche Rechtsprechung. Weiters ist die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur zu lösenden Rechtsfrage auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Feldkirch, am 14. August 2015