

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch Y, gegen den Bescheid des Finanzamts Z vom 8. Jänner 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Beschwerdevorentscheidung vom 22. Februar 2013 unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist seit 31. Mai 2010 geschäftsführende Gesellschafterin der A GmbH und erzielt als solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für das Jahr 2011 machte sie Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 12.646,69 Euro (Miete in Höhe von 7.800 Euro, Betriebskosten in Höhe von 718,90 Euro und Kosten für Strom und Heizung in Höhe von 4.127,79 Euro) als Betriebsausgaben geltend. Die Bf. brachte dazu vor, sie habe vorübergehend ein Haus in B, in der Nähe ihres neuen Tätigkeitsortes gemietet, weil ihr Wohnsitz mehr als 120 km von ihrem neuen Tätigkeitsort entfernt gewesen sei. Erst im Juni 2012 habe sie ihren Wohnsitz von C nach D verlegt. In Beantwortung eines Vorhalts des Finanzamts gab die Bf. ergänzend bekannt, dass es

sich bei ihrem Wohnsitz in C um ein Haus mit einer Wohnnutzfläche von 104 m<sup>2</sup> auf einem Grundstück in der Größe von 340 m<sup>2</sup> gehandelt habe. Das in B gemietete Haus habe eine Wohnnutzfläche von 130 m<sup>2</sup> gehabt. Die für das Haus in B angefallenen Kosten wurden von der Bf. nachgewiesen.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2011 wurden vom Finanzamt nur Aufwendungen in Höhe von 4.800 Euro als Betriebsausgaben für doppelte Haushaltsführung anerkannt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Höhe der Bruttomiete für eine Kleinwohnung (55 m<sup>2</sup>) im Bereich B als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) beantragte die Bf. bzw. ihr steuerlicher Vertreter neuerlich, die gesamten für doppelte Haushaltsführung geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 12.646,69 Euro als Betriebsausgaben anzuerkennen, weil weder nach dem Gesetz bzw. den zum Einkommensteuergesetz verfassten Kommentaren noch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine schematische Kürzung der Aufwendungen vorgesehen sei. Nach der Rechtsprechung sei vielmehr auf die Verhältnisse des Einzelfalls Bedacht zu nehmen. Im vorliegenden Fall sei daher die berufliche Position der Bf. als Geschäftsführerin zu berücksichtigen, die einen Notarbeitsplatz zur Arbeitsvorbereitung sowie entsprechende Gepäckaufbewahrungsmöglichkeiten am Wohnsitz der Bf. erfordere. Die Bf. benötige daher eine größere, zweckentsprechende Wohnmöglichkeit, weshalb sie sich mit der in den Lohnsteuerrichtlinien (vgl. LStR 2002, Rz 349) vorgenommenen Einschränkung auf eine Wohnung in der Größe von 55 m<sup>2</sup> bis 60 m<sup>2</sup> nicht identifizieren könne. Zu berücksichtigen sei auch, dass die Bf. bisher keine Kosten für die Einrichtung des Hauses in B geltend gemacht habe.

Mit Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) des Finanzamts wurde der Einkommensteuerbescheid 2011 insofern geändert als Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung überhaupt nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden. In der Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt aus, Kosten für doppelte Haushaltsführung und Aufwendungen für Familienheimfahrten seien so lange als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in den Nahebereich des Beschäftigungsortes nicht zumutbar sei. Für eine Alleinstehende, die keine gewichtigen Gründe gegen eine Wohnsitzverlegung aufzuzeigen vermag, sei es durchaus zumutbar, innerhalb eines angemessenen Zeitraums (das seien etwa sechs Monate) eine Wohnung am Beschäftigungsort zu nehmen und dort ihren einzigen Haushalt zu führen. Werde der Wohnsitz innerhalb eines Zeitraums von sechs Monaten nicht verlegt, so erfolge die Beibehaltung von zwei Wohnsitzen

nach Ablauf dieses Zeitraums aus privaten bzw. persönlichen Motiven, weshalb die Mehraufwendungen daraus keine Betriebsausgaben mehr darstellten. Die Bf. habe ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin im Mai 2010 begonnen und ein Haus in der Nähe ihres Tätigkeitsortes gemietet. Da die Kosten für doppelte Haushaltsführung maximal für die Dauer von sechs Monaten zuerkannt werden könnten, stünden im Jahr 2011 aus diesem Titel keine Betriebsausgaben mehr zu.

Im Vorlageantrag führte die Bf. bzw. ihr steuerlicher Vertreter aus, da der Wohnort der Bf. von ihrem Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt gewesen sei, sei der Bf. die tägliche Rückkehr an ihren Wohnort nicht zumutbar gewesen. Bei Alleinstehenden gäbe es keine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung, sondern der Wohnsitz müsse binnen angemessener Zeit verlegt werden. Die bis zur endgültigen Wohnsitzverlegung entstehenden Kosten seien als Kosten der vorübergehenden doppelten Haushaltsführung absetzbar. Vom Finanzamt seien diese Kosten nicht zum Abzug zugelassen worden, weil die maximale Dauer von sechs Monaten bereits im Jahr 2010 abgelaufen sei. Die vom Finanzamt herangezogene Dauer für die endgültige Verlegung des Wohnsitzes bei Alleinstehenden finde sich in den Lohnsteuerrichtlinien. Gemäß LStR 2002, Rz 346, könnten die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei sei von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich an den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden: eines Wohnsitzes) im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiere. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar sei, könne nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr seien die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.04.1986, 84/14/0198). Im Allgemeinen werde für Alleinstehende ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein. Zu prüfen sei daher sowohl die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an sich, die bei Alleinstehenden im Allgemeinen bejaht werde, als auch, in welchem Zeitraum die Wohnsitzverlegung zumutbar sei. Die Bf. habe sofort nach Aufnahme ihrer neuen Tätigkeit mit der Suche nach einer geeigneten Immobilie begonnen. Diese habe sich aber schwieriger gestaltet als erwartet. Für die Dauer der Suche nach einer neuen Bleibe habe sie ihren bisherigen Wohnsitz aus nahe liegenden Gründen beibehalten müssen. Die gemietete Wohnung sei von vornherein nur als Übergangslösung geplant gewesen. Erst durch den Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2012 und der damit verbundenen endgültigen Verlegung des Wohnsitzes sei das Erfordernis einer doppelten Haushaltsführung weggefallen. Es sei nie beabsichtigt gewesen, den alten Wohnsitz so lange zu behalten, sondern habe sich das erst auf Grund der Schwierigkeiten, einen angemessenen Wohnsitz in der Nähe des neuen Tätigkeitsortes zu finden, ergeben. Gerade in solchen Fällen sei die in den Richtlinien genannte Sechs-Monats-Frist nicht schematisch anzuwenden, sondern es seien die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen. Die Sechs-Monats-Frist werde wohl insbesondere dann zur Anwendung kommen, wenn eine

Wohnsitzverlegung überhaupt nicht stattfindet. Die Bf. habe ihren Wohnsitz im Mai 2012 jedoch tatsächlich verlegt und ihren bis dahin bestehenden Wohnsitz aufgegeben. Tatsache sei jedenfalls, dass die Bf. ihren Wohnsitz erst nach 24 Monaten und nicht bereits nach sechs Monaten endgültig verlegt habe. Es werde daher beantragt, die Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von 12.646,69 Euro für das gesamte Jahr 2011 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Als erwiesen festgestellter Sachverhalt:**

Die Bf. ist seit 31. Mai 2010 geschäftsführende Gesellschafterin der A GmbH. Der neue Tätigkeitsort der Bf. war mehr als 120 km von ihrem damaligen Wohnsitz in C entfernt. Die Bf. mietete daher mit Beginn ihrer neuen Tätigkeit ein Haus in B, in der Nähe ihres neuen Tätigkeitsortes. Dieses Haus hatte eine Wohnnutzfläche von 130 m<sup>2</sup>. Das Haus der Bf. in C hatte eine Wohnnutzfläche von 104 m<sup>2</sup>. Nach den Angaben des steuerlichen Vertreters der Bf. benötigte die Bf. an ihrem Tätigkeitsort mehr als die übliche Kleinwohnung mit einer Wohnnutzfläche von 55 m<sup>2</sup> bis 60 m<sup>2</sup>. Die berufliche Position der Bf. erforderte sowohl einen Notarbeitsplatz zur Arbeitsvorbereitung als auch entsprechende Gepäckaufbewahrungsmöglichkeiten. Im Jahr 2012 erwarb die Bf. schließlich eine Liegenschaft in D und verlegte im Mai 2012 ihren (Haupt-)Wohnsitz von C nach D. In B hatte sie lediglich einen Nebenwohnsitz gemeldet.

Strittig ist, ob die im Jahr 2011 für das Haus in B angefallenen Aufwendungen für Miete und Betriebskosten in Höhe von insgesamt 12.646,69 Euro als Betriebsausgaben unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ zu berücksichtigen sind.

#### **Rechtsgrundlagen:**

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften weder die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge noch 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, abgezogen werden.

### **Rechtliche Erwägungen:**

Wenn einem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Ort seiner Erwerbstätigkeit wohnen muss und die Verlegung des Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden: des Wohnsitzes) in den Bereich der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Auch bei Alleinstehenden mit eigenem Hausstand können „für eine gewisse Übergangszeit“ Aufwendungen für eine Wohnmöglichkeit am Ort der Erwerbstätigkeit als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt werden (vgl. zB VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Entscheidend ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes immer die im Einzelfall zu berücksichtigende Zumutbarkeit der Verlegung des Hauptwohnsitzes in den Bereich der Erwerbstätigkeit (vgl. zB VwGH 24.06.2010, 2007/15/0297, m.w.N.). Bei der Prüfung der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist der Eignung der Wohnmöglichkeit am Ort der Erwerbstätigkeit, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, maßgebliche Bedeutung beizumessen (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012). Anderes gilt, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an den Ort der Erwerbstätigkeit gekommen ist (vgl. VwGH 09.09.2004, 2002/15/0119, m.w.N.).

Die Bf. war – nach den Angaben ihres steuerlichen Vertreters – im Streitzeitraum alleinstehend. Unbestritten ist daher, dass der Bf. die Verlegung ihres Wohnsitzes in den Bereich ihrer Tätigkeit grundsätzlich zumutbar war bzw. kein Grund für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vorlag. Unbestritten ist weiters, dass auch bei Alleinstehenden für eine gewisse Übergangszeit, deren Dauer nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu bemessen ist, Aufwendungen für eine Wohnmöglichkeit am Ort der Erwerbstätigkeit als Betriebsausgaben (bzw. Werbungskosten) unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ anerkannt werden können.

Die Bf. vertritt die Ansicht, ihr sei die Verlegung ihres (Haupt-)Wohnsitzes (und damit verbunden die Aufgabe ihres bis dahin bestehenden Wohnsitzes in C) erst im Mai 2012 zumutbar gewesen, weil sie, obwohl sie sofort nach Aufnahme ihrer neuen Tätigkeit mit der Suche nach einer geeigneten Immobilie begonnen habe, erst im Jahr 2012 eine Liegenschaft im Nahebereich ihres neuen Tätigkeitsortes erworben habe, auf der sie einen ihren Bedürfnissen entsprechenden Wohnsitz begründen habe können. Das Haus in B habe sie stets nur als Übergangslösung angesehen. Während der Dauer der Suche nach einer endgültigen Bleibe habe sie ihren Wohnsitz in C aus naheliegenden Gründen

beibehalten müssen. Die Aufwendungen für das Haus in B, das sie ausschließlich für die Wahrnehmung ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin benötigt habe, seien daher als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Aus den Ausführungen der Bf. ist nicht erkennbar, warum das Haus in B mit einer Wohnnutzfläche von 130 m<sup>2</sup> als Wohnmöglichkeit für die Bf. weniger geeignet gewesen sei als ihr Haus in C mit einer Wohnnutzfläche von 104 m<sup>2</sup>; warum die Bf. ihre Wohnung in C bis zum Erwerb der Liegenschaft in D somit habe beibehalten müssen. Die Bf. führte in der Beschwerde aus, dass sie sich mit einer Kleinwohnung in der Größe von 55 m<sup>2</sup> bis 60 m<sup>2</sup> am Ort ihrer Erwerbstätigkeit nicht „identifizieren“ könne, weil sie auf Grund ihrer beruflichen Position eine größere, zweckentsprechende Örtlichkeit benötige, die ihr auch einen Notarbeitsplatz zur Arbeitsvorbereitung sowie ausreichende Gepäckaufbewahrungsmöglichkeiten biete. Da die Bf. diese, ihrer beruflichen Position entsprechende, Wohnmöglichkeit in dem Haus in B offensichtlich gefunden hatte, ist nicht ersichtlich, warum ihr die endgültige Verlegung ihres Wohnsitzes erst nach dem Erwerb der Liegenschaft in D im Jahr 2012 zumutbar gewesen sein sollte. Andere Gründe, als die Suche nach einer ihren Wohnbedürfnissen entsprechenden Immobilie, für die Unzumutbarkeit der Verlegung ihres Wohnsitzes vor dem Jahr 2012 hatte die Bf. nicht genannt. Die bloße Tatsache, dass es sich bei dem Haus in B um ein gemietetes Objekt, bei dem in C beibehaltenen Wohnsitz sowie bei der in D erworbenen Liegenschaft hingegen um im Eigentum der Bf. stehende Objekte handelte, begründet die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ebenso wenig wie das Vorbringen, dass die Bf. das (gemietete) Haus in B stets nur als Übergangslösung angesehen hatte.

Da nach Berücksichtigung der Umstände des vorliegenden Falls die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für die Bf. bereits im Jahr 2010 gegeben war, konnten die für das Haus in B im Jahr 2011 angefallenen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

### **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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil dieser Entscheidung, soweit sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, die vom

Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsansicht zugrunde gelegt wurde.

Graz, am 27. August 2015