

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 24.03.2017 gegen die Bescheide des seinerzeitigen ***Finanzamtes A*** vom 20.01.2017,

- über die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014 sowie
- betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011, 2012 und 2014,

zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide

- über die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014 sowie
- betreffend Einkommensteuer 2012 und 2014

wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer für das Jahr 2011 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. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) wurde von seinem italienischen Arbeitgeber, der ***C***, von 01.07.2011 bis 28.02.2013 (20 Monate) zur ***D*** nach Österreich entsandt. Die Entsendung wurde in weiterer Folge zunächst bis zum 28.02.2014 und schließlich bis zum 28.02.2015 verlängert. Ab 01.03.2015 vereinbarte die ***E*** mit dem Bf ein unbefristetes Dienstverhältnis.

Vom Zeitpunkt des Beginns seiner Entsendung am 01.07.2011 bis zum 01.10.2011 (3 Monate) lebte der Bf in der Wohnung seiner österreichischen Ehefrau. Der Bf mietete ab 01.10.2011 eine Eigentumswohnung mit ca. 103 m², in ***F***, wo er mit seiner Ehefrau und seinem am ***GebDat***2011 geborenen Sohn ***G***, bis 19.03.2015 wohnte. Die Familie übersiedelte in der Folge nach ***Bf-Adr*** und am ***GebDat***2015 wurde Sohn ***H*** geboren.

Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung 2011 verlagerte sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf mit Entsendungsbeginn am 01.07.2011 nach Österreich. Seinen Wohnsitz in Italien (***I***) behielt der Bf während seiner Entsendung bei.

In der Einkommensteuererklärung für 2011 vom 27.10.2014 wurden unter anderem Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 3.884,91 € und für Familienheimfahrten in Höhe von 687,89 €, in der Einkommensteuererklärung für 2012, ebenfalls vom 27.10.2014, wurden unter anderem Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 16.507 € und in der Einkommensteuererklärung für 2014 vom 23.11.2015 wurden unter anderem Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 16.995,85 € als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 26.01.2016 wurde der Bf betreffend die Einkommensteuererklärung 2014 bezüglich der als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für doppelte Haushaltsführung ersucht, unter anderem die Adressen der zwei haushaltsführenden Wohnsitze zu übermitteln und zu erklären, weshalb diese benötigt würden, mitzuteilen, wo sich der Beschäftigungsort befinde und um welche Entfernung es sich zum eigentlichen Wohnsitz handle und Belege für die Aufwendungen nachzureichen.

Mit Schriftsatz vom 09.02.2016 teilte die steuerliche Vertretung im Wesentlichen mit, dass sich der Beschäftigungsort des Bf bei der ***D*** in Wien befinde, der eigentliche Wohnsitz des Bf liege hingegen über 700 km entfernt in Italien (***I***), weshalb die Begründung eines Wohnsitzes in Wien unerlässlich gewesen sei. Bezüglich der Belege für die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung verwies die steuerliche Vertretung auf den vorgelegten Mietvertrag bezüglich der Wohnung in ***F***, demzufolge der Bruttogesamtmietzins pro Monat 1.200 € betrage, auf eine übermittelte Monatsvorschreibung der Betriebskosten ab

1/2013 vom 10.12.2012 in Höhe von 164,03 € und bezüglich der monatlichen Strom- und Gaskosten auf die vorgelegten Kontoauszüge.

Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 26.02.2016 wurden die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in erklärter Höhe von 16.995,85 € als „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ in Abzug gebracht.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 09.05.2016 wurden die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in erklärter Höhe von 3.884,91 € und für Familienheimfahrten in erklärter Höhe von 687,89 € als „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ in Abzug gebracht.

Im Einkommensteuerbescheid 2012, ebenfalls vom 09.05.2016, wurden die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in erklärter Höhe von 16.507 € als „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ in Abzug gebracht.

Mit Vorhalt vom 19.08.2016 wurde der Bf betreffend die Einkommensteuererklärung 2011 ersucht, unter anderem seine Aufwendungen bezüglich der Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung zu erläutern und nachzuweisen.

Mit Vorhalt vom 08.09.2016 wurde der Bf betreffend die Einkommensteuererklärung 2012 ersucht, unter anderem seine Aufwendungen bezüglich der Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung zu erläutern und nachzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 27.12.2016 übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf unter anderem den bereits vorgelegten Mietvertrag bezüglich der Wohnung in ***F***, demzufolge der Bruttogesamtmietzins pro Monat 1.200 € betrage, eine Vorschreibung der Firma ista Österreich GmbH vom 28.11.2011, wonach die monatliche Vorschreibung für Heizung und Wasser 114,91 € betrage und eine Teilbetragsinformation von Wien Energie vom 03.10.2011, aus der hervorgeht, dass für die Monate Oktober bis Dezember 2011 Stromkosten in Höhe von 170 € zu entrichten seien. Die steuerliche Vertretung führte dazu im Wesentlichen aus, dass es dem Bf angesichts des absehbaren vorübergehenden Aufenthaltes sowie der befristeten Beschäftigung in Österreich nicht zumutbar gewesen sei, den gewählten Wohnsitz in Italien, welchen er seit Jahren inne habe, aufzugeben. Für die Dauer der Entsendung hätte der Bf in Österreich einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung begründet (***F***, anschließend ***Bf-Adr***). Auf den Bf finde der Expatriate-Erlass (Rz 1038e der LStR 2002) Anwendung, wo festgehalten werde, dass die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich als Werbungskosten im Rahmen der Kosten für doppelte Haushaltsführung abzugsfähig seien, soweit sie monatlich die für eine zweckentsprechende Unterkunft angemessenen Kosten von maximal 2.200 € nicht übersteigen. Hinsichtlich der Aufwendungen für Familienheimfahrten übermittelte die steuerliche Vertretung einen Ausdruck des Routenplaners Google Maps,

demzufolge die Entfernung vom Wohnsitz in Österreich (**F**) zum Wohnsitz in Italien (**I**) 715 km und die Fahrzeit mit dem Auto 6 Stunden und 30 Minuten betrage. Zudem wurde ein Ausdruck eines elektronischen Tickets von Air Dolomiti für einen Hinflug am (Fr) 26.08. um 20 Uhr und einen Rückflug am (So) 28.08. um 17:35 Uhr, um 78,89 €, vorgelegt.

Mit Bescheiden vom 20.01.2017 über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014, wurden die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012, beide vom 09.05.2016, sowie der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 26.02.2016 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

In den Einkommensteuerbescheiden 2011, 2012 und 2014, alle vom 20.01.2017, wurden die erklärten Ausgaben für Familienheimfahrten in Höhe von 687,89 € (2011) und doppelte Haushaltsführung in Höhe von 3.884,91 € (2011), 16.507 € (2012) bzw 16.995,85 € (2014) nicht berücksichtigt. In der Bescheidbegründung wurde – nach Wiedergabe des gegenständlichen Sachverhaltes – ausgeführt, dass weder eine vorübergehende Entsendung des ausländischen Arbeitgebers noch ein Familienwohnsitz in Italien festgestellt worden sei, weshalb die Aufwendungen für Familienheimfahrten und für die doppelte Haushaltsführung nicht gerechtfertigt seien.

Mit Schreiben vom 23.03.2017 erhob die steuerliche Vertretung des Bf Beschwerde gegen die Bescheide vom 20.01.2017 über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014, sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014, alle vom 20.01.2017. Es wurde darauf hingewiesen, dass aus dem nunmehr übermittelten Entsendungsvertrag vom 01.07.2011 hervorgehe, dass die Entsendung zunächst auf den Zeitraum von 20 Monaten (01.07.2011 bis 28.02.2013) befristet gewesen sei. Weiters sei aus dem Beiblatt zum Vertrag zu entnehmen, dass der Bf seine Arbeitsleistung zu 90 % für die **D** in Österreich und die restlichen 10 % für die **C** in Italien erbringe. Zudem wurden Kalenderaufzeichnungen für die Jahre 2011 bis 2014 vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass der Bf immer wieder beruflich nach Italien gereist sei, um zu arbeiten. Den übermittelten Kalenderaufzeichnungen ist zu entnehmen, dass der Bf im Jahr 2011 an sieben von 92 und im Jahr 2012 an zwölf von 214 Werktagen in Italien beruflich tätig gewesen sei. Im Jahr 2014 sei der Bf nicht in Italien beruflich tätig gewesen.

Darüber hinaus verwies die steuerliche Vertretung auf die Rz 347 der LStR, wonach bei erstmaliger Gründung eines gemeinsamen Familienwohnsitzes am Beschäftigungsort des einen (Ehe)Partners Aufwendungen des anderen (Ehe)Partners, welche erwachsen, weil auf Grund der Beibehaltung der bisherigen Erwerbstätigkeit auch der bisherige Wohnsitz beibehalten wurde, als Werbungskosten abzugsfähig seien und auf die diese Rechtsansicht folgende Entscheidung des UFS vom 30.12.2005, RV/1779-W/05.

Bezüglich der Veranlagungen hielt die steuerliche Vertretung fest, dass der Erstbescheid für das Jahr 2014 am 26.02.2016 und die Erstbescheide für die Jahre 2011 und 2012 am 09.05.2016 erlassen worden seien. Dem Finanzamt seien somit bereits vor Erlassung der Erstbescheide alle Sachverhaltselemente bekannt gewesen, und es habe keine neuen

Tatsachen gegeben. Die steuerliche Vertretung verwies speziell auf die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014, welche am 23.11.2015 eingereicht worden sei. Die Behörde hätte dazu – wie bereits erwähnt – am 26.01.2016 ein umfangreiches Ergänzungsersuchen erlassen, das mit Schreiben vom 10.02.2016 vollinhaltlich beantwortet worden sei. Der erklärungs-gemäße Erstbescheid sei am 26.02.2016 ergangen, wobei die Kosten für doppelte Haushaltsführung zur Gänze berücksichtigt worden seien. Die steuerliche Vertretung führte mit Verweis auf die angeführte zeitliche Abfolge der Bescheiderstellung den Grundsatz von Treu und Glauben an, wonach jeder, der am Rechtsleben teilnehme, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen habe und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen dürfe, was er früher vertreten habe und worauf andere vertraut hätten (zB VwGH 15.03.2001, 2001/16/0063). Die steuerliche Vertretung beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Mit Vorhalt vom 17.08.2017 wurde der Bf ersucht, mitzuteilen, wie lange er den Wohnsitz in Italien vor seiner Entsendung gehalten habe, wie groß die Wohnung sei, ob die Wohnung auch von der Gattin des Bf oder anderen Personen zu Wohnzwecken genutzt worden sei, ob die Übersiedlung nach Österreich von vornherein gewünscht gewesen sei, ob die Möglichkeit bestanden habe, die Entsendung zu verlängern, ob die italienische Immobilie noch im Besitz des Bf sei, ob der Bf steuerfreie Reisekostenersätze gemäß § 26 EStG bezogen habe. Zudem wurde der Bf ersucht, das Lohnkonto zu übermitteln und zu bestätigen, dass alle die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten betreffenden Kostenersätze bereits von den beantragten Kosten in Abzug gebracht worden seien. Weiters wurde der Bf darüber informiert, dass das Finanzamt beabsichtige, den italienischen Wohnsitz nicht als Familienwohnsitz anzuerkennen, da gemäß LStR 2002 Rz 343 ein Familienwohnsitz dort sei, wo ein in Partnerschaft lebender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen habe. Das sei bei einer Partnerschaft mit Kind an dem Ort, an dem Partnerin und Kind wohnhaft seien. Diese hätten den Bf auch nicht nach Österreich „begleitet“, sondern seien bereits in Österreich wohnhaft gewesen bzw seien in Österreich geboren worden. Die Abgabenbehörde verwies auch darauf, dass die von der steuerlichen Vertretung des Bf zitierte LStR 2002 Rz 347 der Argumentation des Bf nicht helfen könne, da es sich beim österreichischen Wohnsitz um den erstmaligen gemeinsamen Familienwohnsitz am Beschäftigungsort beider Partner handle. Aufgrund der Aussage von Rz 347 könnten maximal die Kosten für den italienischen Wohnsitz bei den italienischen Einkünften zum Abzug kommen. Im Jahr 2014 sei allerdings laut den übermittelten Unterlagen kein einziger Arbeitstag in Italien geleistet worden.

Mit Schreiben vom 20.09.2017 übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf als Nachweis für den italienischen Wohnsitz den italienischen Vertrag sowie die italienische Meldebestätigung, wobei darauf hingewiesen wurde, dass die deutsche Übersetzung bereits in Arbeit sei und nach Erhalt umgehend nachgereicht werde. Zudem wurde ausgeführt, dass der Bf das Haus in Italien im Jahr 1999 gemeinsam mit seiner Schwester und seiner Mutter von seinem Vater übernommen habe. Nach dem Umbau seien drei Wohneinheiten entstanden, wovon eine der

Bf besitze, deren Fläche 89 m² betrage. Die italienische Wohnung sei bis dahin im Besitz des Bf gewesen und sei während seiner Aufenthalte in Italien in den Jahren 2011 bis 2014 als Wohnsitz genutzt worden. Als Nachweis der angefallenen Kosten für die italienische Wohnung werde eine Aufstellung für die Jahre 2011 bis 2014 übermittelt. Ebenfalls übermittelt wurden die Lohnkonten für die Jahre 2011 bis 2014 und erklärt, dass es gemäß den vorliegenden Unterlagen seitens des Dienstgebers keine Kostenersätze gegeben habe. Nach Auskunft des Bf sei eine Übersiedlung bzw Fixanstellung von vornherein nicht geplant gewesen. Wie aus dem Entsendungsvertrag ersichtlich, sei die Entsendung von Italien nach Österreich ursprünglich auf zwei Jahre (laut Entsendungsvertrag: 20 Monate) befristet gewesen. Eine Verlängerung der Entsendung sei unter beiderseitigem Einverständnis möglich gewesen. Die steuerliche Vertretung erwähnte auch, dass der Bf seine jetzige Frau in Österreich kennengelernt und am 22.07.2011 geehelicht habe.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 23.02.2018 wurde der Einkommensteuerbescheid 2011 dahingehend abgeändert, dass die anrechenbare ausländische Steuer nicht in erklärter Höhe von 974,34 €, sondern in Höhe von 1.118,82 € in Abzug gebracht wurde und die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2014 abgewiesen. In der Bescheidsbegründung vom 28.02.2018 wurde ausgeführt, dass die Anwendung des Expatriate-Erlasses (Rz 1038a ff LStR) von Seiten der Abgabenbehörde versagt werde, da laut vorgebrachter Unterlagen eine Verlängerung der Entsendung von beiden Vertragsparteien jederzeit möglich gewesen sei. Tatsächlich sei die ursprüngliche Entsendung auch bis März 2015 verlängert und danach ein Dienstverhältnis zur österreichischen Konzerngesellschaft begründet worden. Der Inlandsaufenthalt betrage nun schon mehr als sechs Jahre. Die Auszahlung nicht steuerbarer Reisekostenersätze könne aufgrund der vorliegenden Lohnkonten nicht verifiziert werden; allerdings stünden laut Entsendungsvertrag verschiedene Zahlungen bzw Vergünstigungen zu, die ebenfalls dem Lohnkonto nicht zu entnehmen seien. Bezüglich der beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung und der damit verbundenen Familienheimfahrten (Rz 341, 343, 347 LStR) verwies die Abgabenbehörde darauf, dass der Bf gemäß den von ihm übermittelten Unterlagen erstmals in Österreich einen Wohnsitz mit seiner Ehegattin begründet hätte. Grundsätzlich befinde sich ein Familienwohnsitz dort, wo ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Partner einen gemeinsamen Haushalt unterhalte, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilde. Der Lebensmittelpunkt des Bf sei aufgrund des Sachverhaltes (Tätigkeitsort beider Ehepartner in Wien sowie Wohnort der gesamten Familie in ***F*** bzw ***Bf-Adr***) und auch aufgrund der Einschätzung des Bf in Österreich bzw eben in der gemeinsamen Familienwohnung gelegen. Der in Rz 347 geschilderte Sachverhalt stimme mit der Situation des Bf insoweit nicht überein, als der Bf seinen Wohnsitz mit Entsendungsbeginn an den Tätigkeitsort verlagert hätte und nicht, wie in den LStR dargestellt, einen Wohnsitz am Tätigkeitsort beibehalten und einen neuen Familienwohnsitz am Tätigkeitsort der Partnerin begründet hätte. Ob die Kosten für den italienischen Wohnsitz als Kosten der doppelten Haushaltsführung abzugsfähig wären, könne

aufgrund der lediglich geringen steuerlichen Auswirkungen (Reduktion des im Ausland steuerpflichtigen Entgelts für 2011 und dadurch geringere anrechenbare Steuer; keine Auswirkung für die Folgejahre) unbeachtet bleiben. Bezüglich des Grundsatzes von Treu und Glauben führte die Abgabenbehörde aus, dass dieser gestaltbare Sachverhalte betreffe, die im Vertrauen auf ein bestimmtes Verhalten der Behörde gesetzt würden. Dass der Wohnsitz in Italien aufgegeben worden wäre, wenn die Abgabenbehörde die Kosten für doppelte Haushaltsführung nicht anerkenne, sei nicht behauptet worden. Außerdem werde die Behörde durch Treu und Glauben nicht an eine falsche Rechtsauslegung gebunden; das Interesse an der Rechtsrichtigkeit überwiege in solchen Fällen. Es würden daher weiterhin weder die Kosten für doppelte Haushaltsführung noch jene für Familienheimfahrten anerkannt. Die Abgabenbehörde hielt fest, dass für Familienheimfahrten Kostenersätze des Arbeitgebers im Entsendungsvertrag vorgesehen seien, aber weder diese noch die übrigen Zahlungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit dem Beginn der Entsendung aus den übermittelten Lohnkonten ersichtlich seien; außerdem sei für das Jahr 2011 lediglich eine Hochrechnung vorgelegt worden. Fraglich sei für die Abgabenbehörde daher, ob nicht neben den im Lohnkonto enthaltenen Bezügen weitere Zahlungen im Zusammenhang mit der Entsendung erfolgt seien. Für 2011 sei ein Anteil des in Italien steuerpflichtigen Einkommens sowie die darauf anrechenbare Steuer neu berechnet worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.02.2018 wurde die Beschwerde gegen die Bescheide über die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014 vom 20.01.2017 gemäß § 299 BAO, als unbegründet abgewiesen und diese damit begründet, dass die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nach Ansicht der Abgabenbehörde keine abzugsfähigen Werbungskosten darstellten und die steuerliche Auswirkung nicht nur geringfügig sei, weshalb die entsprechenden Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014 abzuheben und neue Bescheid zu erlassen gewesen seien.

Mit Schreiben vom 04.05.2018 stellte die steuerliche Vertretung des Bf den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht und führt – mit Verweis auf § 303 Abs 1 lit b und c BAO – aus, dass die streitgegenständlichen relevanten Umstände der Abgabenbehörde schon bei Erlassung der seinerzeitigen Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 vom 09.05.2016 sowie des Einkommensteuerbescheids 2014 vom 26.02.2016 bekannt gewesen seien. Mit Einreichung der Einkommensteuererklärungen 2011, 2012 und 2014 seien dem Finanzamt auch umfangreiche Beilagen mit Erläuterungen zugesandt worden, in welchen sowohl die persönliche Situation (mitsamt Benennung der Wohnsitze in Österreich und Italien) sowie auch die wirtschaftliche Situation (befristete Entsendung von Österreich nach Italien, gemeint: von Italien nach Österreich) des Bf dargelegt worden seien. In diesem Zusammenhang seien auch die Kosten für die doppelte Haushaltsführung aufgeschlüsselt worden. Spätestens mit Hilfe der Beilagen hätte das Finanzamt eine etwaige Rechtswidrigkeit bzw Unrichtigkeit erkennen müssen. Dem Finanzamt seien daher eindeutig bereits vor Erlassung der Erstbescheide alle Sachverhaltselemente bekannt gewesen und es

habe auch keine neuen Tatsachen gegeben. Die Wiederaufnahmen hätten daher nicht auf neuen Tatsachen oder neuen Beweismitteln basiert, die aus der Sicht des Abgabenverfahrens neu hervorgekommen wären, sondern auf einer zu einem anderen Ergebnis gelangenden Beweiswürdigung. Weiters verwies die steuerliche Vertretung des Bf darauf, dass bei der Beschwerdeentscheidung vom 28.02.2018 die Behörde zu den in der Beschwerde vorgebrachten Argumenten und der umfassenden Begründung, warum der Bf den Wohnsitz in Italien aufrechterhalten habe, nicht eingegangen sei. Dies treffe auch auf die Tatsache zu, dass dem Finanzamt im Rahmen von mehreren Ergänzungsersuchen detailliert dargelegt worden sei, warum es dem Bf während des vorübergehenden Aufenthaltes in Österreich im Rahmen der befristeten Entsendung nicht zumutbar gewesen sei, den Wohnsitz in Italien, welchen er seit Jahren inne habe, aufzugeben. Im Gegensatz zu der in der Bescheidbegründung vom 20.01.2017 angeführten Behauptung, es könne keine vorübergehende Entsendung des ausländischen Arbeitgebers festgestellt werden, verwies die steuerliche Vertretung erneut als Nachweis für die Entsendung auf den entsprechenden Entsendungsvertrag, aus dem hervorgehe, dass die Entsendung zunächst auf den Zeitraum von 20 Monaten (01.07.2011 bis 28.02.2013) befristet gewesen sei. Dem Beiblatt zum Entsendungsvertrag sei zu entnehmen, dass der Bf seine Arbeitsleistung zu 90 % für die ***D*** in Österreich erbringe und die restlichen 10 % für die ***C*** in Italien. Die Kalenderaufzeichnungen der Jahre 2011 bis 2014 belegten, dass der Bf immer wieder beruflich nach Italien gereist sei, um zu arbeiten. In Österreich habe der Bf für die Dauer der Entsendung einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung begründet (***F***, danach ***Bf-Adr***). Der Beschäftigungsort des Bf befinde sich bei der ***D*** in Wien, der eigentliche Wohnsitz des Bf liege hingegen über 700 km entfernt in Italien, weshalb die Begründung eines Wohnsitzes in Wien unerlässlich gewesen sei. Der Bf habe das Haus in Italien im Jahr 1999 gemeinsam mit seiner Schwester und seiner Mutter von seinem Vater übernommen. Nach einem Umbau seien drei Wohneinheiten entstanden, wovon eine Wohnung der Bf besitze und während der Jahre 2011 bis 2014 während seiner Aufenthalte in Italien als Wohnsitz genutzt habe.

Die steuerliche Vertretung des Bf verwies erneut darauf, dass auf den Bf aufgrund der vorübergehenden Beschäftigung der Expatriate-Erlass (Rz 1038e der LStR 2002) zur Anwendung komme und auf die Entscheidung des UFS vom 30.12.2005, RV/1779-W/05, wonach bei erstmaliger Gründung eines gemeinsamen Familienwohnsitzes am Beschäftigungsort des einen (Ehe)Partners Aufwendungen des anderen (Ehe)Partners, welche erwachsen, weil auf Grund der Beibehaltung der bisherigen Erwerbstätigkeit auch der bisherige Wohnsitz beibehalten worden sei, als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Mit Vorlagebericht vom 11.09.2018 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Beschwerdeführer (Bf) ist italienischer Staatsangehöriger und wurde von seinem italienischen Arbeitgeber, der ***C***, ab 01.07.2011 für 20 Monate zur ***D*** nach Österreich entsandt. Die Entsendung wurde in weiterer Folge zwei Mal um jeweils 12 Monate verlängert bis schließlich am 01.03.2015 zwischen der ***E*** und dem Bf ein unbefristetes Dienstverhältnis vereinbart wurde.

Der Bf erbrachte seine Arbeitsleistung in seiner Funktion als „Head of data work flows“ zu 90 % für die ***D*** in Österreich und die restlichen 10 % für die ***C*** in Italien, wofür er im Streitjahr 2011 an sieben von 92 Arbeitstagen und im Streitjahr 2012 an zwölf von 214 Arbeitstagen in Italien war.

Am 22.07.2011 heiratete der Bf eine österreichische Staatsangehörige und lebte während der ersten drei Monate seiner Entsendung in der Wohnung seiner nunmehrigen Ehefrau (***J***). Mit Mietvertrag vom 09.09.2011 mietete der Bf ab 01.10.2011 für einen Zeitraum von fünf Jahren eine ca. 103 m² große Wohnung in ***F***, die er mit seiner Ehefrau – die seit 1995 bei der ***K*** beschäftigt ist – am 29.11.2011 bezog. Am ***GebDat***2011 wurde Sohn ***G*** geboren.

Am 19.03.2015 übersiedelte die Familie nach ***Bf-Adr*** und am ***GebDat***2015 wurde Sohn ***H*** geboren.

Seine Wohnung in Italien (***I***) blieb während der Entsendung des Bf in seinem Eigentum.

Der Bf machte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 3.884,91 € und für Familienheimfahrten in Höhe von 687,89 € sowie in den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2014 Ausgaben für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 16.507 € (2012) und 16.995,85 € (2014) als Werbungskosten geltend, die in den Einkommensteuerbescheiden 2011, 2012 und 2014 als solche in erklärter Höhe berücksichtigt wurden.

Nach bescheidmäßiger Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014 gemäß § 299 BAO wurden in den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2011, 2012 und 2014 die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten nicht in Abzug gebracht.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen und dem Abgabensinformationssystem des Bundes und ist nicht strittig.

Strittig ist, ob die Aufhebung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011, 2012 und 2014 zu Recht erfolgt ist und ob es sich bei den geltend gemachten Ausgaben für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten um Werbungskosten handelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Einkommensteuer 2011, 2012 und 2014

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 bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 sind auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnsitz (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungs- (Berufswohnsitz). Als Arbeits(Tätigkeits-)ort oder Beschäftigungs-ort ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss. Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebender Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. Jakom/Ebner, EStG 2022, § 16 Rz 56 „Doppelte Haushaltsführung“).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungs-ort (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungs-ort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann.

Im vorliegenden Beschwerdefall heiratete der Bf kurz nach Entsendungsbeginn am 1. Juli 2011 am 22.07.2011 seine nunmehrige Ehefrau mit der er zunächst in ihrer Wohnung in ***J*** und später in der am 01.10.2011 angemieteten Wohnung in ***F*** lebte. Mit der Heirat begründete der Bf mit seiner Ehefrau einen gemeinsamen Familienwohnsitz zunächst in der Wohnung seiner Ehefrau und später in der von ihm und seiner Ehegattin gemeinsam bewohnten Wohnung.

Soweit im Vorlageantrag ausgeführt wird, dass sich der Beschäftigungsort des Bf bei der ***D*** in Wien befinde, der eigentliche Wohnsitz des Bf hingegen über 700 km entfernt in Italien liege, weshalb die Begründung eines Wohnsitzes in Wien unerlässlich gewesen sei, wird dem entgegen gehalten, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf spätestens mit der Heirat nach Österreich verlagert hat, der Bf und seine Ehefrau zunächst in ***J*** und später in ***F*** einen gemeinsamen Familienwohnsitz gegründet haben und die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort (doppelte Haushaltsführung) beruflich veranlasst ist, wenn der Familienwohnsitz (***J*** bzw. ***F***) – und nicht der eigentliche Wohnsitz – vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen (Wien) so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Im Hinblick darauf, dass der Familienwohnsitz des Bf von seinem Beschäftigungsort in Wien nicht so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, ist die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort (doppelte Haushaltsführung) nicht beruflich veranlasst.

Bezüglich des Vorbringens der steuerlichen Vertretung des Bf in der Beschwerde, wonach ihrem Mandanten aufgrund des absehbaren vorübergehenden Aufenthaltes in Österreich sowie der befristeten Beschäftigung in Österreich nicht zumutbar gewesen sei, den gewählten Familienwohnsitz in Italien, welchen er seit Jahren innehatte, aufzugeben, wird darauf hingewiesen, dass der Bf und seine Ehefrau – wie bereits oben ausgeführt – zunächst in ***J*** und später in ***F*** einen gemeinsamen Familienwohnsitz erstmals gegründet haben und somit von einer Aufgabe des gewählten Familienwohnsitzes des Bf in Italien nicht auszugehen ist.

Wenn die steuerliche Vertretung des Bf aufzeigt, dass der Bf planmäßig im Rahmen seiner Position als „Head of data work flows“ seine Arbeitsleistung zu 90 % für die ***D*** in Österreich erbringe und die restlichen 10 % für die ***C*** in Italien und als Beweis dafür, dass der Bf immer wieder beruflich nach Italien gereist sei, um zu arbeiten, Kalenderaufzeichnungen vorlegt, wird darauf verwiesen, dass die Absolvierung von Dienstreisen des Bf nach Italien nicht in Zweifel gezogen wurde und Dienstnehmer auch Dienstreisen ins Ausland vornehmen, ohne am Einsatzort eine Eigentumswohnung zur Verfügung zu haben.

Die steuerliche Vertretung des Bf macht weiters geltend, dass bei erstmaliger Gründung eines gemeinsamen Familienwohnsitzes am Beschäftigungsort des einen(Ehe)Partners Aufwendungen des anderen (Ehe)Partners, welche erwachsen, weil auf Grund der Beibehaltung der bisherigen Erwerbstätigkeit auch der bisherige Wohnsitz beibehalten worden sei, als Werbungskosten abzugsfähig seien und verweist auf die dieser Rechtsansicht folgenden Entscheidung des UFS vom 30.12.2005, RV/1779-W/05. Es trifft zu, dass sowohl in der erwähnten Entscheidung des UFS als auch im vorliegenden Beschwerdefall erstmals ein gemeinsamer Familienwohnsitz der Ehepartner gegründet wurde. Während aber in der Entscheidung des UFS der erstmals gemeinsame Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des

einen (Ehe)Partners gegründet und vom anderen (Ehe)Partner auf Grund der Beibehaltung der bisherigen Erwerbstätigkeit auch der bisherige Wohnsitz beibehalten wurde, wurde im gegenständlichen Beschwerdefall der erstmals gemeinsame Familienwohnsitz am selben Beschäftigungsort beider (Ehe)Partner gegründet, da der Bf mit Entsendungsvertrag seinen Beschäftigungsort von Italien nach Wien verlegt hat. Da aber – wie bereits oben ausgeführt - der Familienwohnsitz des Bf in ***J*** sowie in ***F*** von seinem Beschäftigungsort in Wien nicht so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, ist die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort (doppelte Haushaltsführung) nicht beruflich veranlasst.

Im Hinblick darauf, dass der Bf mit seiner Heirat einen gemeinsamen Familienwohnsitz mit seiner Ehefrau zunächst in deren Wohnung in ***J*** und anschließend in der von ihm und seiner Ehefrau gemeinsam bewohnten Wohnung in ***F*** begründete, und der Familienwohnsitz des Bf von seinem Beschäftigungsort in Wien nicht so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, ist die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort nicht beruflich veranlasst und sind die aus einer doppelten Haushaltsführung geltend gemachten Kosten als Werbungskosten nicht zu berücksichtigen.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2011 machte die steuerliche Vertretung des Bf folgende Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend:

Fahrt mit PKW im Juli 2011	609,00 €
Flug mit Air Dolomiti: 26. – 28. August 2011	78,89 €
Kosten für Familienheimfahrten	<u>687,89 €</u>

Die im Zusammenhang mit der Betreuung seines Wohnsitzes in Italien im Streitjahr 2011 geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten sind gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e iVm § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 in Höhe von 687,89 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Der Bf war im Streitjahr 2011 vom 01. Juli bis 31. Dezember an sieben von 92 Tagen in Italien tätig. Da Italien als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Bezüge hat, welche die italienischen Arbeitstage in diesem Zeitraum betreffen, stellte die steuerliche Vertretung des Bf den Antrag auf Anrechnung der in Italien für diese Einkünfte bezahlten Steuern.

Im Hinblick auf die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von 687,89 €, betragen die Bezüge, für die Italien das Besteuerungsrecht zusteht, nunmehr 3.609,91 € (= 47.444,60 x 7 / 92).

Die steuerliche Vertretung des Bf beantragte die Anrechnung der in Italien entrichteten Steuern, da Italien gemäß Art 15 Abs 2 lit b Abkommen zwischen der Republik Österreich und

der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, das Besteuerungsrecht auf diese Bezüge habe.

Die Höhe der in Italien entrichteten und in Österreich anzurechnenden Steuer beträgt somit 1.100,54 € (= 3.609,91 x 14.464,27 / 47.444,60).

In der Beschwerde verwies die steuerliche Vertretung des Bf zudem darauf, dass auf den Bf der Expatriates-Erlass Anwendung finde, wo festgehalten werde, dass die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich als Werbungskosten im Rahmen der Kosten für doppelte Haushaltsführung abzugsfähig seien, soweit sie monatlich die für eine zweckentsprechende Unterkunft angemessenen Kosten von maximal 2.200 € nicht überstiegen. Diesbezüglich ist anzumerken, dass die Lohnsteuerrichtlinien keine bindende Rechtsquelle darstellen. Die Lohnsteuerrichtlinien können mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen (vgl VwGH vom 25.10.2000, 99/13/0016; 22.02.2007, 2002/14/0140). Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 wird teilweise Folge gegeben und die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2012 und 2014 wird als unbegründet abgewiesen.

3.1.2. Bescheide über die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014

Gemäß § 299 Abs 1 BAO idF des FVwGG 2012 (§ 323 Abs 37 BAO) BGBl I Nr 14/2013 kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. (...)

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl VwGH 24.06.2010, 2010/15/0059; 20.01.2016, 2012/13/0059).

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein.

Die Aufhebung, aber auch die Abweisung des Aufhebungsantrages, setzt die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; 20.01.2016, 2012/13/0059; *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 13).

Der Inhalt eines Bescheides ist rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist, sei es, dass er gegen Gesetze, gegen Verordnungen oder gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union verstößt. Der Bescheidspruch ist nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig. Er ist auch rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die

Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (zB als Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ § 299 Tz 15).

Die Abgabenbehörde begründet die drei Bescheide vom 20.01.2017 über die Aufhebung gemäß § 299 BAO der Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 vom 09.05.2016 und des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 26.02.2016 damit, dass die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise. Mit den zugleich erlassenen neuen Einkommensteuerbescheiden 2011, 2012 und 2014 wurden die geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung einschließlich Familienheimfahrten nicht mehr gewährt und die Sachbescheide im Wesentlichen damit begründet, dass weder eine vorübergehende Entsendung des ausländischen Arbeitgebers noch ein Familienwohnsitz in Italien festgestellt werden könne, welche die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten rechtfertigten.

Die Beschwerdevorentscheidung vom 28.02.2018 betreffend die Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten keine abzugsfähigen Werbungskosten darstellten und die steuerliche Auswirkung nicht nur geringfügig sei.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 darzulegen. Die Sache, über die im Verfahren über die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden ist, wird bei der amtswegigen Aufhebung durch die Abgabenbehörde im Aufhebungsbescheid festgelegt. Im Rechtsmittelverfahren darf kein anderer Aufhebungsgrund herangezogen werden. Bei amtswegiger Aufhebung ist daher die Bezeichnung der für die Aufhebung maßgebende Rechtswidrigkeit in der Begründung unverzichtbar (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 40ff).

Den angefochtenen Aufhebungsbescheiden liegt die Rechtsauffassung zu Grunde, dass die geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten keine abzugsfähigen Werbungskosten darstellten und die steuerliche Auswirkung nicht nur geringfügig sei. Da sich – wie unter Punkt 3.1.1. dargelegt – die rechtliche Beurteilung der Abgabenbehörde bezüglich der Berücksichtigung von Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2012 und 2014 des Bf als frei bzw im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 des Bf zum Teil frei von Rechtsirrtum erweist, stellt sich der jeweilige Spruch der aufgehobenen Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012, beide vom 09.05.2016, und des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2014 vom 26.02.2016 als „nicht richtig“ iSd § 299 Abs 1 BAO dar.

Die steuerliche Vertretung des Bf führt in der Beschwerde im Wesentlichen aus, dass dem Finanzamt bereits vor Erlassung der Erstbescheide alle Sachverhaltselemente bekannt gewesen seien und es keine neuen Tatsachen gegeben habe und ergänzt im Vorlageantrag, dass es im

vorliegenden Fall um die Frage gehe, ob die streitgegenständlichen relevanten Umstände der Abgabenbehörde nicht ohnehin schon bei Erlassung der seinerzeitigen Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 vom 09.05.2016 sowie des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 26.02.2016 bekannt gewesen seien. Die steuerliche Vertretung des Bf verweist darauf, dass mit Einreichung der Einkommensteuererklärungen 2011, 2012 und 2014 dem Finanzamt auch umfangreiche Beilagen mit Erläuterungen zugesandt worden seien, in welchen sowohl die persönliche als auch die wirtschaftliche Situation des Bf dargelegt worden seien. Spätestens mit Hilfe der Beilagen hätte das Finanzamt eine etwaige Rechtswidrigkeit bzw Unrichtigkeit erkennen müssen. Die Wiederaufnahmen basierten daher nicht auf neuen Tatsachen oder neuen Beweismitteln, die aus der Sicht des Abgabenverfahrens neu hervorgekommen wären, sondern auf einer zu einem anderen Ergebnis gelangenden Beweiswürdigung. Die steuerliche Vertretung wies darauf hin, dass für die Zulässigkeit einer amtswegige Wiederaufnahme erforderlich sei, dass aktenmäßig erkennbar sei, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich worden seien, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt habe. Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertige einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl zB VwGH vom 05.04.1989, 88/13/0052; 19.09.1990, 89/13/0245).

Diesem Vorbringen ist – samt dem Hinweis auf die beiden erwähnten Erkenntnisse – entgegenzuhalten, dass im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt wurde, sondern Bescheide aufgehoben wurden, deren jeweiliger Spruch sich als nicht richtig erwiesen hat.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung oder bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes) ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 nicht ausschlaggebend (vgl *Ritz*, BAO⁶, § 299 Tz 10).

Die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO liegen somit vor; ob die Einkommensteuerbescheide 2011, 2012 und 2014 tatsächlich aufzuheben waren, ist jedoch eine Ermessensentscheidung.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Unter „Billigkeit“ versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter „Zweckmäßigkeit“ das „öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“.

Die Billigkeit gebietet die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei, ferner sind auch das bisherige redliche oder unredliche Verhalten des Abgabepflichtigen, seine Einstellung zum Recht und zu seinen abgabenrechtlichen Pflichten zu würdigen. Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 20 Tz 7 und die dort zitierte Judikatur).

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist zB für Aufhebungen gemäß § 299 insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu beachten (siehe *Ritz*, aaO, § 20 Tz 8; *Stoll*, BAO-Kommentar, 209).

Die Beachtung des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – der Zweck der Norm des § 299 BAO – spricht im gegenständlichen Fall unstrittig für die bescheidmäßig erfolgte Unterlassung der Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten. Dass ein öffentliches Interesse an der Einbringung von Abgaben besteht, steht ebenfalls außer Zweifel, sodass die Zweckmäßigkeit zu bejahen ist.

Soweit die steuerliche Vertretung des Bf mit Verweis auf die zeitliche Abfolge der Bescheiderstellung den Grundsatz von Treu und Glauben anführt, wonach jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben, wird darauf hingewiesen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. VwGH vom 15.06.2005, 2002/13/0104; VwGH vom 03.11.2005, 2003/15/0136). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Im Hinblick darauf, dass die Beschwerde nicht erkennen lässt, welches berechnete Interesse der Bf am Unterbleiben der rechtsrichtigen Beurteilung, abgesehen von den steuerlichen Vorteilen für den Bf selbst durch das niedrigere zu versteuernde Einkommen, haben könnte, stehen den gegenständlichen bescheidmäßigen Festsetzungen auch keine Billigkeitsüberlegungen – berechnete Interessen der Partei – entgegen.

Da sich aufgrund der Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2011, 2012 und 2014 Nachforderungen in Höhe von 1.919 € (2011), 8.188 € (2012) und 8.432 € (2014) ergeben, gelangt das Bundesfinanzgericht zu der

Ansicht, dass keine Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen vorliegt, bzw die Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig ist.

Wie bereits ausgeführt, ist es Zweck der Bestimmung über die Aufhebungen gemäß § 299 BAO, dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor allem im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Rechnung zu tragen und diesem Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben. Bei Abwägung aller in Betracht kommender Gesichtspunkte würde ein Absehen von den beschwerdegegenständlichen Abgaben diesem Prinzip nicht Rechnung tragen. Die positive Ermessensübung steht daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes im Einklang mit den im gegebenen Zusammenhang maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung.

Die Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2011, 2012 und 2014 war daher abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt

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 Beurteilung der zu lösenden Rechtsfrage, ob die angefochtenen Aufhebungsbescheide zu Recht ergangen sind, erfolgte im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im Übrigen hing die Frage der Berücksichtigung von geltend gemachten Kosten für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 21. März 2023