

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr.ⁱⁿ Elisabeth Hafner als Vorsitzende, die Richterin Mag.^a Melanie Maier sowie den fachkundigen Laienrichter Joachim Rinösl und die fachkundige Laienrichterin Eva Maiwald-Wanderer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Dr. Andreas Simon Kogler, Bichlhofweg 18, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die

- Beschwerde vom 22. April 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 18. März 2015 betreffend Einkommensteuer 2013
- Beschwerde vom 07. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 04. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 und gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 11. Oktober 2016 betreffend Einkommensteuer 2015
- Beschwerde vom 19. Januar 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 21. Dezember 2021 betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2018
- Beschwerde vom 25. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer 2019 (Steuernummer ***BF1StNr1***)

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. Oktober 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Melanie Bleikolb zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2018 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2019 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Streit zwischen den Verfahrensparteien besteht darüber, ob die vom Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.) erzielten Schweizer Einkünfte der österreichischen Steuerpflicht unterliegen.

Einkommensteuer 2013

Mit Bescheid vom 18.03.2015 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2013 in Höhe von 29.434 Euro fest. Der Veranlagung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von insgesamt 109.217,60 Euro zugrunde gelegt, dies mit der Begründung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Österreich liege. Dabei handelte es sich um Schweizer Einkünfte. Die Besteuerungsgrundlagen wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gem. § 184 BAO geschätzt, wobei eine Quellensteuer in Höhe von 15.088,71 in Abzug gebracht wurde.

Dagegen richtet sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 22.04.2015. Der Bf. brachte zusammengefasst vor, er habe spätestens ab 01.06.2013 keinen Wohnsitz und keinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen liege ausschließlich in der Schweiz. Die unbeschränkte Steuerpflicht sei daher nur bis 31.05.2013 gegeben. Der Bf. gab an, dass er von seiner Frau getrennt lebe, allerdings einige Male im Jahr nach Österreich komme, um sein Einfamilienhaus, in dem seine Frau wohnt, zu kontrollieren und seine Enkel zu besuchen. Er bewohne eine Mietwohnung in der Schweiz. Daher werde beantragt, den Bescheid aufzuheben und für die Veranlagung 2013 die unbeschränkte Steuerpflicht nur vom 01.01. – 31.05.2013 anzunehmen und für den Zeitraum 01.06. – 31.12.2013 die Einkünfte mit Null festzusetzen, da die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz gegeben sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung (in der Folge: BVE) vom 04.10.2016 wurde der Bescheid abgeändert. Folgende Besteuerungsgrundlagen wurden herangezogen:

Einkünfte aus nSA ohne inländischen Steuerabzug	106.357,20 Euro
Quellensteuer	11.823,55 Euro
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	3.136,00 Euro

Auf die (gesonderte) Bescheidbegründung wurde verwiesen.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 07.11.2016 monierte der Bf. die noch fehlende Bescheidbegründung. Die belangte Behörde führte in der Bescheidbegründung vom 15.11.2016 aus, dass ihrer Ansicht nach kein rechtsbeständiger Mietvertrag vorliege und daher auch nicht vom Vorhandensein eines Wohnsitzes in der Schweiz auszugehen sei. Aufgrund des Wohnsitzes im Inland sei die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben.

Im Nachtrag zum Vorlageantrag vom 02.01.2017 brachte der Bf. vor, die Annahme der Behörde, dass ein rechtsbeständiger Mietvertrag und somit Wohnsitz in der Schweiz fehle, sei unrichtig. Zwischen der ***1***, als Vermieter einerseits, und den Herren ***2*** und ***3***, als gemeinsame Mieter andererseits, bestehe ein Mietvertrag seit 26.04.2002. Herr ***3*** habe seinen Anteil an der Wohnung an seinen Schwiegervater, den Bf., untervermietet. Die Ansässigkeit in der Schweiz im Sinne der DBA Ö/CH sei von den Schweizer Behörden bestätigt worden. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege in der Schweiz, zumal der Bf. von seiner Frau getrennt lebe und auch keine minderjährigen oder unterhaltspflichtigen Kinder in Ö habe. Daher sei der Bf. in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig und in Österreich beschränkt. Der Ansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei falsch, da es sich um fiktive Einkünfte, die im Schweizer Steuersystem berücksichtigt werden, handle. Da der Bf. in Österreich keine Einkünfte beziehe, sei keine Veranlagung durchzuführen. Es werde daher beantragt, den Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Einkommensteuer 2014 und 2015

Mit Bescheid vom 04.10.2016 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2014 in Höhe von 6.027 Euro fest. Der Veranlagung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von insgesamt 28.305,99 Euro (Schweizer Pensionsbezüge) zugrunde gelegt, da der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich liege. Die Besteuerungsgrundlagen wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gem. § 184 BAO geschätzt, wobei eine Quellensteuer in Höhe von 1.859,87 in Abzug gebracht wurde. Weiters wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.179,00 Euro herangezogen.

Mit Bescheid vom 11.10.2016 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2015 in Höhe von 5.750 Euro fest. Der Veranlagung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von insgesamt 28.305,99 Euro (Schweizer Pensionsbezüge) zugrunde gelegt, da der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich liege. Die Besteuerungsgrundlagen wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gem. § 184 BAO geschätzt, wobei eine Quellensteuer in Höhe von 1.859,87 in Abzug gebracht wurde. Weiters wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.179,00 Euro herangezogen.

Gegen diese Bescheide richtet sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 07.11.2016. Der von der belangten Behörde erlassene Mängelbehebungsauftrag wurde vom steuerlichen Vertreter beantwortet, wobei es sich bei diesem Schreiben um das oa. Schreiben vom 02.01.2017 handelt (Nachtrag zum Vorlageantrag 2013 und zur Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015).

Vorlage an das Bundesfinanzgericht

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden gegen die

Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2015 mit Vorlagebericht vom 31.10.2017 zur Entscheidung vor. Beantragt wurde, Österreich das Besteuerungsrecht (unbeschränkte Steuerpflicht) an den Schweizer Einkünften aus nSA (Aktivbezug und Pension) gemäß Art. 4 Abs. 2 DBA Ö/CH zuzuerkennen. Hinsichtlich der von Amts wegen berücksichtigten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde um Nichtfestsetzung ersucht, da keine Vermietungseinkünfte vorliegen würden.

Aufgrund Pensionierung des bisher zuständigen Richters wurde die gegenständliche Beschwerdesache mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses der Gerichtsabteilung 5014 zur Erledigung zugeteilt. Die Beschwerde vom 07.11.2016 gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 wurde ohne Erlassung einer BVE vorgelegt. Das Bundesfinanzgericht vertrat die Auffassung, dass eine BVE zu erlassen sei und setzte die Verfahrensparteien hierüber am 3. Mai 2022 gemäß § 281a BAO in Kenntnis.

BVE 2014 und 2015

Mit BVE vom 27.07.2023 hat die belangte Behörde die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2014 und 2015 abgeändert und folgende Besteuerungsgrundlagen herangezogen:

	2014	2015
Einkünfte aus nSA ohne inländischen Steuerabzug	24.529,32 Euro	24.205,74 Euro
Quellensteuer	1.859,87 Euro	0,00 Euro
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 Euro	0,00 Euro
erhöhter Pensionistenabsetzbetrag	70,93 Euro	119,69 Euro

Zur Begründung wurde auf den Inhalt des persönlichen Gesprächs und des Email-Verkehrs mit dem steuerlichen Vertreter verwiesen. Der Bf. hat am 25.08.2023 einen Vorlageantrag eingebracht. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 13.09.2023 neuerlich vorgelegt.

Einkommensteuer 2016 bis 2018

Mit Bescheid vom 21.12.2021 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2016 in Höhe von 4.843 Euro fest. Der Veranlagung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von insgesamt 30.000,00 Euro (Schweizer Pensionsbezüge) zugrunde gelegt. Die Besteuerungsgrundlagen wurden gem. § 184 BAO im geschätzt, wobei eine Quellensteuer in Höhe von 1.900 in Abzug gebracht wurde. Weiters wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.200,00 Euro herangezogen.

Mit Bescheid vom 21.12.2021 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2017 in Höhe von 8.559,00 Euro fest. Der Veranlagung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von insgesamt 30.000,00

Euro (Schweizer Pensionsbezüge) zugrunde gelegt. Die Besteuerungsgrundlagen wurden gem. § 184 BAO geschätzt, wobei eine Quellensteuer in Höhe von 1.900,00 Euro in Abzug gebracht wurde. Weiters wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.200,00 Euro herangezogen.

Mit Bescheid vom 21.12.2021 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2018 in Höhe von 10.888,00 Euro fest. Der Veranlagung wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von insgesamt 30.000,00 Euro (Schweizer Pensionsbezüge) zugrunde gelegt. Die Besteuerungsgrundlagen wurden gem. § 184 BAO geschätzt, wobei eine Quellensteuer in Höhe von 1.900,00 Euro in Abzug gebracht wurde. Weiters wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 3.200,00 Euro herangezogen.

Gegen diese Bescheide richtet sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 19.01.2022, in der vorgebracht wurde, der Bf. habe in den Streitjahren keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Da der Bf. in Österreich bis 29.04.2019 keinen Wohnsitz gehabt habe, sei er in Österreich nur beschränkt steuerpflichtig. Erst ab 01.06.2017 gebe es österreichische Pensionseinkünfte und voraussichtlich auch aus der Schweiz und Deutschland. Entsprechende Unterlagen (auch Pensionsbescheide) würden nachgereicht werden.

Mit BVE vom 27.07.2023 wurden die angefochtenen Bescheide abgeändert und folgende Besteuerungsgrundlagen herangezogen:

	2016	2017	2018
Einkünfte aus nSA ohne inländischen Steuerabzug	30.494,62 Euro	16.454,86 Euro	6.590,55 Euro
Quellensteuer	0,00 Euro	0,00 Euro	0,00 Euro
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	0,00 Euro	0,00 Euro	0,00 Euro
Pensionsbezüge Österreich		8.320,06 Euro	14.262,96 Euro
Pensionsbezüge Deutschland (Progressionsvorbehalt)		5.450,41 Euro	9.343,56 Euro
Steuerberatungskosten		1.440,00 Euro	

Zur Begründung wurde auf den Inhalt des persönlichen Gesprächs und des Email-Verkehrs mit dem steuerlichen Vertreter verwiesen. Der Bf. hat am 25.08.2023 einen Vorlageantrag eingebracht. Ein ergänzendes Vorbringen wurde nicht erstattet.

Einkommensteuer 2019

Mit Bescheid vom 27.07.2023 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 in Höhe von 3.742,00 Euro fest. Der Veranlagung wurden Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von insgesamt 6.683,53 Euro (Schweizer Pensionsbezüge), österreichische Pensionsbezüge in Höhe von 14.118,41 Euro sowie deutsche Pensionsbezüge in Höhe von 9.185,63 Euro zugrunde gelegt. Die Besteuerungsgrundlagen wurden anhand der Steuererklärung und des persönlichen Gesprächs und Email-Verkehrs mit dem steuerlichen Vertreter ermittelt.

Dagegen richtet sich die fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 25.08.2023, in der vorgebracht wurde, der Bf. sei erst ab 30.04.2019 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Zudem wurde auf die Beschwerde vom 19.01.2022 gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018 verwiesen. Auf die Erlassung einer BVE wurde ausdrücklich verzichtet.

Eventualbegehren

Mit E-Mail vom 29.08.2023 teilte der steuerliche Vertreter der belangten Behörde mit, dass im Falle einer unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich noch folgende Punkte zu berücksichtigen wären:

[...]

Vorlage an das Bundesfinanzgericht

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 bis 2019 mit Vorlagebericht vom 13.09.2023 zur Entscheidung vor. Beantragt wurde, Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht (unbeschränkte Steuerpflicht) an den Schweizer Einkünften gemäß Art. 4 Abs. 2 DBA Ö/CH zuzuerkennen und die Beschwerden abzuweisen.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Über die Beschwerden für den gesamten Streitzeitraum 2013 bis 2019 fand am 24.10.2023 eine mündliche Senatsverhandlung in Anwesenheit des Bf., seines steuerlichen Vertreters und der Amtsvertreterin statt. Der steuerliche Vertreter hielt sein Eventualbegehren vom 29.08.2022 aufrecht, wobei betreffend das Jahr 2013 eine Einschränkung insoweit erfolgte, dass Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten für 11 Monate geltend gemacht werden unter Berücksichtigung von Fahrtkosten vom Arbeitsort in der Schweiz bis zum Wohnsitz in Österreich. Beweisanträge wurden weder vom Bf. noch von der Amtsvertreterin gestellt.

Die Entscheidung wurde vom erkennenden Senat der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens, der aktenkundigen Unterlagen, der Einsichtnahme in die elektronischen Veranlagungsakte des Bf. und seiner Ehegattin sowie des ergänzenden Vorbringens der Verfahrensparteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf., geb. ***4***, ist österreichischer Staatsbürger und seit ***5*** mit seiner Ehegattin verheiratet. Die gemeinsamen Kinder wurden in den Jahren ***6*** und ***7*** geboren. Der Bf. hatte bis zum 31.05.2013 seinen Hauptwohnsitz in ***8***. In der Zeit von 31.05.2013 bis 29.04.2019 war er an dieser Adresse mit Nebenwohnsitz gemeldet und ab 29.04.2019 wieder mit Hauptwohnsitz. Es handelt sich um eine mit einem Einfamilienhaus bebaute Liegenschaft, welche jeweils im Hälfteeigentum des Bf. und seiner Ehegattin steht. Die Ehegattin hatte ihren Hauptwohnsitz durchgängig, somit auch in den Beschwerdejahren, in ***8***. Die erwachsenen Kinder waren im Beschwerdezeitraum nicht mehr an dieser Adresse wohnhaft, wohnten jedoch ebenso wie die Enkelkinder in Österreich. Für die Kosten des Hauses ist der Bf. allein aufgekommen, da die Ehegattin als Hausfrau weder Erwerbs- noch Pensionseinkünfte bezog.

Der Bf. ist auch Hälfteeigentümer der Liegenschaft ***9***, mit dem darauf befindlichen Wohnhaus. Diese Liegenschaft wurde dem Bf. und seiner Ehegattin am 15.01.2015 je zur Hälfte von der Schwiegermutter des Bf. gegen Einräumung eines Wohnrechtes übergeben.

Von Beruf ist der Bf. gelernter Maler und Anstreicher. Im Alter von 25 Jahren wollte er sich beruflich verändern und war fortan im Tunnelbau in Österreich, Deutschland und der Schweiz tätig. Von 2003 bis 30.11.2013 war er bei der Errichtung der zweiten Röhre für den Gotthard-Eisenbahntunnel in der Schweiz beschäftigt. Die Tätigkeit wurde im Schichtdienst verrichtet, nach 10 Tagen Arbeit hatte der Bf. 4 Tage frei. Der Bf. war in einer Arbeiterunterkunft in ***10*** untergebracht und bewohnte dort einen Container mit Schlafräum und Dusche/WC. Für die Unterkunft bezahlte der Bf. monatlich 150 Euro. Das Essen wurde gemeinsam mit den Arbeitskollegen in der Kantine eingenommen. Die Arbeiterunterkunft ist 780 km von seinem Wohnort in Österreich entfernt. Ab 01.12.2013 befand sich der Bf. im Vorruhestand und bezog eine vorzeitige Alterspension.

Aus seiner Tätigkeit in der Schweiz bezog der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Pensionsbezüge. Zusätzlich flossen dem Bf. ab Erreichen des 65. Lebensjahres im Jahr 2017 Einkünfte aus einer inländischen Pension und einer deutschen Pension zu, sodass er in den Beschwerdejahren insgesamt folgende Einkünfte bezog:

Jahr	Einkünfte Schweiz	Pension Österreich	Pension Deutschland
------	-------------------	--------------------	---------------------

2013	97.737,41 Euro		
2014	24.529,32 Euro		
2015	24.205,74 Euro		
2016	30.494,62 Euro		
2017	16.454,68 Euro	8.320,06 Euro	5.450,41 Euro
2018	6.590,55 Euro	14.262,96 Euro	9.343,56 Euro
2019	6.683,53 Euro	14.118,41 Euro	9.185,63 Euro

Der Bf. hat im gesamten Streitzeitraum keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Am 06.06.2013 erfolgte die Wohnsitzmeldung per 01.06.2013 an der Adresse ***11***. Die Schweizer Steuerbehörde ging aufgrund der Wohnsitzmeldung von einer Ansässigkeit in der Schweiz aus. Vom Steueramt der Stadt ***11a*** wurden Staats- und Gemeindesteuern für das Jahr 2013 in Höhe von 14.357,82 Euro und für das Jahr 2014 in Höhe von 1.859,87 vorgeschrieben. Eine Besteuerung in der Schweiz erfolgte für die Jahre ab 2015 nicht mehr. Die steuerlichen Angelegenheiten wurden vom Schwiegersohn des Bf. geregelt, der Bf. selbst hatte keinen Kontakt zu einem Steuerberater in der Schweiz.

Dem Bf. wurden von seinem (österreichischen) steuerlichen Vertreter im Jahr 2016 Steuerberatungskosten in Höhe von 1.440 Euro in Rechnung gestellt, wobei die Rechnungslegung an die inländische Adresse des Bf. erfolgt. Die Rechnung wurde im Jahr 2017 bezahlt und von der belangten Behörde in der BVE als Sonderausgaben berücksichtigt.

Festgestellt wird, dass der Bf. nach Ansicht des erkennenden Senates nicht an der Adresse ***11*** gewohnt hat. Er war bis zum Ende seines Dienstverhältnisses am 30.11.2013 in der Arbeiterunterkunft in ***10*** untergebracht und anschließend wieder in Österreich wohnhaft. Die Ehe war in den Beschwerde Jahren nicht zerrüttet. Über Besitz oder Eigentum in der Schweiz verfügte der Bf. nicht. Vom erkennenden Senat konnten keine persönlichen Beziehungen des Bf., die über Kontakte zu den Arbeitskollegen hinausgingen, festgestellt werden.

2. Beweiswürdigung

Zu den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zum Familienstand des Bf., zum Wohnsitz der Eheleute sowie zu den Kindern und Enkelkindern gründen auf die Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in die Finanzanwendungen, das Zentrale Melderegister, die elektronischen Veranlagungsakte des Bf. und seiner Ehegattin sowie die Angaben des Bf. in seinen Schriftsätzen und im Rahmen der

mündlichen Verhandlung. Auf diesen Angaben des Bf. beruht auch die Feststellung zum Hälfteeigentum an der Liegenschaft in ***8*** sowie zur alleinigen Kostentragung durch den Bf. mangels eigener Einkünfte seiner Ehegattin.

Die Feststellung zum Hälfteeigentum des Bf. an der Liegenschaft in ***9*** ist dem aktenkundigen Notariatsakt vom 15.01.2015 entnommen.

Der berufliche Werdegang wurde dem erkennenden Senat vom Bf. in der mündlichen Verhandlung detailliert geschildert, ebenso Art und Umfang der Tätigkeit im Gotthard-Tunnel im Zeitraum 2003 bis 30.11.2013. Aus den Ausführungen des Bf. ergeben sich auch die Feststellungen zur Arbeiterunterkunft in ***10*** und zur Höhe des dafür monatlich zu entrichtenden Kostenbeitrages von 150 Euro. Dieser Betrag wird vom erkennenden Senat als glaubhaft erachtet, obwohl keine Zahlungsbelege vorgelegt werden konnten. Aus dem im Gerichtsakt erliegenden Lohnausweis für das Jahr 2013 ist ersichtlich, dass dem Bf. kein Sachbezug für die Unterkunft vorgeschrieben wurde. Die Entfernung zwischen ***10*** und ***8*** wurde über eine Google-Maps Abfrage ermittelt.

Die vom Bf. in den Beschwerde Jahren erzielten Schweizer Einkünfte wurden von der belangten Behörde in Abstimmung mit dem steuerlichen Vertreter Schweizer Franken in Euro umgerechnet und sind der Höhe nach unstrittig. Die österreichischen und deutschen Pensionsbezüge ergeben sich aus dem Veranlagungsakt. Ebenso unstrittig ist, dass der Bf. keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hat.

Laut der vom Personenmeldeamt der Stadt ***11a*** ausgestellten Meldebestätigung für ausländische Personen erfolgte mit 01.06.2013 der Zuzug des Bf. von ***10*** an die Adresse ***11***. Der Bf. hat eine mit 03.05.2016 datierte Ansässigkeitsbescheinigung des Kantonalen Steueramtes ***11a*** vorgelegt, mit der die Ansässigkeit im Kanton ***11a*** seit 01.06.2013 und die damit einhergehende Steuerpflicht ab 01.01.2013 bestätigt wird. Ebenso aktenkundig sind die Schweizer Steuererklärungen sowie die Einschätzungsentscheide samt Schlussrechnung für Staats- und Gemeindesteuern ***11a*** für die Jahre 2013 und 2014. Daraus sind die in der Schweiz entrichteten Steuern ersichtlich, die von der belangten Behörde in Abstimmung mit dem steuerlichen Vertreter von Schweizer Franken in Euro umgerechnet wurden und der Höhe nach unstrittig sind. Laut Angaben des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung sind die Steuerverfahren in der Schweiz ab 2015 ausgesetzt, da die Schweiz abwartete, wie die Besteuerung in Österreich erfolgte. Somit wurden für den Beschwerdezeitraum 2015 bis 2019 keine allfällig anzurechnenden Quellensteuern abgeführt. Dass die steuerlichen Angelegenheiten des Bf. von seinem Schwiegersohn geregelt wurden und er selbst nie einen Steuerberater in der Schweiz kontaktiert hat, wurde vom Bf. in der mündlichen Verhandlung bestätigt.

Die Rechnungslegung durch den steuerlichen Vertreter erfolgte mit aktenkundiger Honorarnote vom 31.12.2016. Dass die Steuerberatungskosten im Jahr 2017 bezahlt wurden, ist unstrittig.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der erkennende Senat geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass sich der Bf. nach Beendigung seines Arbeitsverhältnisses nicht mehr in der Schweiz aufgehalten hat. Die Wohnsitzmeldung an der Adresse ***11*** vermochte das Bundesfinanzgericht aus mehreren Gründen nicht davon zu überzeugen, dass eine Ansässigkeit in der Schweiz tatsächlich vorlag. Die von den Schweizer Steuerbehörden ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung ist nur ein Indiz. Der Bf. konnte dem erkennenden Senat in der mündlichen Verhandlung weder schlüssig darlegen, warum er gerade per 01.06.2013 das Untermietzimmer gemietet hat, noch wie weit dieses von seiner Arbeiterunterkunft in ***10*** entfernt ist. Die Angabe des Bf., es würde sich um eine 30-minütige Zugfahrt handeln, ist mit den tatsächlichen Gegebenheiten nicht in Einklang zu bringen. Laut einer Google-Maps Abfrage beträgt die Strecke zwischen ***10*** und ***11a*** 157 km und ist mit einer Autofahrt von zumindest 2 Stunden bzw. einer Zugfahrt 3 Stunden verbunden. Das Vorbringen, er habe eine Wohnung für seine vorgebliche Partnerin in der Schweiz gebraucht, vermochte das Bundesfinanzgericht ebenso nicht zu überzeugen, zumal diese laut den Angaben des Bf. eine eigene Wohnung gehabt haben soll. Zur vorgeblichen Partnerin wird auf die nachstehende Beweiswürdigung verwiesen.

Auffällig für den erkennenden Senat ist der zeitliche Zusammenhang der Wohnsitzmeldung mit der erstmaligen Versteuerung der Schweizer Einkünfte in Österreich. Aus der Einsichtnahme in den elektronischen Veranlagungsakt konnte festgestellt werden, dass der Bf. bereits mit Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 07.09.2012 über eine Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Österreich in Kenntnis gesetzt wurde. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 erging am 17.05.2013 mit einer Nachforderung in Höhe von 20.054,00 Euro. Der Untermietvertrag datiert vom 20.05.2013.

In der ***11*** befindet sich eine Wohnung, die von ***2*** und ***3*** beginnend mit 01.06.2002 von der ***1*** gemietet wurde. Das Mietobjekt besteht aus 4 1/2 Zimmern samt Kellerabteil und liegt im 3. OG, Einheit Nr. 18 (B304). Zur Mitbenützung stehen ein Veloabstellraum, Lift, Innenhofspielplätze und ein Waschsalon zur Verfügung. Der Mietzins beträgt 2.298,00 CHF, darin ist ein Betriebskostenkonto in Höhe von 250,00 CHF enthalten. Dies geht aus dem Mietvertrag vom 26.04.2002 hervor. Herr ***3*** und Herr ***2*** sind beide österreichische Staatsbürger und von Beruf IT-Systemspezialisten. Sie betreiben als Geschäftspartner unter anderem die IT-Firma ***12*** in ***13*** und auch eine Firma in der Schweiz. Wie die genauen Firmenverhältnisse sind, konnte vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung nicht mehr angegeben werden. Dargelegt wurde, dass die

Wohnung in ***11a*** als Büroräumlichkeit diene. Weitere Unterlagen zu diesem Mietverhältnis liegen dem Bundesfinanzgericht nicht vor. Laut Untermietvertrag vom 20.05.2013 hat der Bf. ab 01.06.2013 ein möbliertes Zimmer in dieser Wohnung samt Mietbenützung Küche/Kochnische, Bad/Dusche, Bad und WC gemietet, wobei als Vermieter „***14***“ angeführt ist. ***3*** tritt in der Schweiz mit seiner nicht protokollierten Einzelfirma unter der Bezeichnung ***14*** auftritt, dies folgt aus dem Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 02.01.2017. Dass ***3*** der Schwiegersohn des Bf. ist, ist unstrittig. Als Untermietzins ist laut Vertrag ein Betrag von 500 CHF vorgesehen, der bis Ende 2013 monatlich in bar bezahlt werden sollte. Ab 1.1.2014 sollte die Miete quartalsweise auf das Bankkonto des Hauptmieters bei der ***15*** eingezahlt werden. Laut Nachtrag zum Untermietvertrag vom 30.12.2014 ist die Miete per 1.1.2015 auf 800 CHF erhöht worden.

Eine Mietzahlung für das Jahr 2013 konnte nicht glaubhaft gemacht werden. Der Bf. hat im Zuge des Beschwerdeverfahrens Kontoauszüge seines Bankkontos bei der ***16*** für den Zeitraum 01.06.2013 bis 30.04.2016 vorgelegt. Im Jahr 2013 erfolgte lediglich eine Gutschrift per 19.12.2013, dabei handelt es sich um die Rentenzahlung und die Abschlussbuchungen (Zinsen und Spesen) per 31.12.2013. Weitere Kontobewegungen gab es im Jahr 2013 nicht, somit auch keine Abhebungen. Der Kontostand zum 31.12.2013 betrug 2.937,05 CHF (Gutschrift abzüglich Belastung). Erstmalig am 15.05.2014 erfolgte eine Abhebung von 500 CHF Schweizer Bankkonto. Aus dem aktenkundigen Wertschriften- und Guthabenverzeichnis 2013 (Beilage zur Schweizer Steuererklärung) ist für das Bundesfinanzgericht ersichtlich, dass der Bf. neben seinem Bankkonto in der Schweiz mit einem Steuerwert am 31.12.2013 von 2.937 CHF über ein Konto bei der ***17*** mit einem Steuerwert von 37.381 CHF verfügte. Die Lohnzahlungen für den Zeitraum 01.01. - 30.11.2013 erfolgten somit auf das Konto bei der ***17***. Daraus folgt, dass die Lebenshaltungskosten des Bf. über das Konto bei der ***17*** abgedeckt wurden. Dieses Konto wurde vom Bf. im Verfahren nicht vorgelegt. Ab dem Jahr 2014 erfolgten zwar quartalsweise Banküberweisungen an den Vermieter, jedoch nicht zum vereinbarten Zeitpunkt und auch nicht in der vereinbarten Höhe. Im Jahr 2016 erfolgten keine Überweisungen mehr, obwohl der Bf. erst am 29.04.2019 seinen Nebenwohnsitz in Österreich wieder auf Hauptwohnsitz umgemeldet hat.

Die Feststellung, dass der Bf. weder über Besitz noch Eigentum in der Schweiz verfügte, gründet auf seine Angaben in der mündlichen Verhandlung.

Der Bf. hat erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass er von 2010 bis 2019 eine Partnerin in der Schweiz gehabt habe, die auch eine eigene Wohnung hatte. Er war jedoch nicht bereit, Namen und Adresse dieser Partnerin bekanntgeben, sodass dieses Vorbringen vom erkennenden Senat nicht als glaubwürdig angesehen werden konnte. Gegen die vom Bf. vorgebrachte Zerrüttung der Ehe spricht nach Ansicht des erkennenden Senates auch der Umstand, dass die Schwiegermutter des Bf. ihrer Tochter und ihm die Liegenschaft in ***9*** mit dem Übergabsvertrag vom 15.01.2015 ins gemeinsame Eigentum übergeben hat. Im

Übergabsvertrag ist auch keine Schweizer Adresse, sondern die inländische Adresse des Bf. in ***8*** als Wohnadresse angeführt. Aus welchen Gründen die Schwiegermutter ihm den Hälfteanteil trotz Trennung von ihrer Tochter übergeben hätte sollen, konnte vom Bf. in der mündlichen Verhandlung nicht schlüssig beantwortet werden. Für den erkennenden Senat widerspricht ein derartiges Vorgehen den Grundsätzen der allgemeinen Lebenserfahrung. Zudem ist in der Schweizer Steuererklärung für das Jahr 2013, die am 12.02.2015 erstellt wurde, der Zivilstand des Bf. per 31.12.2013 mit „verheiratet“ angegeben. Die Ehegattin des Bf. ist namentlich angeführt, wodurch die Einstufung in den Tarif-Code „V – in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige“ (Verheiratetentarif) bewirkt wurde. Daraus resultiert eine andere Besteuerung als für Alleinstehende. Für diese Beurteilung spricht auch das vom Bf. gestellte Eventualbegehren, mit dem er die Anerkennung von Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten für den Zeitraum der aktiven Erwerbstätigkeit bis 30.11.2013 beantragt hat.

In der mündlichen Verhandlung wurden weder weitere Beweismittel vorgelegt noch Beweisanträge durch die Verfahrensparteien gestellt. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe/Abänderung/Abweisung)

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Nach Art. 4 Abs. 2 lit. a des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz) gilt eine Person, die in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt, als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 sind Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massentransportmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der

halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c bei mehr als 60 km EUR 3.672,00 jährlich.

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

Gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG in der für das Beschwerdejahr 2013 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 53/2013 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag von 291 Euro jährlich zu.

Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr 2013 geltenden Fassung des BGBl. I Nr. 53/2013 ein Pensionistenabsetzbetrag gemäß Z 1 und Z 2 oder gemäß Z 3 zu.

Ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag steht zu, wenn

- der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt,
- der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2.200 Euro jährlich erzielt und
- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

Der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag beträgt gemäß § 33 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 (in der Fassung des BGBl. I Nr. 53/2013) 764 Euro, wenn die laufenden Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 19.930 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19.930 Euro und 25.000 Euro auf Null.

Rechtliche Erwägungen

Unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich

Ein Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO erfordert, dass der Steuerpflichtige die Wohnung „innehat“, sie also jederzeit für die eigenen Wohnbedürfnisse nutzen kann. Dies muss unter Umständen erfolgen, die darauf schließen lassen, dass der Steuerpflichtige die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Maßgebend sind dabei jeweils die tatsächlichen Verhältnisse, entscheidend ist die tatsächliche Verfügungsmacht (VwGH 19.12.2006, 2005/15/0127).

Das Bundesfinanzgericht hat sachverhaltsmäßig festgestellt, dass es sich bei dem Wohnsitz des Bf. in ***8***, um eine mit einem Einfamilienhaus bebaute Liegenschaft, welche jeweils im

Hälfteigentum des Bf. und seiner Ehegattin steht, handelt. Der Bf. hat mangels eigener Einkünfte seiner Ehegattin sämtliche Instandhaltungskosten und laufenden Aufwendungen getragen. Der Bf. ist aufgrund des inländischen Wohnsitzes iSd § 26 Abs. 1 BAO in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

In der Schweiz bewohnte der Bf. bis zum Ende seines Dienstverhältnisses einen Container mit Schlafräum und Dusche/WC in einer Arbeiterunterkunft in ***10***. Dadurch liegt eine Ansässigkeit in der Schweiz bis zum 30.11.2013 vor. Das laut Beschwerdevorbringen ab 01.06.2013 aufrechte Untermietverhältnis an der Adresse ***11*** hat nach Ansicht des erkennenden Senates nicht bestanden.

Eine Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten liegt aufgrund der Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes nur im Jahr 2013 vor. Somit war die Frage, in welchem Staat der Bf. die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) hat, auch nur für dieses Beschwerdejahr zu prüfen. Für die Beurteilung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter persönlichen Beziehungen sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz hat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (VwGH 15.03.2023, Ra 2022/15/0067, VwGH 16.12.2015, 2013/15/0117).

Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, sind von Amts wegen zu ermitteln (Erforschung der materiellen Wahrheit). Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei insbesondere bei der Schaffung und Beschaffung von Beweismitteln (VwGH 25.4.2002, 95/15/0197).

Als Anknüpfungspunkte an die Schweiz bestehen bis zum 30.11.2013 die Berufstätigkeit sowie eine ständige Wohnstätte in Form einer angemieteten Arbeiterunterkunft. Darüber hinaus hat der Bf. kein substantiiertes Vorbringen über konkrete persönliche Beziehungen in der Schweiz erstattet. Übliche Kontakte zu Arbeitskollegen fallen nicht als persönliche Beziehungen ins Gewicht. Die Behauptung des Bf., er habe seit dem Jahr 2010 eine Partnerin in der Schweiz gehabt, wurde vom erkennenden Senat nicht als glaubwürdig angesehen, zumal der Bf. nicht

bereit war, weitere Angaben zu dieser Partnerin zu machen. Er ist somit seiner erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen.

Demgegenüber fällt für Österreich ins Gewicht, dass hier die Ehefrau des Bf. lebt, die laufend das gemeinsame Wohnhaus betreut. Die vom Bf. behauptete Trennung von Tisch und Bett konnte vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt werden. Gemeinsam mit seiner Ehegattin ist der Bf. Eigentümer einer weiteren Liegenschaft, die am 15.01.2015 von der Schwiegermutter an die Eheleute übergeben wurde. Kinder und Enkelkinder des Bf. leben ebenfalls in Österreich.

Für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutet dies:

Bei Abwägung der Gesamtheit der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. zu den beiden Vertragsstaaten ergibt sich für den erkennenden Senat aus den sachverhaltsmäßig getroffenen Feststellungen, dass in Österreich der für den Bf. bedeutungsvollere Wohnsitz gelegen ist. Damit ist Österreich im Beschwerdejahr 2013 aufgrund des Mittelpunktes der Lebensinteressen der Ansässigkeitsstaat gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a DBA-Schweiz gewesen. Ab dem Beschwerdejahr 2014 liegt nur mehr eine Ansässigkeit in Österreich vor.

Der Bf. ist somit im gesamten Streitzeitraum in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, sodass den Beschwerden keine Folge gegeben werden konnte. Die angefochtenen Bescheide waren jedoch hinsichtlich der Höhe der Schweizer Einkünfte und der anzurechnenden Quellensteuer (wie unstrittig) abzuändern:

Jahr	Einkünfte Schweiz	Quellensteuer
2013	97.737,41 Euro	14.357,82 Euro
2014	24.529,32 Euro	1.859,87 Euro
2015	24.205,74 Euro	
2016	30.494,62 Euro	
2017	16.454,68 Euro	
2018	6.590,55 Euro	
2019	6.683,53 Euro	

Weiters war zu berücksichtigen, dass im gesamten Streitzeitraum keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden.

Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

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). Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seiner Ehegattin (auch ohne Kind iSd § 106 EStG 1988) einen

gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. *Ebner* in Jakom EStG¹⁶ § 16 Rz 56 mwN.)

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind. Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen. In diesem Sinne unterliegen die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten einer Angemessenheitsprüfung (VwGH 06.05.2022, Ra 2021/13/0086).

Die Kosten für Familienheimfahrten werden nur dann steuerlich absetzbar, 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. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohntort so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, weil die Arbeitsstätte außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes liegt (VwGH 24.03.2015, 2012/15/0074). Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 20.12.2018, Ra 2016/13/0016).

Für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutet dies:

Der Familienwohnsitz des Bf. befindet sich in ***8***. Der Berufswohnsitz befand sich bis zum 30.11.2013 in ***10***, Schweiz. Die Wohnsitze sind 780 km voneinander entfernt, sodass eine tägliche Rückkehr ausgeschlossen ist. Der Bf. bewohnte in ***10*** eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Wohnmöglichkeit und bezahlte dafür 150 Euro pro Monat. Dieser Betrag hält einer Angemessenheitsprüfung stand. Die Verlegung des Familienwohnsitzes im Beschwerdejahr 2013 an den Beschäftigungsort war nicht zumutbar, da es sich beim Berufswohnsitz lediglich um einen Container mit Dusche/WC handelte und der Bf. diesen Wohnsitz infolge Vorruhestand ab 01.12.2013 aufgab.

Dass der Bf. einmal im Monat vom Berufs- zum Familienwohnsitz gefahren ist, ist für den erkennenden Senat aufgrund der Entfernung und der Arbeitszeiten glaubhaft. Bei einer Fahrtstrecke von 1.560 km (780 km x 2) ergäben sich bei einem amtlichen Kilometergeld von 0,42 Euro Werbungskosten in Höhe von 655,20 Euro/Monat. Durch die in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e

EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale waren jedoch lediglich 306 Euro pro Monat anzuerkennen.

Somit konnte dem Eventualbegehren des Bf. auf Berücksichtigung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Jahr 2013 wie folgt entsprochen werden:

- Doppelte Haushaltsführung 1.650 Euro (150 Euro x 11 Monate)
- Familienheimfahrten 3.366 Euro (306 Euro x 11 Monate).

Verkehrsabsetzbetrag

Der Verkehrsabsetzbetrag steht nur Arbeitnehmern (Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG) zu und zwar unabhängig davon, ob Lohnsteuer einbehalten wird oder ob der Arbeitnehmer veranlagt wird. Der Verkehrsabsetzbetrag ist daher auch bei ausländischem Arbeitsort sachgerecht (*Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²² § 33 Rz 71 unter Verweis auf VwGH 09.02.2007, 2004/15/0102). Somit konnte dem Eventualbegehren des Bf. auf Berücksichtigung des Verkehrsabsetzbetrages in Höhe von 291 Euro im Jahr 2013 entsprochen werden.

Erhöhter Pensionistenabsetzbetrag

In den Beschwerdejahren 2014 bis 2019 bezog der Bf. folgende in- und ausländischen Pensionseinkünfte:

Jahr	Pension Schweiz	Pension Österreich	Pension Deutschland
2014	24.529,32 Euro		
2015	24.205,74 Euro		
2016	30.494,62 Euro		
2017	16.454,68 Euro	8.320,06 Euro	5.450,41 Euro
2018	6.590,55 Euro	14.262,96 Euro	9.343,56 Euro
2019	6.683,53 Euro	14.118,41 Euro	9.185,63 Euro

Zunächst ist festzuhalten, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages grundsätzlich gegeben sind. Der Bf. war nach den vom erkennenden Senat getroffenen Feststellungen im gegenständlichen Zeitraum verheiratet und lebte von seiner Ehegattin, die keine Einkünfte erzielte, nicht dauernd getrennt.

Für die deutschen Pensionsbezüge steht Österreich aufgrund der Regelungen des DBA-Deutschland kein Besteuerungsrecht zu, sie unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt. Bei Zusammentreffen inländischer und ausländischer (aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerbefreiter) Pensionseinkünfte ist die Einschleifregelung des § 33 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 aufgrund der Höhe der inländischen und ausländischen Pensionseinkünfte vorzunehmen (VwGH 30.03.2016, 2013/13/0027). Die Einschleifung des

Pensionistenabsetzbetrages ist daher von jenen Pensionsbezügen zu bemessen, die dem Welteinkommen zugrunde liegen, und zwar unabhängig davon, ob ein Teil der Pensionsbezüge als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der österreichischen Steuer freigestellt ist.

Somit konnte dem Eventualbegehren des Bf. auf Berücksichtigung des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages in den Jahren 2016 bis 2019 nicht gefolgt werden, da die Pensionseinkünfte den Grenzbetrag von 25.000 Euro überstiegen haben. Betreffend das Jahr 2014 ist aufgrund der Einschleifregelung ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag von 70,93 Euro zu berücksichtigen. Betreffend das Jahr 2015 ist aufgrund der Einschleifregelung ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag von 119,69 Euro zu berücksichtigen.

Steuerberatungskosten

Die im Jahr 2017 bezahlten Steuerberatungskosten in Höhe von 1.440,00 Euro sind unstrittig und waren daher vom Bundesfinanzgericht als Sonderausgaben anzuerkennen.

Vor diesem Hintergrund sowie angesichts der obigen Sachverhaltsfeststellungen waren die angefochtenen Bescheide für die Jahre 2013 bis 2018 abzuändern. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Die Abänderungen hinsichtlich der Jahre 2014 bis 2018 erfolgten im Sinne der Beschwerdeentscheidungen.

Die Beschwerde für das Jahr 2019 war abzuweisen.

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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich an der höchstgerichtlichen Judikatur, wobei entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. November 2023