

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerden der Dr. D**** C****, [Adresse], StNr ** ***/****, vertreten durch EURAX Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1090 Wien, Nußdorfer Straße 10-12 Tür 4, vom 14.4.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 15.3.2017 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 zu Recht:

Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird zum Nachteil der Beschwerdeführerin abgeändert.

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014 werden zu Gunsten der Beschwerdeführerin abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist Ärztin. Sie stammt aus der Tschechischen Republik und war in den Streitjahren in Österreich beruflich tätig.

Das Finanzamt führte bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung durch, in Gefolge derer es die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 gemäß § 303 BAO wiederaufnahm sowie betreffend das Jahr 2014 den Einkommensteuerbescheid gemäß § 299 BAO aufhob und für sämtliche Jahre neue, den Prüfungsfeststellungen folgende Einkommensteuerbescheide erließ.

In ihrem über die Prüfung erstatteten Bericht führte die Prüferin – soweit für das Beschwerdeverfahren relevant – aus:

„Tz. 1 nicht erkl. Ausl. EK mit ProgVorbehalt

*Im Zuge der BP wurde festgestellt, dass nur Reisekosten für die Tätigkeit bei der Flugrettung A**** CZ als Ausgabe in Abzug gebracht wurden, jedoch keine Einnahmen dazu erklärt wurden. Es wurde von der Steuerberatung bekannt gegeben, dass diese Einnahmen bisher nicht erklärt wurden.*

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2012</u> Euro
<u>Einkommensteuer:</u>	
[440] Ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt	338,01

Tz. 2 nicht erklärte Sonderklassehonorare

Im Jahr 2014 wurde im Zuge der Überprüfung der Bankauszüge festgestellt, dass einige Sonderklassehonorare nicht als Einnahme berücksichtigt wurden.

Notärztin:

<u>Zeitraum</u>	<u>2014</u> Euro
Vor Bp	4.419,25
Nach Bp	7.048,71
Differenz	2.629,46

Tz. 3 Familienheimf., doppelte Haushaltsf.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder*
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder*
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann*

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132). Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel.

Es ist Sache des Steuerpflichtigen der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Aufgrund der durchgeführten Erhebungen im Rahmen der Prüfung ergibt sich folgender Sachverhalt:

*Frau Dr. C**** ist seit 2010 als Ärztin in Wien tätig:*

01.09.2010 bis 30.09.2012 - SMZ Ost

01.10.2012 bis 31.03.2013 - MedUni Wien

01.08.2013 bis 31.07.2014 - MedUni Wien

31.07.2014 bis lfd - MedUni Wien

*Üblicherweise und auch nach Auskunft des Dienstgebers werden in den ersten Jahren die Dienstverträge befristet abgeschlossen und erst dann ein unbefristetes Dienstverhältnis eingegangen (so wie dies bei Frau Dr. C**** lt den Erhebungen nunmehr erfolgt ist).*

*Frau Dr. C**** war laut den Daten des Zentralen Melderegisters ab Oktober 2010 mit Ihrem Hauptwohnsitz in X****-gasse 15, R****-Ort gemeldet.*

*Von September 2012 bis Februar 2016 wurde der Hauptwohnsitz nach Y****-Straße 3, S****-Ort, verlegt. Diesbezüglich wurde der Mietvertrag über ein Einfamilienhaus (mit einer Wohnnutzfläche von etwa 185 m²) vorgelegt. Der Mietvertrag wurde mit Wirksamkeitsbeginn vom 01.09.2012 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*

*Mit Kaufvertrag vom 19.11.2015 hat die Steuerpflichtige ein Einfamilienhaus in Z***-gasse, C****-Ort gekauft und ab Februar 2016 ihren Wohnsitz dorthin verlegt.*

*Grundsätzlich ist zunächst festzustellen, wo sich der Familienwohnsitz von Frau Dr. C**** befindet.*

Laut eigenen Angaben ist die Steuerpflichtige in den gegenständlichen Veranlagungsjahren alleinstehend.

Ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) liegt grundsätzlich dort, wo

- ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder*
- ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.*

Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen keine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Begründet daher ein allein stehender Steuerpflichtiger am Beschäftigungsort einen Wohnsitz, ist besonders zu prüfen, ob nicht entweder von einer erstmaligen Hausstandsgründung oder von einer Wohnsitzverlegung auszugehen ist.

In beiden Fällen stehen ab der Wohnsitzbegründung bzw. -verlegung keine Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zu.

*Im Zuge der Erhebungen wurde bekanntgegeben, dass die Steuerpflichtige ihren Hauptwohnsitz bei ihrer Mutter in der Tschechischen Republik beibehalten habe. Die Kosten für diesen Wohnsitz teile sich Frau Dr. C**** mit ihrer Mutter zu gleichen Teilen und sie bewohne in diesem Haus einen eigenen Trakt.*

Außerdem besitze sie ein Haus in der Tschechischen Republik, dieses wird allerdings gerade renoviert.

Sicherlich bleibt eine enge Verbindung aufgrund der in Tschechien lebenden Familie stets bestehen, doch schließt dies nicht generell aus, dass sich die engsten persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse nach Österreich verlagern können.

*Die Anmietung eines Einfamilienhauses (mit einer Wohnnutzfläche von 185 m²) sowie der folgende Kauf des Einfamilienhauses in C****Ort bekräftigen den Umstand, dass die Absicht der Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich mit Beginn der Tätigkeit in Österreich gegeben war.*

Dass die Steuerpflichtige die Praxis ihrer Mutter in Tschechien übernehmen könnte, steht nicht der Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in den gegenständlichen

Veranlagungsjahren zugrunde. Zudem wurde weiters angeführt, dass die Mutter derzeit selbst als Ärztin tätig ist und es keine konkreten Maßnahmen über eine Willensäußerung hinaus zur Übernahme der Praxis gibt.

Selbst wenn entgegen der vorgenannten Feststellungen davon ausgegangen wird, dass sich der Familienwohnsitz in Tschechien befindet, so ist in der Folge zu prüfen, warum die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung unzumutbar ist und somit die Grundlagen für die Anerkennung von Kosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gegeben seien.

Laut Angabe der Steuerpflichtigen sei die Verlegung aufgrund der ständig wechselnden Arbeitsstätte unzumutbar. Hierzu ist jedoch - wie vorgenannt - anzuführen, dass der Arbeitgeber (und Dienort) der Steuerpflichtigen ab September 2012 durchgehend gleich blieb. Die Dienstverträge werden grundsätzlich befristet abgeschlossen und erst dann erfolgt eine unbefristete Beschäftigung (wie dies auch nunmehr bei der Steuerpflichtigen gegeben ist).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aufgrund ständig wechselnder Arbeitsstätte kann daher mangels Grundlagen nicht angewendet werden, zumal sich der Dienort der Steuerpflichtigen nicht verändert hat. Dies zeigt auch, dass der Wohnsitz gleich geblieben ist und sich nur aufgrund privater Veranlassung (Kauf eines Einfamilienhauses) geändert hat.

Weitere Gründe für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wurden nicht vorgebracht und sind in Anbetracht des amtswegig erhobenen Sachverhaltes nicht gegeben.

Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor oder sind sie weggefallen, können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden eines Wohnsitzes) im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden. Vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (VwGH 22.04.1986, 84/14/0198). Im Allgemeinen wird aber für allein stehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein.

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096).

Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende

Unterkunft (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148) für sich allein aufwenden muss (beispielsweise Kosten bezogen auf eine Wohnung von ca. 55 m²). Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Nach Würdigung aller Sachverhalte und Beweise sind die vorübergehenden Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten bis 30.09.2012 abzugsfähig. Danach war Frau Dr. C**** durchgehend an der MedUni Wien beschäftigt. Zum gleichen Zeitpunkt änderte Frau Dr. C**** ihren Hauptwohnsitz und mietete ein Einfamilienhaus mit 185 m².

Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2012	2013	2014
	Euro	Euro	Euro
<u>Einkommensteuer:</u>			
[300] Familienheimfahrten	-918,00	-3.672,00	-1.644,72
[723] Kosten doppelte Haushaltsführung	-1.051,95	-6.808,55	-8.389,72

Tz. 4 Reisekosten

Fahrtkosten auf Grund der Benutzung eines Kraftfahrzeuges können dann steuerlich als Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden, wenn Nachweise vorliegen, die eine Kontrolle dieser Fahrten erlauben. Zu diesem Zweck sind Aufzeichnungen über Datum, Beginn und Ende, Ziel und Zweck der Reise, die genaue Fahrtroute, Kilometerstand und Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer zu führen.

Frau C**** beantragte Fahrtkosten für betrieblich veranlasste Fahrten. Als Nachweis erbrachte sie lediglich eine Aufstellung mit dem Datum und Zweck der Reise und die gefahrenen Kilometer. Außerdem wurde nur der Ort der Reise angegeben und keine genaue Adresse. (z.B. A****-Hosin/S****-Ort). Es wurde weder ein Kilometerstand, eine Adresse, Beginn und Ende, noch die genaue Fahrtroute angeführt.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 13.10.2016 wurde bekannt gegeben, dass Frau Dr. C**** mit dem KFZ Ford Galaxy mit dem behördlichen Kennzeichen 1***B**** ihre Fahrten getätigt hat. Dieses Fahrzeug hatte sie sich von Ihrer Mutter ausgeliehen. Außerdem wurde erwähnt, dass Frau Dr. C**** die Kosten für diesen PKW trägt. Diesbezüglich wurde allerdings kein Nachweis erbracht.

*Es wurde ausgeführt, dass durch vorliegende Lohnabrechnungen sowie diversen Teilnahmebestätigungen ersichtlich ist, dass sich Frau Dr. C**** zu den jeweiligen Zeiten an den Reiseorten aufgehalten hat. Der Nachweis der betrieblich gefahrenen Kilometer eines sich im Privatvermögen befindlichen Fahrzeuges kann durch ein Fahrtenbuch beziehungsweise durch andere Aufzeichnungen erbracht werden. Die Führung eines Fahrtenbuches zur Geltendmachung von Kilometergeldern ist somit keine zwingende Voraussetzung für deren Geltendmachung. Einer Glaubhaftmachung der Aufwendungen steht durch die Offenlegung sämtlicher Unterlagen somit nichts im Wege.*

Es wurden allerdings, außer den Teilnahmebestätigungen keine Nachweise erbracht.

Die Teilnahmebestätigungen bzw Abrechnungen des tschechischen Rettungsdienst sind nach Ansicht der BP keine geeigneten Unterlagen, zum Nachweis, dass das Kilometergeld tatsächlich zusteht.

*Es bleibt unumstritten, dass Frau Dr. C**** zu den jeweiligen Zeiten an den Reiseorten aufgehalten hat, es stellt sich nur die Frage wie sie dorthin gekommen ist.*

*Außerdem sei noch zu erwähnen, dass es sich bei den gefahrenen Kilometern offensichtlich um gerundete Beträge handelt (S****-Ort -> O****-Ort 200km). Da keine genauen Adressen angegeben wurden, kann die genau Kilometeranzahl nicht überprüft werden.*

*Am 28.10.2014 gab Frau Dr. C**** bei der Bezirkshauptmannschaft Gänserndorf schriftlich bekannt: ‚Das KFZ mit dem behördlichen Kennzeichen 1***B**** steht im Eigentum der Dr. K**** C**** s.r.o. und wird von der Geschäftsführerin, Frau Dr. K**** C**** - das ist meine Mutter - ständig genutzt. Das KFZ ist auch auf die s.r.o. angemeldet. Da ich mir, als ihre Tochter, das Auto nur gelegentlich ausleihe, beziehungsweise damit auch Besorgungen für meine Mutter erledige, kann hier nicht von einer Einbringung nach Österreich ausgegangen werden. Die Verfügung über das KFZ erfolgt nahezu ausschließlich im Ausland. Der ständige Standort des Fahrzeuges liegt somit in der Tschechischen Republik.‘*

*Außerdem wurde von Frau Dr. D**** C**** (Mutter) [richtig: Dr. K**** C****] am 27.10.2014 schriftlich dazu Stellung genommen: ‚Ich, Dr. K**** C****, als Geschäftsführerin und Gesellschafterin der Firma Dr. K**** C**** s.r.o. (Gesellschaft mit beschränkter Haftung), bestätige hiermit, dass Dr. D**** C**** berechtigt ist, das im Betriebsvermögen der Gesellschaft Dr. K**** C**** s.r.o. befindliche Dienstfahrzeug Ford Galaxy mit dem Kennzeichen 1***B****, zugelassen in O****-Ort, Tschechische Republik, gelegentlich zu benutzen.*

*Ich, Dr. K**** C****, bin Hauptbenutzer des Fahrzeugs und Dr. D**** C**** benutzt das Fahrzeug nur gelegentlich und das Fahrzeug befindet sich die meiste Zeit in der Tschechischen Republik.‘*

*Es wurde somit von Frau Dr. C**** und ihrer Mutter schriftlich bestätigt, dass es sich um ein Firmenfahrzeug handelt und dass der ständige Standort des Fahrzeuges in der Tschechischen*

Republik liegt. Daher kann nicht davon ausgegangen werden, dass Frau C**** die beantragten Reisekosten tatsächlich mit diesem KFZ zurückgelegt hat, bzw dass sie tatsächlich die Kosten für dieses Fahrzeug getragen hat.

Nach Ansicht der BP sind daher die gesamten Reisekosten nicht abzugsfähig.

Steuerpflichtige Einkünfte Rettungsdienst CZ

	Vor BP 2012	Nach BP 2012	Vor BP 2013	Nach BP 2013
Einnahmen	3.454,53	3.454,53	3.952,16	3.952,16
Werbungskosten				
Km-Geld	-1.829,52		-2.226,00	
Einkünfte mit Progressionsvorbehalt	1.625,01	3.454,53	1.726,16	3.952,16

	Vor BP 2014	Nach BP 2014
Einnahmen	2.618,62	2.618,62
Werbungskosten		
Km-Geld	1.806,00	
Einkünfte mit Progressionsvorbehalt	812,62	2.618,62

Notärztin

<u>Zeitraum</u>	2012	2013	2014
	Euro	Euro	Euro
Vor BP	-1.638,84	-1.428,84	-2.224,32
Nach BP	0,00	0,00	0,00
Differenz	1.638,84	1.428,84	2.224,32

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	2012	2013	2014
	Euro	Euro	Euro
<u>Einkommensteuer</u>			
[440] Ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt	1.829,52	2.226,00	1.806,00

Einkunftsquellen

Notärztin

<u>Zeitraum</u>	2012	2013	2014
	Euro	Euro	Euro
Vor BP	8.786,72	1.421,28	-1.643,61
Tz. 2 nicht erklärte Sonderklassehonorare			2.629,46
Tz. 4 Reisekosten	1.638,84	1.428,84	2.224,32
Nach Bp	10.425,56	2.850,12	3.210,17

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen**Einkommensteuer**

[...]

Prüfungsabschluss**Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO**

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs.1 BAO erforderlich machen:

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Einkommensteuer	2012 - 2014	Tz. 1,2, 4

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Im Zuge des Prüfungsverfahrens hatte die Beschwerdeführerin angegeben, sie habe ihren Hauptwohnsitz bei ihrer Mutter in der Tschechischen Republik, die Kosten teile sie sich mit ihrer Mutter zu gleichen Teilen und bewohne in diesem Haus einen eigenen Trakt. Darüber hinaus sei sie Eigentümerin eines weiteren Hauses in der Tschechischen Republik, welches derzeit aufgrund von Renovierungsarbeiten nicht bewohnt werde.

Die Prüferin fordert die Beschwerdeführerin bzw deren steuerlichen Vertreter ua auf, „einen geeigneten Nachweis zu erbringen, ob [die Beschwerdeführerin] einen eigenen Hausstand in

Tschechien besitzt (zB einen Grundrissplan vom Haus der Mutter).“ Die Wohnung bei den Eltern gelte nur dann als eigener Hausstand, wenn man eine eigene Wohnung innerhalb des Elternhauses bewohne. Ein ehemaliges Kinderzimmer, das der Arbeitnehmer weiterhin nutze, begründe keinen eigenen Hausstand.

Weiteres wurde um die Vorlage von Belegen ersucht, dass sich die Beschwerdeführerin tatsächlich alle Kosten betreffend das Haus in der Tschechischen Republik mit ihrer Mutter teile (zB laufende Überweisungen an die Mutter, Betriebskostenzahlungen usw).

Die Beschwerdeführerin legte mehrere tschechischsprachige, an sie an der Adresse der Mutter adressierte Strom- und Gasrechnungen betreffend die Adresse P****-Ort, vor, dabei handelt es sich nicht um das Haus der Mutter, weiters eine gleichfalls an sie an der Adresse der Mutter adressierte Bestätigung der Gemeinde P****-Ort über die Zahlung der Müllabfuhr sowie eine gleichfalls an sie an der Adresse der Mutter adressierte Versicherungsbestätigung über eine Hausversicherung, aus welchen jedoch nicht ersichtlich ist, welche Adresse diese betreffen. Einen Grundrissplan legte die Beschwerdeführerin jedoch nicht vor.

In weiterer Folge erklärte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter, da es sich beim Haus der Beschwerdeführerin um ein mittlerweile 100 Jahre altes Haus handle, existiere so etwas wie ein Grundrissplan nicht. Sie sei jedoch dabei, eine Fotodokumentation für das besagte Haus zu beschaffen. Da die Beschwerdeführerin in letzter Zeit jedoch krank gewesen sei, schaffe sie es nicht, diese rechtzeitig vorzulegen, sie ersuche daher um etwas mehr Zeit.

Das Finanzamt teilte der Beschwerdeführerin daraufhin mit, eine Fotodokumentation werde nur anerkannt werden, wenn zusätzlich eine Skizze zum Haus angefertigt werde. Sollten Skizze und Fotodokumentation nicht fristgerecht vorliegen, sei davon auszugehen, „dass kein eigener Hausstand im Elternhaus in Tschechien“ vorliege.

Die Beschwerdeführerin übermittelte schließlich durch ihren steuerlichen Vertreter „den angeforderten Grundrissplan inklusive Lageplan des Hauses unserer o.a. Klientin in der Tschechischen Republik.

Als Eigentümerin [stehe] dieses Haus [der Beschwerdeführerin] – wie auch im Prüfungszeitraum – zur alleinigen Nutzung zur Verfügung. Wie aus dem Grundrissplan ersichtlich [handle] es sich um ein voll ausgestattetes, ganzjährig bewohnbares Haus. Weiters [wohne die Beschwerdeführerin] auch, wie bereits mitgeteilt, im Haus bei ihrer Mutter in der Tschechischen Republik, wo sie für einen Teil der Kosten [aufkomme]. Die entsprechenden Belege und Nachweise [lägen dem Finanzamt] bereits vor. Im Prüfungszeitraum [sei] die Tschechische Republik aufgrund von sogar zwei Wohnsitzen als Familienwohnsitz anzusehen, da [die Beschwerdeführerin] dort die engsten persönlichen Beziehungen [gepflegt habe], und überdies über zwei eigene Wohnungen/Häuser in der Tschechischen Republik [verfügt habe]. Dies [decke] sich auch mit den LStR 2002 Rz 343a.“

Den geforderten Grundrissplan sowie die Fotodokumentation vom Haus ihrer Mutter übermittelte die Beschwerdeführerin hingegen nicht.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen genannten Bescheide Beschwerde und brachte dabei in der Beschwerde gegen die Sachbescheide durch ihre steuerliche Vertretung vor:

„[...]“

Bekämpfte Punkte:

Mittelpunkt der Lebensinteressen/Doppelte Haushaltsführung / Familienheimfahrten:

Gemäß Art 4 (2) lit. a) des DBAs zwischen Tschechien und Österreich gilt eine Person in dem Land als ansässig in dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.

*Frau Dr. C**** arbeitet seit Mitte 2010 immer in kurzfristig befristeten Dienstverhältnissen und (Karenz-)vertretungen zuerst im SMZ Ost und dann bis 31.12.2015 im AKH (MedUni Wien). Sie sah diese Tätigkeit - insbesondere an der MedUni Wien - immer als Möglichkeit der Aus- und Weiterbildung.*

*Frau Dr. C**** wohnte den gesamten Prüfungszeitraum in Österreich in prekären Mietverhältnissen. Die von der BP angeführte Anmietung eines 185 m² Hauses gestaltet sich wie folgt: Frau Dr. C**** durfte wie auch in einem anhängigen Gerichtsverfahren nachweislich dokumentiert ist - nur die Hälfte des sehr schlecht isolierten Wohnhauses nutzen - Hof und Garten standen zur Mitbenutzung. Die monatliche Miete von EUR 200,00 und die hohen Energiekosten spiegeln diesen Sachverhalt wider.*

*In Tschechien hat Frau Dr. C**** ein Haus, welches in ihrem Eigentum steht. Für dieses Haus wurde im Rahmen der BP ein vollständiger, detaillierter Plan vorgelegt. Dieses Haus ist neu saniert und hat alle Nebenräume und eine moderne Ausstattung. Frau Dr. C**** hat aber nicht in dem Haus das in ihrem Eigentum steht in Tschechien den Hauptwohnsitz, sondern am Wohnort ihrer Eltern. Dort gestaltet sich die Situation wie folgt: Es handelt sich um 2 Häuser nebeneinander welche einen gemeinsamen großen Garten haben. Ein Haus steht im Eigentum der Mutter, das hat 3 große Zimmer und alle Nebenräume und das andere Haus steht im Eigentum des Vaters. Das Haus des Vaters hat 5 große Zimmer und ebenfalls alle Nebenräume. Beide Häuser sind zeitgemäß ausgestattet. Im gemeinsamen Garten der beiden Häuser hält Frau Dr. C**** ihre Pferde und ihre großen Hunde.*

*Frau Dr. C**** verfügte zwar in beiden Ländern über eine ständige Wohnstätte, aber schon allein aus dem Zustand der angemieteten Wohnungen im Vergleich zu den Eigentumsobjekten in Tschechien ergibt sich, dass wohl Tschechien der wahre „Hauptwohnsitz“ war.*

*Sämtliche Verwandte von Frau Dr. C**** sind ebenso wie ihr gesamter Freundeskreis in Tschechien. Der Vater des - noch ungeborenen - Kindes von Frau Dr. C**** und damit ihr Lebenspartner ist in Brno selbständig erwerbstätig. Zur Aufrechterhaltung ihres Freundeskreises und ihrer Lebenspartnerschaft, zur Betreuung der Eltern, ihrer Tiere und ihres gesamten persönlichen Umfeldes fuhr Frau Dr. C**** sobald sie etwas länger frei hatte nach Tschechien. Dazu benutzte Frau Dr. C**** ein Auto[, das] in Tschechien zugelassen war und welches sie nicht auf Österreich umgemeldet hat, obwohl sie dadurch sowohl in Österreich als auch in Tschechien KFZ-Steuer zahlen musste. Sie erhielt ihre tschechische Identität aufrecht, auch wenn es mehr kostete. Die engeren persönlichen Beziehungen sind damit wohl zweifelsfrei in Tschechien.*

*Frau Dr. C**** hatte die gesamte Zeit auch 2 Beschäftigungen in Tschechien, sie investierte ihr Geld in die Renovierung ihres Eigentums in Tschechien. Sie arbeitete in Tschechien als Ärztin um auch in Tschechien „auf dem Laufenden“ zu bleiben um eventuell ihrer Mutter nachfolgen zu können oder um wieder Vollzeit in Tschechien arbeiten zu können. Damit sind auch massive wirtschaftliche Beziehungen mit Tschechien aufrecht.*

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt sich somit zweifelsfrei, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im gesamten Prüfungszeitraum in Tschechien war. Damit war Tschechien der Ansässigkeitsstaat und Österreich steht als Quellenstaat auf die tschechischen Einkünfte kein Progressionsvorbehalt zu. Der Progressionsvorbehalt auf die tschechischen Einkünfte ist daher in den Jahren 2012 bis 2014 Null.

*Wie auch aus dem für die Finanz einsehbaren Steuerakt 2015 ersichtlich ist, ist Frau Dr. C**** nicht bis dato an der MedUni Wien beschäftigt, sondern nahm mit Februar 2015 eine Stelle im SMZ Ost an, die sie noch immer innehat. Darüber hinaus kaufte sie Ende 2015 ein Haus in Österreich. Unseres Erachtens hat sich der Lebensmittelpunkt von Frau Dr. C**** frühestens mit Annahme der Stelle im SMZ-Ost im Februar 2015 nach Österreich verschoben. Mit Annahme dieser Dauerstelle, die zwar vorerst auch nur befristet vereinbart war, aber im Jänner 2017 dann in die Unbefristung übergegangen ist, hat sich unserer Meinung nach der Lebensmittelpunkt nach Österreich verschoben, jedenfalls wird spätestens mit dem Hauskauf der Familienwohnsitz in Österreich liegen. In der Steuererklärung 2015 wurde ab Februar 2015 der Familienwohnsitz in Österreich unterstellt.*

*Die Ereignisse des Jahres 2015 ändern aber nichts an der Tatsache, dass in den Jahren 2012 bis 2014 der Familienwohnsitz zweifelsfrei in Tschechien war und damit Frau Dr. C**** die Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten tragen musste. Wir beantragen daher die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten wie ursprünglich erklärt. Der relativ lange Zeitraum der doppelten Haushaltsführung (Mitte 2010 bis 1/2015) ist auch durch den Sprach- und Staatenwechsel ähnlich den Verhältnissen eines*

Expatriates bedingt, für den auch als „Übergangszeit“ 5 Jahre angenommen werden. (LStR 1038a ff)

Reisekosten

*Im Zeitraum 2012 bis 2014 wurden keinerlei KM-Gelder als Betriebsausgaben anerkannt, obwohl Frau Dr. C**** ihr privates KFZ für betriebliche Fahrten nutzte und darüber Aufzeichnungen führte.*

*Es fehle der Nachweis, dass Frau Dr. C**** die Kosten des PKWs trägt: Frau Dr. C**** führt quartalsweise KFZ-Steuer an das Finanzamt ab, darüber hinaus hat sie selbst die Nova beim Finanzamt entrichtet. Der Nachweis, dass Frau Dr. C**** die Kosten des Autos wirtschaftlich trägt, werden damit wohl erbracht sein.*

Als Nachweise für die gefahrenen KM wurden folgende Unterlagen gebracht: Aufzeichnungen über den Tag, Grund und Ziel der Fahrt, Teilnahmebestätigungen.

*Dass der Hauptstandort der Autos Tschechien war, widerspricht nicht den obigen Aussagen. Frau Dr. C**** nutzte das KFZ im Wesentlichen für ihre Fahrten zwischen Österreich und Tschechien - insbesondere nutzte sie es für ihre häufigen Heimfahrten oder zur Fahrt an die Orte für ihre Beschäftigungsverhältnisse in Tschechien. Da Frau Dr. C**** sobald es ihr möglich war Zeit in Tschechien verbracht hat, war der Hauptstandort des Autos in Tschechien, was auch wieder ihren Lebensmittelpunkt in Tschechien unterstreicht. Die Fahrten zwischen ihrer österreichischen Wohnung und ihrem österreichischen Arbeitgeber erledigte Frau Dr. C**** mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Für Fahrten zum Notdienst oder zu Fortbildungen nutzte Frau Dr. C**** ebenfalls dieses Kfz - da diese Fahrten nicht regelmäßig sind, wurde im Schreiben der Mutter vom 27.10.2014 ‚gelegentlich‘ angeführt.*

Die KM-Gelder sind daher, wie ursprünglich beantragt anzuerkennen. Sollten die KM-Gelder wider Erwarten nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, ist auch der Gewinnfreibetrag anzupassen und nicht wie in den vorliegenden Bescheiden einfach das Ergebnis um die KM-Gelder zu erhöhen.

[...]“

In der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide führte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung aus:

„Begründung:

Die Bescheide wurden im Rahmen der Abgabenprüfung für die Jahre 2012-2014 erlassen.

Die nunmehr im Zuge der BP nicht anerkannten Ausgaben für die Jahre 2012 und 2013 wurden in den Antworten zu folgenden Ergänzungsersuchen ausführlich dargelegt:

Ersuchen um Ergänzung vom 14.11.2014 für die Einkommensteuer 2010 bis 2012

Ersuchen um Ergänzung vom 03.02.2015 für die Einkommensteuer 2010 bis 2012 Ersuchen um Ergänzung vom 22.07.2015 für die Einkommensteuer 2013

Es sind daher im Rahmen der BP für die Jahre 2012 und 2013 keinerlei neue Tatsachen oder Beweismittel neu hervor gekommen. Eventuell neu hervorgekommene Tatsachen haben maximal bloß geringfügige Auswirkungen. Die Wiederaufnahme der Verfahren für die Einkommensteuer 2012 und 2013 ist daher rechtswidrig.“

Das Finanzamt erließ abweisende Beschwerdevorentscheidungen und hielt der Beschwerdeführer in einer gesonderten Begründung vor:

*„[...] Mit Vorhaltsbeantwortung vom 13.10.2016 wurde gegenüber der Behörde bekanntgegeben, dass Sie die beantragten Fahrten (Kilometergeld) mit dem Kfz Ford Galaxy mit dem behördlichen Kennzeichen 1***B**** durchgeführt haben. Sie haben diesbezüglich bekanntgegeben, dass Sie sich zwar das Kfz von Ihrer Mutter ausleihen, jedoch sämtliche Kosten für den Pkw tragen würden.*

*Am 28.10.2014 haben Sie jedoch gegenüber der Bezirkshauptmannschaft Gänserndorf schriftlich bekanntgegeben, dass das Kfz (Ford Galaxy) mit dem behördlichen Kennzeichen 1***B**** im Eigentum von Frau Dr. K**** C**** s.r.o. stehe und von der Geschäftsführerin, Frau Dr. K**** C****, Ihre Mutter, ständig genutzt wird. Das Kfz sei auch auf die s.r.o. angemeldet. Da Sie das Kfz nur gelegentlich ausleihen bzw. damit Besorgungen für Ihre Mutter erledigen würden, könne nicht von einer Einbringung nach Österreich ausgegangen werden. Die Verfügung über das Kfz erfolge nahezu ausschließlich im Ausland. Der ständige Standort des Fahrzeuges liege somit in der Tschechischen Republik. Ihre Niederschrift wurde mit Schreiben vom 27.10.2014 von Ihrer Mutter bestätigt.*

*Es ist somit die neue Tatsache hervorgekommen, dass die beantragten Kosten (Kilometergeld) aufgrund der Fahrten mit dem Kfz Ford Galaxy mit dem behördlichen Kennzeichen 1***B**** resultieren. Diesbezüglich ist zudem neu hervorgekommen, dass es sich bei dem Pkw, den Sie für berufliche Fahrten nutzen würden und der Berechnung der beantragten Reisekosten zugrunde gelegt wurde, grundsätzlich um ein Firmenfahrzeug handelt und dass der ständige Standort des Fahrzeuges in der Tschechischen Republik liegt.*

Es kann daher zugrunde gelegt werden, dass aufgrund des ständigen Standortes des Fahrzeuges in Tschechien die beantragten Kilometergelder tatsächlich mit dem gegenständlichen Fahrzeug zurückgelegt wurden bzw. die Kosten für das Fahrzeug von Ihnen getragen wurden, diesbezügliche Nachweise konnten nicht vorgebracht werden.

Es waren daher die gesamten Reisekosten nicht abzugsfähig.

*Im Zuge der Betriebsprüfung ist zudem neu hervorgekommen, dass die beantragten Reisekosten im Rahmen der Tätigkeit bei der Flugrettung A**** CZ als Ausgabe in Abzug gebracht wurden. Hierfür wurden jedoch keinerlei Einnahmen beantragt.*

*Sie haben diesbezüglich im Rahmen der Betriebsprüfung erstmals bekanntgegeben, dass die Einnahmen aus der Tätigkeit bei der Flugrettung A**** CZ für das Veranlagungsjahr 2012 bisher nicht erklärt wurden.*

Im Jahr 2014 wurde zudem im Zuge der Prüfungshandlung festgestellt, dass auch einige Sonderklassehonorare nicht als Einnahme berücksichtigt wurden.

Folgende Prüfungsfeststellungen erfolgten aufgrund der neuherorgekommenen Tatsachen und Beweismittel:

	2012	2013	2014
<i>nicht erklärte ausländische Einkünfte</i>	338,01		
<i>nicht erklärte Sonderklassehonorare</i>			2.629,46
<i>nicht abzugsfähige Reisekosten (CZ)</i>	1.829,52	2.226,00	1.806,00
<i>nicht abzugsfähige Reisekosten (Ö)</i>	1.638,84	1.428,84	2.224,32

Mit Schreiben vom 14.04.2017, eingelangt am 19.04.2017, haben Sie Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2012 und 2013 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 erhoben.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) aufgrund der vorgelegten Unterlagen im Zuge des Ergänzungsverfahrens.

Im Rahmen des Ergänzungsverfahrens sind Tatsachen zu der in der Begründung angeführten Sachverhalt neu hervorgekommen.

Das ‚Neuhervorkommen‘ von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs 1 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärungen und ihren Beilagen des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH vom 18.12.2008, 2006/15/0208; VwGH vom 23.02.2010 2006/15/0314 und VwGH vom 29.07.2010, 2006/15/0006).

Nach § 303 Abs 1 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

*Anhand der vorgenannten Grundlagen hinsichtlich der beantragten Reisekosten und Einkünfte war das Verfahren gemäß § 303 Abs 1 BAO wiederaufzunehmen, da dies, insbesondere der Umstand, dass Sie für die Verrechnung der Reisekosten Fahrten mit dem Kfz Ford Galaxy mit dem behördlichen Kennzeichen 1***B**** zugrunde legen, wobei sich das Kfz grundsätzlich nicht in Ihrer Verfügungsmacht befindet, noch von Ihnen nachweislich die Kosten für das Kfz getragen werden, sowie ausländischen Einkünfte weder bisher im Vorhalteverfahren zu den*

Einkommensteuerbescheiden 2012 bis 2014 noch aus den jeweiligen Abgabenerklärung bekannt gegeben wurde, sondern erst als neue Tatsache im Zuge der Prüfungshandlungen neu hervorgekommen ist.

Für die Ermessensübung war entscheidend, dass - wie vor ausgeführt - im Zuge des Erhebungsverfahrens Feststellungen von erheblichem Ausmaß, insbesondere die Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte, Sonderklassehonorare sowie die mangelnde Abzugsfähigkeit der Reisekosten, getroffen wurden.

Angesichts dieser Unrichtigkeit der Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 sind berechnigte Interessen, die in der Lage wären, diese Ermessensübung aufgrund von Billigkeitsüberlegungen zu Gunsten des Abgabepflichtigen zu treffen, nach dem Willen des Gesetzgebers nicht gegeben, dies auch vor allem im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Daher war bei der Vornahme der Wiederaufnahme dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit, der auf die Herstellung der Rechtsrichtigkeit und Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, gegenüber dem Prinzip der Billigkeit, das insbesondere die Partei in ihrem Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit des Bescheides stützen soll, der Vorrang einzuräumen.

Ihre Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 richtet sich zudem gegen die Nichtanerkennung der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten, sowie die beantragten Reisekosten.

Hinsichtlich der beantragten Kosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten wird grundsätzlich auch auf die umfangreichen Erhebungen und ausführliche Begründung im Rahmen der Prüfungshandlungen verwiesen.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder*
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder*
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.*

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht.

Ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) liegt grundsätzlich dort, wo

- ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder*
- ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.*

Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehepartner sind oder mit denen keine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Aufgrund der durchgeführten Erhebungen und auch insbesondere Ihren Ausführungen zur Beschwerdebeurteilung geben Sie an, dass Sie bei Ihren Eltern Ihren Wohnsitz in Tschechien haben. Dabei handle es sich um zwei Häuser nebeneinander, welche einen gemeinsamen großen Garten haben. Ein Haus stehe im Eigentum der Mutter und das andere im Eigentum des Vaters.

Dass Sie am tschechischen Wohnsitz einen eigenen Hausstand begründet haben, ist daher aufgrund Ihrer Ausführungen nicht zu folgen. Auch ist aufgrund der Eigentumsverhältnisse nicht davon auszugehen, dass Sie am Wohnsitz der Eltern Kosten tragen müssen. Entsprechende Nachweise konnten trotz mehrmaligem Ersuchen nicht erbracht werden.

Dass Sie in Tschechien ein Haus besitzen, welches Sie nach Ihren Ausführungen neu saniert haben, kann für die Beurteilung der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Tätigkeit nicht herangezogen werden, zumal Sie ausdrücklich anführen, dass sich Ihr Wohnsitz in Tschechien bei den Eltern befindet.

Geht man entgegen dieser Ausführungen davon aus, dass sich Ihr Familienwohnsitz in Tschechien befindet, so ist für die steuerliche Anerkennung von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten maßgeblich, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Tätigkeit unzumutbar ist.

Nach Ihren Ausführungen sei die Verlegung aufgrund der ständig wechselnden Arbeitsstätte unzumutbar.

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen zu den Einkommensteuerbescheiden 2012 bis 2014 ist anzuführen, dass der Arbeitgeber (und Dienstort) ab September 2012 durchgehend gleich blieb. Die Dienstverträge werden grundsätzlich befristet abgeschlossen und erst dann erfolgt eine unbefristete Beschäftigung (wie dies auch nunmehr auch bei Ihnen gegeben ist).

Hinsichtlich des Beschäftigungsverhältnisses im SMZ Ost ist anzumerken, dass dieses laut Erhebungen auf eigenen Wunsch nicht verlängert wurde.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aufgrund ständig wechselnder Arbeitsstätte kann daher mangels Grundlagen nicht angewendet werden, zumal sich der

Dienstort nicht verändert hat. Dies zeigt auch, dass der Wohnsitz gleich geblieben ist und sich nur aufgrund privater Veranlassung (Kauf eines Einfamilienhauses) geändert hat.

Als weiterer Grund wurde angeführt, dass Sie auch zwei Beschäftigungen in Tschechien aufweisen und eventuell Ihrer Mutter nachfolgen könnten.

Diesbezüglich wurden jedoch keine Angaben über das Ausmaß gemacht oder allfällige Einkünfte dargelegt.

Dass Sie die Praxis Ihrer Mutter in Tschechien übernehmen könnten, liegt auch nicht die Verlegung des Familienwohnsitzes in den gegenständlichen Veranlagungsjahren entgegen. Zudem wurde weiters angeführt, dass die Mutter derzeit selbst als Ärztin tätig ist und es keine konkreten Maßnahmen über eine Willensäußerung hinaus zur Übernahme der Praxis gibt.

In Ihrer Begründung zur Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 führen Sie aus, dass der Vater Ihres - noch ungeborenen - Kindes in Brno selbständig erwerbstätig sei.

Unzumutbarkeit der Verlegung kann grundsätzlich auch dann gegeben sein, wenn der Ehegatte oder der in eheähnlicher Gemeinschaft lebende Partner am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.000 Euro (bis Veranlagungsjahr 2012 2.200 Euro) jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; VwGH 17.02.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154).

Aufgrund Ihrer Angaben und dem Umstand, dass Sie Ihren Wohnsitz bei den Eltern in Tschechien innehatten, ist davon auszugehen, dass Sie in den verfahrensgegenständlichen Jahren keine eheähnliche Gemeinschaft mit dem Vater ihres ungeborenen Kindes aufweisen. Vielmehr wird auch ausgeführt, dass dieser mit dem Hauskauf in Österreich vorliege.

Weitere Gründe für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wurden nicht vorgebracht und sind in Anbetracht des amtswegig erhobenen Sachverhaltes auch nicht gegeben.

*Hinsichtlich der beantragten Reisekosten wird unter Bezugnahme der ausführlichen Erhebungen nochmals angeführt, dass ohne weitere Nachweise nicht davon ausgegangen werden kann, dass Sie die beantragten Fahrten tatsächlich mit dem Kfz Ford Galaxy mit dem behördlichen Kennzeichen 1***B**** zurückgelegt haben bzw. die Kosten für das Fahrzeug tragen.*

Die geführten Nachweise müssen grundsätzlich die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind (siehe VwGH 21.10.1993,

92/15/0001). Die Aufzeichnungen müssen zudem chronologisch und zeitnah geführt werden. Neben einem Fahrtenbuch können auch Belege und Unterlagen, die diese Merkmale enthalten, zur Nachweisführung geeignet sein.

Ihrem Beschwerdebegehren konnte daher nicht entsprochen werden und war Ihre Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Die Beschwerdeführerin brachte durch ihre steuerliche Vertretung einen gemeinsamen Vorlageantrag betreffend die Wiederaufnahme- und betreffend die Sachbescheide ein und führte aus:

„Begründung:

Zusätzlich zu den bereits in den beiden Beschwerden vom 14.04.2017 angeführten Argumenten und den darin angeführten Beweismitteln ergänzen wir wie folgt:

Mittelpunkt der Lebensinteressen:

*Aufgrund unserer Ausführungen in der Beschwerde vom 14.09.2017 verfügt Frau Dr. C**** sowohl in der Tschechischen Republik als auch in Österreich über eine ständige Wohnstätte. Da die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen aber in der Tschechischen Republik liegen, hat unser Klientin Ihren Hauptwohnsitz und somit Ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen, im Prüfungszeitraum ebenso in der Tschechischen Republik. Dies spiegelt sich auch darin wieder, dass unsere Klientin dort den Vater Ihres noch ungeborenen Kindes kennengelernt hat. Es mag sein, dass Sie in Teilen des Prüfungszeitraumes noch nicht mit dem Vater Ihres Kindes in eine[r] eheähnlichen Gemeinschaft lebte, aber es spricht sehr für die engeren persönlichen Beziehungen zur Tschechischen Republik, wenn sie ihren Lebenspartner durch nun wohl bewiesene enge persönliche Verbindungen in die Tschechische Republik kennengelernt hat. Der Republik Österreich steht als Quellenstaat somit kein Progressionsvorbehalt zu. Die Progressionseinkünfte im Prüfungszeitraum betragen somit null.*

Doppelte Haushaltsführung / Familien Heimfahrten

Aufgrund der lediglich befristeten Dienstverhältnisse waren die Kosten einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung für die Jahre des Prüfungszeitraumes geltend gemacht worden. Durch den Familienwohnsitz in der Tschechischen Republik wurden im Prüfungszeitraum ebenfalls Kosten für die monatlichen Familienheimfahrten berücksichtigt (einmal pro Monat). Für die Dauer der doppelten Haushaltsführung wurden durch den Sprach- und Staatenwechsel – die den Verhältnissen eines Expatriates sehr ähnlich sind – ein „Übergangszeitraum“ von 5 Jahren angenommen (LStR 1038a ff). Durch den Hauskauf in Österreich im Jahr 2015 wurde der Wechsel des Familienwohnsitzes und der Wechsel der

Arbeitsstätte in das SMZ - OST mit Februar 2015 (unbefristetes Dienstverhältnis mit Jänner 2017) unterstellt.

Reisekosten

Im Prüfungszeitraum wurden KM - Gelder nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Im Sinne der Verwaltungsökonomie und zur Vermeidung von unnötigen Wiederholungen verweisen wir auf unsere bereits ausführlichen Darstellungen in der ursprünglichen Beschwerde. Sollten die Kilometergelder wider erwarten nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, ist auch der Gewinnfreibetrag anzupassen und nicht wie in den vorgelegten Bescheiden einfach das Ergebnis um die KM - Gelder zu erhöhen.

[...]“

Das Gericht richtete mit Datum vom 29.4.2024 an die Beschwerdeführerin und das Finanzamt mit Beschluss folgenden Vorhalt:

„[...] Die [...] Bescheide sind im Gefolge einer Außenprüfung ergangen.

Das Finanzamt hat [...], soweit strittig, für das Jahr 2012 zusätzliche Einkünfte mit Progressionsvorbehalt von € 338,01 erfasst (Tz 1) und Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung (Oktober 2012 bis Dezember 2014 - Tz 3) sowie Reisekosten (2012 bis 2014 – Tz 4) nicht anerkannt.

Im Beschwerdeverfahren wendete die Beschwerdeführerin betreffend die Einkommensteuerbescheide zusammengefasst ein, in den Jahren 2012 bis 2014 hätte sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in Tschechien befunden. Österreich stehe daher als Quellenstaat auf die tschechischen Einkünfte kein Progressionsvorbehalt zu, dieser betrage folglich in den Streitjahren jeweils null.

Ihr Familienwohnsitz habe sich in den Streitjahren zweifelsfrei in Tschechien befunden, die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten seien daher anzuerkennen.

Die Kosten für den Pkw würden von Ihr getragen, die Reisekosten seien daher anzuerkennen. Sollten die Reisekosten nicht anerkannt werden, wäre auch der Gewinnfreibetrag entsprechend anzupassen.

Das Bundesfinanzgericht beabsichtigt, in seiner Entscheidung entsprechend den untenstehenden Ausführungen zu entscheiden. Das steuerliche Ergebnis ist den drei angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

1. Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

Voraussetzung für die Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten ist das Vorliegen eines weiteren Hausstandes, in Beschwerdefall eines Hausstandes in Tschechien.

Ein derartiger weiterer eigener Hausstand in Tschechien lag nach den Prüfungsfeststellungen bzw den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung nicht vor und wurde von der Beschwerdeführerin bisher auch nicht nachgewiesen.

Bei einem häufigen Wechsel der Arbeitsstelle (zB Monteur, Bauarbeiter, Leiharbeiter) ist die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar; die abstrakte Möglichkeit der Abberufung reicht allerdings nicht aus, ebenso nicht die Tatsache, dass der Steuerpflichtige nur aufgrund von Jahresverträgen beschäftigt wird (Zorn in Doralt/Kichchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Tz 202/5). Einem ledigen Steuerpflichtigen ist es in aller Regel zumutbar, den Wohnsitz innerhalb von sechs Monaten zu verlegen.

Nach den Prüfungsfeststellungen war die Beschwerdeführerin seit 1.9.2010 in Wien als Ärztin tätig. Der sechsmonatige Zeitraum zur Wohnsitzverlegung war daher im Jahr 2012 bereits abgelaufen. Dass die Dienstverträge der Beschwerdeführerin lediglich befristet abgeschlossen worden waren spielt nach dem oben Gesagten keine Rolle. Anders als im Prüfungsbericht ausgeführt war die Beschwerdeführerin nach der Aktenlage zudem auch im Jahr 2013 durchgehend in Wien als Ärztin beschäftigt.

Dementsprechend wäre der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 zum Nachteil der Beschwerdeführerin dahingehend abzuändern, dass die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten ganzjährig nicht anzuerkennen wären, wobei jeder der beiden genannten Gründe (kein eigener Hausstand in Tschechien, Befristung der Dienstverträge irrelevant) für sich alleine dem Gericht geeignet erscheint, diese Rechtsfolge zu tragen.

2012	doppelte Haushaltsführung	Familienheimfahrten
lt Erklärung	1.851,95	3.672,00
Änderung lt BP	-1.051,95	-918,00
angefochtener Bescheid	800,00	2.754,00
zusätzliche Änderung lt BFG	-800,00	-2.754,00
Betrag laut BFG	Kz 723 0,00	Kz 300 0,00

2. Reisekosten

Fahrtkosten auf Grund der Benutzung eines Kraftfahrzeuges können dann steuerlich als Werbungskosten nach § 16 EStG berücksichtigt werden, wenn Nachweise vorliegen, die eine Kontrolle dieser Fahrten erlauben. Zu diesem Zweck sind Aufzeichnungen über Datum, Beginn und Ende, Ziel und Zweck der Reise, die genaue Fahrtroute, Kilometerstand und Gesamtzahl der

gefahrenen Kilometer zu führen. Als Nachweis für die geltend gemachten Fahrkosten hat die Beschwerdeführerin lediglich eine Aufstellung mit Datum und Zweck der Reisen und den gefahrenen Kilometern vorgelegt. Außerdem wurden nur die Reiseorte angegeben und keine genauen Adressen. Es wurde weder ein Kilometerstand, Beginn und Ende, noch die genaue Fahrtroute angeführt.

Laut Vorbringen hat die Beschwerdeführerin für die Fahrten das Kfz Ford Galaxy mit dem behördlichen Kennzeichen 1***B**** genutzt. Dieses Fahrzeug habe sie sich von ihrer Mutter (Pkw der Firma ihrer Mutter) ausgeliehen. Sie trage die Kosten für diesen PKW. Diesbezüglich wurde allerdings (abgesehen von der österreichischen Kfz-Steuer 2014 und der NoVA) kein Nachweis erbracht.

Das Finanzamt hat nicht angezweifelt, dass die Beschwerdeführerin jeweils die in ihren Reisekostenaufstellungen angeführten Orte aufgesucht hat. („Es bleibt unbestritten, dass [die Beschwerdeführerin] zu den jeweiligen Zeitpunkten an den Reiseorten aufgehalten hat, es stellt sich nur die Frage, wie sie dorthin gekommen ist.“ [Tz 4 des Prüfungsberichtes, dritter Absatz]). Die genaue Entfernung könne jedoch nicht geprüft werden, da es sich bei den gefahrenen Kilometern offensichtlich um von der Beschwerdeführerin gerundete Beträge handle. Die Beschwerdeführerin hat allerdings weder ein Fahrtenbuch noch andere Nachweise für die Ermittlung der Fahrkosten vorgelegt.

Die Beschwerdeführerin hat das amtliche Kilometergeld von € 0,42 angesetzt.

Mit dem Kilometergeld sind folgende Aufwendungen abgegolten:

- .) Absetzung für Abnutzung,
- .) Treibstoff (fossiler Kraftstoff, Strom usw), Öl,
- .) Service- und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes (zB Motor- oder Kupplungsschaden, vgl VwGH 30.05.1989, 88/14/0119, betr "Kolbenreiber"),
- .) Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio, Navigationsgerät usw),
- .) Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette (vgl VwGH 11.08.1994, 94/12/0115),
- .) Versicherungen aller Art (einschließlich Vollkasko-, Insassenunfall- und Rechtsschutzversicherung),
- .) Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs (zB ÖAMTC, ARBÖ),
- .) Finanzierungskosten (LStR 2002 Rz 372).

Da die Beschwerdeführerin jeweils unstrittig die in ihren Aufstellungen angeführten Reiseorte aufgesucht hat und Nachweise für die mit der An- und Abreise verbundenen Kosten nicht vorliegen, sind die Reisekosten zu schätzen.

Für diese Schätzung ist allerdings nach vorläufiger Ansicht des Gerichtes nicht das amtliche Kilometergeld heranzuziehen, da dieses wie oben ausgeführt zahlreiche Kosten abdeckt, deren Tragung durch die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen wurde und sich der Pkw laut

Beschwerdevorbringen überwiegend bei der Mutter der Beschwerdeführerin befand und die Beschwerdeführerin das Fahrzeug nur gelegentlich ausborgte.

Die Schätzung erfolgt daher lediglich anhand des vermutlichen Treibstoffverbrauches (gefahrte Kilometer, rund 10 Liter/100 km, rund € 1,50 €/Liter (Diesel), ergibt rund € 0,15/km). Daraus leiten sich für die einzelnen Streitjahre folgende Werte ab (Reisekosten lt Erkl / 0,42 = km):

	Reisekosten lt Erkl	ist in km	neuer Wert/km	Reisekosten lt BFG
2012				
CZ	1.829,52	4.356,00	0,15	653,40
Österreich	1.638,84	3.902,00	0,15	585,30
2013				
CZ	2.226,00	5.300,00	0,15	795,00
Österreich	1.428,84	3.402,00	0,15	510,30
2014				
CZ	1.806,00	4.300,00	0,15	645,00
Österreich	2.224,32	5.296,00	0,15	794,40

3. Gewinnfreibetrag

Der Gewinnfreibetrag für die Einkünfte als Notärztin ist entsprechend anzupassen:

	Kz	2012	2012	2012
		lt Erklärung	lt BP	lt BFG
Erlöse ohne § 109a	9040	16.359,32	16.359,32	16.359,32
AfA Anlagevermögen	9130	-862,79	-862,79	-862,79
Reise- und Fahrtspesen	9160	-2.612,48	-973,64	-1.558,94
übrige Aufw./BA	9230	-2.784,38	-2.784,38	-2.784,38
Zwischensumme		10.099,67	11.738,51	11.153,21
13% GFB	9221	-1.312,95	-1.312,95	-1.449,92
Gewinn	320	8.786,72	10.425,56	9.703,29
	Kz	2013	2013	2013
		lt Erklärung	lt BP	lt BFG

Erlöse ohne § 109a	9040	7.129,54	7.129,54	7.129,54
AfA Anlagevermögen	9130	-814,93	-814,93	-814,93
Reise- und Fahrtspesen	9160	-2.110,24	-681,40	-1.191,70
übrige Aufw./BA	9230	-2.570,72	-2.570,72	-2.570,72
Zwischensumme		1.633,65	3.062,49	2.552,19
13% GFB	9221	-212,37	-212,37	-331,78
Gewinn	320	1.421,28	2.850,12	2.220,41

	Kz	2014	2014	2014
		lt Erklärung	lt BP	lt BFG
Erlöse ohne § 109a	9040	4.419,25	7.048,71	7.048,71
AfA Anlagevermögen	9130	-605,22	-605,22	-605,22
Reise- und Fahrtspesen	9160	-3.549,11	-1.324,79	-2.119,19
übrige Aufw./BA	9230	-1.908,53	-1.908,53	-1.908,53
Zwischensumme		-1.643,61	3.210,17	2.415,77
13% GFB	9221	0,00	0,00	-314,05
Gewinn	320	-1.643,61	3.210,17	2.101,72

4. Einkünfte als Notärztin

	2012	2013	2014
Vor BP	8.786,72	1.421,28	-1.643,61
Tz. 2 nicht erklärte Sonderklassehonorare			2.629,46
Tz. 4 Reisekosten	1.638,84	1.428,84	2.224,32
Nach Bp	10.425,56	2.850,12	3.210,17
Minus anerkannte Reisekosten lt BFG	-585,30	-510,30	-794,40
	9.840,26	2.339,82	2.415,77
Zusätzlicher Gewinnfreibetrag	-136,96	-119,41	-314,05
Einkünfte laut BFG	9.703,29	2.220,41	2.101,72

5. Ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt

	2012	2013	2014
Vor BP	1.625,01	1.726,16	812,62
Tz 1 nicht erkl. Ausl. EK mit ProgVorbehalt	338,01		
Tz 4 Reisekosten	1.829,52	2.226,00	1.806,00
Nach BP	3.792,54	3.952,16	2.618,62
Reisekosten lt BFG	-653,40	-795,00	-645,00
Wert lt BFG	3.139,14	3.157,16	1.973,62

Die Prüferin hat für das Jahr 2012 in Tz 1 ihres Berichtes bisher nicht erklärte Einkünfte von € 338,01 aus einer Tätigkeit der Beschwerdeführerin für die Flugrettung in A**** in Tschechien

festgestellt und dieser Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes bei der Besteuerung miteinbezogen.

Bereits im Rahmen der Erstbescheide für die Jahre 2012 und 2013 waren ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erfasst worden bzw hatte die Beschwerdeführerin für sämtliche Streitjahre ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärt.

In der Beschwerde wird zusammengefasst eingewendet, die Beschwerdeführerin sei in den Streitjahren im Sinne des DBA in Tschechien ansässig gewesen. „Damit [sei] Tschechien der Ansässigkeitsstaat und Österreich [stehe] als Quellenstaat auf die tschechischen Einkünfte kein Progressionsvorbehalt zu. Der Progressionsvorbehalt auf die tschechischen Einkünfte [sei] daher in den Jahren 2012 bis 2014 Null.“

Die Beschwerdeführerin bestreitet somit ihre Ansässigkeit in Österreich iSd des DBA Tschechien.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Enthält ein Doppelbesteuerungsabkommen keine Aussage zur Frage, ob (auch) der Quellenstaat einen Progressionsvorbehalt – sofern dieser im innerstaatlichen Recht vorgesehen ist – geltend machen kann, liegt insofern auch keine Beschränkung vor, welche einer solchen Vorgehensweisen entgegenstehen würde. Aus der unbeschränkten Steuerpflicht folgt, dass das Welteinkommen nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu ermitteln ist. Sofern ein innerstaatlich vorgesehener Besteuerungsanspruch nicht durch zwischenstaatliche Vereinbarungen eingeschränkt wird, ist auch der im innerstaatlichen Recht vorgesehene Progressionsvorbehalt anzuwenden; selbst dann, wenn die Ansässigkeit iSd DBA im Ausland gelegen ist (Knechtel, Progressionsvorbehalt auch ohne Ansässigkeit, taxlex 2022/74, 339 ff; VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067).

Das DBA Tschechien enthält keine Einschränkung in diesem Sinne, die tschechischen Einkünfte wären daher nach vorläufiger Ansicht des Gerichtes unabhängig von der behaupteten Ansässigkeit der Beschwerdeführerin in Tschechien in die Besteuerung im Rahmen des Progressionsvorbehaltes einzubeziehen. Ob die Beschwerdeführerin daher iSd DBA in Österreich oder in Tschechien ansässig war könnte somit dahinstehen.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (2012 bis 2014)“

Die Beschwerdeführerin gab zu diesem Vorhalt durch ihren steuerlichen Vertreter folgende Stellungnahme ab:

„Bezugnehmend auf den Beschluss des BFG [...] vom 29.04.2024 (eingelangt am 03.05.2024) nehmen wir im Namen und Auftrag unserer o.a. Klientin innerhalb offener Frist wie folgt Stellung:

Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:

Wie bereits sehr ausführlich in unserer Beschwerde vom 19.04.2017 gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 (alle datiert mit 15.03.2017) dargelegt, verfügt unsere Klientin in der Tschechischen Republik über einen Wohnsitz, welcher seitens unserer Klientin im Rahmen der Betriebsprüfung durch Vorlage von Haus- und Grundstücksplänen belegt wurde. Die Behauptung der Behörde der Wohnsitz in Tschechien ist nur eine „abstrakte Wohnmöglichkeit“ ist eine sich aus keinen Unterlagen ergebende unbegründete Behauptung der Behörde die dem Gesamtlebensbild von Frau Dr. C**** diametral widerspricht. Es leben und arbeiten ihre Eltern in der Tschechischen Republik, wo Sie auch ihre Tiere hält und pflegt, wo Sie ihren Freundeskreis und Verwandte hat und wo sie ihren Lebenspartner kennengelernt hat. Ihr Mann arbeitet ebenfalls selbständig in Brno in der Tschechischen Republik. Mit diesem lebt Sie gemeinsam mit ihrer am TT.08.2017 geborenen Tochter am gemeinsamen Familienwohnsitz in der Tschechischen Republik. Dass der Familienwohnsitz außerhalb von Österreich liegt, spiegelt sich auch darin wider, dass unsere Klientin für ihre Tochter Familienleistungen in der Tschechischen Republik bezieht und in Österreich lediglich eine Ausgleichszahlung in Höhe der Differenz zu den tschechischen Familienleistungen erhält. Es ist also mehr als unverständlich, dass ein und dieselbe Behörde hier zu unterschiedlichen Würdigungen hinsichtlich der engeren persönlichen Beziehungen kommt, zumal ihr die österreichische Familienbeihilfe auch nicht zuerkannt wurde, und der Lebensmittelpunkt sicher nicht jährlich zwischen Tschechien und Österreich wechselt, so wie es für die Behörde zum billigsten Ergebnis führt. Der einzige Anknüpfungspunkt nach Österreich ist ihre nichtselbständige Tätigkeit in Wien. Es ist somit davon auszugehen, dass unsere Klientin im Prüfungszeitraum ihre engeren persönlichen Beziehungen in der Tschechischen Republik hatte, und somit dort ihren Lebensmittelpunkt nie aufgegeben hat und alles von Anfang an auch darauf ausgelegt war in Tschechien zu bleiben. Die damaligen prekären Mietverhältnisse in Österreich und die fehlende Intention sich in Österreich ein Eigenheim zu suchen sowie ihr im Eigentum stehendes Haus in Tschechien sind hier sicherlich auch ein Indiz, dass sich ihr Lebensmittelpunkt zum damaligen Zeitpunkt nicht nach Österreich verschoben hat. Die Zeit bis zur Geburt Ihrer Tochter hat sie mit ihrem Mann zur Sanierung und Ausbau ihres in ihrem Eigentum stehenden Hauses in der Tschechischen Republik genutzt. Die Voraussetzungen einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung sind aufgrund dieser Tatsachen jedenfalls gegeben, da auch die Ansässigkeit im Sinne des DBA's sich nicht nach Österreich verschoben hat

Reisekosten:

*Wie die Finanzbehörde bereits in ihrem Prüfbericht festgestellt hat, gibt es keinen Zweifel daran, dass sich unsere Klientin zu besagten Zeitpunkten an den angegebenen Orten aufgehalten hat. Wie bereits angeführt hat unsere Klientin die wirtschaftlichen Kosten des KFZ Ford Galaxy mit dem beh. tschechischen Kennzeichen „1***B****“, welches im Eigentum ihrer Mutter steht, zur Gänze getragen. Auch hat sie für dieses KFZ in Österreich die quartalsmäßig KFZ-Steuer entrichtet. Bei der Dokumentation der betrieblichen Fahrten wurde sowohl das Datum, der Zweck der Reise und die gefahrenen Kilometer dargelegt. Aus diesen Informationen kann glaubhaft und eindeutig ermittelt werden, wie hoch die betrieblich zurückgelegten Kilometer sich zusammensetzen. Ebenso sind sie im Nachhinein auch überprüfbar, auch wenn unsere Klientin die Wegstrecken auf ganze Kilometer auf- bzw. abgerundet hat. Da es unstrittig ist, dass unsere Klientin diese Reisen auch tatsächlich getätigt und die betrieblichen Fahrten mit dem KFZ dorthin auch dokumentiert hat, wird wohl davon auszugehen sein, dass unsere Klientin dieses Fahrzeug für die erklärten Fahrten benutzt hat, zumal die angegebenen Orte mit öffentlichen Verkehrsmitteln schwer bis kaum zu erreichen sind. Es widerspricht jedweder Lebenserfahrung Kosten für ein KFZ zu tragen (KFZ-Steuer in Österreich), die der/die Steuerpflichtige am Meldestandort des KFZ nicht zu erbringen hätte. Da die betrieblichen Fahrten weniger als 50% der gesamten jährlichen Kilometerleistung betrugen, wurde das amtliche Kilometergeld in Höhe von EUR 0,42 – wie von der Behörde vorgesehen – angesetzt. Eine Schätzung trotz der ausreichend vorliegenden Informationen zur Ermittlung des Kilometergeldes entbehrt jedweder rechtlichen Grundlage und führt zu unrichtigen und willkürlichen Ergebnissen. Auch kann die wirtschaftliche Kostentragung hier nicht am rechtlichen Eigentümer des KFZ festgemacht werden.*

Wiederaufnahme:

*Sowohl im Rahmen der Betriebsprüfung als auch in den Ausführungen im Beschluss des Bundesfinanzgerichtes sind keine neuen Tatsachen oder Beweismittel für die Veranlagungsjahre 2012 sowie 2013 hervorgekommen, vielmehr finden unsere Ausführungen und Erklärungen weder Würdigung noch wird im nunmehrigen Beschluss des Finanzgerichtes dazu Stellung genommen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist nur möglich, wenn neue Tatsachen hervorkommen. Es wurden in umfangreichen Vorhalten im Rahmen der Erlassung der Bescheide sämtliche Umstände von Frau Dr. C**** detailliert erläutert und bekannt gegeben. Die Bescheide sind erklärungskgemäß ergangen. Im Zuge der Betriebsprüfung hat die Behörde ihre Meinung willkürlich und nur mit höchst fadenscheinigen und nicht fundierten Begründungen ihre Meinung einfach geändert ohne dass der Behörde irgendwelche neue Tatsachen bekannt wurden.*

Wir beantragen daher die Bescheide entsprechend den ursprünglichen Erklärungen zu erlassen.

Gerne stehen wir für einen Erläuterungstermin zur Verfügung.“

Das Finanzamt erklärte in seiner Stellungnahme, es teile die Ansicht des Bundesfinanzgerichts im Beschluss vom 29.4.2024 in sämtlichen Punkten (doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten, Reisekosten, Gewinnfreibetrag, Einkünfte als Notärztin sowie ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt) vollinhaltlich.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt, insbesondere die dargestellten Bescheide des Finanzamtes, die Schriftsätze der Beschwerdeführerin, den Arbeitsbogen der Prüferin sowie in den elektronischen Akt des Finanzamtes, insbesondere das Abgabenkonto der Beschwerdeführerin. Danach steht folgender **Sachverhalt** fest:

Die Beschwerdeführerin lebte seit dem Jahr 2010 in Österreich.

Ab Oktober 2010 hatte sie ihrem Wohnsitz an der Adresse R***-Ort, X****-gasse 15, von September 2012 bis Februar 2016 in S****-Ort, Y****-Straße 3 (ZMR).

Diesbezüglich wurde der Mietvertrag über ein Einfamilienhaus mit einer Wohnnutzfläche von etwa 185 m² vorgelegt. Der Mietvertrag wurde mit Wirksamkeit ab dem 1.9.2012 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Mit Kaufvertrag vom 19.11.2015 erwarb die Beschwerdeführerin ein Einfamilienhaus in Z****-gasse, C****-Ort und verlegte ihren Wohnsitz im Februar 2016 auch dorthin.

Die Beschwerdeführerin ist seit September 2010 in Wien in verschiedenen Spitälern als Ärztin nichtselbständig beschäftigt.

1.9.2010 bis 30.9.2012 - SMZ Ost

1.10.2012 bis 31.7.2014 - MedUni Wien

1.8.2014 bis laufend - MedUni Wien

Die Beschwerdeführerin ist Eigentümerin eines Hauses in der Tschechischen Republik. Für dieses Haus wurde im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung ein vollständiger, detaillierter Plan vorgelegt.

Dieses Haus ist neu saniert und hat alle Nebenräume und eine moderne Ausstattung.

Die Beschwerdeführerin hatte aber nicht in diesem Haus, welches in ihrem Eigentum steht den Hauptwohnsitz, sondern am Wohnort ihrer Eltern in der Tschechischen Republik.

Dort gestaltete sich die Situation wie folgt: Es handelt sich um zwei Häuser nebeneinander, welche einen gemeinsamen großen Garten haben. Ein Haus steht im Eigentum der Mutter,

dieses hat drei große Zimmer und alle Nebenräume und das andere Haus steht im Eigentum des Vaters. Das Haus des Vaters hat fünf große Zimmer und ebenfalls alle Nebenräume. Beide Häuser sind zeitgemäß ausgestattet. Im gemeinsamen Garten der beiden Häuser hält die Beschwerdeführerin ihre Pferde und ihre großen Hunde (Beschwerde).

Weder im Haus ihrer Mutter noch im Haus ihres Vaters standen der Beschwerdeführerin ein eigenes Bad, eine eigene Küche und ein eigenes WC zur Verfügung. Eine Kostenbeteiligung für den Wohnsitz bei den Eltern durch die Beschwerdeführerin erfolgte nicht. Die Beschwerdeführerin beteiligte sich an ihrem Wohnsitz in der Tschechischen Republik nicht an den Kosten für die Haushaltsführung.

Der Lebenspartner und nunmehrige Vater des im Jahr 2017 geborenen Kindes der Beschwerdeführerin war in Brno selbständig tätig.

Die Beschwerdeführer nutzte für ihre beruflichen Fahrten den Firmen-Pkw ihrer Mutter, einen KFZ Ford Galaxy mit dem behördlichen Kennzeichen 1***B****. Dieser Pkw wurde von der Beschwerdeführerin gelegentlich ausgeborgt und befand sich überwiegend in der Tschechischen Republik bei der Mutter der Beschwerdeführerin.

Die laufenden mit dem KFZ Ford Galaxy verbundenen Kosten (abgesehen von der österreichischen KFZ-Steuer 2014 und der NoVA) wurden von der Beschwerdeführerin nicht getragen.

Die Beschwerdeführerin konnte kein Fahrtenbuch betreffend die Nutzung diese KFZ vorlegen.

Die von der Beschwerdeführerin in ihren Reisekostenabrechnungen angegebenen Fahrten fanden wie angegeben statt.

Diese Feststellungen gründen sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende **Beweiswürdigung**:

Die Feststellung über den gemeinsamen Wohnsitz der Beschwerdeführerin mit ihren Eltern gründet sich auf die Angaben der Beschwerdeführerin ua in ihrer Beschwerde sowie in der Niederschrift vom 20.1.2015 beim Finanzamt betreffend Fahren eines PKW mit ausländische Kennzeichen in Österreich („*Ich habe auch in Tschechien einen Hauptwohnsitz [Adresse der Eltern]*“).

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin am Wohnort ihrer Eltern über kein eigenes Bad, keine eigene Küche und kein eigenes WC (somit über keinen eigenen Hausstand) verfügte gründet sich darauf, dass ein solcher Hausstand von der Beschwerdeführerin trotz wiederholter Aufforderung durch das Finanzamt nicht nachgewiesen wurde. Insbesondere

wurde weder die während der abgabenbehördlichen Prüfung angekündigte Fotodokumentation noch die Hausskizze vorgelegt. Auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.5.2024 erfolgte kein diesbezüglicher Nachweis.

Eine Kostenbeteiligung am gemeinsamen Wohnsitz mit den Eltern wurde von der Beschwerdeführerin trotz Vorhalt ua in der Beschwerdevorentscheidung nicht ausreichend nachgewiesen.

Die Feststellungen über die Nutzung des Pkw gründen sich auf die Angaben der Beschwerdeführerin im Einspruch vom 28.10.2014 gegen die Strafverfügung der BH Gänserndorf und ihrer Mutter in der schriftlichen Bestätigung vom 27.10.2014.

Die Feststellung über die (abgesehen von der österreichischen Kfz-Steuer 2014 und der NoVA) nicht erfolgte laufende Kostentragung für den KFZ Ford Galaxy gründet sich darauf, dass eine Kostentragung nicht nachgewiesen wurde.

Die übrigen Feststellungen sind unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

Reisekosten (Tz 4 des Prüfungsberichtes)

Betriebliche Fahrtkosten stellen Betriebsausgaben iSd § 4 Abs 4 EStG dar. Die Aufwendungen sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Beruflich veranlasste Fahraufwendungen sind in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs 1 EStG als Werbungskosten anzusetzen. Eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld kann allerdings in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führen (VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040).

Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass bei Fehlen eines exakten Kostennachweises, wenn also die Behörde die Fahraufwendungen zu schätzen hat, die Schätzung hinsichtlich eines im Eigentum des Steuerpflichtigen stehenden Fahrzeuges, dessen Fahrleistung 30.000 Kilometer pro Jahr nicht übersteigt, mit dem amtlichen Kilometergeld grundsätzlich nicht rechtswidrig ist (VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196).

Fahraufwendungen sind grundsätzlich in der tatsächlich angefallenen Höhe anzusetzen (zB anteilige AfA des Autos, Betriebskosten etc). Es ist auch die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld zulässig, allerdings nur bis zu einer Fahrleistung von 30.000 km pro Jahr. Die Rechtsprechung erachtet die Schätzung der durch die Nutzung des Pkw verursachten

Fahrtkosten mit dem amtlichen Kilometergeld als grundsätzlich schlüssig und daher zulässig. Wenn auch nach der Verwaltungspraxis der Ansatz des Kilometergeldes für die Kosten der beruflichen Fahrten üblich und in den LStR 2002 unter Rz 371 f ausdrücklich vorgesehen ist, muss festgestellt werden, dass das Gesetz dem Steuerpflichtigen das Recht auf Ansatz des Kilometergeldes (an Stelle der tatsächlichen Kosten) nicht einräumt, sodass das Finanzamt stets eine genauere Schätzung der tatsächlichen Fahrtkosten vornehmen kann (Zorn in Doralt/Kichchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Tz 200/7).

Die betriebliche Nutzung des Fahrzeuges durch den Betriebsinhaber ist grundsätzlich mittels Fahrtenbuch nachzuweisen. Wenn der Abgabepflichtige keine Aufzeichnungen über die betrieblichen Kfz-Kosten führt, sind diese der Höhe nach zu schätzen. Bei zum Betriebsvermögen gehörenden Kfz (überwiegende betriebliche Nutzung) ist die Schätzung nicht auf Basis des Kilometergeldes durchzuführen, weil die AfA von den tatsächlichen Anschaffungskosten vorzunehmen ist. Die übrigen Kfz-Kosten (Versicherung, Öl, Benzin, Service, Reparaturen, Steuern, Autobahnvignette, Kreditzinsen) werden, soweit sie nicht nachgewiesen werden können, zu schätzen sein (EStR 2000 Rz 1615).

Mit den Kilometergeldern sind folgende Aufwendungen abgegolten:

- .) Absetzung für Abnutzung,
- .) Treibstoff (fossiler Kraftstoff, Strom usw.), Öl,
- .) Service- und Reparaturkosten auf Grund des laufenden Betriebes (zB Motor- oder Kupplungsschaden),
- .) Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio, Navigationsgerät usw),
- .) Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten, Autobahnvignette,
- .) Versicherungen aller Art (einschließlich Vollkasko-, Insassenunfall- und Rechtsschutzversicherung),
- .) Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs (zB ÖAMTC, ARBÖ),
- .) Finanzierungskosten.

Das Finanzamt hat nicht angezweifelt, dass die Beschwerdeführerin jeweils die in ihren Reisekostenaufstellungen angeführten Orte aufgesucht hat. („Es bleibt unbestritten, dass [die Beschwerdeführerin] zu den jeweiligen Zeitpunkten an den Reiseorten aufgehalten hat, es stellt sich nur die Frage, wie sie dorthin gekommen ist.“; Tz 4, dritter Absatz des Prüfungsberichtes). Die genaue Entfernung könne jedoch nicht geprüft werden, da es sich bei den gefahrenen Kilometern offensichtlich um von der Beschwerdeführerin gerundete Beträge handle.

Die Beschwerdeführerin hat allerdings weder ein Fahrtenbuch noch andere Nachweise für die Ermittlung der Fahrtkosten vorgelegt. Sie bringt vor, sie habe die mit diesen Reisekosten im Zusammenhang stehenden Fahrten jeweils mit dem Pkw ihrer Mutter bzw von deren Firma unternommen. Die Beschwerdeführer hat allerdings keinen Nachweis dafür erbracht, dass sie

(abgesehen von der österreichischen Kfz-Steuer 2014 und der NoVA) Kosten iZm diesem Pkw getragen hat. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin zumindest die bei den gegenständlichen Fahrten angefallenen Fahrtkosten selbst getragen hat.

Da die Beschwerdeführerin jeweils die in den Aufstellungen angeführten Orte aufgesucht hat und Nachweise für die mit der An- und Abreise verbundenen Kosten nicht vorliegen, sind diese Kosten daher zu schätzen.

Für diese Schätzung ist jedoch nicht das amtliche Kilometergeld heranzuziehen, da dieses wie oben ausgeführt zahlreiche Kosten abdeckt, deren Tragung durch die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen wurde und sich der Pkw laut Beschwerdevorbringen überwiegend bei der Mutter der Beschwerdeführerin befand und die Beschwerdeführerin das Fahrzeug nur gelegentlich ausborgte.

Die Schätzung erfolgt daher lediglich anhand des vermutlichen Treibstoffverbrauches: Gefahrene Kilometer, 10 Liter/100 km, € 1,50 €/Liter (Diesel), ergibt € 0,15/km.

Daraus ergeben sich für die einzelnen Streitjahre (Reisekosten lt Erkl : 0,42 = km) folgende Werte:

	Reisekosten lt Erkl	ist in km	neuer Wert/km	Reisekosten lt BFG
2012				
CZ	1.829,52	4.356,00	0,15	653,40
Österreich	1.638,84	3.902,00	0,15	585,30
2013				
CZ	2.226,00	5.300,00	0,15	795,00
Österreich	1.428,84	3.402,00	0,15	510,30
2014				
CZ	1.806,00	4.300,00	0,15	645,00
Österreich	2.224,32	5.296,00	0,15	794,40

Ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt (Tz 1 des Prüfungsberichtes)

Die Prüferin hat für das Jahr 2012 in Tz 1 ihres Berichtes bisher nicht erklärte Einkünfte von € 338,01 aus einer Tätigkeit der Beschwerdeführerin für die Flugrettung in A**** in Tschechien festgestellt und dieser Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes bei der Besteuerung miteinbezogen.

Bereits im Rahmen der Erstbescheide für die Jahre 2012 und 2013 waren ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erfasst worden bzw hatte die Beschwerdeführerin für sämtliche Streitjahre ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt erklärt.

In der Beschwerde wird zusammengefasst eingewendet, die Beschwerdeführerin sei in den Streitjahren im Sinne des DBA Tschechien in der Tschechischen Republik ansässig gewesen. *„Damit [sei] Tschechien der Ansässigkeitsstaat und Österreich [stehe] als Quellenstaat auf die tschechischen Einkünfte kein Progressionsvorbehalt zu. Der Progressionsvorbehalt auf die tschechischen Einkünfte [sei] daher in den Jahren 2012 bis 2014 Null.“*

Die Beschwerdeführerin bestreitet somit ihre Ansässigkeit in Österreich iSd des DBA Tschechien.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Enthält ein Doppelbesteuerungsabkommen keine Aussage zur Frage, ob (auch) der Quellenstaat einen Progressionsvorbehalt – sofern dieser im innerstaatlichen Recht vorgesehen ist – geltend machen kann, liegt insofern auch keine Beschränkung vor, welche einer solchen Vorgehensweisen entgegenstehen würde. Aus der unbeschränkten Steuerpflicht folgt, dass das Welteinkommen nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu ermitteln ist. Sofern ein innerstaatlich vorgesehener Besteuerungsanspruch nicht durch zwischenstaatliche Vereinbarungen eingeschränkt wird, ist auch der im innerstaatlichen Recht vorgesehene Progressionsvorbehalt anzuwenden; selbst dann, wenn die Ansässigkeit iSd DBA im Ausland gelegen ist (*Knechtl*, Progressionsvorbehalt auch ohne Ansässigkeit, taxlex 2022/74, 339 ff; VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067).

Das DBA Tschechien enthält keine Einschränkung in diesem Sinne, die tschechischen Einkünfte sind daher unabhängig von der behaupteten Ansässigkeit der Beschwerdeführerin in der Tschechischen Republik in die Besteuerung im Rahmen des Progressionsvorbehaltes einzubeziehen. Ob die Beschwerdeführerin daher iSd DBA Tschechien in Österreich oder in der Tschechischen Republik ansässig war kann folglich dahinstehen. Die Beschwerde erweist sich somit insoweit als unbegründet.

Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung (Tz 3 des Prüfungsberichtes)

Die Prüferin hat in Tz 3 ihres Berichtes die geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten für den Zeitraum Oktober 2012 bis Dezember 2014 nicht anerkannt, für den Zeitraum Jänner bis September 2012 hingegen anerkannt.

In der Beschwerde bzw dem Vorlageantrag wird in diesem Zusammenhang zusammengefasst eingewendet, der Familienwohnsitz der Beschwerdeführerin sei in den Jahren 2012 bis 2014 zweifelsfrei in der Tschechischen Republik gelegen. Der lange Zeitraum der doppelten Haushaltsführung von fünf Jahren von Mitte 2010 bis 1/2015 sei auch durch den Sprach- und

Staatenwechsel ähnlich den Verhältnissen eines Expatriates bedingt, für den auch als Übergangszeit fünf Jahre angenommen würden; sie verwies dazu auf LStR 2022 Rz 1038a ff.

Voraussetzung für die Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten ist das Vorliegen eines weiteren Hausstandes, in Beschwerdefall eines Hausstandes in Tschechien.

Die Berücksichtigung von Kosten für Familienheimfahrten ist nur möglich, wenn die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung erfüllt sind.

Eine steuerlich anzuerkennende, beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung setzt neben der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort weiters voraus, dass überhaupt ein eigener Wohnsitz bzw ein Familienwohnsitz an einem anderen Ort als dem Beschäftigungsort vorliegt.

Ein Familienwohnsitz liegt dort, wo

.) ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder
.) ein alleinstehender Steuerpflichtiger
seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.

Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen keine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger ohne Kind kann einen "Familienwohnsitz" haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat. Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfügt. Begründet ein alleinstehender Steuerpflichtiger am Beschäftigungsort einen Wohnsitz, ist besonders zu prüfen, ob nicht entweder von einer erstmaligen Hausstandsgründung oder von einer Wohnsitzverlegung auszugehen ist. In diesen Fällen stehen ab der Wohnsitzbegründung bzw Wohnsitzverlegung keine Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zu.

Voraussetzung ist somit, dass der alleinstehende Steuerpflichtige am Heimatort über einen Wohnsitz verfügt (zB auch im Haus der Eltern); der bloße Besuch der Eltern ist nicht als Familienheimfahrt zu werten.

Ein Zimmer bei den Eltern ist nicht als Haushalt anzusehen; der Wohnsitz der Eltern, an dem der Steuerpflichtige ein Zimmer bewohnt, kann mangels eigenen Hausstandes nicht Familienwohnsitz sein.

Räumlichkeiten, die innerhalb eines Wohnungsverbandes mitbewohnt werden, stellen keinen eigenen Hausstand dar und können daher auch kein Familienwohnsitz sein; für den Hausstand

ist insbesondere die ausschließliche Nutzung von Bad, Küche und WC von Bedeutung (LStR 2002 Rz 343, 343a; Jakom/*Ebner*, EStG 2022, §16 Tz 56 ABC der Werbungskosten Stichwort Doppelte Haushaltsführung; *Sutter/Pfalz* in Hofstätter/Reichel, EStG⁵⁸ § 16 Abs 1 Z 6 Tz 73; *Schubert* in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 Anm 25; *Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Tz 201/69).

Die Beschwerdeführerin verfügte an ihrem Wohnsitz bei ihren Eltern in Tschechien über keinen eigenen Hausstand, da ihr dort nach den Feststellungen kein eigenes Bad, keine eigene Küche und kein eigenes WC zur Verfügung standen.

Selbst eine allfällige Beteiligung an den Kosten des Haushaltes – welche im Beschwerdefall nicht vorlag – ändert insoweit nichts.

Ob die Beschwerdeführerin in den Streitjahren Eigentümerin eines weiteren Hauses war, welches sie jedoch nicht selbst bewohnte, spielt für die Streitfrage keine Rolle.

Die Beschwerdeführerin verfügt(e) daher über keinen eigenen Hausstand und demnach über keinen Familienwohnsitz in Tschechien.

Der eigene Wohnsitz bzw Familienwohnsitz der Beschwerdeführerin befand sich vielmehr in Österreich.

Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung sind daher bereits aus diesem Grund nicht erfüllt.

Diese Voraussetzungen liegen jedoch aus noch einem weiteren Grund nicht vor:

Bei einem häufigen Wechsel der Arbeitsstelle (zB Monteur, Bauarbeiter, Leiharbeiter) ist die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar; die abstrakte Möglichkeit der Abberufung reicht allerdings nicht aus, ebenso nicht die Tatsache, dass der Steuerpflichtige nur aufgrund von Jahresverträgen beschäftigt wird (*Zorn* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 16 Tz 202/5). Einem ledigen Steuerpflichtigen ist es in aller Regel zumutbar, den Wohnsitz innerhalb von sechs Monaten zu verlegen.

Nach den Prüfungsfeststellungen war die Beschwerdeführerin seit 1.9.2010 in Wien als Ärztin tätig. Der sechsmonatige Zeitraum zur Wohnsitzverlegung war daher im Jahr 2012 bereits abgelaufen. Dass die Dienstverträge der Beschwerdeführerin lediglich befristet abgeschlossen worden waren spielt nach dem oben Gesagten keine Rolle. Anders als im Prüfungsbericht ausgeführt war die Beschwerdeführerin nach der Aktenlage zudem auch im Jahr 2013 durchgehend in Wien als Ärztin beschäftigt.

Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung sind daher auch aus diesem Grund nicht erfüllt.

Als Expatriates gelten gemäß LStR 2002 Rz 1038a Personen, die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten, im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG) beschäftigt werden und für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt. Die diesbezügliche Beschäftigung in Österreich darf nicht länger als fünf Jahre dauern und der Beschäftigte muss im Hinblick auf die nur vorübergehende Beschäftigung seinen ständigen Wohnsitz im Ausland beibehalten. Ist von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen, liegt keine vorübergehende Beschäftigung in diesem Sinne vor. Eine längere Beschäftigungsdauer ist auch dann anzunehmen, wenn dem Beschäftigten im Falle eines befristeten Dienstverhältnisses die Möglichkeit eingeräumt wird, das Beschäftigungsverhältnis über fünf Jahre hinaus zu verlängern.

Sofern der Beschäftigte seinen ständigen Wohnsitz im Ausland aufgibt und nach Österreich verlegt, sind spätestens ab diesem Zeitpunkt die entsprechenden Regelungen nicht mehr anwendbar.

Da dieser Sachverhalt auf die Beschwerdeführerin unbestritten nicht zutrifft, vermag das diesbezügliche Beschwerdevorbringen der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen. Das Vorliegen eines Sprach- und Staatenwechsels liegt bei aus nicht deutschsprachigen Ländern stammenden Arbeitnehmern regelmäßig vor, für solche Arbeitnehmer kommen jedoch die oben beschriebenen allgemeinen Regelungen über doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten zur Anwendung.

Aus beiden genannten Gründen (kein eigener Hausstand in Tschechien, Befristung der Dienstverträge irrelevant) können daher die Kosten für doppelte Haushaltsführung und damit auch die Kosten für Familienheimfahrten im gesamten Streitzeitraum nicht berücksichtigt werden.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 ist daher zum Nachteil der Beschwerdeführerin abzuändern, für das gesamte Jahr 2012 sind Aufwendungen einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten nicht zu berücksichtigen.

Zur Berechnung siehe die rechnerische Darstellung im Beschluss vom 29.4.2024.

Gewinnfreibetrag

Gemäß § 13 EStG in den in den Streitjahren maßgeblichen Fassungen kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes nach Maßgabe näherer Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden. Bis zu einer Bemessungsgrundlage von € 30.000, höchstens daher mit € 3.900, steht der

Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden den Gewinnfreibetrag nicht an den jeweils geänderten Gewinn angepasst. Die Beschwerde erweist sich daher insoweit als berechtigt.

Zur Berechnung siehe die rechnerische Darstellung im Beschluss vom 29.4.2024.

Wiederaufnahme der Verfahren

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 BAO von Amts wegen ua wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat in den Wiederaufnahmebescheiden auf den Prüfungsbericht verwiesen. In diesem Prüfungsbericht wird zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen Tz 1 (nicht erklärte ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt – 2012), Tz 2 (nicht erklärte Sonderklassehonorare 2014 – es erfolgte für dieses Jahr allerdings keine Wiederaufnahme, sondern eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO) und Tz 4 (Reisekosten – 2012 bis 2014) verwiesen.

Die Beschwerdeführerin hatte im Zuge der Veranlagungsverfahren zur Erlassung der ursprünglichen, durch die Wiederaufnahme beseitigten Bescheide nicht offengelegt, dass die im Rahmen der Reisekosten gegenständlichen Fahrten jeweils mit einem von ihrer Mutter ausgeborgten Fahrzeug erfolgt waren sowie, dass die Beschwerdeführerin (abgesehen von der österreichischen Kfz-Steuer 2014 und der NoVA) keine mit dem Fahrzeug verbundenen Kosten (abgesehen vom Treibstoff) getragen hatte. Auch aus der Niederschrift vom 20.1.2015 ergibt sich nichts Gegenteiliges, da die Beschwerdeführerin lediglich angegeben hat, sie verwende das Fahrzeug seit Dezember 2013 in Österreich, die Wiederaufnahme betrifft jedoch das Jahr 2012 und das gesamte Jahr 2013.

Diese Tatsachen sind erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommen und waren im Rahmen der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 und 2013 dem Finanzamt nicht bekannt.

Die Tatsache der nicht erklärten ausländischen Einkünfte mit Progressionsvorbehalt im Jahr 2012 ist unbestritten neu hervorgekommen.

Die Kenntnis dieser Umstände allein bzw in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens ist geeignet, im Spruch anderslautende Bescheide herbeizuführen.

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien und das Ermessen begründet.

Die Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe sind mit jeweils mehreren hundert Euro pro Jahr nicht geringfügig.

Unter Bedachtnahme auf die nicht geringfügige Gesamtauswirkung ist bei der im Sinne des § 20 BAO vorzunehmenden Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die Wiederaufnahme der Verfahren erweist sich damit insgesamt als berechtigt und damit die Beschwerde betreffend die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet.

Berechnungen

Zu den Berechnungen siehe im Einzelnen die rechnerischen Darstellungen im Beschluss vom 29.4.2024.

Zur Unzulässigkeit der 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 Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Gemäß § 279 BAO ist daher die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet abzuweisen; der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 ist zum

Nachteil der Beschwerdeführerin abzuändern, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014 ist der Beschwerde teilweise Folge zu geben und sind die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014 zu Gunsten der Beschwerdeführerin abzuändern.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (2012 – 2014)

Wien, am 7. Juni 2024