

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 31. Jänner 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend **abgeändert**, dass die Einkommensteuer 2019 mit **1.631,00 Euro** festgesetzt wird.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

1.1. Verfahren bis zur Erlassung des angefochtenen Bescheides

Mit Bescheid vom 29.10.2020 nahm das Finanzamt ***Wohnort-Ö*** eine antragslose Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 vor. Mit Vorhalt vom 22.4.2022 forderte das nunmehr zuständige Finanzamt Österreich den Beschwerdeführer (Bf.) wegen steuerlich im Inland zu berücksichtigenden Einkünften aus Deutschland auf, eine Einkommensteuererklärung für 2019 einzureichen. Gleichzeitig wies das Finanzamt den Bf. darauf hin, dass die Umzugskosten geltend gemacht werden können, da der Umzug aus beruflichen Gründen erfolgt sei.

Der Bf. beantwortete diesen Vorhalt am 13.5.2022 unter Vorlage des deutschen Steuerbescheides für 2019 und einer Aufstellung der geltend gemachten Werbungskosten

samt Belegen. Er machte darin eine doppelte Haushaltsführung geltend, da er trotz seiner Arbeit in ***Arbeitsort-D*** weiterhin in ***Wohnort-Ö*** zur Schule gegangen sei und am Ende des Schuljahres 2019/20 maturiert habe. Außerdem hätten seine Eltern, seine Lebensgefährtin sowie seien Freunde und Sportkollegen in ***Wohnort-Ö*** gewohnt und gearbeitet bzw. eine Ausbildung absolviert. Die Tätigkeit in ***Arbeitsort-D*** sei außerdem letztlich nur vorübergehend gewesen. Die vom Finanzamt geforderte Steuererklärung gab der Bf. zu diesem Zeitpunkt nicht ab.

Mit weiterem Vorhalt vom 23.11.2022 forderte die belangte Behörde den Bf. zur Vorlage weiterer Nachweise zur Führung eines eigenen Haushalts im Haus seiner Eltern sowie zu seiner Unterkunft in ***Arbeitsort-D*** zwischen Beginn des dortigen Dienstverhältnisses (Mitte 2019) und Beginn seines Mietverhältnisses (1.8.2019) auf.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bf. am 2.1.2023 unter Vorlage der geforderten Unterlagen und einer Beschreibung seiner Wohnung in ***Wohnort-Ö***. Gleichzeitig reichte er seine **Erklärung** zur Arbeitnehmerveranlagung für 2019 ein, in welcher er seine ausländischen Einkünfte erklärte und 16.232,03 € an Kosten für die doppelte Haushaltsführung geltend machte.

Mit dem nunmehr **angefochtenen Bescheid** vom 31.1.2023 erkannte das Finanzamt die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung nicht an und korrigierte die erklärten Auslandseinkünfte sowie die anrechenbare Steuer (insoweit zu Gunsten des Bf.). Begründend führte das Finanzamt zusammengefasst aus, Voraussetzung für die doppelte Haushaltsführung sei, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen für zwei Haushalte trägt; er habe jedoch in ***Wohnort-Ö*** keinen eigenen Hausstand, da er nicht nachgewiesen habe, dass er tatsächlich die Kosten für die von ihm benutzten Räume im Elternhaus getragen habe. Bei den ausländischen Einkünften wurden einzelne näher bezeichnete Ausgaben für Vertragsverhandlungen und Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen. Die nach Art. 23 Abs. 2 lit. b DBA Deutschland anzurechnende deutsche Steuer wurde um den Solidaritätszuschlag erhöht.

1.2. Beschwerdeverfahren

Am 21.2.2023 beantragte der Bf. über FinanzOnline rechtzeitig eine Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 30.4.2023, da ihm notwendige Unterlagen noch nicht zur Verfügung stünden. Mit Bescheid vom 21.2.2023 gab die belangte Behörde diesem Antrag statt.

Am 28.4.2023, sohin innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist, brachte der Bf. eine **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid vom 31.1.2023 ein. Darin beantragte er die Berücksichtigung von 11.597,33 € als Werbungskosten im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung. Begründend führte er zusammengefasst aus, die Voraussetzungen für die

Geltendmachung dieser Kosten lägen vor, da er sehr wohl auch in ***Wohnort-Ö*** einen eigenen Hausstand geführt habe. Dieser Betrag setze sich folgendermaßen zusammen:

Miete/Betriebskosten Wohnung ***Arbeitsort-D***	5.207,97 €
Einrichtungsgegenstände Wohnung ***Arbeitsort-D***	3.573,96 €
Familienheimfahrten (über 600 km pro Wegstrecke)	2.675,40 €
Verpflegungsmehraufwand in ***Arbeitsort-D***	140,00 €
Summe	11.597,33 €

Nach zweifacher Urgenz durch den Bf. forderte die belangte Behörde mit Vorhalt vom 8.7.2024 weitere Auskünfte bzw. Fotos zu den von ihm benutzten Räumlichkeiten im Elternhaus an. Dieser Aufforderung kam der Bf. mit Eingabe vom 17.7.2024 nach.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19.11.2024 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie zusammengefasst aus, die vom Bf. in ***Wohnort-Ö*** bewohnten Räumlichkeiten seien nicht baulich abgetrennt, weshalb kein unabhängiger Haushalt vorliege. Der Umzug vom Elternhaus in ***Wohnort-Ö*** nach ***Arbeitsort-D*** stelle daher keine doppelte Haushaltsführung dar, sondern die Gründung des ersten eigenen Wohnsitzes des Bf.; die Beibehaltung des Wohnsitzes im Elternhaus sei privat veranlasst. Mangels beruflich veranlasster doppelter Haushaltsführung seien die Familienheimfahrten nicht abzugsfähig. Der Verpflegungsmehraufwand könne nicht berücksichtigt werden, da keine Dienstreise vorliege.

Am 18.12.2024 stellte der Bf. über FinanzOnline rechtzeitig einen **Vorlageantrag** in Bezug auf diese Beschwerdeentscheidung. Darin brachte er begründend zusammengefasst (erneut) vor, dass die von ihm genutzten Räumlichkeiten im Elternhaus sehr wohl einen Wohnsitz begründen würden und sowohl die Anmietung einer Wohnung in ***Arbeitsort-D*** als auch die Beibehaltung des Wohnsitzes in ***Wohnort-Ö*** beruflich veranlasst seien.

Am 7.2.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Akt und **Vorlagebericht** dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung führte die Behörde im Vorlagebericht aus, die Miet- und Betriebskostenbeiträge an die Eltern für alleinige Nutzung von Räumen im Elternhaus sei nicht dem Besitz eines eigenen Haushalts gleichzustellen. Eine Mietwohnung schließe üblicherweise fremde Dritte durch eine entsprechende bauliche Trennung vom Zutritt aus. Dies sei hier nicht der Fall, weshalb der gegenständliche Haushalt in ***Wohnort-Ö*** einem Fremdvergleich nicht standhalte. Zudem habe der Bf. von seinem Dienstgeber in Deutschland steuerfreie Vergütungen erhalten, durch welche die Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung abgegolten seien. Allerdings sei der Beschwerde teilweise stattzugeben, da die in der Beilage zum Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung beantragten – aber in der Beschwerde nicht mehr

geltend gemachten – Werbungskosten für ein Fahrrad-Ausdauertraining zeitanteilig (in Bezug auf die Beschäftigungsdauer im Inland) anzuerkennen seien, da der Bf. Berufssportler sei.

Mit Schreiben vom 8.8.2025 teilte das Gericht der Behörde mit, dass auf die ausländischen Einkünfte des Bf. nach Ansicht des Gerichtes die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt und nicht die Anrechnungsmethode anwendbar ist, und ersuchte es die Behörde um Vorlage einer neuen Steuerberechnung auf dieser Grundlage. Mit Stellungnahme vom 21.8.2025 stimmte die belangte Behörde dieser Rechtsansicht des Gerichtes zu und legte unter einem die geforderte neue Berechnung vor. Da dies nur die Steuerberechnung (rechtliche Beurteilung) betraf, war es nicht erforderlich, dem Bf. diesbezüglich Parteiengehör einzuräumen.

2. Sachverhalt

Der Bf. ist Profisportler. Im streitgegenständlichen Jahr war er bis Mitte 2019 beim österreichischen Sportverein ***Verein-Ö*** tätig, der damals in der ***Liga-Ö*** spielte. Ab Mitte 2019 war er beim deutschen Sportverein ***Verein-D*** tätig, der damals in der ***Liga-D*** spielte. Er erhielt aufgrund seiner Tätigkeit im Jahr 2019 Bruttobezüge in Höhe von 11.139,10 € vom ***Verein-Ö*** und Bruttobezüge in Höhe von 90.020,00 € vom Verein ***Verein-D***. Bereits Anfang 2020 wurde er vom Verein ***Verein-D*** wieder bis Juni 2020 an den ***Verein-Ö*** „verliehen“. Mit Ende der Spielsaison 2019/20 verließ er den Verein ***Verein-D*** und kehrte endgültig nach Österreich zurück.

Er wurde im Jahr 2001 geboren und lebte bis zum Jahr 2019 weitestgehend durchgehend zusammen mit seinen Eltern in ***Wohnort-Ö***, davon ab 2004 im Wohnhaus ***Adresse-Ö***. Dieses Gebäude besteht aus zwei baulich getrennten Wohneinheiten. Das Obergeschoß des gegenständlichen Wohnhauses wurde im Jahr 2019 von den Eltern des Bf. bewohnt. Es wohnten keine familienfremden Personen in diesem Haus.

Die Einheit im Erdgeschoß wurde vom Vater des Bf., ***Vater*** (***Beruf-Vater***) im Jahr 2019 beruflich genutzt. Diese Einheit ist 107,40 m² groß und besteht aus einem Empfangsraum (Vorzimmer) im Ausmaß von 3,9 m², einem Gang im Ausmaß von 12,1 m², einem großen Raum im Ausmaß von 47,7 m², drei Zimmer im Ausmaß von zusammen 39,2 m² und einem Bad mit WC im Ausmaß von 4,5 m².

Die drei kleineren Zimmer wurden ausschließlich vom Vater des Bf. zur Berufsausübung genutzt. Der große Raum stand hingegen im Jahr 2019 ausschließlich dem Bf. zur Verfügung. Die Gänge, der Empfangsraum sowie das Bad mit WC wurden sowohl vom Vater des Bf. (und dessen Kunden) als auch vom Bf. selbst genutzt. Allerdings konnte die jeweilige Nutzung zeitlich so gelagert werden, dass eine gleichzeitige Nutzung weitgehend ausgeschlossen wurde. Der große Raum ist vom Gang nicht baulich, sondern nur durch einen Lamellenvorhang abgetrennt. Für die Nutzung des großen Raumes und Mitnutzung der Gänge/Sanitäranlagen

bezahlte der Bf. seinem Vater im Jahr 2019 insgesamt 2.400,00 € (Miete und Betriebskostenanteil). Die Bezahlung erfolgte bar; ein schriftlicher Vertrag liegt nicht vor.

Im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit in ***Arbeitsort-D*** mietete der Bf. ab 1.8.2019 eine Wohnung in der ***Adresse-D*** in ***Arbeitsort-D*** mit einer Wohnnutzfläche von 78,92 m², zwei Terrassen im Ausmaß von zusammen 40,80 m², einem Kellerabteil und einem Tiefgaragenabstellplatz. Dafür bezahlte er monatlich folgende Beträge:

Nettomiete	1.075,00 €
Betriebskosten(-vorauszahlung)	250,00 €
Miete Tiefgarage	80,00 €
Summe	1.405,00 €

Insgesamt gab er im Jahr 2019 somit 7.025,00 € für Miete, Betriebskosten und Tiefgarage aus. Für die Einrichtung seiner Wohnung in ***Arbeitsort-D*** tätigte der Bf. von Ende Juli bis Mitte September 2019 folgende Ausgaben bei den angegebenen Handelsunternehmen in ***Arbeitsort-D***:

Waschmaschine (Media Markt)	299,00 €
Sofa (Ikea)	1.269,00 €
Bett (Ikea)	349,00 €
Sessel/Kasten (Ikea)	1.272,00 €
Bügelbrett (Saturn)	29,99 €
Duschvorhang (H&M)	19,98 €
Fernseher & Zubehör (Media Markt)	334,99 €
Summe	3.573,96 €

Der Bf. fuhr im Durchschnitt rund 2-mal im Monat für zwei oder mehrere Tage von ***Arbeitsort-D*** nach ***Wohnort-Ö*** und retour. Meistens handelte es sich dabei um Wochenenden oder Freitag/ Samstag bzw. Sonntag/Montag oder Ferienzeiten. Die einfache Wegstrecke beträgt über 600 km. Er legte diese Strecken mit seinem PKW zurück. Für diese Fahrten erhielt der Bf. vom Verein ***Verein-D*** einen steuerfreien Fahrtkostenersatz in Höhe von 2.230,80 €. Die Höhe der tatsächlichen Kosten des Bf. für diese Fahrten kann nicht festgestellt werden.

Im Schuljahr 2019/20 – und sohin auch während seiner Tätigkeit in ***Arbeitsort-D*** – besuchte er den Zweig Leistungssport der ***Schule*** ***Wohnort-Ö***. Die Organisation und Schulform dieser Schule ermöglichen eine entsprechend flexible Gestaltung des Unterrichts und der Prüfungen. Der Bf. nahm zwar nicht am regelmäßigen Unterricht teil, schrieb aber während seiner Aufenthalte in ***Wohnort-Ö*** Schularbeiten und absolvierte Prüfungen. Im Juni 2020 legte er an dieser Schule dann schließlich auch die Reifeprüfung ab. Seine Lebensgefährtin sowie der Großteil seines Freundeskreises samt Schul- und Sportkollegen wohnten im Jahr 2019 Großraum ***Wohnort-Ö***. Seine Lebensgefährtin stand im Jahr 2019 dort in Berufsausbildung. Der Bf. gab im Jahr 2019 825,75 € für ein Fahrrad-Ausdauertraining aus.

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur beruflichen Tätigkeit des Bf. sowie zu den Vereinen, für welche er im Jahr 2019 tätig war, ergeben sich aus den vorliegenden Unterlagen (Lohnzettel ***Verein-Ö***, deutscher Steuerbescheid, Internetrecherche: Wikipedia-Artikel über den Bf., seine Vereine und die Ligen). Diese Sachverhaltselemente waren zudem nicht strittig.

Die Feststellungen im zweiten Absatz des Abschnittes 2 dieses Erkenntnisses gründen weitgehend auf der amtswegigen Einsichtnahme in das Zentrale Melderegister durch das Gericht (ZMR-Auszüge betreffend den Bf. und die anderen an der Adresse ***Adresse-Ö*** gemeldeten Personen). Es besteht nach Ansicht des Gerichts keine Veranlassung, an der Richtigkeit der Meldedaten zu zweifeln. Dass das Gebäude ***Adresse-Ö*** aus zwei baulich getrennten Einheiten besteht, ergibt sich unmittelbar aus dem vorgelegten Plan.

Der Umstand, dass die Eltern des Bf. das Obergeschoß bewohnten, wurde vom Bf. glaubwürdig vorgebracht und von der belangten Behörde nicht bestritten, sodass sich das Gericht auch nicht veranlasst sieht, daran zu zweifeln. Dasselbe gilt für die Feststellungen zur Einheit im Erdgeschoß und deren Nutzung. Insbesondere hat die belangte Behörde nicht bestritten, dass der Bf. die Räumlichkeiten, deren Nutzung er behauptet hat, auch tatsächlich genutzt und dafür Zahlungen an seinen Vater geleistet hat, wie dieser auch schriftlich bestätigt hat (mit 31.12.2019 datierte Bestätigung von ***Vater***, ON 21, Seite 1). Dass ein schriftlicher Vertrag diesbezüglich nicht vorliegt, nimmt das Gericht aufgrund des Umstandes an, dass kein solcher vorgelegt wurde, sondern nur die erwähnte Bestätigung. Das Vorbringen des Bf., wonach es nicht zu Nutzungskonflikten zwischen der betrieblichen Nutzung der Einheit im Erdgeschoß durch seinen Vater und seiner privaten Nutzung gekommen war, erscheint dem Gericht angesichts der Tatsache, dass der Bf. nur wenige Tage – meist an Wochenenden – in ***Wohnort-Ö*** verweilte, und dem Bf. zudem ein ausreichend großer Bereich zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung stand, nachvollziehbar.

Die Feststellungen zur Wohnung des Bf. in ***Arbeitsort-D*** und der für diese angeschafften Einrichtung gründen auf den vorgelegten Belegen (Mietvertrag, Wohnungsplan bzw. Rechnungen). Diesbezüglich war der Sachverhalt zwischen den Parteien zudem nie strittig.

Wie oft, wann und wie der Bf. nach ***Wohnort-Ö*** fuhr, ergibt sich aus der glaubhaften Darstellung des Bf. in seiner ersten Vorhaltsbeantwortung, die von der belangten Behörde nicht bestritten wurde. Für die Feststellungen zum Schulbesuch, zur Lebensgefährtin und zum Freundeskreis des Bf. gilt dasselbe. Die Entfernung zwischen ***Wohnort-Ö*** und ***Arbeitsort-D*** ist ebenso wie die Art und Weise des Unterrichts im gegenständlichen Zweig der ***Schule*** ***Wohnort-Ö*** gerichtsnotorisch. Die Feststellung zum Fahrtkostenersatz durch den Verein ***Verein-D*** gründet auf dessen Lohnsteuerbescheinigung und dem deutschen Steuerbescheid. Da der Bf. keine Aufzeichnungen über die tatsächlichen Aufwendungen für seine Fahrten zwischen ***Wohnort-Ö*** und ***Arbeitsort-D*** führte, konnte deren Höhe nicht festgestellt werden. Die Feststellung zum Fahrrad-Ausdauertraining war infolge des Anerkenntnisses durch die Behörde im Vorlagebericht zuletzt nicht mehr strittig und bestehen daran auch seitens des Gerichtes keine Zweifel.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

4.1.1. Zur doppelten Haushaltsführung dem Grunde nach

Unterhält ein Steuerpflichtiger neben seinem primären Wohnsitz (Familienwohnsitz) einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz beruflich bedingt ist (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171). Die Begründung und Beibehaltung eines eigenen Haushaltes im Bereich des Beschäftigungsortes bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist beruflich veranlasst, wenn der Beschäftigungsort so weit vom Familienwohnsitz entfernt ist, dass dem Steuerpflichtigen weder eine tägliche Rückkehr an diesen noch dessen Verlegung an den Beschäftigungsort zumutbar ist (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 16 Tz 201).

Die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr von ***Arbeitsort-D*** nach ***Wohnort-Ö*** ist angesichts der beträchtlichen Entfernung von über 600 km offenkundig (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0236; Unzumutbarkeit bereits bei 130 km). Der fortgesetzte Schulbesuch des Bf. in ***Wohnort-Ö*** sowie der Umstand, dass seine Lebensgefährtin in ***Wohnort-Ö*** einer Berufsausbildung nachging, begründen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes nach ***Arbeitsort-D*** (vgl. VwGH 16.3.1988, 85/13/0154; 9.10.1991, 88/13/0121 zur Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes, wenn eine Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen oder seines Partners am Familienwohnsitz ausgeübt wird;

dies kann nach Ansicht des Gerichtes ohne Bedenken auf den Schulbesuch des Bf. bzw. die Berufsausbildung seiner Lebensgefährtin übertragen werden). Darüber hinaus begründet auch der Umstand, dass sich bereits Ende 2019 abgezeichnet haben muss, dass der Bf. Anfang 2020 wieder zum ***Verein-Ö*** „verliehen“ werden wird, eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes von ***Wohnort-Ö*** nach ***Arbeitsort-D*** im Jahr 2019.

Im vorliegenden Fall ist jedoch strittig, ob die dem Bf. in ***Wohnort-Ö*** zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten seinen „Familienwohnsitz“ im Sinne der Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung begründen können. Die Rechtsprechung leitet den Abzug von Kosten der doppelten Haushaltsführung aus dem allgemeinen Werbungskostenbegriff ab. Die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 bewirkt lediglich eine betragsmäßige Begrenzung des Abzuges der Fahrtkosten für die (im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anfallenden) Familienheimfahrten. Die zu dieser Bestimmung, aber auch zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erlassene Pendlerverordnung (BGBl. II 276/2013 idgF) definiert in § 4 Abs. 1 den Familienwohnsitz so, wie ihn auch die Verkehrsauffassung versteht; nämlich als den Ort, an dem ein Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Familie und Freundeskreis) sowie einen eigenen Hausstand hat, weshalb diese Umschreibung auch im Bereich der doppelten Haushaltsführung herangezogen werden darf. Die in § 4 Abs. 2 zweiter Satz Pendlerverordnung enthaltene Einschränkung ist hingegen nicht auf den Bereich der doppelten Haushaltsführung übertragbar, zumal sie Wohngemeinschaften und im Haus der Eltern wohnende Kinder generell vom Werbungskostenabzug ausschließen würde. Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung hängen aber in rechtlicher Hinsicht nicht davon ab, ob Erfordernisse des § 4 Pendlerverordnung erfüllt sind (*Zorn aaO*, § 16 Tz 201/5), zumal § 4 Abs. 1 Pendlerverordnung den Begriff „Familienwohnsitz“ ausdrücklich nur auf § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 bezieht und somit den Begriff auch klar erkennbar nur in Bezug auf diese Vorschriften, aber nicht in Bezug auf die aus dem allgemeinen Werbungskostenbegriff abgeleitete doppelte Haushaltsführung zu definieren vermag.

Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger ohne Kind kann einen solchen „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Eltern und Freunde) hat. Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an diesem Ort über einen Wohnsitz verfügt. Auch eine Wohnmöglichkeit im Haus der Eltern kann diesbezüglich als Wohnsitz gelten (*Zorn aaO*, § 16 Tz 201/6). Nach der Rechtsprechung genügt auch ein eigenes Zimmer im Elternhaus, während die übrigen Räume gemeinsam benützt werden; und zwar selbst dann, wenn der Steuerpflichtige dort kostenlos oder zu fremdunüblichen Bedingungen wohnen kann (*Zorn aaO*, § 16 Tz 202/20; *VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012*). Nach den Feststellungen erfüllt die Wohnmöglichkeit des Bf. das Kriterium, dass er über einen Raum exklusiv verfügen kann. Dass dieser Raum nicht baulich, sondern nur durch einen Lamellenvorhang vom Rest der teilweise vom Vater des Bf. beruflich genutzten Wohneinheit getrennt ist, schadet im vorliegenden Fall nicht, zumal dies nichts daran ändert, dass dem Bf. eine Fläche

im Ausmaß von fast 50 m² exklusiv zur Verfügung stand und nach den Feststellungen weitgehend keine gleichzeitige Nutzung erfolgte. Damit hat er den Haushalt nach Ansicht des erkennenden Gerichtes im Sinne der zitierten Judikatur „mitbestimmt“ und war nicht lediglich „in einen fremden Haushalt eingegliedert“. Ferner geht das erkennende Gericht davon aus, dass ein exklusiv zur Verfügung stehender Raum im Ausmaß von fast 50 m² im Elternhaus unter gleichzeitiger Mitbenutzung anderer Räumlichkeiten dem Wohnbedürfnis eines 18-jährigen Schülers durchaus entspricht. Auch die engsten persönlichen Bindungen hatte der Bf. nach den Feststellungen unzweifelhaft in ***Wohnort-Ö***. Daher hatte der Bf. seinen Familienwohnsitz im Sinne der angeführten Judikatur in ***Wohnort-Ö*** und ist dem Grunde nach berechtigt, Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung geltend zu machen, zumal die berufliche Veranlassung des zweiten Haushalts in ***Arbeitsort-D*** unstrittig ist.

4.1.2. Abzugsfähige Kosten der Zweitwohnung

Im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung können unvermeidbare Mehraufwendungen als Werbungskosten abgesetzt werden (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173). Davon umfasst sind Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen am Arbeitsort (z.B. Miete, Betriebskosten; VwGH 11.8.1993, 91/13/0150) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände (z.B. Elektrogeräte; vgl. VwGH 18.12.1990, 90/14/0232).

Die tatsächlichen Kosten für die Zweitwohnung am Tätigkeitsort sind bis zu jenem Betrag absetzbar, der als Aufwendung für eine zweckentsprechende Wohnung anfallen würde (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173; 14.9.2017, Ra 2016/15/0080). Eine Kürzung der Kosten einer größeren Wohnung auf die Kosten einer Wohnung im Ausmaß von 55 bis 60 m² wird in diesem Zusammenhang als zulässig erachtet (LStR 2002 Rz 349; VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148; 14.9.2017, Ra 2016/15/0080).

Der Bf. machte in der Beschwerde als Miete und Betriebskosten für die Wohnung in ***Arbeitsort-D*** Aufwendungen in Höhe von insgesamt 5.207,87 € geltend. Dieser Betrag setzt sich folgendermaßen zusammen:

Miete und Betriebskosten (anteilig für 55,00 von 78,92 m ²)	4.895,00 € (5 x 1.405,00 € x 55/78,92; gerundet)
Betriebskostenabrechnung 11.6.2020	312,87 €
Summe	5.207,87 €

Die Berechnung der abzugsfähigen Miet- und Betriebskostenaufwendungen durch den Bf. erweist sich jedoch aus mehreren Gründen für unrichtig:

- Der vom Bf. angesetzte Betrag von 1.405,00 € pro Monat enthält Kosten in Höhe von 80,00 € pro Monat für die Tiefgarage. Garagierungskosten sind allerdings auch im

Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung nicht abzugsfähig, sondern – wie alle anderen Aufwendungen, die durch die Benützung eines KFZ regelmäßig entstehen – durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten (vgl. BFG 3.4.2019, RV/7105719/2018, mit weiteren Nachweisen). Diese 80,00 € pro Monat – insgesamt daher 400,00 € – sind folglich auszuscheiden.

- Der Bf. hat eine Kürzung der Kosten auf das Ausmaß einer angemessenen Wohnung (55 m²) intendiert. Diese Vorgangsweise entspricht LStR 2002 Rz 349 sowie der zuvor zitierten Judikatur zur Angemessenheitsprüfung. Allerdings hat der Bf. lediglich die Wohnnutzfläche gekürzt und nicht berücksichtigt, dass seine Wohnung in ***Arbeitsort-D*** auch über zwei Terrassen im Ausmaß von zusammen 40,80 m² verfügt hat. Eine angemessene Wohnung verfügt allerdings nach Ansicht des erkennenden Gerichtes allenfalls über einen Balkon oder eine kleine Terrasse, aber nicht über zwei derart große Terrassen. Im Schätzungswege (§ 184 BAO) kürzt das Gericht die vom Bf. bezahlte Miete daher um weitere 10 %. Da Terrassen nach allgemeiner Erfahrung nicht denselben Nutzwert wie die Wohnnutzfläche aufweisen, erachtet das Gericht diese Kürzung als ausreichend, weshalb nicht das Gesamtausmaß der Flächen (119,72 m²) auf die angemessenen 55 m² zu kürzen war, was für den Bf. ungünstiger wäre.
- Die vom Bf. vorgelegte Betriebskostenabrechnung vom 11.6.2020 kann unmöglich zu einer Zahlung im Jahr 2019 geführt haben. Ausgaben sind jedoch nach dem Abflussprinzip (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) in jenem Jahr abzusetzen, in dem sie geleistet werden. Daher können die im Jahr 2019 geleisteten Betriebskostenvorauszahlungen im Jahr 2019 abgesetzt werden, aber nicht die Zahlung, die allenfalls aufgrund der Betriebskostenabrechnung im Jahr 2020 geleistet wurde. Die Vorauszahlungen sind bereits im vorstehenden Punkt enthalten. Im Übrigen ist auf der vom Bf. vorgelegten Abrechnung nicht ersichtlich, ob es sich dabei um den Gesamtbetrag der Abrechnung gehandelt hat (in welchem Fall unzweifelhaft eine Gutschrift an den Bf. ausbezahlt worden wäre, welche die Werbungskosten des Jahres 2020 entsprechend mindern würde) oder lediglich um den Nachforderungsbetrag.

Insgesamt erweist sich daher an Miet- und Betriebskosten nur der Betrag von **4.155,32 €** als abzugsfähig (5 Monate x 1.325,00 € x 55/78,92 x 90 %).

Die geltend gemachten Ausgaben für Einrichtungsgegenstände sind hingegen im vollen Ausmaß (**3.573,96 €**) abzugsfähig, zumal nach Überzeugung des Gerichtes auch beim Bezug einer kleineren (angemessen großen) Wohnung keine geringeren Ausgaben angefallen wären.

4.1.3. Abzugsfähige Kosten für Familienheimfahrten

Im Gegensatz zu den Kosten für die Zweitwohnung, deren Abzugsfähigkeit dem allgemeinen Werbungskostenbegriff entspringt, unterliegt die Abzugsfähigkeit von Kosten für Familienheimfahrten einer gesetzlichen Beschränkung der Höhe nach gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988. In Zusammenschau mit § 4 Abs. 2 der zu dieser gesetzlichen Bestimmung ergangenen Pendlerverordnung könnte argumentiert werden, dass die Abzugsfähigkeit von Kosten für Familienheimfahrten auch der folgenden Beschränkung dem Grunde nach unterläge:

„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 eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.“

Allerdings vermag § 4 Abs. 2 Pendlerverordnung nichts an der grundsätzlichen Abzugsfähigkeit von Kosten für Familienheimfahrten zu ändern, da die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988, zu welcher die Verordnung ergangen ist, nicht die – von der Judikatur aus dem allgemeinem Werbungskostenbegriff entwickelte – Anerkennung von Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zum Inhalt hat, sondern allein die betragsmäßige Beschränkung der Absetzbarkeit von Fahrtkosten für Familienheimfahrten (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 4 Tz 350 ff).

Das Tatbestandsmerkmal des eigenen Hausstands gemäß § 4 Abs. 2 Pendlerverordnung ist folglich nicht relevant für die Beurteilung, ob der Bf. Aufwendungen für Familienheimfahrten aufgrund doppelter Haushaltsführung geltend machen kann. Selbst, wenn es relevant wäre, wäre dieses Tatbestandsmerkmal jedoch erfüllt: Schließlich bewohnte der Bf. im vorliegenden Fall keine Räumlichkeiten innerhalb des Wohnverbandes seiner Eltern, sondern einen Teil der baulich vom Wohnverband seiner Eltern getrennten Wohneinheit im Erdgeschoß des Elternhauses. Dass der Vater des Bf. diese Einheit teilweise auch beruflich nutzte, stellt nach Ansicht des erkennenden Gerichtes noch keinen gemeinsamen Wohnverband des Bf. und seiner Eltern her. Wie bereits oben unter 4.1.1. ausgeführt, geht das erkennende Gericht davon aus, dass ein exklusiv zur Verfügung stehender Raum im Ausmaß von fast 50 m² im Elternhaus unter gleichzeitiger Mitbenutzung anderer Räumlichkeiten den Lebensbedürfnissen eines 18-jährigen Schülers entspricht.

Zu beachten ist allerdings zunächst die betragsmäßige Beschränkung derartiger Ausgaben durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988. Nach dieser Bestimmung dürfen Kosten für Familienheimfahrten nicht abgezogen werden, soweit sie das auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogene höchste Pendlerpauschale übersteigen. Die jährliche Höchstgrenze ist auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Monate der auswärtigen Berufstätigkeit zusteht. Das höchste Pendlerpauschale beträgt gemäß

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 für das gegenständliche Veranlagungsjahr 3.672,00 € jährlich bzw. 306,00 € pro angefangenem Monat. Für die sieben Monate Juni bis Dezember 2019 beträgt die Höchstgrenze folglich 2.142,00 €.

4.1.4. Sonstige Kosten im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung

Die Umzugskosten in Höhe von 1.804,74 € waren nicht strittig und stellen weitere Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner Berufstätigkeit in Deutschland dar.

Verpflegungsmehraufwand am Zweitwohnsitz ist grundsätzlich nicht abzugsfähig, zumal keine Reise vorliegt (VwGH 16.3.1988, 85/13/0154; 3.3.1992, 88/14/0081). Der VwGH lässt aber – analog zur Reise – den Abzug der Mehraufwendungen für die Anfangsphase zu (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119; 24.3.2015, 2012/15/0074; 29.5.1996, 93/13/0013). Daher hat das Gericht keine Bedenken dagegen, dem Bf. den beantragten Abzug von 5 Taggeldern à 28,00 € (insgesamt sohin 140,00 €) zu gewähren, zumal der beantragte Tagessatz unter dem Ansatz der Verordnung BGBl. II 434/2001 idGF liegt. Eine darüber hinaus gehende Berücksichtigung von („kaufkraftbedingtem“) Verpflegungsmehraufwand käme in Betracht, wenn die Lebenshaltungskosten – insbesondere auf die Verpflegung bezogen – in Deutschland tatsächlich höher als in Österreich wären (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0119). Dafür liegen dem Gericht jedoch keine Anhaltspunkte vor.

4.1.5. Kosten für Fahrradtraining

Die belangte Behörde hat im Vorlagebericht beantragt, dem Bf. Werbungskosten in Höhe von 48 % von 825,75 € für eine berufsbedingtes Fahrrad-Ausdauertraining zu gewähren, obwohl er diese Kosten in seiner – detailliert aufgeschlüsselten – Beschwerde nicht mehr geltend machte.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 25.11.1986, 86/14/0065). Daher sind die glaubhaft gemachten Ausgaben in Höhe von 825,75 € als Werbungskosten anzusetzen, obwohl der Bf. sie zuletzt nicht mehr geltend machte. Ein derartiges Training ist bei Berufssportlern offensichtlich beruflich veranlasst und steht sowohl mit seinen inländischen als auch mit seinen ausländischen Einkünften im Zusammenhang. Daher ist es zeitanteilig aufzuteilen: 396,36 € (48 %) entfallen auf die inländischen Einkünfte und 429,39 € (52 %) auf die ausländischen Einkünfte.

4.1.6. Anwendung der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Anrechnungsmethode auf die ausländischen Einkünfte des Bf. angewendet. Dies erweist sich als unzutreffend:

Dass der Bf. im Jahr 2019 abkommensrechtlich in Österreich ansässig, aber (auch) in Deutschland tätig gewesen ist, war im gesamten Verfahren unstrittig. Nach dem anwendbaren

Methodenartikel des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens (Art. 23 Abs. 2 lit. a und d DBA Deutschland) ist im Verhältnis zu Deutschland grundsätzlich die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt anzuwenden. Hingegen ist die Anrechnungsmethode nach lit. b leg. cit. auf Einkünfte anzuwenden, die nach den Art. 10, 11, 13 Abs. 2 und **17 Abs. 1 Satz 2 und 3** in Deutschland besteuert werden dürfen. Art. 17 Abs. 1 DBA Deutschland lautet:

„Ungeachtet der Artikel 7, 14 und 15 dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden. Ungeachtet auch des Artikels 12 dürfen Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung des Namens, des Bildes oder sonstiger Persönlichkeitsrechte dieser Person gezahlt werden, im anderen Staat auch dann besteuert werden, wenn dort keine persönliche Tätigkeit ausgeübt wird. Entsprechendes gilt für Einkünfte aus der Duldung von Aufzeichnungen und Übertragungen von künstlerischen und sportlichen Darbietungen durch Rundfunk und Fernsehen.“

Die Anrechnungsmethode ist nach dem Methodenartikel ausdrücklich nur auf Einkünfte nach dem **zweiten und dritten Satz** dieser Bestimmung anzuwenden. Dabei handelt es sich zusammengefasst um Lizenzeinkünfte und ähnliche Einkünfte von Künstlern und Sportlern. Die gegenständlichen Einkünfte des Bf. sind jedoch solche nach Art. 17 Abs. 1 **erster Satz** DBA Deutschland und durften nach dieser Bestimmung in Deutschland besteuert werden (was auch tatsächlich geschah). Auf diese Einkünfte ist nach dem Methodenartikel aber nicht die Anrechnungsmethode, sondern die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt anzuwenden.

Kosten der doppelten Haushaltsführung, die durch eine Berufstätigkeit im Ausland verursacht sind, stehen mit den ausländischen Einkünften im Zusammenhang, sodass sie bei der Berechnung der inländischen Steuer nur die Auslands- bzw. Progressionseinkünfte, aber nicht die inländischen Einkünfte schmälern. Eine aliquote Aufteilung kommt diesbezüglich nicht in Betracht (Jakom/*Ebner*, EStG, 2025, § 16 Tz 56 unter „Doppelte Haushaltsführung“, Punkt f; BFG 19.7.2016, RV/4100330/2011). Dies folgt zum einen daraus, dass diese Aufwendungen getätigt wurden, um die Berufstätigkeit im Ausland überhaupt erst zu ermöglichen, und ferner die Berufstätigkeit im Ausland eine *conditio sine qua non* für diese Aufwendungen darstellt – sie wären also ohne diese Berufstätigkeit gar nicht angefallen – und zum anderen aus dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988, wonach Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht (vom inländischen Einkommen) abgezogen werden dürfen. Dies gilt nämlich auch für ausländische Einkünfte, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind (vgl. VwGH 2.6.2022, Ra 2021/13/0039; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, § 20 Tz 152/4; Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 20 Tz 95).

Daher sind sämtliche Werbungskosten, die dem Bf. in den Punkten 4.1.1. bis 4.1.4. dieses Erkenntnisses zuerkannt werden, sowie der auf die ausländischen Einkünfte entfallende Anteil des Punktes 4.1.5. im Rahmen der inländischen Steuerberechnung lediglich von den ausländischen (progressionswirksamen) Einkünften des Bf. abzuziehen.

Wurden im Zusammenhang mit Familienheimfahrten steuerfreie Gehaltsbestandteile bezogen, kürzen diese gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 die angefallenen Kosten, aber nicht die Höchstgrenze des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 (*Zorn aaO*, § 16 Tz 202/26; *LStR 2002 Rz 349, Rz 356*). Im vorliegenden Fall ist diese Kürzung jedoch nicht vorzunehmen, da die Fahrtkostenersätze für Familienheimfahrten in Höhe von 2.230,80 € zwar nach deutschem Recht, aber nicht nach österreichischem Recht steuerfrei sind. Die Höhe der progressionswirksamen Auslands-einkünfte des Bf. ist aber nach österreichischem Recht zu berechnen, welches keine derartige Steuerbefreiung kennt. Daher werden diese Fahrtkostenersätze insoweit wie steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt, weshalb eine Kürzung der Werbungskosten im Zusammenhang mit den Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 im vorliegenden Fall nicht sachgerecht wäre.

Die progressionswirksamen Auslandseinkünfte des Bf. sind folgendermaßen zu berechnen:

Bruttoeinkünfte laut Lohnbescheinigung	90.020,00 €
+ (in Deutschland) steuerfreie Fahrtkostenersätze	+2.230,80 €
+ Arbeitgeberzuschüsse Kranken- und Pflegeversicherung	+289,91 €
- Sozialversicherung laut Lohnbescheinigung	-9.206,15 €
- Umzugskosten (unstrittige Werbungskosten)	-1.804,74 €
- Miete und Betriebskosten ***Arbeitsort-D*** (Punkt 4.1.2.)	-4.155,32 €
- Einrichtungsgegenstände ***Arbeitsort-D*** (Punkt 4.1.2.)	-3.573,96 €
- Kosten Familienheimfahrten (Punkt 4.1.3.)	-2.142,00 €
- Verpflegungsaufwand (Punkt 4.1.4.)	-140,00 €
- Fahrrad-Ausdauertraining 52 % (Punkt 4.1.5.)	-429,39 €
Summe der ausländischen Einkünfte	71.089,15 €

Die verbleibenden, auf die inländische Berufstätigkeit entfallenden 48 % der Kosten für das Fahrrad-Ausdauertraining waren als Werbungskosten im Rahmen der inländischen Einkünfte abzuziehen. Hinsichtlich der Steuerberechnung wird auf das Berechnungsblatt verwiesen.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4.2. 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.

Zu den Rechtsfragen, ob das Tatbestandsmerkmal des eigenen Hausstands gemäß § 4 Abs. 2 Pendlerverordnung für die Geltendmachung von Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten relevant ist, und ob bejahendenfalls ein exklusiv zur Verfügung stehender Raum in einer Wohnung, die von anderen Familienangehörigen ansonsten ausschließlich beruflich genutzt wird, einen solchen Hausstand darstellen kann, liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, weshalb die Revision zuzulassen war.

Innsbruck, am 21. August 2025