

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 10. Oktober 2015 der Beschwerdeführerin Bf., Anschrift gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See, 5700 Zell am See, Brucker Bundesstraße 13 vertreten durch Mag. Siegfried Moser, vom 8. September 2015 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

II)

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

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 4. Februar 2016 an das Bundesfinanzgericht vor. Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Erledigung zugewiesen.

## 1. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) Bf. reichte am 3. Februar 2015 via FinanzOnline eine Arbeitnehmerveranlagungserklärung für 2013 ein und machte Kosten für Familienheimfahrten von A\*\*\* (kurz „Dienstort“) nach B\*\*\* (kurz „Heimatort“) in Höhe von EUR 3.672,00 und Kosten für doppelte Haushaltsführung von EUR 3.600,00 geltend.

Das FA forderte die Bf. daraufhin mit Schreiben vom 23. März 2015 zur Detaillierung der Werbungskosten und mit konkreten Fragen zur Aufklärung bezüglich der diesbezüglichen Umstände auf. Diese reagierte mit (per E-Mail übermittelten) Schreiben vom 26. April 2015 und brachte diverse Unterlagen bei, trotzdem versagte das FA die Berücksichtigung dieser Beträge mit dem Einkommensteuererstbescheid 2013 vom 8. September 2015.

Dagegen erhab die Bf. mit Schreiben vom 10. Oktober 2015 eine Beschwerde, die das FA mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. Dezember 2015 als unbegründet abwies. Dies bekämpfte die Bf. mit Vorlageantrag vom 13. Jänner 2016, der dem Bundesfinanzgericht am 4. Februar 2016 zur Entscheidung vorgelegt wurde.

In diesem Vorlageantrag wurde die Beschwerdevorentscheidung zwar nicht konkret bezeichnet, in seinem Text zitierte die steuerlich unvertretene Bf. jedoch wörtliche Passagen daraus.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf. mit Schreiben vom 9. Mai 2016 zur Ergänzung und Stellungnahme auf. Dem kam diese mit Schreiben vom 7. Juli 2016 bzw. der Vorlage von Unterlagen (Postaufgabe 12. Juli 2016) nach.

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

Dieses Erkenntnis basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Strittig ist ausschließlich, wo sich der Familienwohnsitz der Bf. befindet bzw. ob die Verlegung des Familienwohnsitzes an den „Dienstort“ zumutbar gewesen wäre.

- Die Bf. geht davon aus, dass sich der Familienwohnsitz in ihrem „Heimatort“ befindet, in dem sie Eigentümerin einer Liegenschaft ist, in der sie auch eine als Voluptuartätigkeit eingestufte Appartementsvermietung betreibt.
- Das Finanzamt ordnet den Familienwohnsitz in ihrem „Dienstort“, in dem sie mit ihrem Lebensgefährten wohnt, der dort beim selben Arbeitgeber einer nichtselbständigen Beschäftigung nachgeht.

## **2. Sachverhalt**

Der Sachverhalt wurde vom FA in der Beschwerdevorentscheidung umfassend geschildert und von der Bf. auch nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht – soweit nicht ausdrücklich erwähnt - grundsätzlich nicht in Frage gestellt. Er stellt sich wie folgt dar:

### **2.1. Beschäftigung (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)**

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) arbeitet seit ###1 mit einem unbefristeten Dienstvertrag beim Arbeitgeber\*\*\* (bis 2004 „Dienstort“ C\*\*\* und danach D\*\*\*). Mit Wirkung ab 2012 wurde der „Dienstort“ (Beschäftigungsort) auf A\*\*\* geändert (X.. Nachtrag). Laut Bestätigung des Dienstgebers hat die Bf. „im notwendigen Ausmaß“ Berechtigung zur Telearbeit („Telezeit“; siehe unten).

Auch der Lebensgefährte der Bf. ist seit ###2 mit einem unbefristeten Dienstvertrag beim selben Arbeitgeber in A\*\*\* beschäftigt. Bis dahin hatte er „Dienstort“ E\*\*\* bzw. F\*\*\*. Am

neuen „Dienstort“ war er auch seitdem offiziell gemeldet (zu Beginn als Hauptwohnsitz, 2013 und danach als Nebenwohnsitz).

Den fast gleichzeitigen Wechsel nach A\*\*\* bezeichnete die Bf. als Zufall. Aufgrund der personellen Situation und der geringen Fluktuation in den Filialen des Arbeitgeber\*\*\* habe **keine absehbare Aussicht** eines beruflichen Aufstiegs in ihren Bereichen gegeben. Im Schreiben vom **April 2015** erklärte die Bf., bei entsprechendem Stellenangebot strebe sie eine Rückkehr in die Filiale D\*\*\* bzw. in deren regionale Filiale an. Aufgrund ihres Alters (Geburtsjahr 196#) könne sie sich auch bereits Gedanken über ihre Pension oder Vorstufen dazu (Altersteilzeit, Sabbatical, Teilpension) machen. Es stehe für sie und ihren Lebensgefährten außer Frage, dass sie dann „ihre Zelte im „Dienstort“ wieder abbrechen“ werden.

Das Ende des Aufenthaltes in A\*\*\* sei nun (Vorbringen in der Beschwerde vom **September 2015**) schon mit Gewissheit absehbar. Der Aufenthalt in A\*\*\* werde aus beruflichen Gründen ab **2020** nur mehr an wenigen Tagen in Monat erforderlich sein. Das Verhältnis des Aufenthaltes in B\*\*\* und A\*\*\* werde sich also umdrehen.

Der Umgang mit der Ortsbezeichnung\*\*\* Mentalität gestalte sich für einen „Herkunftsbezeichnung\*\*\*“ schwierig. Der Nebenwohnsitz in A\*\*\* sei also vorübergehend und rein beruflich veranlasst. Auch wenn keine befristeten Dienstverträge vorlägen, belege dies den Rückkehrwillen.

Dazu führte die Bf. eine Reihe von Gründen an, die für den Mittelpunkt der Lebensinteressen im „Heimatort“ sprächen (Mitbetreuung der Eltern, Geschwister, Freunde, Aktive Mitgliedschaft bei Sportvereinen und anderen Vereinen, etc.).

## **2.2. „Heimatort“**

Die BF ist seit ihrer Kindheit mit Hauptwohnsitz in B\*\*\* („Heimatort“), Adresse\_Heimatort gemeldet. Dort besitzt sie seit 1992 ein Haus, in dem sie eine Wohnung nutzt. Sie selbst gab die Größe mit etwa 130 m<sup>2</sup> an, inkludierte darin aber auch ein Appartements, das offenbar auch zur Vermietung dient (1. Stock + 1 Appartements im Erdgeschoß). Zusätzlich befinden sich in diesem Haus noch zumindest zwei Appartements, die vor allem während der Wintersaison vermietet werden.

Als Grund für die vielen Fahrten in den „Heimatort“ nannte sie vor allem

- Notwendigkeiten, die sich aus der Instandhaltung ihres Hauses ergeben,
- die Mitbetreuung ihrer betagten Eltern (Unterstützung ihrer Geschwister) und
- die Vermietung ihrer Ferienwohnungen.

## 2.2.1. Vermietung

Die Bf. führte ins Treffen, die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach A\*\*\* ergebe sich schon durch relevante Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in B\*\*\*.

In den Steuerakten ist eine solche Vermietung seit 1992 dokumentiert, wobei das Finanzamt diese Aktivität aufgrund wiederholter Verluste (im Einvernehmen mit der Bf.) bereits ab 2011 als Liebhaberei beurteilte.

Der Einkommensteuerbescheid 2011 erwuchs in Rechtskraft und die Bf. erklärt seit 2012 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr.

Die Ergebnisse aus der Vermietung lassen sich wie folgt nachvollziehen und ergaben von 1992 bis 2011 insgesamt einen Verlust von etwa EUR 2.500,00. Seit 2009 fielen dabei nur mehr Verluste an.

Ergebnis V+V			
Jahr	ATS	EUR	Gesamt
1992	-28.434,00	-2.066,38	
1993	-6.294,00	-457,40	
1994	-6.415,00	-466,20	
1995	-5.139,00	-373,47	
1996	-17.575,00	-1.277,23	
1997	-20.855,00	-1.515,59	
1998	-50,00	-3,63	
1999	8.078,00	587,05	
2000	9.789,00	711,39	
2001	-4.357,00	-316,64	
2002		103,82	
2003		-416,39	
2004		559,25	
2005		709,55	
2006		688,57	
2007		1.504,82	
2008		1.156,71	
2009		-703,90	
2010		-244,78	
2011		-684,49	

lt. VA + Erklärung  
-2.504,92

Die Ergebnisse nach 2011 sind nicht im Detail aktenkundig. Für 2013 erklärte die Bf., sie habe auch in diesem Jahr keine steuerlich relevanten Einkünfte gehabt (schneearmer Winter 2013/2014 mit negativer Auswirkung auf Buchungen für Dezember 2013).

Die negativen Ergebnisse erklärte die Bf. (nun) mit der großen Entfernung zu ihrem „Dienstort“. Sie schilderte Probleme bei der morgendlichen Schneeräumung, mit dem Zugang zum Schistall, bei Stromausfall besonders in der Nacht (gerade bei starken Schneefällen keine Seltenheit), mit der Heizung, dem Internetzugang und der Müllentsorgung, dem Parken der Autos, der Reinigung und dem Inkasso. Das alles

mache es sehr schwierig, die Vermietung der Appartements aufrechtzuerhalten. Es sei natürlich ein Unterschied, ob sie täglich zum Familienwohnsitz heimkehre oder ob dies nicht möglich ist. An **neue Gäste** vermiete sie derzeit aus den oben genannten Gründen und aus zivilrechtlichen Haftungsgründen normalerweise nur, wenn sie oder ihr Lebensgefährte zu Hause sind (Urlaub, Telearbeit).

Die Bf. betonte, die Einnahmen seien dennoch von **wirtschaftlicher Bedeutung für die Abdeckung der laufend notwendigen Investitionen und Ausgaben**, die unabhängig von den Einnahmen anfallen. Langfristig stelle die Vermietung für sie eine relevante Einkommensquelle dar, weshalb sie jedenfalls die **Stammgäste** halten wolle. Wenn die bereits fixierten Seilbahnverbindungen (Gebiet\*\*\*) erst fertiggestellt seien, sei von einer relevanten Einkommensquelle auszugehen. Einen exakten zeitlichen Horizont nannte die Bf. nicht.

Hatte die Bf. im Schreiben vom April 2015 nur angegeben, sie könne sich schon Gedanken über das Ende ihrer Arbeitszeit machen, stellte sie in der Beschwerde vom September 2015 fest, in maximal 5 Jahren werde durch ein freies Jahr (Sabbatical) und im Anschluss Altersteilzeit in Verbindung mit Telearbeit nicht nur eine ihrer Arbeitsstellen und ihr Lebensmittelpunkt, sondern ohne jeden Zweifel auch ihr überwiegender Aufenthalt und überwiegender Beschäftigungsstandort in B\*\*\* sein. Dies treffe auch auf ihren Lebensgefährten zu.

Zur Vermietung verwies sie auf eine Homepage und gestand zu, dass sie aus der Tätigkeit der Vermietung im Jahre 2013 keine steuerlich relevanten Einkünfte erklärt habe. 2015 erklärte sie nun, es sei aber (wieder) von einem beabsichtigten Ausbau der entsprechenden Aktivitäten auszugehen.

Das Bundesfinanzgericht konfrontierte die Bf. damit, dass sich die Fahrtkosten für den Fall, dass sich der Familienwohnsitz am „Dienstort“ befindet, nur im Konnex mit der Vermietung steuerlich auswirken könnten. Das wäre wiederum nur dann der Fall, wenn es sich bei der Vermietung um eine Einkunftsquelle handeln würde, was nach dem Akteninhalt nicht der Fall sei. Die Fahrtkosten würden die steuerschädlichen Verluste nur weiter erhöhen und deshalb zusätzlich gegen die Beurteilung der Vermietung als Einkunftsquelle sprechen. Auf die Aufforderung des Bundesfinanzgerichts zu einer entsprechenden Stellungnahme reagierte die Bf. nur mit der Bemerkung, es sei ihr bewusst, dass es sich bei den Einnahmen 2013 nicht um steuerrechtlich relevante Einkünfte handle.

### **2.2.2. *Mitbetreuung der Eltern***

Die Bf. brachte weiters vor, ihre Eltern hätten nicht nach A\*\*\* übersiedeln können. Sie habe ihre betagten Eltern zwar nicht laufend gepflegt, sie hätte ihre Eltern während ihrer Anwesenheit in B\*\*\* aber (mit ihren Geschwistern) mitbetreut (inklusive Reinigung und Instandhaltung der elterlichen Unterkunft). Das sei auch eine der Ursachen für ihre

Telearbeitstage gewesen. Die Familienheimfahrten hätten damit nicht nur zum bloßen Besuch der Eltern und Geschwister gedient.

### **2.3. *Wohnsitz am „Dienstort“***

Erst seit 28. April 2015 findet sich im ZMR die Meldung eines Nebenwohnsitzes der Bf. in A\*\*\* („Dienstort“), Anschrift\_Eigentumswohnung, Top X\*\*\*. Dies obwohl die Ermittlungen des FA ergaben, dass die Bf. am neuen „Dienstort“ schon **seit 2012 eine Mietwohnung** in der Anschrift\_Mietwohnung (ca. 72 m<sup>2</sup>) bewohnte. Diese Wohnung nutzte sie unbestrittenmaßen auch im Jahr 2013. Als Mitmieter scheint in diesem auf drei Jahre befristeten Mietvertrag Lebensgefährte\*\*\* auf, mit dem die Bf. eigenen Angaben zufolge schon **seit 2006 in Lebensgemeinschaft** und in einem gemeinsamen Haushalt lebt. Dieser gemeinsame Haushalt befand sich nach Angaben der Bf. in ihrem „Heimatort“.

Seit 2014 wohnt die Bf. zusammen mit diesem Lebensgefährten in einer gemeinsamen Eigentumswohnung in A\*\*\*, Anschrift\_Eigentumswohnung (2 Garagen), die sie und ihr Partner mit Kaufvertrag vom 2014 erwarben (1/2-Eigentum der Bf. und ihres Lebensgefährten; Kaufpreis insgesamt EUR ###,##).

Sie begründete den Erwerb dieser Wohnung mit rein wirtschaftlichen Überlegungen aufgrund der horrend hohen Mieten, dem 2015 auslaufenden Mietvertrag und dem niedrigen Zinsniveaus.

### **2.4. *Verhältnis der Anwesenheitszeiten und Kosten der Fahrten***

#### **2.4.1. *Anwesenheitszeiten***

Die Bf. errechnete die Tage ihrer Anwesenheit im „Heimatort“ vorerst mit 195 (zumindest aber 180) und gab dabei an, in der Regel immer schon am Donnerstag, in wenigen Fällen auch schon am Mittwoch vom „Dienstort“ dorthin gefahren zu sein. Ihr überwiegender Aufenthalt im Jahre 2013 sei also entgegen der Annahme der Behörde im „Heimatort“ gewesen.

Die Anwesenheit am „Heimatort“ errechnete die Bf. unter Annahme von 35 „Familienheimfahrten“ á vier Tagen mit insgesamt 140 Tagen und addierte dazu 10 Tage für einen Krankenhausaufenthalt und Krankenstand sowie 45 Tage Urlaubs- und Gleittage. Die Bf. begründete die Tatsache, dass sie ihrem „Heimatort“ jeweils vier Tage zurechnete, damit, dass die Fahrt dorthin jeweils „am Donnerstag am frühen Nachmittag“, in wenigen Fällen auch am Mittwoch erfolgt sei (Beschwerde). Daraus errechnete sie den überwiegenden Aufenthalt am „Heimatort“.

Laut Bestätigung des Dienstgebers hat die Bf. „im notwendigen Ausmaß“ Berechtigung zur Telearbeit („Telezeit“). Sie selbst brachte vorerst vor, sie habe diese hauptsächlich freitags (und vereinzelt auch donnerstags) ausschließlich im „Heimatort“ ausgeübt. Ohne die Möglichkeit von Telearbeit hätten sie und ihr Lebensgefährte die neue berufliche Herausforderung (in A\*\*\*\*) nicht angenommen.

Aus einer über Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegten Aufstellung ist nun ersichtlich, dass sie 2013 an 17 Freitagen und einem Donnerstag (damit insgesamt an 18 Tagen) Telearbeit ausübte. Aus den entsprechenden Zeitaufzeichnungen geht hervor, dass sie dabei an den Vortagen noch bis etwa 14:00 h bis 17:00 h im Büro bzw. außerhalb des „Heimatortes“ tätig war. Die Reise an den „Dienstort“ erfolgte in aller Regel noch am Sonntag. 2013 war sie an insgesamt 17 Wochenenden nicht in ihrem „Heimatort“.

Die Anwesenheitstage im „Heimatort“ kennzeichnete die Bf. gelb (Freizeit) und violett (Telearbeit). In Summe handelt es sich dabei um 151 Tage. Davon gab sie für sieben Tage selbst an, dass sie nicht im „Heimatort“ gewesen sei (Details).

Ihren Angaben zufolge verbrachte die Bf. die „Teletage“ ausschließlich an ihrem „Heimatort“. Nachweise dafür und darüber, dass sie tatsächlich auch alle Urlaubstage am „Heimatort“ verbrachte legte die Bf. nicht vor. Sie schilderte im Gegenteil andere Urlaubaufenthalte und die Absicht, den Urlaub auch außerhalb des „Heimatortes“ zu verbringen.

Ordnet man damit die Tage vor den jeweiligen Teletagen, an denen die Bf. noch bis zum Nachmittag am „Dienstort“ arbeitete, noch diesem „Dienstort“ und dafür die Sonntage jeweils zur Gänze dem „Heimatort“ zu, verschiebt sich das Aufenthaltsverhältnis gravierend. Die dem „Heimatort“ zuzurechnenden Tage reduzieren sich auf 144 bzw. etwa 40%. Daraus ergibt sich ein klares Überwiegen der Aufenthaltszeit am „Dienstort“.

	á	lt. Beschwerde	lt. Schreiben vom 7.7.2016
35 "Familienheimfahrten"	4 Tage	140	
Krank etc.		10	
Urlaub, Gleittage		45	
Damit im Heimatort		195	144
das sind % des Jahres		53,42%	39,45%

#### **2.4.2. Kosten für Familienheimfahrten**

Die Bf. beantragte die Berücksichtigung von EUR 3.672,00, ohne dies näher aufzugliedern. Aufzeichnungen über konkrete Fahrten legte die Bf. vorerst nicht vor und behauptete nur 11 eigene Fahrten. Nachdem Sie vom Bundesfinanzgericht damit konfrontiert wurde, dass sich das Kilometergeld auf Basis der Entfernung lt. google-maps mit nur etwa EUR 3.049,20 errechnen würde, räumte sie zwar einen Rechenfehler ein, klärte die Differenz aber nicht auf und legte auch kein Fahrtenbuch vor. Sie erklärte zudem, das jeweils konkret benutzte Fahrzeug können nicht angegeben werden. Es

kämen sowohl ihr Auto, wie auch ein Pkw ihres Lebensgefährten sowie dessen Motorrad in Frage.

## **2.5. Argumentation des Finanzamtes und Einwendungen der Bf.**

Das FA begründet die Verweigerung der Berücksichtigung als Werbungskosten im Wesentlichen mit den folgenden Argumenten:

- Die Bf. und ihr Lebensgefährte verbrachten gemeinsam mehr Zeit am „Dienstort“ als im „Heimatort“. Daher sei A\*\*\* der Ort, zu dem die Bf. die stärksten Bindungen habe (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Auch wenn die Eltern, Geschwister und Freunde in B\*\*\* wohnten und die Bf. dort am Vereinsleben teilnimmt, liege der steuerlich relevante **Familienwohnsitz in A\*\*\***. Die dortige gemeinsame Lebensgestaltung mit dem Partner begründe in jedem Fall die **Zumutbarkeit** der Verlegung des Familienwohnsitzes. Da der Wohnsitz der Bf. in B\*\*\* durch sie auch nicht überwiegend als Arbeitsstätte für ihre nichtselbständigen Bezüge genutzt werde, sei eine Berücksichtigung der Kosten ausgeschlossen. Diese Überwiegensprüfung führte das FA anhand der reinen Arbeitstage (Arbeitgeber\*\*\*) durch und klammerte Freizeit und Krankenstandstage aus.
- Die Versorgung der Eltern würde nur dann Unzumutbarkeit begründen, wenn eine laufende Pflege erfolgt. Dies sei hier nicht der Fall.
- Auch die Vermietung bewirke keine Unzumutbarkeit der Verlegung des (steuerlichen) Familienwohnsitzes. Aus ihr resultierten keine steuerlich relevanten Einkünfte und sie begründe als reine Vermögensverwaltung keine aktive Erwerbstätigkeit. Nur eine solche könne berücksichtigt werden.
- Da die Unzumutbarkeit immer aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen sei, sei das Andenken einer beruflichen Veränderung in der Zukunft für die Veranlagung 2013 nicht relevant.

Die Beibehaltung des Wohnsitzes in B\*\*\* sei deshalb 2013 nicht beruflich, sondern privat veranlasst.

Die Bf. reagierte darauf im Kern mit mehreren Vorbringen:

- Sie bestätigte zwar, dass sie die Beschäftigung überwiegend in A\*\*\* ausgeübt hat und dass auch (mit Ausnahmen) der überwiegende Aufenthalt am Beschäftigungsstandort war. Sie betonte aber, dass letzteres 2013 nicht der Fall gewesen sei (möglicherweise aufgrund der Krankenstandssituation) und dies vom FA nicht in Frage gestellt worden sei. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei in B\*\*\* gewesen. Auf das und den Rückkehrwillen komme es an.
- Die Bf. rügte, die Argumentation des FA sei in sich widersprüchlich. Falls es tatsächlich Recht haben sollte, dass ihr überwiegender Aufenthalt in A\*\*\* sei, wäre das entscheidende FA nicht zuständig gewesen. In diesem Fall hätte es den Steuerakt nach A\*\*\* abtreten müssen (Verweis auf § 20 AVOG).

- Das Parteiengehör sei verletzt worden, weil sie vom beabsichtigten Abweichen von ihrer Abgabenerklärung nicht informiert worden sei. Auch die Vorhaltung, sie habe keine Aufzeichnungen über das Teleworking vorgelegt, seien für sie überraschend gekommen. Unterlagen legte die Bf. aber nicht vor.

### 3. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

#### 3.1. Allgemein

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO).

*Ritz* (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 13) weist zu Recht darauf hin, dass den Bf. dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur er aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061). Dies trifft auch dann zu, wenn typische Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich verwertet werden sollen. Im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema hat hier der Beschwerdeführer von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass sie – entgegen allgemeinen Lebenserfahrung – die betriebliche oder berufliche Sphäre betreffen (vgl. etwa VwGH 22.2.07, 2006/14/0020).

In Befolgeung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen:

## 4. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

### 4.1. *Nennung Beschwerdevorentscheidung im Vorlageantrag*

Seit 30. Dezember 2014 hat der Vorlageantrag die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten (§ 264 Abs. 1 BAO letzter Satz). Die Parlamentarischen Materialien (RV 360 d.B. XXV. GP, Seite 23) zum 2. Abgabenänderungsgesetz 2014 (BGBl. I Nr. 105/2014) begründen dies damit, es solle ein inhaltlicher Mangel im Sinn des § 85 Abs. 2 vorliegen, wenn aus einem Vorlageantrag nicht ersichtlich ist, auf welche Beschwerdevorentscheidung er sich bezieht.

Hier nennt der Vorlageantrag zwar nicht das Datum der Beschwerdevorentscheidung (16. Dezember 2015), er zitiert aber einzelne Textpassagen ihrer Begründung wörtlich. Damit kann diesem Anbringen die Beschwerdevorentscheidung einwandfrei zugeordnet werden. Eine Mängelbehebung war nicht notwendig.

### 4.2. *Zuständigkeit, Parteiengehör*

Das Wohnsitzfinanzamt ist zuständig für die Erhebung der Einkommensteuer bei unbeschränkter Steuerpflicht (§ 20 Abs. 2 Z 1 AVOG 2010). Die Zuständigkeit einer Abgabenbehörde für die Erhebung der Einkommensteuer endet – wie vom Finanzamt richtig argumentiert - mit dem Zeitpunkt, in dem die andere Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt (§ 6 AVOG 2010).

Unbestritten ist, dass das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See jedenfalls bis zur Aufnahme der Tätigkeit in A\*\*\* zuständig war. Das Finanzamt A\*\*\* erlangte zumindest bis zur Erlassung des bekämpften Bescheides vom 8. September 2015 keine Kenntnis von seiner Zuständigkeit. Damit bestehen also keine Zweifel an der Zuständigkeit des den strittigen Bescheid erlassenden Finanzamtes.

Die Beurteilung der Frage der Zuständigkeit (AVOG 2010) ist aufgrund unterschiedlicher Rechtsgrundlagen strikt von der Beurteilung der Frage zu trennen, wo sich der Familienwohnsitz der Bf. befand (EStG 1988). Da sie deshalb nicht verknüpft werden können, erübrigt sich die Diskussion eines diesbezüglichen Widerspruchs.

Zum Vorwurf der unterlassenen Wahrung des Parteiengehörs ist zu sagen, dass dieser Verfahrensmangel in jeder Phase des Verfahrens sanierbar ist. Auch Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung dienen der Erfüllung dieser Verpflichtung (vgl. VwGH 26.2.2004, 2004/16/0034 unter Hinweis auf Stoll, BAO 2713 mit weiteren Nachweisen), weshalb die diesbezügliche Rüge im Vorlageantrag insofern ins Leere geht, als die Bf.

auch in diesem Anbringen alle ihre Argumente vorbringen konnte. Hier wurde der Bf. durch das Bundesfinanzgericht mit dem Schreiben vom Mai 2016 zudem zusätzlich noch einmal Gelegenheit zur Stellungnahme und Vorlage von Beweismitteln geboten.

### **4.3. Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung**

Die Regeln zur steuerlich relevanten doppelten Haushaltsführung und zu den Familienheimfahrten basieren auf dem allgemeinen Werbungskostenbegriff.

Im Einkommensteuergesetz (EStG 1988) findet sich dazu nur eine betragsmäßige Beschränkung, nicht aber eine Definition. Die Kosten der Fahrten zwischen dem **Wohnsitz am Arbeits- bzw. Tätigkeitsort** und dem **Familienwohnsitz** (Familienheimfahrten) dürfen bei den einzelnen Einkünften nämlich nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988).

**Familienwohnsitz** ist jener Ort, an dem der **Steuerpflichtige** mit seinem Ehegatten bzw. **Lebensgefährten** einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den **Mittelpunkt der Lebensinteressen** bildet (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 349 unter Hinweis auf VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

#### **4.3.1. Mittelpunkt der Lebensinteressen, Familienwohnsitz**

Zu klären ist deshalb eingangs, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. befand. In Anlehnung an das zwischenstaatliche Steuerrecht hat der VwGH den Begriff **Mittelpunkt der Lebensinteressen** so definiert, dass darunter der Ort zu verstehen ist, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Bindungen hat (VwGH 26.3.1976, 1824/7 etc.).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Person zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse haben. Dieser ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln, wobei die Beurteilung anhand objektiv feststellbarer Umstände vorzunehmen ist (vgl. VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091 mit weiteren Nachweisen).

**Wirtschaftliche Bindungen** gehen vor allem von **örtlich gebundenen Tätigkeiten** und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Dabei ist insbesondere die Höhe der Einkünfte ausschlaggebend. Bei zwei Wohnsitzen und Erwerbstätigkeit an beiden Orten sind die Aufwendungen für die Wohnung an dem Ort, an dem die Haupttätigkeit ausgeübt wird, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung. Relevant dabei ist das zeitliche Ausmaß der Betätigung und der Verdienst (vgl. *Jakom/Baldauf*, EStG, 2015, § 16 Tz 56 Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“, unter Verweis auf UFS 20.10.09, RV/0119-G/09).

Besondere Bedeutung kommt bei dieser Beurteilung den persönlichen Beziehungen und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens zu (vgl. VwGH 29.1.2015, Ra 2014/15/0059; 19.3.2002, 98/14/0026; 26.7.2000, 95/14/0145 und *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>45</sup>, § 1 Tz 9). Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bestehen im Regelfall die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt. Daraus folgt, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person oder einer in **eheähnlicher Gemeinschaft** lebenden Person regelmäßig am Ort des **Aufenthaltes des Paares** zu finden sein wird (VwGH 18.1.1996, 93/15/0145). Die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten sind dabei ein bedeutsames quantitatives Kriterium (VwGH 20.6.1990, 90/16/0032). Demgegenüber treten andere persönliche Beziehungen wie zur restlichen Familie oder zu Freunden in den Hintergrund.

Für die Beurteilung sind die nach außen hin objektiv erkennbaren Umstände heranzuziehen. Dabei sind auch Fakten wie die Dauer eines Mietvertrages, der Umfang getätigter Investitionen oder das Vorhandensein einer Dauererwerbsmöglichkeit zu berücksichtigen sein (VwGH 22.12.2010, 2009/08/0016). Nicht von Relevanz sind im Allgemeinen eine bloß gefühlsmäßige Heimatverbundenheit, der Wunsch, später an einen bestimmten Ort zurückzukehren oder die Frage, wo Eltern und andere Verwandte leben (VwGH 25.1.1984, ZI 82/13/0012; 20.9.1977, 1080/77).

Hier steht fest, dass die Bf. im Streitjahr gemeinsam mit ihrem **langjährigen Lebensgefährten** am „Dienstort“ wohnte, an dem sie auch ihre Haupteinkünfte bezogen. Sie waren dort beide beim selben Arbeitgeber jeweils mit einem unbefristeten Dienstvertrag beschäftigt.

Die Bf. selbst geht davon aus, dass sich zumindest bis 2020 nichts daran ändern wird. Aus Sicht der Aufnahme der dortigen Erwerbstätigkeit (2012) ergibt sich daraus zumindest für sieben Jahre, aus Sicht des Streitjahres zumindest für sechs Jahre eine mit großer Wahrscheinlichkeit zu prognostizierende gleichbleibende Situation.

Die Wohnung war zwar ursprünglich nur angemietet, schon Mitte 2014 erwarb die Bf. allerdings gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten eine Eigentumswohnung. Dies ist ein zusätzliches Indiz, dass die Beschäftigung dort nicht nur vorübergehend ausgeübt werden sollte.

Wie die Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts auf Basis der eigenen Angaben der Bf. ergaben, lag auch der quantitative Schwerpunkt der Aufenthaltszeiten eindeutig am „Dienstort“.

**Damit ist es in freier Beweiswürdigung erwiesen, dass der „Dienstort“ 2013 als Familienwohnsitz anzusehen ist.**

Eine weitere Prüfung, ob eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den „Dienstort“ zumutbar gewesen wäre, erübrigt sich damit. Die Zumutbarkeit ist dann irrelevant, wenn sich der Familienwohnsitz tatsächlich am „Dienstort“ befindet.

#### **4.3.2. Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes**

Um Missverständnissen vorzubeugen erlaubt sich das Bundesfinanzgericht trotzdem den Hinweis, dass hier keine Unzumutbarkeit zu erkennen ist.

Eine **berufliche Veranlassung** der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten läge nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nämlich **nur dann** vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111 mit weiteren Nachweisen). Solche Gründe für eine Unzumutbarkeit müssten aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres und nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Dabei ist es die Sache des die Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen und nicht die der Abgabenbehörde, die Gründe zu nennen, aus denen er das Aufgeben des Familienwohnsitzes als unzumutbar ansieht (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 mit weiteren Nachweisen). Relevant wären deshalb nur die von der Bf. vorgetragenen Gründe.

Ein Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wäre eine weitere Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder seines Partners (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121). Voraussetzung dafür wäre allerdings, dass tatsächlich **relevante Einkünfte** erzielt werden. Als relevante Größe beurteilte der Verwaltungsgerichtshof etwa für die Zeit des auslaufenden vorigen Jahrhunderts jährliche Einkünfte von ATS 20.000,00 bzw. ca. EUR 1.500,00 (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0157). Auch der für spätere Jahre beabsichtigte Ausbau einer Tätigkeit, für die im strittigen Zeitraum noch keine positiven Einkünfte erklärt wurden, die aber erkennbar längerfristig als Einkunftsquelle anzusehen ist, könnte zwar dabei eine Rolle spielen (VwGH 16.3.2005, 2000/14/0154), auch hier kann das aber nur dann gelten, wenn überhaupt eine Einkunftsquelle vorliegt. Nicht ausreichend kann es sein, wenn nur eine Änderung der Bewirtschaftung angedeutet wird, ohne diese inhaltlich und zeitlich klar zu konkretisieren. Die bloße Betreuung von Liegenschaftsbesitz rechtfertigt die steuerliche Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung nämlich nicht (*Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 351). Auch der Besitz eines Eigenheims am bisherigen Arbeitsort stellt keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den neuen Arbeitsort dar (vgl. VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207 mit weiteren Nachweisen).

Die Verlegung des Familienwohnsitzes wäre zwar auch dann unzumutbar, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit befristet ist (vgl. etwa VwGH 26.11.1996, 95/14/0124 mit weiteren Nachweisen). Auch dabei zog

der Verwaltungsgerichtshof die Grenze aber im Bereich einiger weniger Jahre, die hier eindeutig überschritten werden.

Hier bezogen weder die Bf. noch ihr Lebensgefährte bezogen im „Heimatort“ **relevante Einkünfte**. Die Bf. erwirtschaftete zwar Einnahmen, die zwar der teilweisen Abdeckung der laufenden Investitionen und Ausgaben dienen, diese sind aber nicht geeignet, daraus Überschüsse zu erzielen. Die Bf. bestreitet nicht, dass es sich dabei um eine Voluptuartätigkeit handelt, die per Saldo seit 1992 ein negatives Gesamtergebnis abwarf. Einer solchen Tätigkeit fehlt jegliche Relevanz im Hinblick auf die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung.

Die Bf. behauptete zwar, sie strebe eine **Rückkehr** an ihren „Heimatort“ an, blieb dabei aber vage. Zuletzt führte sie aus, der Aufenthalt am „Dienstort“ werde ab 2020 nur mehr an wenigen Tagen notwendig sein. Aus Sicht des Streitjahres 2013 stellt dies keinen Grund für eine Unzumutbarkeit dar, kann daraus doch für **zumindest sieben Jahre** keine gravierende Änderungsabsicht abgeleitet werden. Auch der Erwerb der Eigentumswohnung unterstreicht – neben den unbestrittenen Investitionsüberlegungen – den Plan, die Tätigkeit am „Dienstort“ länger auszuüben.

Ebenso blieben die Ausführungen zur „Mitbetreuung“ der **Eltern** vage und deuten nicht darauf hin, dass das dortige Engagement der Verlegung des Wohnsitzes entgegenstehen würde. Dafür reicht eine bloße Mitbetreuung nicht aus.

#### **4.3.3. Zusammenfassung**

Damit steht - wie vom FA schon richtig beurteilt - fest, dass sich der **Familienwohnsitz am „Dienstort“** befand.

Weder die Kosten der dortigen Wohnung noch die Fahrtkosten vom „Heimatort“ dorthin dienten der Erzielung der Einnahmen. Dem FA kann damit nicht entgegen getreten werden, wenn es deren steuerliche Berücksichtigung versagte.

Denkbar wäre zwar ein **Zusammenhang der Fahrtkosten mit der Vermietung** am „Heimatort“, da es sich dabei jedoch um Liebhaberei handelt, kommt auch eine Berücksichtigung unter diesem Aspekt nicht in Betracht.

Die Beschwerde war damit als unbegründet abzuweisen und der Bescheidspruch war zu bestätigen.

#### **4.4. Revision**

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mit weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 3. August 2016