

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, über die Beschwerden

-) vom 24.2.2014 gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 27.1.2014 betreffend Einkommensteuer 2011,

-) vom 25.2.2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 27.1.2014 und

-) vom 23.8.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 13.8.2013

der belangten Behörde Finanzamt Lilienfeld St. Pölten zur dortigen Steuernummer 29-1**/
**** (aktuelle Steuernummer: 23-2**/****) zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung

Einkommensteuer 2011

Am 27.1.2014 erließ die belangte Behörde einen Wiederaufnahmebescheid für das Einkommensteuerverfahren 2011 sowie einen neuen Einkommensteuerbescheid 2011. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides lautet wie folgt:

" Anlässlich einer nachträglichen Prüfung Ihrer Erklärungsangaben ist neu hervorgekommen, dass Ihr Familienwohnsitz nach St. Pölten verlegt wurde. Diese neu hervorgekommene Tatsache macht eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO erforderlich.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Im Einkommensteuerbescheid vom 27.1.2014 für das Jahr 2011 blieben wiederum die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung sowie für die Familienheimfahrten (gesamt € 7.743,84) unberücksichtigt. Begründet wurde dies folgendermaßen:

*"Der Steuerpflichtige ist nach eigenen Angaben alleinstehend. Als Familienwohnsitz wird bis Herbst 2007 ein Reihenhaus in Salzburg-Ort1 angegeben, welches gemeinsam mit der Tochter AB (geb **. **.1986) bewohnt wird. Die Tochter zog im Oktober 2007 in eine 40-45 qm große Wohnung in Salzburg, Ort2 Top 18 und schließlich im Mai 2013 wieder zurück in das Reihenhaus in Salzburg-Ort1. Eine gemeinsame polizeiliche Meldung mit der Tochter besteht seit 05.10.2007 nicht mehr.*

Seit April 2008 liegen folgende Dienstverhältnisse vor:

April 2008 - März 2009: Verein „AG1“, Ort12

März 2009 - April 2010: Verein „AG2“, Ort12

Juli 2010 - Oktober 2011: AG3

November 2011 - Jänner 2012: AG4, Salzburg

danach: Krankengeldbezug und Berufsunfähigkeitspension

Ab Mitte 2008 wurde in Ort3 bei Ort12 eine Mietwohnung bewohnt. Ab Mitte 2009 erfolgte eine Übersiedlung in eine Mietwohnung mit einer Wohnfläche von 95 qm in St. Pölten, die bis zum Frühjahr 2013 beibehalten wurde. Danach wurde eine Genossenschaftswohnung in St. Pölten Ort4 bezogen.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 16 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist.

Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des Familienwohnsitzes in eine übliche Entfernung zum

Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem

- ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner oder*
- ein Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebender Partner (auch ohne Kind) oder*
- ein allein stehender Steuerpflichtiger mit einem minderjährigen Kind iSd § 106 Abs 1 EStG*

einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet.

Die Tochter AB ist kein minderjähriges Kind iSd § 106 EStG. Allerdings kann auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger einen Familienwohnsitz haben. Dieser liegt dort, wo die engsten persönlichen Beziehungen liegen. In der Vorhaltsbeantwortung wird Salzburg als Familienwohnsitz angegeben.

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist grundsätzlich dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann und entweder*
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der (Ehe-)Partner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist oder,*
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (vgl Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm 25).*

Der Familienwohnsitz wird verlegt, wenn ein allein stehender Steuerpflichtiger am Beschäftigungsort eine größere Wohnung mietet (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0119).

Laut eigenen Angaben hatte die Mietwohnung in der Ort2 eine Fläche von 40-45 qm, die Genossenschaftswohnung in St. Pölten, Adr2 hingegen eine Fläche von 95 qm. Durch die Anmietung dieser verhältnismäßig großen Wohnung wurde der Familienwohnsitz verlegt. Die Verlegung des Familienwohnsitzes wurde auch damit dokumentiert, dass der Hauptwohnsitz von Salzburg nach St. Pölten umgemeldet wurde. Eine polizeiliche Meldung in der Ort2 erfolgte jedoch nicht. Weiters spricht auch für die Verlegung des Wohnsitzes, dass der Hauptwohnsitz in St. Pölten trotz Pensionierung weiter besteht. Aufgrund der Anschaffung einer neuen Genossenschaftswohnung in St. Pölten im Jahr 2013 besteht offensichtlich auch keine Absicht zur Rückkehr nach Salzburg. Der Familienwohnsitz ist also tatsächlich nach St. Pölten verlegt worden. Bei den Fahrten nach Salzburg handelt es sich um Besuchsfahrten zur Tochter. Genächtigt wurde im Haushalt der volljährigen Tochter. Ein eigener Haushalt in Salzburg besteht schon seit Jahren nicht mehr. Fahrtkosten eines alleinstehenden Arbeitnehmers zum Besuch der Tochter stellen keine Werbungskosten dar, sondern sind der privaten Lebensführung zuzurechnen. Die

Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten konnten daher nicht anerkannt werden."

Am 25.2.2014 langte bei der belangten Behörde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 27.1.2014 ein. Begründet wurde die Beschwerde wie folgt:
"A) Laut erkennender Behörde sei neu hervorgekommen, 'dass mein Familienwohnsitz nach St. Pölten verlegt wurde, wodurch eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO erforderlich sei.'

Wie im Detail zu Pkt. A) in dieser Beschwerde ausgeführt werden wird, hat aus meiner Sicht keine Verlegung des Familienwohnsitzes stattgefunden, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens, betreffend den Einkommensteuerbescheid für 2011, nicht erforderlich ist.

B) Die Wiederaufnahme sei laut erkennender Behörde gemäß § 20 BAO 'unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden, (Ermessensentscheidung), wobei das Behördeninteresse an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Individualinteresse auf Rechtsbeständigkeit überwiegt. Die steuerlichen Auswirkungen seien nicht als geringfügig anzusehen.'

Ad A) Familienwohnsitz

Die erkennende Behörde begründet ihre Annahme der Verlegung des Familienwohnsitzes von Salzburg nach St. Pölten im angefochtenen Bescheid bzw. in der Bescheidsbegründung vom 27.01.2014 unter Zugrundelegung des ermittelten Sachverhalts wie folgt:

- 1) Durch die Anmietung einer verhältnismäßig großen Wohnung in St. Pölten;*
- 2) Durch die Begründung des Hauptwohnsitzes in St. Pölten;*
- 3) Durch Anschaffung einer neuen Genossenschaftswohnung in St. Pölten (2013);*
- 4) Hauptwohnsitz besteht trotz Pensionierung noch immer in St. Pölten;*
- 5) Die Salzburg-Fahrten waren 'Besuchsfahrten' zu meiner Tochter AB.*

Dieser Sachverhalt ist aber in folgenden Punkten unrichtig bzw. ergänzungsbedürftig:

- a) Ich bin seit dem Tod meiner Frau am **.**.2004 verwitwet.*
- b) Mitte 2009 bin ich in eine Genossenschaftswohnung (nicht Mietwohnung) der Genossenschaft „Gen****“ in St.Pölten-Ort5 gezogen.*
- c) Im Juni 2013 bin ich in eine Mietwohnung (nicht Genossenschaftswohnung) in St. Pölten-Ort4 (Vermieter CD) mit 38 m2 Größe übersiedelt;*
- d) Von 29.11.2011 bis 28.06.2012 (7 Monate) habe ich auch einen Wohnsitz in Salzburg, Ort6, gehabt, was im Sachverhalt nicht aufscheint.*

Aus dem Sachverhalt sind von der Finanzbehörde im ,Rahmen der rechtlichen Würdigung Schlüsse gezogen worden, die sich allesamt als nicht richtig erweisen.

Ad 1): Ich habe in St. Pölten deswegen eine größere Wohnung gemietet, da die Beschäftigungsorte von St. Pölten aus 60 km (Ort12) bzw. 30 km (Ort15) entfernt waren und ich von Mitte 2009 bis Mitte 2012 gezwungen war, auch an den Abenden für meine

damaligen Dienstgeber (Verein 'AG2' bzw. AG3) regelmäßig zu arbeiten. Dazu habe ich ein großes Arbeitszimmer mit 30 m² Fläche eingerichtet gehabt. Nach Abzug von Bad, WC und Vorraum (15 m²) hat sich eine reine Wohnfläche von 50 m² in St.Pölten-Ort5 für mich ergeben.

Somit hat der Wohnraum in St. Pölten die Wohnfläche der Salzburger Wohnung nur um ca. 5 m² überstiegen, die beiden Wohnungen sind demnach hinsichtlich ihrer Wohngröße als annähernd gleich groß anzusehen. Das Argument der erkennenden Behörde mit Hinweis auf ein VwGH-Erkenntnis vom Sept. 2004 geht daher ins Leere.

Ad 2): Die Anmeldung des Hauptwohnsitzes in St. Pölten ist kein Indiz für die Verlegung des Familienwohnsitzes nach St. Pölten. Diese Annahme der erkennenden Behörde ist auch durch die Judikatur der Höchstgerichte nicht gedeckt. Lebenspraktisch ist hingegen, dass man als Berufstätiger - wie in meinem Fall auch - an den 5 Werktagen in der Nähe des Beschäftigungsorts wohnt und nur am dienstfreien Wochenende (2 Tage) den Familienwohnsitz aufsuchen kann. Es ist sicher nicht üblich, dass man für die zweitägige 'Wochenendzeit' am Familienwohnsitz eine polizeiliche Meldung macht. In Salzburg einen Nebenwohnsitz zu begründen, ist mir daher als entbehrlich erschienen.

Ich weise in diesem Zusammenhang jedoch darauf hin (auch belegbar), dass die Miete für die Wohnung Ort2 (Familienwohnsitz) in Salzburg von 2007-2012 von mir an die Vermieterin direkt bezahlt worden ist, was sehr wohl als ein Indiz für den Familienwohnsitz in Salzburg gelten kann.

Ad 3): Dazu sei nochmals erwähnt, dass ich mir im Juni 2013 keine neue Genossenschaftswohnung in St.Pölten-Ort4 angeschafft habe, wie die erkennende Behörde fälschlich annimmt, sondern im Gegenteil von einer neuen Genossenschaftswohnung in St. Pölten-Ort5 in eine viel kleinere Mietwohnung (Baujahr 1968) mit 38 m² Wohnnutzfläche in St. Pölten-Ort4 gezogen bin. Diese Wohnung ist auch jederzeit kündbar und bin ich daher in keiner Weise an St. Pölten gebunden. Die Annahme der erkennenden Behörde, 'durch die Anschaffung einer neuen Genossenschaftswohnung besteht offensichtlich auch keine Absicht zur Rückkehr nach Salzburg', trifft somit nicht zu.

Ad 4): Zutreffend ist, dass St. Pölten derzeit noch mein Hauptwohnsitz ist. Ich habe aber einen Nebenwohnsitz in Salzburg-Ort1 (Adr1), der in einen Hauptwohnsitz umgewandelt wird, sobald ich dorthin dauerhaft zurückgekehrt bin. Unabhängig davon sehe ich aber keinen Zusammenhang zwischen der endgültigen Rückkehr nach Salzburg und dem in dieser Beschwerde angefochtenen 'Wiederaufnahmebescheid' für das Jahr 2011. Hingegen erlaube ich mir, in diesem Zusammenhang auf Punkt d) zu verweisen, dieser siebenmonatige (Neben)wohnsitz in Salzburg betrifft u.a. das Jahr 2011.

Ad 5): Die Feststellung, dass die Fahrten zu meiner Tochter AB nur „Besuchsfahrten“ gewesen wären, ist unzutreffend. Meine Tochter hat extrem unter dem Tod ihrer Mutter (meiner Frau Gattin) Ende November 2004 gelitten, sie war damals erst 18 Jahre und 1 Monat alt.

Ich bin daher noch bis zum Jahr 2007 bei ihr im Haus in Salzburg-Ort1 geblieben und wir haben beim Auszug aus dem Haus vereinbart, dass Salzburg ungeachtet meines beruflichen Engagements im Osten Österreichs (Ort12 und Ort15) immer ein Ort bleiben soll, an dem wir uns regelmäßig treffen und es auch immer der Mittelpunkt des 'Familiengeschehens' (Familienwohnsitz) bleiben soll. So war es dann auch. Ich habe auch meinen großen Freundes- und Bekanntenkreis in Salzburg und Salzburg-Ort1 bis heute aufrechterhalten und mir in St. Pölten ganz bewusst keinen Freundeskreis aufgebaut. Dazu verweise ich auf mein bisheriges Vorbringen.

Auf den Hinweis der erkennenden Behörde im Ersuchen um Ergänzung/Auskunft vom 1.10.2013, Zahl SN_Nr, sei auch nochmals verwiesen: 'Der Familienwohnsitz eines allein stehenden Steuerpflichtigen ohne Vorliegen eines, minderjährigen Kindes befindet sich dort, wo die engsten persönlichen Beziehungen bestehen'. Dies trifft bei mir in jeder Hinsicht auf Salzburg zu. Nicht hingegen auf St. Pölten.

Aus all den erwähnten Gründen ersuche ich daher, meiner Argumentation zu Punkt A) zu folgen und von der Annahme der erfolgten Verlegung des Familienwohnsitzes von Salzburg nach St. Pölten abzugehen.

Ad B) Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO

Nach § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit (berechtigte Interessen der Partei) und Zweckmäßigkeit (öffentliches Anliegen, insbesondere an der Einbringung der Abgaben) zu treffen. Dabei sind alle in Betracht kommenden Umstände, die eine sachgerechte Ermessensentscheidung beeinflussen könnten, zu berücksichtigen.

Die 'Billigkeit' gebietet die Berücksichtigung von Treu und Glauben sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei.

Amtswegige oder vom Parteienanbringen abweichende Ermessensentscheidungen sind von der erkennenden Behörde jedenfalls insbesondere insoweit zu begründen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes durch Berufungsbehörde, VfGH bzw. VfGH in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Ziel des Gesetzes erforderlich ist.

In Bezug auf meine Causa ist dazu folgendes festzustellen:

Wie ich schon unter Punkt A) detailliert ausgeführt habe, besteht keine Notwendigkeit einer Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2011, da mein Familienwohnsitz nicht verlegt worden ist und damit kein materieller Wiederaufnahmegrund vorliegt.

In formaler Hinsicht hat die erkennende Behörde im Wiederaufnahmebescheid vom 27.1.2014 festgestellt, dass 'die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeitsgrund Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden ist und das Behördeninteresse (Rechtsrichtigkeit) das Individualinteresse (Rechtsbeständigkeit) überwiegt.

Dieser Auffassung der erkennenden Behörde kann ich mich nicht anschließen, da es die Behörde verabsäumt hat, anzuführen, welche Billigkeits- bzw. Zweckmäßigkeitsgründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens 2011 maßgeblich sind bzw. waren. Dies ist jedoch

für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes durch Berufungsbehörde, VwGH bzw. VfGH erforderlich (siehe dazu auch Seite 4).

Der Auffassung der erkennenden Behörde, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden können, ist entgegen zu treten. Für die Finanzbehörde sind die Auswirkungen geringfügig, nicht jedoch für mich als Pensionsempfänger mit einer Berufsunfähigkeits- und Witwerpension von mtl. Euro 1.740,78. Der Nachforderungsbetrag aus dem Jahr 2011 beträgt Euro 3.309,-.

Dieser Betrag stellt in Bezug auf das steuerliche Gesamtaufkommen des Jahres 2011 in Österreich einen absoluten 'Promillewert' dar, außerdem steht die Höhe dieser Nachforderung in keiner Relation zum Aufwand, der der Behörde im gegenständlichen Verfahren erwächst.

Für mich als Pensionsempfänger ist die Nachforderung so hoch, dass annähernd zwei monatliche Nettopensionen verwendet werden müssen, um die Zahlung, mit der ich aus Gründen des Vertrauens auf die Rechtsrichtigkeit des Einkommensteuerbescheids 2011 vom 27.09.2012 in keiner Weise rechnen konnte, leisten zu können.

Ich habe keine finanziellen Rücklagen, auf die ich zurückgreifen könnte, um die unerwartete Nachforderung von Euro 3.309,- zu bezahlen.

Die Billigkeit (mein berechtigtes Interesse) übersteigt daher in meinem Fall zweifellos die Zweckmäßigkeit (öffentliches Anliegen) und ersuche ich daher auch aus diesem Grund, meiner Beschwerde vollinhaltlich stattzugeben.

Ergänzung zur Billigkeit:

Durch den Tod meiner Frau ist im Jahre 2004 und in den Folgejahren eine persönlich sehr schwierige Situation für mich und meine beiden Töchter eingetreten, da meine Frau Hälfteigentümerin einer erst im Jahre 2001 eröffneten Apotheke in Salzburg-Ort7 war. Im Zuge des Nachlassverfahrens musste der Hälfteanteil verkauft werden, was auch mit großen steuerlichen Belastungen für mich verbunden war (Stichwort: Negatives Kapitalkonto).

Dazu kam noch - wie in meinen früheren Eingaben bereits ausführlich erwähnt - eine schwere, siebenmonatige psychische Erkrankung (01.12. 2011 bis 30.06.2012), die zu 'meiner Pensionierung ab 01.07.2012 geführt hat.' Dadurch hat sich naturgemäß ab diesem Zeitpunkt auch mein monatliches Einkommen entsprechend reduziert und wäre es daher für mich, wie oben aufgezeigt, ein absoluter Härtefall, wenn ich die von der Finanzbehörde festgesetzte Nachforderung aus der Einkommensteuer 2011 in Höhe von Euro 3.309,- tatsächlich bezahlen müsste.

Dies bitte ich abschließend bei der Beurteilung der Angelegenheit entsprechend berücksichtigen zu wollen. [...] "

Einen Tag später, am 26.2.2014 langte die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 27.1.2014 bei der belangten Behörde ein. Diesen begründete der Beschwerdeführer folgendermaßen:

"Im o.a. Bescheid wurde die Einkommensteuer 2011 von bisher Euro 852,00 auf Euro 4.161,00 festgesetzt (Erhöhung um 3.309,00), da die Position 'Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte', in Höhe von Euro -7.743,84 von der erkennenden Behörde im Gegensatz zum rechtskräftigen Erstbescheid (= Einkommensteuerbescheid vom 27.September 2012) nicht anerkannt worden ist. Es handelt sich dabei um die Werbungskosten aus dem Titel 'Doppelte Haushaltsführung' und aus dem Titel 'Familienheimfahrten'.

Die Nichtanerkennung dieser beiden Positionen beruht darauf, dass die erkennende Behörde von der Annahme der Verlegung meines Familienwohnsitzes von Salzburg nach St. Pölten ausgeht.

Da dies jedoch meines Erachtens aus mehreren Gründen nicht zutrifft, bin ich bereits in meiner Beschwerde vom 24. Februar 2014 gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 27.Jänner 2014 darauf detailliert eingegangen. Diese Ausführungen erhebe ich hiermit zum wesentlichen Bestandteil auch der Beschwerde vom 25. Februar 2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 (= diese Beschwerde), schließe die inhaltlichen Ausführungen dazu unter Anhang A meiner Eingabe an und ersuche höflich um Berücksichtigung des gesamten Vorbringens im gegenständlichen Verfahren. [...]"

Beigelegt war der Beschwerde der erwähnte "Anhang A", bei dem es sich um die Begründung der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid handelt.

Einkommensteuer 2012

Am 11.7.2013 langte bei der belangten Behörde die elektronisch eingebrachte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 ein. Darin wurden Kosten für Familienheimfahrten (€ 1.659) und doppelte Haushaltsführung (€ 5.664) geltend gemacht. Am 15.7.2013 richtete die belangte Behörde ein Ersuchen um Ergänzung mit folgenden Ergänzungspunkten an den Beschwerdeführer:

"Seit 2009 wird beantragt:

Familienheimfahrten Kennzahl 300

Doppelte Haushaltsführung Kennzahl 723

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.

Bitte um Nachreichung der Begründung für diese beantragten Werbungskosten.

Bitte um kurze Berechnung hinsichtlich der beantragten:

Anschaffungskosten Gebäude Kennzahl 9410 140.000,00 €

sowie der Afa, da diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung schon länger erklärt werden."

Dieses Ergänzungersuchen wurde mit Schreiben vom 12.8.2013 wie folgt beantwortet:

"2. Teil der Beantwortung

Sehr geehrte Frau EF,

zu Punkt 1 des Ergänzungersuchens vom 15.7.2013 führe ich innerhalb offener Frist folgendes aus (Begründung für die unter Kz. 300 und 723 beantragten Werbungskosten):

Ich habe im Jahr 2008 nach Abschluss eines postgradualen internationalen Jus-Studiums meinen Beschäftigungsort von Salzburg nach Ort12 (Anstellung bei „AG1“ und „AG2“) und ab Mitte 2010 nach Ort15 (Anstellung an der AG3) verlegt. Dabei ist ein haushaltsführender Wohnsitz in Salzburg mit meiner Tochter AB durchgehend verblieben. Meine Frau ist im Jahr 2004 an Brustkrebs verstorben.

Die genannten Beschäftigungsorte Ort12 und Ort15 sind mehr als 250 km vom Familienwohnsitz entfernt, wodurch auch ein tägliches „Nachhausefahren“ mit Zug oder Auto undenkbar ist bzw. war.

Unter Zugrundelegung obigen Sachverhalts habe ich ab 2009 die Aufwendungen für die in der Nähe meiner Beschäftigungsorte gelegenen Wohnungen in Ort3 (2008/2009) und St. Pölten-Ort5 (2009 bis 2012) als Werbungskosten geltend gemacht, ebenso die Aufwendungen für die Familienheimfahrten mit dem PKW (Kilometergeld).

Die „Familienheimfahrten“ und die „Doppelte Haushaltsführung“ habe ich in den Jahren 2009 bis 2011 jeweils nur für 6 Monate beantragt dies trifft auch für das Jahr 2012 zu. Für das Jahr 2013 wird kein Antrag mehr gestellt werden, da ich nicht mehr berufstätig bin (Pensionsbezug). Die Beilage zum Werbungskostenantrag bzgl. Kz. 300 und 723 schließe ich diesem Schreiben unter einem an.

Eine Übersiedlung meiner Tochter AB von Salzburg nach St. Pölten ist deshalb wirtschaftlich nicht zumutbar, da sie eine fixe Anstellung als Heilmasseurin im Institut1 hat und diese Stelle durch eine Übersiedlung sofort verloren gehen würde, was eine Jobsuche am neuen Wohnort nach sich ziehen würde.

Ich hoffe, damit beide Ergänzungspunkte des Ersuchens um Ergänzung vom 15. Juli 2013 erschöpfend beantwortet und die Begründungen für die beantragten Werbungskosten nachgereicht zu haben. [...]"

Beigelegt war ein händisch ausgefülltes Formular mit den Daten zur doppelten Haushaltsführung (Wohnungskosten und Betriebsausgaben in Höhe von € 5.664) bzw. den Familienheimfahrten (€ 1.659 als Kilometergeld). Darin wurde als Familienwohnsitz "Salzburg" eingetragen. Als Begründung für einen eigenen Haushalt am Beschäftigungsort wurde angekreuzt, dass die Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 13.8.2013 (Erstbescheid) blieben diese Kosten unberücksichtigt und es kam zu einer Steuernachforderung.

Am 26.8.2013 langte bei der belangten Behörde die mit 23.8.2013 datierte Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 ein, die wie folgt begründet war:

"Zutreffend ist, dass mein Dienstverhältnis mit der AG3 einvernehmlich mit 31.10.2011 beendet worden ist, da ich mit 2.11.2011 die Leitung des Lehrmanagements an der AG4 Salzburg übernommen habe.

In diesem Zusammenhang war geplant gewesen, einen dauerhaften Wohnsitz in Salzburg zu begründen, wodurch die Familienheimfahrten und die doppelte Haushaltsführung ab 1.1.2012 nicht mehr relevant gewesen wären.

Bevor es jedoch dazu kam, wurde ich mit Beginn 01.12.2011 von einem Tag auf den anderen schwer krank und damit auch arbeitsunfähig, wobei die Ursache für diese schwere Erkrankung (Vergiftung ? Psychische Erkrankung ?) bis heute nicht eindeutig feststeht.

Die Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit hat - wie aus beiliegender Bestätigung der BVA ersichtlich ist - vom 01.12.2011 bis 30.06.2012, also insgesamt sieben Monate gedauert, davon betreffen 6 Monate das Jahr 2012 (Jänner - Juni).

Im Juli 2012 wurde mir von der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) empfohlen, einen Antrag auf Gewährung einer Berufsunfähigkeitspension einzubringen, diesem Antrag wurde rückwirkend per 01. Juli 2012 stattgegeben.

In den ersten 6 Monaten des Jahres 2012 (genau bis 30.Juni 2012) habe ich somit noch zu versteuernde „Aktivbezüge“ in Form von Krankengeld, basierend auf dem Dienstverhältnis zur AG4 Salzburg bezogen, war aber in dieser Zeit nicht in der Lage, meinen Beruf auszuüben, sondern befand mich, wie gesagt, durchgehend im Krankenstand.

Aus folgenden Gründen sind in den ersten 6 Monaten des Jahres 2012 (in der E-Erklärung für 2012 wurden Werbungskosten eben für diese 6 Monate beantragt) sowohl Kosten für Familienheimfahrten als auch Mehrkosten für die doppelte Haushaltsführung angefallen: Die Bekämpfung meiner schweren Krankheit, die auch Klinikaufenthalte im April und Mai 2012 im Landesklinikum Ort8 notwendig gemacht hat, war nur in St. Pölten möglich. Hier habe bzw. hatte ich meine Hausärztin Dr. GH, meinen psychiatrischen Facharzt Dr. IJ und meine Psychotherapeutin Dr. KL. Da ich Salzburg im Jahr 2008 verlassen hatte, sind mir dort zwischenzeitig auch meine damaligen Ärztinnen sozusagen 'verloren gegangen'.

Ich wollte aus verständlichen Gründen in dieser so schweren Zeit den Kontakt mit meiner Tochter AB in Salzburg nicht verlieren, sodass ich immer wieder arzt— bzw. therapiefreie Tage, also insbesondere die Wochenenden genutzt habe, um nach Salzburg zu fahren, was für mich auch im Hinblick auf die Erhaltung von sozialen Kontakten innerhalb der Familie immens wichtig war und zu einer Stabilisierung des Gesundheitszustands maßgeblich beigetragen hat.

Ich ersuche daher, in Anbetracht dieser außergewöhnlichen Situation die Familienheimfahrten im ersten Halbjahr 2012 als Werbungskosten gemäß § 16 EStG anerkennen zu wollen.

Ähnlich verhält es sich mit der 'Doppelten Haushaltsführung'.

Ich habe den haushaltsführenden Wohnsitz in St. Pölten aus den oben genannten Gründen (zwingend notwendige ärztliche und therapeutische Versorgung) nicht aufgeben können, dies auch deshalb, da ich im ersten Halbjahr 2012 sehr viele medizinische und therapeutische Termine hatte (Nachweise können jederzeit nachgereicht werden) und ohne Beibehaltung des Wohnsitzes in St. Pölten zu jedem Termin eine Wegstrecke von fast 500 km (Salzburg - St. Pölten H+R) zurücklegen hätte müssen, was unzumutbar gewesen wäre. Daher ersuche ich, auch die Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten gemäß § 16 EStG anerkennen zu wollen.

Zum Begriff „Werbungskosten“ im Sinne des § 16 EStG abschließend noch eine kurze rechtliche Betrachtung aus meiner Sicht:

Werbungskosten sind Aufwendungen oder Ausgaben, die subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen (Lohnsteuerrichtlinien, Rz. 223)

Und auch wenn ich in der ersten Hälfte des Jahres 2012, wie oben ausgeführt, keinen Dienstgeber in Ort12 bzw. NÖ., also in der Nähe meiner Wohnung in St. Pölten gehabt habe, so dienten die Ausgaben für die Familienheimfahrten bzw. für die doppelte Haushaltsführung jedenfalls der Sicherung bzw. Erhaltung der Einnahmen.

*Dies deshalb, da ich am Datum***2012 ein Lebensalter von erst 59 Jahren erreicht hatte und daher zwingend davon auszugehen war, dass ich nach Ausheilung meiner schweren Krankheit mein Berufsleben wieder fortsetzen würde können, dies aber jedenfalls in der Nähe von St. Pölten.*

Dass dann mein Pensionsantrag (siehe oben) vom Juli 2012 binnen 2 Wochen und dies sogar rückwirkend zum 1. Juli 2012 positiv erledigt werden würde, davon konnte ich nicht ausgehen.

Auf alle Fälle haben mich - da man sich eine monatelange schwere Erkrankung ja nicht aussuchen kann - die Aufwendungen, die ich für 2012 als Werbungskosten geltend mache, auch unfreiwillig getroffen, hier verweise ich nochmals auf die bereits oben zitierte Rz. 223 der geltenden Lohnsteuerrichtlinien.

Nach Rz. 224 dieser Richtlinien sind für den Werbungskostencharakter grundsätzlich weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigkeit der Aufwendungen noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Auch dies spricht für meine Argumentation.

Zusammenfassend ersuche ich daher nochmals höflich, die von mir geltend gemachten Werbungskosten für das Jahr 2012 aus den oben genannten Gründen anerkennen zu wollen. Für das Jahr 2013 und Folgejahre fallen keine Werbungskosten mehr an, da ich, wie gesagt, seit 1. Juli 2012 eine Berufsunfähigkeitspension beziehe und nicht mehr berufstätig bin."

*Im Zuge der Bearbeitung dieser Beschwerde richtete die belangte Behörde am 1.10.2013 ein Ersuchen um Ergänzung an den Beschwerdeführer. Die Ergänzungspunkte lauten:
"- Wo befindet sich 2011—2012 ihr Familienwohnsitz? Um ausführliche Begründung wird gebeten.*

Hinweis: Der Familienwohnsitz eines allein stehenden Steuerpflichtigen ohne Vorliegen eines minderjährigen Kindes befindet sich dort, wo die engsten persönlichen Beziehungen bestehen.

- Um Angabe der jeweiligen Größe der Wohnungen in Salzburg und St. Pölten wird gebeten.*
- Um Nachweis der entstehenden Kosten beider Wohnungen wird gebeten.*
- Um tabellarische Aufstellung der Familienheimfahrten in den Jahren 2011 und 2012 wird gebeten."*

Am 18.10.2013 langte eine zehnteilige Vorhaltsbeantwortung (inkl. Beilagen) bei der belangten Behörde ein. Die Fragen aus dem Ergänzungsersuchen beantwortete der Beschwerdeführer wie folgt:

"Familienwohnsitz 2011-2012:

Der Familienwohnsitz der Familie Bf und damit mein Familienwohnsitz befindet sich seit dem Jahr 1978 in Salzburg-Stadt bzw. Salzburg-Ort1.

*Ich habe meine Frau Mag. pharm. Gattin H. im Juli 1979 in Salzburg geheiratet und im November 1983 ein Reihenhause in Salzburg-Ort1 gekauft, das auch das Elternhaus unserer Töchter MN (geb. 1982), seit 2001 in Ort12 wohnhaft und dzt. als ****Berufsbezeichnung**** berufstätig sowie AB (geb. 1986) ist.*

Meine Frau war ab 2001 auch Hälfteeigentümerin einer Apotheke in Salzburg-Ort7, sie ist im November 2004 verstorben.

Meine jüngere Tochter AB, seit einigen Jahren als Heilmasseurin im Institut1 tätig, und ich haben im Herbst 2007, also knapp 3 Jahre nach dem Tod meiner Frau beschlossen, das Reihenhause in Salzburg-Ort1 für ein paar Jahre zu vermieten, um es danach wieder selbst zu bewohnen (Eigenbedarf). An eine Aufgabe des Familienwohnsitzes, sprich Verkauf des Reihenhauses, war zu keinem Zeitpunkt gedacht.

Während mich mein beruflicher Weg im Herbst 2007 zuerst nach Innsbruck zur Fortsetzung eines postgradualen Master-Studiums am MCI Innsbruck (bis Frühjahr 2008) und dann nach Ort12 bzw. Ort15 geführt hat (Details Seite 2), haben wir den Familienwohnsitz kurzfristig in die nahe Stadt Salzburg (Ort1 grenzt direkt an Salzburg-Stadt an) verlegt, dies in die Ort2 im Stadtteil Ort9, wo eine Wohnung samt Gargenabstellplatz angemietet wurde. Diese Wohnung war auch sehr günstig in Bezug auf den o.a. Arbeitsplatz meiner Tochter AB im Institut1 gelegen, es wurden damals 4-5 Jahre als Mietdauer in Aussicht genommen.

In den Jahren 2011-2012 war daher der Familienwohnsitz in der Stadt Salzburg, Ort2. Dauerhaft bewohnt hat diese Mietwohnung, wie gesagt, meine Tochter AB, die aber heuer wieder plangemäß in das inzwischen mieterfrei gewordene Reihenhause in Ort1 'zurückübersiedelt' ist und es seither mit ihrem Lebensgefährten bewohnt.

Zu den Angaben in diesem Kapitel darf ich auch auf meine beiden Eingaben vom 26. Juli und 12. August 2013 verweisen, dies auch in Bezug auf die zwischenzeitige Vermietung des Reihenhauses (Einnahmen aus V+V) bis 2012.

Zu meinen beruflichen Stationen im Osten Österreichs und den dadurch bedingten Wohnsitzen in der Nähe meiner Dienstgeber:

April 2008 — März 2009 Verein „AG1“, Ort12

März 2009 — April 2010 Verein „AG2“, Ort12

Juli 2010 — Oktober 2011 AG3

Ab 01. November 2011 AG4 (ab 1.12.2011 Krankenstand bis 30.6. 2012, danach Berufsunfähigkeitspension).

Von Mitte 2008 bis Mitte 2009 habe ich 1 Jahr in Ort3 bei Ort12 gewohnt und bin dann Mitte Juni 2009 in eine Mietwohnung nach St. Pölten übersiedelt, da bereits zu diesem Zeitpunkt ein Wechsel an die AG3 (25 km von St. Pölten entfernt) in Aussicht genommen worden war, zu diesem beruflichen Wechsel kam es dann im Sommer 2010.

Engste persönliche Beziehungen:

Weder in Ort3 noch in St. Pölten habe ich Gelegenheit gehabt, enge persönliche Beziehungen aufzubauen, da ja mein Aufenthalt berufsbedingt war und ich daher meinen Bekanntenkreis in Ort12 und Ort15 nur um ein paar ArbeitskollegInnen erweitern konnte.

Mehr war aber auch gar nicht beabsichtigt, da ich ganz bewusst meine engsten persönlichen Beziehungen in Salzburg-Stadt sowie Salzburg-Ort1 aufrechterhalten habe, insbesondere durch die regelmäßigen Familienheimfahrten an den Wochenenden.

Dies betrifft einerseits meine Tochter AB und ihr Umfeld, andererseits meinen seit 1978, also seit über 30 Jahren gepflegten Freundes- und Bekanntenkreis in Salzburg, und schließlich einen Tennisverein in Salzburg-Ort1 zur Ausübung meines liebsten Hobbies (Tennis). In St. Pölten oder Ort15 habe ich mich hingegen keinen Vereinen angeschlossen, wobei mir für diese Vereine auch gar keine Zeit geblieben wäre.

Dass meine Frau am Friedhof in Salzburg-Ort1 begraben ist und daher natürlich auch für mich als Witwer in den letzten Jahren ein besonderes Bedürfnis bestand, das Grab zu besuchen und zu pflegen, sei abschließend noch erwähnt. Ich habe seit dem Tod meiner Frau auch keine Lebensgefährtin oder feste Partnerin gehabt, dies bis heute.

Als Indiz dafür, dass meine beruflichen Tätigkeiten im Osten Österreichs sozusagen 'mit einem Ablaufdatum versehen waren', möge die Tatsache angesehen werden, dass ich mich im Sommer 2011 ganz bewusst um eine juristische Leitungsfunktion an der AG4 beworben habe und diese Stelle (Leitung Lehrmanagement) auch bekommen habe, womit meine Berufslaufbahn nach 4 Jahren Absenz von Salzburg - gerechnet ab Herbst 2007 - plangemäß dort fortgesetzt wurde.

Wie in der Berufung (Seite 1) näher ausgeführt, kam es dann jedoch zu einer schweren Erkrankung mit siebenmonatigem „Langzeitkrankenstand“ samt vorzeitigem beruflichen Ende per 30.Juni 2012 und Gewährung einer Berufsunfähigkeitspension.

Größe der Wohnungen in Salzburg und St.Pölten (2011 — 2012):

Die Wohnung in der Ort2 (Salzburg) hatte nach meiner Erinnerung eine Größe von ca. 40 - 45 m², die Mietwohnung in der Adr2 (St.Pölten-Ort5) war ca. 95 m² groß, ich habe diese Wohnung jedoch im Sommer 2012, praktisch gleichzeitig mit der Pensionierung, aufgekündigt und mich auf die Suche nach Nachfolgemieter mit Bereitschaft zur teilweisen Rückerstattung von getätigten Aufwendungen (z.B. Küchenblock) begeben. Im heurigen Frühjahr ist dies gelungen, sodass ich in eine Wohnung mit 38 m² Nutzfläche in St. Pölten-Ort4, Adr3, übersiedeln konnte. Diese Wohnung entspricht vom Kostenaufwand her gesehen nunmehr auch meinen reduzierten Einkünften (Witwer- und Berufsunfähigkeitspension seit Juli 2012), wobei die jetzige Wohnlösung nur solange aufrecht bleibt, bis ich in Salzburg-Stadt oder Salzburg-Ort1 wieder eine adäquate Wohnung gefunden habe, was angesichts der allgemeinen Wohnungssituation in Salzburg nicht ganz leicht ist.

Entstandene Kosten der Wohnungen in Salzburg und St. Pölten (2011 — 2012):

a) Wohnung Salzburg

Die Wohnung in der Stadt Salzburg hat in den Jahren 2011/2012 nach meiner Erinnerung einen monatlichen Kostenaufwand von ca. Euro 420,- verursacht, zusammengesetzt aus Miete (Vermieterin Frau OP), Betriebs- und Verwaltungskosten sowie Heizungs-, Warmwasser- und Stromkosten.

Diese Kosten habe ich in den Einkommenssteuererklärungen 2011 und 2012 nicht geltend gemacht, sondern lediglich die Kosten der 'berufsbedingten Wohnung' (siehe unter Pkt.b) in St. Pölten. Falls trotzdem Nachweise über die damals entstandenen Kosten der Salzburger Wohnung beizubringen wären, so müsste ich mir diese in Salzburg-Ort1, wo alle diese Unterlagen seit der Übersiedlung meiner Tochter im Frühjahr 2013 archiviert sind, besorgen.

b) Wohnung St.Pölten

*Der Nachweis für die in den Jahren 2011 und 2012 entstandenen Kosten für die Wohnung in St. Pölten-Ort5 möge den detaillierten Vorschreibungen der Wohnbaugenossenschaft „Gen****“ (Beilagen 1 und 2) entnommen werden.*

Aufwand im Jahr 2011:

*Der mtl. Gesamtaufwand (Miete samt Nebenkosten sowie Betriebskosten) laut Vorschreibung der „Gen****“ vom 16.12.2010 (Beilage 1) betrug ab 1.1.2011 einen Betrag von 1.088,89, hievon wurden die Betriebskosten (grün markiert) von mtl. 125,29 abgezogen.*

Demnach verblieben Mietkosten von mtl. 963,60, dieser mtl. Aufwand wurde von mir für sechs Monate des Jahres 2011 geltend gemacht, sodass sich hieraus ein Betrag von 5.781,60 ergibt.

Die Betriebskosten von mtl. 125,29 wurden ebenfalls nur für 6 Monate beansprucht, woraus sich unter diesem Titel ein Betrag von € 751,74 ergibt. Unter Pkt. 2a) und 2b) im

Formular „Familienheimfahrten / Doppelte Haushaltsführung“ (Beilage zur E-Erklärung 2011) finden sich diese beiden Beträge wieder.

Aufwand im Jahr 2012:

Grundlage für den Aufwand im Jahr 2012 ist die Vorschreibung der „Gen***“ vom 14.12.2011 (Beilage 2), die einen mtl. Aufwand von 1.122,10 ausweist. Zieht man auch hier wieder die im o.a. Formular gesondert auszuweisenden Betriebskosten von mtl. 137,82 ab, so ergibt sich ein Mietaufwand von mtl. 984,28, für sechs Monate (Geltendmachung bis 30. Juni 2012, also bis zum Ende der Berufstätigkeit) sind dies 5.905,68.

Ich habe hier jedoch irrtümlich nur einen verminderten Betrag von 4.837 im Formular zur E-Erklärung 2012 (Pkt.2a) angeführt, da ich übersehen haben dürfte, die zur Wohnung dazugehörigen 2 Garagenplätze aufwandsmäßig (so wie 2011) zu berücksichtigen, dies aber jedenfalls zu meinem Nachteil.

Die Betriebskosten (wieder grün) von mtl. 137,82 wurden ebenfalls wieder für 6 Monate beansprucht, dies ergibt einen Betrag von 826,92, hier habe ich im erwähnten Formular unter Pkt. 2b einen Betrag von (aufgerundet) 827,00 eingegeben, was dem tatsächlichen BKAufwand für das erste Halbjahr 2012 entspricht. '

Zur Höhe der „Gen*** - Vorschreibungen“ ist noch folgendes zu sagen:

Die Wohnung ist im Rahmen eines „Mietkaufmodells“ von der „Gen****“ errichtet worden und wäre daher ab dem Jahr 2019, also frühestens 10 Jahre nach Bezug (Frühjahr 2009), käuflich erwerbbar gewesen, was ich aber durch meine innerhalb von 4-5 Jahren ab Bezug geplante Rückkehr aus dem Osten Österreichs nach Salzburg nie geplant hatte. Die Positionen „Annuitätendienst fix“ bei Wohnung und Garagen waren daher für mich in den vergangenen Jahren ein (verlorener) Mietaufwand da hievon von der Genossenschaft bei meinem Auszug im Frühjahr 2013 auch nichts rückerstattet worden ist. Aus dieser Rechtskonstruktion erklärt sich auch der etwas höhere Gesamtaufwand, ich habe aber, wie schon weiter oben erwähnt, immer nur den Aufwand von 6 Monaten für die „berufsbedingte Wohnung“ in St. Pölten als Werbungskosten geltend gemacht und somit jeweils nur 50 Prozent des Jahresaufwands.

Familienheimfahrten (tabellarische Aufstellungen)

Die Familienheimfahrten nach Salzburg sind in Beilage 3 (für das Jahr 2011) und Beilage 4 (für das Jahr 2012) tabellarisch dargestellt.

Ich hoffe, damit alle Fragen des Ergänzungsersuchens erschöpfend beantwortet zu haben und stehe für Rückfragen weiterhin gerne zur Verfügung (Tel.Nr. *****).

Zuletzt möchte ich nochmals darauf hinweisen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe der Beschäftigungsorte Ort12 bzw. Ort15 für mich auch deswegen unzumutbar war, weil von vornherein mit Gewissheit anzunehmen war, dass die auswärtige Tätigkeit mit 4 - 5 Jahren befristet ist.

Ich war von 1. April 2008 (Beginn bei „AG1“) bis 31. Oktober 2011 (Ende bei AG3), also in einem Zeitraum von 3 Jahren und 7 Monaten sozusagen „auswärts tätig“ und bin mit 2. November 2011 nach Salzburg (AG4) beruflich zurückgekehrt, musste jedoch, wie in meiner Berufung vom 23.08.2013 erwähnt, durch eine bereits nach einem Monat (01.12.2011) eingetretene schwere Erkrankung mit Langzeitkrankenstand mein aktives Berufsleben wesentlich früher beenden als geplant.

Ich ersuche daher abschließend, aus all den erwähnten Gründen meiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 dem Grunde und der Höhe nach stattzugeben."

Beschwerdevorentscheidungen

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 21.3.2014 wurde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 27.1.2014 als unbegründet abgewiesen. Die Begründung lautet wie folgt:

"Wiederaufnahmegrund

Gemäß § 303 Abs 1 lit b Bundesabgabenordnung (BAO) kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 06.12.1990, B 783/89; VwGH 02.04.1990, 89/15/0005; VfGH 30.09.1997, B 2/96).

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (Ritz, BAO⁴, § 303, Rz 21). Neu hervorgekommen ist eine Tatsache, wenn sie bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existiert, aber erst später hervorkommt.

Kann eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (dies ist bereits der Fall, wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmegrund dar (VwGH 14.11.1990, 86/13/0006).

Maßgeblich ist der Kenntnisstand im jeweiligen Verfahren und Veranlagungsjahr. Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Ritz, BAO⁴, § 303, Rz 31 ,33).

Im vorliegenden Fall besteht die neue Tatsache in der Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes. Wäre dieser Umstand im Einkommensteuerbescheid 2011 berücksichtigt worden, hätte dies zu einem anderen Ergebnis geführt, und zwar zur Nichtberücksichtigung der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten.

Die Tatsache kann auch als erwiesen angesehen werden. Auf die ausführlichen Begründungen im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 27.01.2014 und der dazu ergangenen Beschwerdeentscheidung vom 21.03.2014 sei verwiesen.

Das Finanzamt erlangte von dieser neuen Tatsache erst im Zuge der Ermittlungen zum Einkommensteuerbescheid 2012 Kenntnis. Die Verlegung des Wohnsitzes ist jedenfalls mit Anschaffung der Genossenschaftswohnung in St. Pölten im Jahr 2009 erfolgt. Zum Zeitpunkt der Erstellung des Erstbescheids am 27.09.2012 war die Wohnsitzverlegung daher schon vollzogen und der Behörde nicht bekannt.

Damit ist die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes bejaht. Die Wiederaufnahme von Amts wegen kann daher abhängig von Ermessensüberlegungen verfügt werden.

Ermessen

Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Nach dem Normzweck des § 303 BAO ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben (VwGH 30.01.2001, 99/14/0067), unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirkt (Ritz, BAO⁴, § 20, Rz 8). Die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten wurden im Jahr 2011 von Ihnen beantragt, obwohl bereits im Jahr 2009 die Verlegung des Wohnsitzes erfolgt ist. Die Rechtsrichtigkeit war somit herzustellen. Gegen die Verfügung einer Wiederaufnahme kann ua eine (absolute und relative) Geringfügigkeit der Auswirkungen sprechen. Die Geringfügigkeit ist dabei objektiv anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen (VwGH 12.04.1994, 90/14/0044). Eine Nachforderung iHv € 3.309,00 kann keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden."

Am selben Tag erließ die belangte Behörde auch die abweisende Beschwerdeentscheidung hinsichtlich der Einkommensteuer 2011:

"Sachverhalt

*Der Beschwerdeführer ist nach eigenen Angaben alleinstehend (verwitwet). Als Familienwohnsitz wird bis Herbst 2007 ein Reihenhaus in Salzburg-Ort1 angegeben, welches gemeinsam mit der Tochter AB (geb **. **.1986) bewohnt wird. Die Tochter zog im Oktober 2007 in eine 40-45 qm große Wohnung in Salzburg, Ort2 Top 18 und schließlich im Mai 2013 wieder zurück in das Reihenhaus in Salzburg-Ort1. Eine gemeinsame polizeiliche Meldung mit der Tochter besteht seit 05.10.2007 nicht mehr. Seit April 2008 liegen folgende Dienstverhältnisse vor:*

April 2008 - März 2009: Verein „AG1“, Ort12

März 2009 - April 2010: Verein „AG2“, Ort12

Juli 2010 - Oktober 2011: AG3

November 2011 - Jänner 2012: AG4

danach: Krankengeldbezug und Berufsunfähigkeitspension

Ab Mitte 2008 wurde in Ort3 bei Ort12 eine Mietwohnung bewohnt. Ab Mitte 2009 erfolgte eine Übersiedlung in eine Genossenschaftswohnung mit einer Wohnfläche von 95 qm in St. Pölten-Ort5, die bis zum Frühjahr 2013 beibehalten wurde. Danach wurde eine Mietwohnung in St. Pölten-Ort4 bezogen. Von 29.11.2011 bis 28.06.2012 wurde außerdem ein Wohnsitz in Salzburg, Ort6 begründet.

Rechtliche Würdigung

Gemäß § 16 Abs 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG normiert ein Abzugsverbot für die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG (Pendlerpauschale) angeführten Betrag übersteigen.

Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten sind beruflich veranlasst und daher abzugsfähig, wenn aufgrund der Entfernung des Beschäftigungsorts eine tägliche Rückkehr an den (Familien)Wohnsitz nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht privat veranlasst ist (schönere Landschaft, Freundeskreis, „gesündere“ Luft) oder die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037; UFS 11.05.2005, RV/0474-S/02).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes kann unterschiedliche Ursachen haben, wie zB die wirtschaftliche Unzumutbarkeit, wenn betreuungsbedürftige, unterhaltspflichtige Kinder im Haushalt leben bzw pflegebedürftige Angehörige nicht mit übersiedelt werden können (VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121, UFS 27.08.2003, RV/0265-L/03). Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht (VwGH 03.08.2004, 2000/ 13/0083). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038) und muss sich aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037). Im vorliegenden Fall steht fest, dass es sich bei der Tochter AB im Streitjahr 2011 um kein Kind iSd § 106 EStG handelt. Somit ist hier nicht zu untersuchen, ob sie mitübersiedelt werden kann. Andere Gründe für eine (dauernde) Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes wurden nicht genannt.

Liegt jedoch kein Grund für eine dauernde Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes eines (alleinstehenden) Steuerpflichtigen vor, ist die Unzumutbarkeit

der Verlegung des Familienwohnsitzes nur für einen Übergangszeitraum (maximal 6 Monate) zu prüfen (VwGH 29.11.2006, 2002/ 13/0153; 24.09.2007, 2006/15/0027; UFS 30.03.2009, RV/0240-G/08, UFS 11.05.2005, RV/0474-S/02). Der Wohnsitz in St. Pölten besteht jedoch bereits seit 2009.

Im Übrigen steht im Fall von alleinstehenden Steuerpflichtigen nach der Judikatur des VwGH bei der Beurteilung des Werbungskostencharakters von Kosten eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort nicht so sehr das Innehaben eines weiteren Wohnsitzes im Vordergrund, sondern vielmehr der Gesichtspunkt der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung. Maßgebliche Bedeutung kommt dabei der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort zu, dem Wohnbedürfnis des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen (vgl VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012; 24.09.2007, 2006/15/0024; 09.09.2004, 2002/15/0119; 18.12.1997, 96/15/0259). Nach VwGH 2002/15/0119 vom 09.09.2004 wird der Familienwohnsitz verlegt, wenn ein allein stehender Steuerpflichtiger am Beschäftigungsort eine größere Wohnung mietet.

Laut eigenen Angaben verfügt die Mietwohnung in Salzburg (Ort2) über eine Fläche von 40-45 qm, die Genossenschaftswohnung in St. Pölten, Adr2 hingegen über 95 qm. Durch die Anmietung dieser verhältnismäßig großen Wohnung kann dem Wohnbedürfnis jedenfalls entsprochen werden. Anzuzweifeln ist jedoch, dass eine nur 40-45 qm große Wohnung dem Wohnbedürfnis von Vater und (im Streitzeitraum 25-jähriger) Tochter gerecht werden kann. Auch vor dem Gesichtspunkt der Ummeldung des Hauptwohnsitzes von Salzburg nach St. Pölten, nicht erfolgter polizeilicher Meldung in Salzburg (Ort2) und der Beibehaltung einer Wohnung in St. Pölten über mehr als vier Jahre, gelangt das Finanzamt zu der Ansicht, dass eine Wohnsitzverlegung tatsächlich stattgefunden hat.

Der Familienwohnsitz ist also tatsächlich nach St. Pölten verlegt worden. Bei den Fahrten nach Salzburg handelt es sich um Besuchsfahrten zur Tochter. Genächtigt wurde im Haushalt der volljährigen Tochter. Ein eigener Haushalt in Salzburg besteht schon seit Jahren nicht mehr.

Fahrtkosten eines alleinstehenden Arbeitnehmers zum Besuch der Tochter stellen keine Werbungskosten dar, sondern sind der privaten Lebensführung zuzurechnen. Die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten können daher nicht anerkannt werden."

Am 24.3.2014 erließ die belangte Behörde eine Beschwerdeentscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012. Auch diese Beschwerde wurde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird zunächst der Sachverhalt und die rechtliche Würdigung wie schon in der Beschwerdeentscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wiederholt. Hinsichtlich der sachverhaltsmäßigen Änderung für das Jahr 2012 enthält die Beschwerdeentscheidung folgende Ausführung:

"Im Jahr 2012 hat sich der Sachverhalt gegenüber den Vorjahren außerdem dahingehend verändert, dass im Nahebereich von St. Pölten keiner Beschäftigung mehr nachgegangen

wird. Im Rahmen der doppelten Haushaltsführung sind jedoch nur die Kosten einer Wohnung am Beschäftigungsort als Werbungskosten abziehbar; die Aufwendungen der wegverlegten Hauptwohnung gehören zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten (UFSW 07.12.2011, RV/0440-W/11-RS 1).

Die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten können daher nicht anerkannt werden."

Vorlageantrag

Der Beschwerdeführer stellte hinsichtlich der Beschwerdeverentscheidung, mit welcher die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid bezüglich der Einkommensteuer 2011 abgewiesen wurde, einen mit 15.4.2014 datierten Vorlageantrag, in dem er zunächst auf sein bisheriges Vorbringen verwies und wie folgt ergänzte:

"Die erkennende Behörde hat es sich im Rahmen der o.a. Beschwerdeverentscheidung vom 21.03.2014 insofern leicht gemacht, als sie - anstatt auf mein detailliertes Vorbringen näher einzugehen - lediglich diverse Judikatur des VwGH und VfGH zu den Themenbereichen 'Wiederaufnahmegrund' und 'Ermessen' zitiert.

Darüberhinaus wurde in der Beschwerdeverentscheidung im Wesentlichen nur das geändert bzw. 'nachgebessert', was von mir in der Beschwerde vom 24.2.2014 als inhaltlich unrichtig dargestellt worden ist. Auf die Begründung des E-Bescheids 2011 und der dazu ergangenen Beschwerdeverentscheidung wird verwiesen.

Diese Verweise auf den E-Bescheid 2011 sowie die Beschwerdeverentscheidung, in der keinerlei entscheidungsrelevante Änderungen gegenüber dem E-Bescheid 2011 enthalten sind, können aus meiner Sicht nicht geeignet sein, Tatsachen als erwiesen anzusehen (siehe die Feststellung im 3. Absatz auf Seite 2 der Beschwerdeverentscheidung vom 21.03.2014).

Da sohin der erkennenden Behörde im Zuge der Erlassung der eben erwähnten Beschwerdeverentscheidung eine Reihe von Formalmängeln vorzuwerfen sind, ersuche ich das Bundesfinanzgericht, entweder die gegenständliche Causa an das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten zur entsprechenden Mängelbehebung zurückzuverweisen oder in der Sache selbst entscheiden zu wollen, wobei ich diesfalls um Berücksichtigung meines ausführlichen Vorbringens im gesamten bisherigen Verfahren höflich ersuche.

Dem letzten Satz in der Beschwerdeverentscheidung, wonach 'eine Nachforderung von Euro 3.309,00 keinesfalls als geringfügig bezeichnet werden könne', stimme ich insofern zu, als dieser Betrag für mich als ASVG-Pensionsbezieher mit einer Nettopension von monatlich ca. Euro 1.850,- jedenfalls mehr als geringfügig ist, wobei ich auch nicht damit rechnen konnte, dass ein rechtskräftiger E-Bescheid aus 2011 einer Wiederaufnahme unterzogen wird. Für die Republik Österreich ist der Betrag hingegen als äußerst geringfügig anzusehen."

Im Vorlageantrag vom 16.4.2014 gegen die Beschwerdeverentscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 führte der Beschwerdeführer begründend aus:

"Die erkennende Behörde hat es sich im Rahmen der o.a. Beschwerdeverentscheidung vom 21.03.2014 insofern leicht gemacht, als sie, anstatt auf mein detailliertes Vorbringen in der in diesem Verfahren so entscheidungsrelevanten Frage des Familienwohnsitzes (Salzburg oder St. Pölten) näher einzugehen, im Sachverhalt der Beschwerdeverentscheidung eigentlich nur das geändert hat, was von mir in der Beschwerde vom 24.2.2014 richtig gestellt worden ist (im Wesentlichen Recherchefehler der erkennenden Behörde).

Zur Klarstellung des Sachverhalts sei hier nochmals erwähnt: Ich bewohne in St. Pölten-Ort4 eine Mietwohnung und keine Genossenschaftswohnung (wie in St. Pölten-Ort5) und ich habe auch im Jahr 2011/2012 nachweislich einen Wohnsitz in Salzburg, Ort6, gehabt, diese wichtige Feststellung fehlt in der Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheids 2011 vollkommen (Formalmangel).

In der rechtlichen Würdigung des aufgrund meiner Korrekturen von der Behörde richtig gestellten Sachverhalts wird die gesamte Judikatur des VwGH und VfGH zu allen Bezug habenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes angeführt, diese Judikatur passt jedoch zum Teil gar nicht in das gegenständliche Verfahren und stellt sich daher für mich die Frage der Sinnhaftigkeit der Anführung dieser Rechtsprechung der Höchstgerichte durch das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten.

Und daraus dann die Schlussfolgerung zu ziehen: „Der Familienwohnsitz ist tatsächlich nach St. Pölten verlegt worden“, ist aus meiner Sicht in keiner Weise schlüssig und mit einem Formalmangel behaftet.

Nicht eingegangen wurde auch auf mein entscheidungsrelevantes Argument, dass die Wohnung in St. Pölten-Ort5 nur ganz geringfügig größer (ca. 5 m²) als die Wohnung in Salzburg war, da in der erstgenannten Wohnung auch ein 30m²-Arbeitszimmer eingerichtet war (Notwendigkeit des Arbeitens für meine Dienstgeber an mehreren Abenden der Arbeitswoche) und dadurch die Wohnfläche nur ca. 50 m² betragen hat.

Die Aufwendungen für dieses Arbeitszimmer im Jahre 2011 werden unter dem Titel „Werbungskosten“ hier noch gesondert geltend gemacht (siehe Beilage 1). Eine Geltendmachung im Zuge der E-Erklärung 2011 habe ich übersehen.

Zurück zur Beschwerdeverentscheidung vom 21.03.2014:

Neben der Außerachtlassung des Arguments der annähernd gleichen Wohnungsgrößen in Salzburg und St. Pölten wurden auch andere Argumente in meiner ausführlichen Beschwerde gegen den E-Bescheid 2011 nicht behandelt und es liegen daher durch diese Nichtbehandlung wesentliche Formalfehler vor, die ich ersuche, im Zuge des weiteren Verfahrens durch die erkennende Behörde ausmerzen zu lassen oder in der Sache selbst eine bundesfinanzgerichtliche Entscheidung herbeiführen zu wollen.

Die Fahrten zu meiner jüngeren Tochter AB nach Salzburg waren keineswegs Besuchsfahrten, wie von der Behörde argumentiert wird, auch in dieser Frage sind alle meine Argumente - aus welchen Grund auch immer - übersehen und damit auch in formaler Hinsicht nicht ordnungsgemäß behandelt worden.

Ich ersuche daher das Bundesfinanzgericht um entsprechende nochmalige rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhalts im eigenen Kompetenzbereich oder um Zurückverweisung der Angelegenheit an die erkennende Behörde (Finanzamt Lilienfeld St. Pölten) zur nochmaligen inhaltlichen Befassung mit allen Argumenten im Rahmen meiner ausführlichen Beschwerde vom 25.02.2014 gegen den E-Bescheid 2011 vom 27.01.2014.

Beilage erwähnt"

Beigelegt war ein Schreiben des Beschwerdeführers, datiert mit 11.4.2014, mit dem er um die in der Anlage erwähnten Werbungskosten für das Jahr 2011 in Höhe von € 2.520 wie folgt ersucht:

Mit Vorlageantrag datiert mit 17.4.2014 gegen die Beschwerdeverentscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 führte der Beschwerdeführer begründend aus:

"Sehr geehrte Damen und Herren,

auf Grund der Beschwerdeverentscheidung (richtig wäre: Berufungsvorentscheidung) vom 24. März 2014 (eingelangt bei mir am 26.3.2014), betreffend die Berufung (nicht die Beschwerde !!) vom 23. August 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 13. August 2013 stelle ich innerhalb offener Frist den

Antrag (Vorlageantrag)

auf Entscheidung über die Berufung oder Beschwerde (je nachdem, wie seitens des BFG die unrichtigen Formulierungen in der Beschwerdeverentscheidung der erkennenden Behörde vom 24.03.2014 rechtlich gewertet werden) durch das Bundesfinanzgericht.

Ich verweise in inhaltlicher Hinsicht vorsichtshalber auf mein gesamtes bisheriges Vorbringen in meinen Eingaben zur Neufestsetzung der Einkommensteuern für die Jahre 2011 sowie 2012.

In formaler Hinsicht ist jedoch zu bemerken, dass die erkennende Behörde im Spruch der Beschwerdeverentscheidung vom 24.03.2012 das Wort 'Beschwerde' dreimal verwendet, obwohl ich gegen den E-Bescheid 2012 vom 13.08.2013 keine Beschwerde, sondern eine Berufung eingelegt habe. Das Rechtsmittel der Beschwerde wäre mir gar nicht offen gestanden.

Ich verweise hier insbesondere auf die Rechtsmittelbelehrung des E-Bescheides 2012 vom 13. August 2013, in der mir das Recht gewährt wird, gegen diesen Bescheid Berufung einzulegen, nicht aber eine Beschwerde dagegen.

Zusammenfassung:

Die von mir am 23. August 2013, also fristgerecht eingebrachte Berufung, ist von der erkennenden Behörde in formeller Hinsicht bis heute nicht behandelt worden, da die Behörde - wie schon erwähnt - im Spruch der Beschwerdeentscheidung ausschließlich von einer Beschwerde spricht. Da von mir aber, wie soeben erläutert, gar keine Beschwerde eingebracht worden ist, kann auch eine Beschwerde nicht als unbegründet abgewiesen werden. Das Verfahren ist daher aus meiner Sicht vom FA Lilienfeld St. Pölten weiter zu behandeln, die Einbringung des Vorlageantrags an das BFG erfolgt von meiner Seite trotzdem und insbesondere deshalb, um nicht eines Rechtsmittels verlustig zu gehen.

Ich ersuche daher um eine entsprechende Entscheidung, entweder durch das BFG oder durch das FA Lilienfeld St. Pölten. Das Vorbringen von über die formale Seite hinausgehenden, inhaltlichen Argumenten zu der bei mir am 26. März 2014 eingelangten (formal unrichtigen) 'Beschwerdeentscheidung' bleibt ausdrücklich vorbehalten."

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass das Finanzamt von einer tatsächlichen Verlegung des Familienwohnsitzes nach St. Pölten ausgehe und die Fahrten zur Tochter als Besuchsfahrten zu qualifizieren seien, zumal seit Jahren kein eigener Haushalt in Salzburg bestehe.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Beschluss vom 24.8.2018

Mit Beschluss vom 24.8.2018 hat das Bundesfinanzgericht beiden Verfahrensparteien den sich aus den Akten ergebenden Sachverhalt mitgeteilt und ersucht, dazu Stellung zu nehmen. Darüber hinaus wurde dem Beschwerdeführer aufgetragen, verschiedene Fragen zu beantworten. Der Beschluss lautet wie folgt:

"[...] I. Auf Grund der vorgelegten Akten ergibt sich (derzeit) für das Bundesfinanzgericht nachfolgender Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer eines Reihenhauses in Salzburg-Ort1. Ab Herbst 2007 absolvierte er in Innsbruck ein postgraduales Master-Studium am MCI Innsbruck bis Frühjahr 2008. Zu diesem Zweck bestand von November 2007 bis Juni 2008 ein Nebenwohnsitz in Ort10 (Bezirk Ort11 Land). Die jüngere Tochter des Beschwerdeführers,

AB, hatte bis Oktober 2007 ihren Hauptwohnsitz im Reihenhaushaus in Salzburg-Ort1; danach ist sie in die Ort2 in Salzburg in eine Mietwohnung von ca. 40-45m² gezogen. Vermieterin dieser Wohnung war Frau OP.

Von April 2008 bis März 2009 hat der Beschwerdeführer beim Verein "AG1" in Ort12 gearbeitet und von Juli 2008 bis Juni 2009 in einer Mietwohnung in Ort3 gewohnt.

Von Juni 2009 bis Oktober 2009 bestand ein Nebenwohnsitz und von Oktober 2009 bis Juni 2013 bestand ein Hauptwohnsitz in St. Pölten-Ort5 (Adr2). Dabei handelte es sich um eine Genossenschaftswohnung mit einer Wohnungsgröße von ca. 95m². Von März 2009 bis März 2010 hat der Beschwerdeführer beim Verein "AG2" in Ort12 gearbeitet. Nach kurzer Zeit der Arbeitslosigkeit in den Monaten April bis Juni 2010 bestand von Juli 2010 bis Oktober 2011 ein Beschäftigungsverhältnis zur AG3. Im November 2011 begann ein neues Dienstverhältnis zum AG4 in Salzburg. Von November 2011 bis Juni 2012 hatte der Beschwerdeführer auch eine Wohnung in Salzburg, Ort6.

Seit Juli 2012 bezieht der Beschwerdeführer eine Berufsunfähigkeitspension, zumal der Beschwerdeführer im Dezember 2011 schwer erkrankte. Die Krankenbehandlung erfolgte durch Haus- und Fachärzte in St. Pölten weil die Ärztinnen in Salzburg durch das Verlassen von Salzburg im Jahr 2008 verloren gingen.

Von Juni 2013 bis Mai 2016 bestand ein Hauptwohnsitz in St. Pölten-Ort4 (Adr3) in einer Mietwohnung mit ca. 38m². Von Mai 2016 bis Mai 2017 bestand ein Hauptwohnsitz in St. Pölten (Adr4) und seit Mai 2017 besteht ein Hauptwohnsitz in Ort14.

Seit 2013 bewohnt die Tochter AB das Reihenhaushaus in Salzburg-Ort1 mit ihrem Lebensgefährten. Seit Februar 2014 besteht auch ein Nebenwohnsitz des Beschwerdeführers im Reihenhaushaus in Salzburg-Ort1.

> Beide Parteien des Beschwerdeverfahrens werden ersucht, dazu Stellung zu nehmen.

II. Der Beschwerdeführer wird aufgefordert, zu nachfolgenden Ausführungen Stellung zu nehmen bzw. diesbezüglichen Fragen zu beantworten:

a) Berufliche Situation:

In der Eingabe (Berufung) vom 23.8.2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 heißt es:

"In diesem Zusammenhang [Anm: Übernahme der Leitung des Lehrmanagements an der AG4 in Salzburg] war geplant gewesen, einen dauerhaften Wohnsitz in Salzburg zu begründen, wodurch die Familienheimfahrten und die doppelte Haushaltsführung ab 1.1.2012 nicht mehr relevant gewesen wären. Bevor es jedoch dazu kam, wurde ich mit Beginn 01.12.2011 von einem Tag auf den anderen schwer krank und damit auch arbeitsunfähig, wobei die Ursache für diese schwere Erkrankung (Vergiftung ? Psychische Erkrankung ?) bis heute nicht eindeutig feststeht.

Die Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit hat - wie aus beiliegender Bestätigung der BVA ersichtlich ist - vom 01.12.2011 bis 30.06.2012, also insgesamt sieben Monate gedauert, davon betreffen 6 Monate das Jahr 2012 (Jänner - Juni). Im Juli 2012 wurde mir von

der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) empfohlen, einen Antrag auf Gewährung einer Berufsunfähigkeitspension einzubringen, diesem Antrag wurde rückwirkend per 01. Juli 2012 stattgegeben."

In der Beschwerde vom 22.4.2014 gegen den Wiederaufnahmebescheid 2010 heißt es: "Ad 4): Zutreffend ist, dass St. Pölten derzeit noch mein Hauptwohnsitz ist. Ich habe aber einen Nebenwohnsitz in Salzburg-Ort1 (Adr1), der in einen Hauptwohnsitz umgewandelt wird, sobald ich dorthin dauerhaft zurückgekehrt bin."

Hingegen heißt es in der Eingabe (Berufung) vom 23.8.2013 auf Seite 4, dass noch im März 2012 davon auszugehen war, dass nach Ausheilung der Krankheit das Berufsleben jedenfalls in der Nähe von St. Pölten fortgesetzt werden würde.

> Um Stellungnahme zu den unterschiedlichen Beschwerdevorbringen wird ersucht.

b) Wohnungen / Wohnsitze:

In der Beschwerde vom 24.2.2014 gegen den Wiederaufnahmebescheid 2011 heißt es: "Von 29.11.2011 bis 28.06.2012 (7 Monate) habe ich auch einen Wohnsitz in Salzburg, Ort6, gehabt, was im Sachverhalt nicht aufscheint."

In der Eingabe vom 18.10.2013 (Beantwortung eines Ergänzungsersuchens) heißt es auf der zweiten Seite:

"In den Jahren 2011-2012 war daher der Familienwohnsitz in der Stadt Salzburg, Ort2. Dauerhaft bewohnt hat diese Mietwohnung, wie gesagt, meine Tochter AB, die aber heuer wieder plangemäß in das inzwischen mieterfrei gewordene Reihenhaus in Ort1 'zurückübersiedelt' ist und es seither mit ihrem Lebensgefährten bewohnt."

Aus einer Zusammenschau dieser Vorbringen lässt sich der Schluss ziehen, dass im Zeitraum von Ende November 2011 bis Ende Juni 2012

-) ein Wohnsitz in Salzburg, Ort2
-) ein Wohnsitz in Salzburg, Ort6
-) ein Wohnsitz in St. Pölten-Ort5, Adr2 bestand.

Zur Wohnung in Salzburg Ort6:

> Handelte es sich dabei um eine Mietwohnung? Falls ja, wer war der Vermieter, wie hoch war die Miete? Warum endete die Wohnsitz in dieser Wohnung am 28.6.2012?

> Wie groß war diese Wohnung?

c) Aus den eingereichten Einkommensteuererklärungen sowie den Einkommensteuerbescheiden ist ersichtlich, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Reihenhaus in Salzburg-Ort1 durchgehend seit dem Jahr 2008 erklärt werden - auch in den Jahren 2013 ff, in denen laut Eingabe vom 18.10.2013 das Reihenhaus wieder mietfrei geworden sei und nun von der Tochter AB bewohnt wird.

> Von wann bis wann war das Reihenhaus in Salzburg vermietet?

> Wer waren die Mieter?

d) Kostentragung Wohnung Salzburg, Ort2:

In der Eingabe vom 12.8.2013 (Beantwortung eines Auskunftersuchens) wird ausgeführt, dass eine Übersiedlung der Tochter AB von Salzburg nach St. Pölten wirtschaftlich nicht zumutbar sei, weil sie eine fixe Anstellung als Heilmasseurin im Institut1 hat und diese Stelle durch eine Übersiedlung sofort verloren gehen würde.

In der Beschwerde vom 22.4.2014 wird ausgeführt, dass die Miete für die Wohnung Ort2 in den Jahren 2007-2012 direkt vom Beschwerdeführer an die Vermieterin bezahlt wurde und dies ein Indiz für den Familienwohnsitz in dieser Wohnung sei.

> Handelt es sich bei der Anstellung im Institut1 um ein gewöhnliches Angestelltenverhältnis oder um einen Ausbildungsarbeitsplatz (zB Lehrstelle), der nur mit einer zB Lehrlingsentschädigung vergütet wird, womit die Lebenshaltungskosten inkl. Miete nicht abgedeckt werden können?

> Bestand das Dienstverhältnis durchgehend seit 2007 bis 2012?

> Wurden die Mietkosten von der Tochter refundiert?

e) Geltend gemachte Kosten für die doppelte Haushaltsführung:

Als Kosten für die doppelte Haushaltsführung wurden in den Jahren 2010 bis 2012 folgende Beträge in den Einkommensteuererklärungen geltend gemacht:

2010	2011	2012
6.393,00	6.533,34	5.664,00

Dabei handelt es sich jeweils um die Miete ("Annuitätendienst fix") für die Genossenschaftswohnung und Garagen in St. Pölten-Ort5, Adr2 für sechs Monate pro Jahr.

Allerdings ist der Betrag in Höhe von € 5.664,00 für 2012 nicht korrekt, da fälschlicherweise nur eine Garage berücksichtigt wurde. Aus der Eingabe vom 18.10.2013 (Seite 6) ist zu entnehmen, dass richtigerweise € 6.732,60 geltend gemacht werden sollten als Kosten für die doppelte Haushaltsführung.

> Ist dies zutreffend?

f) Arbeitszimmer

Dem Vorlageantrag gegen die Beschwerde vorentscheidung 2011 angehängt war noch ein Schreiben betreffend der nachträglichen Geltendmachung von Werbungskosten. Für die regelmäßige Benützung des Arbeitszimmers in der Wohnung in St. Pölten-Ort5, Adr2 werden € 210 monatlich "in Rechnung gestellt". Insgesamt werden € 2.520,00 an weiteren Werbungskosten für 2011 begehrt.

Für das Jahr 2010 wurden als Kosten für das Arbeitszimmer € 2.340,00 nachträglich geltend gemacht.

Für das Jahr 2012 wurden keine Kosten für ein Arbeitszimmer geltend gemacht.

> Werden mit der Geltendmachung von Kosten für ein Arbeitszimmer fiktive Kosten geltend gemacht, zumal - zumindest ein Teil der Kosten für das Arbeitszimmer - bereits in den Kosten für die doppelte Haushaltsführung enthalten sind?

> *Stand an den Arbeitsorten in Ort12 ("AG2"), in Ort15 ("AG3") und in Salzburg ("Leiter des Lehrgangsmanagements am AG4") ein Arbeitsplatz (Büro) zur Verfügung?*

> *Was war die genaue berufliche Tätigkeit beim Arbeitgeber "AG2", der "AG3" und dem "AG4 Salzburg"?*

"

Dazu hat die belangte Behörde am 24.9.2018 geantwortet, dass den Ausführungen zum zusammengefassten Sachverhalt von der belangten Behörde vollinhaltlich zugestimmt wird.

Der Beschwerdeführer brachte folgenden mit 24.10.2018 datierten Schriftsatz ein:

"[...] zum Beschluss des Bundesfinanzgerichts (BFG) vom 24. August 2018, GZ RV/7103084/2014, nehme ich innerhalb offener Frist wie folgt Stellung:

ad I) :

Der vom BFG unter Pkt. I auf Grund der vorliegenden Aktenlage ermittelte Sachverhalt darf wie folgt ergänzt werden, damit sich ein vollständiges Bild der persönlichen Verhältnisse ergibt:

Ich bin seit November 1983 Alleineigentümer eines Mittelreihenhauses (kurz RH) in PLZ Ort1 bei Salzburg, Adr1. In diesem RH haben auch meine Frau, Mag. pharm. Gattin (Ende Nov. 2004 an Brustkrebs verstorben) und unsere beiden Töchter MN (geb. 1982) und AB (geb. 1986) gewohnt.

Ab Herbst 2006 (nicht 2007) habe ich, da ich schon immer großes Interesse am Bereich „Wirtschafts- und Steuerrecht“ gehabt habe, am Management Center Innsbruck (MCI) ein viersemestriges postgraduales Master-Studium (International Business & Tax Law, LL.M.) absolviert. Dabei hat es sich als nützlich erwiesen, ab dem dritten von vier Studiensemestern mehr als in den ersten beiden Semestern in der Nähe des Studienorts zu sein (u.a. auch für die „Master Thesis“ mit Benützung der Bibliothek der Universität Innsbruck), sodass ich im November 2007 einen Nebenwohnsitz in Ort10 nahe Ort11 begründet habe. Dies war im ersten und zweiten Semester nicht zwingend notwendig, da dieser Studiengang des MCI überwiegend in Wochenend-Modulen (meist Freitag/Samstag) geführt wurde und daher eine punktuelle Anreise von Ort1 nach Ort11 mit Nächtigung am Studienort erfolgt ist.

*Meine ältere Tochter MN hat ab Herbst 2000 Studien in Ort11 und Ort12 absolviert und ist daher seit diesem Zeitpunkt nicht mehr in Ort1 wohnhaft. Sie lebt seit vielen Jahren in Ort12 und ist dort als ***Berufsbezeichnung*** tätig, derzeit in Karenz.*

*Mit Ende meines Studiums am MCI im Juni 2008 (Abschlussprüfung 6. Juni 2008) habe ich meinen Nebenwohnsitz in Ort10 aufgegeben und bin nach Ort3 gezogen, da ich bereits ab 1. April 2008 als Angestellter beim Verein „AG1“ (kurz MSF) in Ort12 tätig war, dies bis 15. März 2009. Am Tag danach wechselte ich zum ebenfalls in Ort12 befindlichen Verein „AG2 ... ***hilfe QR“ (kurz MIM), da mir dort die Position des stv. Geschäftsführers angeboten wurde, dies mit höherem Gehalt als bei „AG1“.*

Diese Position bekleidete ich bis 31. März 2010, im Zusammenhang mit meinem Ausscheiden kam es zu einer arbeitsgerichtlichen Auseinandersetzung, die mit einem Vergleich endete. Während dieser Zeit, von April bis Juni 2010, war ich beim AMS als arbeitssuchend gemeldet.

Ab Anfang Juli 2010 war ich an der „AG3“ (KUD) angestellt, dies als Jurist in der DLE Personal & Recht bis Ende Oktober 2011. Der letzte Berufswechsel erfolgte dann per Anfang November 2011 an die „AG4 Salzburg“ (kurz ZOM), wo ich als Leiter des Lehrmanagements (Angestellter) tätig war.

Doch bereits nach 1 Monat Tätigkeit an der ZOM, also Anfang Dezember 2011, erkrankte ich schwer, wobei ein massiver Burn Out Zustand von meinen Ärzten festgestellt wurde, der eine durchgehende Arbeitsunfähigkeit nach sich zog. Dies führte auch dazu, dass ich meinen Dienstgeber ZOM im Jänner 2012 von St. Pölten aus telefonisch gebeten habe, das Dienstverhältnis (DV) einvernehmlich zu beenden, da mir eine rasche Rückkehr auf meinen Arbeitsplatz in Salzburg vorerst denkbar erschien. Dies auch deshalb, da mir ein stationärer Aufenthalt in der Krankenanstalt fachärztlich nahe gelegt worden war. Die einvernehmliche Auflösung des DV wurde zum 31. Jänner 2012 realisiert.

Eine kleine Garconniere in der Ort6 (Nebenwohnsitz), wurde im Nov. 2011, als ich noch gesund war, angemietet, um nicht täglich St. Pölten - Salzburg und retour fahren zu müssen. Sie diente als Schlafstelle an Werktagen und war nur ca. 250 m vom Verwaltungsgebäude der ZOM (Dienstort) entfernt. Vermieterin war Frau ST, die Miete incl. BK betrug monatlich Euro 430,-. Das Mietverhältnis wurde, ebenfalls ausgelöst durch meine Krankheit und die daraus resultierende Beendigung des Dienstverhältnisses zur ZOM, im Einvernehmen mit der Vermieterin vorzeitig beendet. Diese Wohnung mit ca. 30 m² WNFI. war aber ohnedies nur als Übergangslösung gedacht, solange ich keine größere Wohnung als Dauerwohnsitz gefunden hatte. Mein RH in Ort1 ist erst im Frühjahr 2013 fremdmietnerfrei geworden, als die Mieter, ein deutsches Ehepaar, ausgezogen sind. Dass ich dann in mein RH nach Ort1 - diese Gemeinde grenzt direkt an das Stadtgebiet Salzburg an - gezogen wäre und dort wieder meinen Hauptwohnsitz begründet hätte, ist mit Sicherheit anzunehmen. Dies bei aufrechter Dienstverhältnis zum AG4. Durch meine mehrmonatige Krankheit und die Pensionierung ab 1. Juli 2012 stellt sich diese Frage aber nicht mehr.

Zu den Wohnsitzen in St. Pölten und Ort14:

- 1) St. Pölten-Ort5 (Juni 2009 bis Juni 2013); Genossenschaftswohnung*
- 2) St. Pölten-Ort4 (Juni 2013 - Mai 2016); Mietwohnung*
- 3) St. Pölten-Ort13 (Mai 2016 - Mai 2017); Mietwohnung*
- 4) Ort14 (Mai 2017 bis heute); Mietwohnung*

Der Wohnsitz 1) war, wie das BFG zutreffend feststellt, von Juni bis Oktober 2009 Nebenwohnsitz, danach Hauptwohnsitz. Auch die unter Pkt.2) bis 4) angeführten drei Wohnsitze waren bzw. sind (Ort14) Hauptwohnsitze.

Zum Reihenhauses (RH) in Ort1, Adr1:

Meine Tochter AB und ihr Lebensgefährte UV sind im Frühjahr 2013 in das von den Mietern kurz davor übergebene Reihenhaus nach umfangreichen Sanierungsarbeiten eingezogen, ich habe es ihnen vermietet und erziele daraus bis heute auch monatliche Mieteinnahmen (Einkommen aus V + V). Details dazu später unter Pkt. II c).

Ad II):

*a) Berufliche Situation (Berufung vom 23.8.2013 bzw. Beschwerde vom 22. 4. 2014)
Zum Zeitpunkt des Antritts der Position als Leiter des Lehrmanagements an der ZOM (1. Dezember 2011) war ich ca. 58,5 Jahre alt. Mein Plan in beruflicher Hinsicht war daher, bis zur Erreichung des regulären Pensionsalters, also bis Ende März 2018, diese Tätigkeit als Angestellter der ZOM in einem Vollzeit-Dienstverhältnis auszuüben und dann mit 1. April 2018 (65. Geburtstag am 15.3.2018) in Pension zu gehen. Dies hatte ich auch anlässlich meiner Bewerbung beim Hearing dem dafür zuständigen Gremium der AG4 Salzburg (ZOM) zugesagt.*

Schon im November 2011 hatte ich damit begonnen, in der Stadt Salzburg oder in Salzburg-Umgebung eine dauernde Bleibe (Wohnung, Reihenhaus oder Haus) zu suchen und zu finden, da die kleine Garconniere in der Ort6, wie unter Pkt.1 meiner Stellungnahme bereits erwähnt, nur als eine Zwischenlösung zur kurzfristigen Überbrückung des Nöchtigungsproblems für die erste Zeit meiner Anstellung an der ZOM war.

Aufgrund meines massiven „Burn—Out—Zustands“, der immer wieder auch als „Infarkt der Seele“ bezeichnet wird, wurde die Garconniere von meiner Tochter AB Ende Jänner 2012 geräumt und damit für eine nachfolgende Vermietung durch die genannte Vermieterin frei gemacht. Mir selbst war eine Anreise nach Salzburg zu diesem Zeitpunkt noch gesundheitlich unmöglich, erst in der zweiten Junihälfte 2012, als sich mein Zustand durch die eintretende Wirkung vieler Medikamente entsprechend gebessert hatte, war ich zum ersten Mal wieder in Salzburg und habe die formelle Abmeldung des Nebenwohnsitzes in der Ort6 beim Magistrat Salzburg vorgenommen.

Zur Berufsunfähigkeitspension: Diese Pension war von Anfang an mit keiner Befristung versehen, sie wurde mit 1. Juli 2012 wirksam und dauerte bis 31.März 2018. Seit dem 1. April 2018 beziehe ich die reguläre Alterspension, da ich am 15.März 2018 das 65.Lebensjahr vollendet habe.

Zu den beiden Beschwerdevorbringen:

1) Eingabe vom 23.August 2013:

Im März 2012, also mit 59 Jahren, war mit Sicherheit davon auszugehen, dass ich nach erfolgter Ausheilung meiner psychischen Erkrankung mein Berufsleben noch bis zur Erreichung des regulären Pensionsalters, also noch 6 Jahre lang, fortsetzen werde können. Ich habe ja insbesondere auch deshalb die viersemestrige Ausbildung am MCI Innsbruck im Alter von 53 Jahren begonnen und 2 Jahre später (2008), also mit 55 Jahren, mit einem „LL.M.-Master“ abgeschlossen, um für die letzten 10 Jahre meines Berufslebens noch alle Chancen auf gute Positionen in der Berufswelt zu haben. Dieser Plan ist auch

weitgehend aufgegangen, da ich ab April 2008 bei AG1, AG2, der AG3 und zuletzt an der AG4 Salzburg sehr interessante Jobs, jeweils in Anstellungsverhältnissen eingenommen habe.

Keinesfalls konnte ich im März 2012 und danach damit rechnen, dass ich schon vier Monate später in der Berufsunfähigkeitspension sein würde, und dies ohne zeitliche Befristung. In der Nachdenkphase während meines langen Krankenstands (fachärztliche Diagnose: F_Nr_Bezeichnung) hatte ich mir daher auch zum Ziel gesetzt, nach Beendigung des Krankenstands mein Berufsleben fortzusetzen, dies im Raum Salzburg, nicht aber in St. Pölten, wie ich in der Eingabe vom 23.8.2013 auf Seite 3 (Mitte) irrtümlich angegeben habe.

2) Beschwerde vom 22. April 2014:

Nach Erhalt des Pensionsbescheids mit Wirkung ab 1. Juli 2012 habe ich einen schon im Frühjahr 2012 bewilligten, sechswöchigen Reha-Aufenthalt in der Rehabilitationsklinik Ort16 (12.9. bis 24.10.2012) absolviert. Die Suche nach einer neuen beruflichen Herausforderung im Raum Salzburg habe ich parallel dazu betrieben, sie war aber leider nicht von Erfolg gekrönt, dies auch angesichts der Tatsache, dass man als „Berufsunfähigkeitspensionist“ mit fast 60 Jahren am Arbeitsmarkt nicht mehr gefragt ist.

In der Genossenschaftswohnung in St. Pölten-Ort5 bin ich bis Juni 2013 wohnhaft geblieben und dann in den Stadtteil Ort4 umgezogen, wo ich bis Mai 2016 in einer kleinen Mietwohnung gewohnt habe. In dieser Zeit habe ich, obwohl seit Mitte 2012 „Frühpensionist“, die Suche nach einer Beschäftigung in Salzburg weiterbetrieben und war zu diesem Zweck oft auch mehrere Tage im RH in Ort1, wo ja meine Tochter AB und ihr Lebensgefährte UV seit 2013 als Mieter wohnten. Deshalb habe ich mich auch entschlossen, ab Mitte Februar 2014 in Ort1 einen Nebenwohnsitz zu begründen, der im Falle einer erfolgreichen Jobsuche spätestens bei Dienstantritt in Salzburg in einen Hauptwohnsitz umgewandelt worden wäre.

In Anbetracht meines Alters (Vollendung des 60. Lebensjahres im März 2013) ist es mir aber trotz wirklich großer Bemühungen nicht mehr gelungen, einen qualifizierten Posten als Jurist zu bekommen, sodass auch die Übersiedlung nach Ort1 keine zwingende Notwendigkeit mehr war.

Der Hauptwohnsitz in St. Pölten-Ort13 (siehe Seite 3) resultiert aus einer Beziehung mit einer Pädagogin, diese Beziehung ist im April 2017 einvernehmlich beendet worden. Danach bin ich nach Ort14 gezogen, wo ich seit Mitte Mai 2017 in einer Mietwohnung im Haus Adr wohne.

Aus meiner Sicht liegen sohin keine unterschiedlichen Beschwerdevorbringen vor, wobei natürlich auch zu berücksichtigen ist, dass die zwei Eingaben (siehe Seite 5) neun Monate auseinander liegen (August 2013 und April 2014). Dazu kommt noch, dass die Eingabe vom August 2013 Bezug auf den damaligen Plan der Begründung eines dauerhaften Wohnsitzes in Salzburg/Ort1 per Anfang 2012 nimmt, als noch das Dienstverhältnis zur AG4 Salzburg (ZOM) aufrecht war. Die erst nach 7 Monaten, also per 30. Juni

2012, ausgeheilte psychische Erkrankung hat aber leider alle Berufs- und damit auch Wohnsitzverlegungspläne von mir mit einem Schlag zunichte gemacht. Ich ersuche daher das BFG, diesen Umstand bei der rechtlichen Beurteilung wohlwollend berücksichtigen zu wollen. Ich habe übrigens von September 2017 bis Jänner 2018 (5 Monate) nochmals diese Erkrankung gehabt, deswegen auch mein Reha-Aufenthalt in Bad Hall im Aug./Sept. 2018.

b) Wohnungen / Wohnsitze

1) Beschwerde vom 24. Februar 2014

Zur Wohnung in der Ort6 verweise ich nochmals auf meine Ausführungen zu Pkt. I auf Seite 3 sowie zu Pkt. II a), 2. Absatz. Hier sind auch die vom BFG gestellten Fragen (Vermieterin, Wohnungsgröße, Miethöhe) detailliert beantwortet. Dass diese Kleinwohnung nie ein Familienwohnsitz war bzw. sein hätte können, geht aus dem Gesagten klar hervor. Sie war, wie geschildert, eine sehr kurze Zwischenlösung zur Überbrückung des Nächtigungsproblems in der allerersten „ZOM-Zeit“. Soweit mir noch erinnerlich ist, war gar kein Bett in der Wohnung, sondern habe ich provisorisch auf einer „Doppelluftmatratze“ geschlafen, dies aber ohnedies nur bis Anfang Dezember 2011, ab diesem Zeitpunkt war ich ja schwer krank und daher nur noch in St. Pölten im siebenmonatigen Langzeitkrankenstand. In diesem Zusammenhang ist mir auch noch in Erinnerung, dass ich die Miete an die Vermieterin nur bis incl. Jänner 2012 zahlen musste, da die Wohnung ja, wie erwähnt, bereits im Jänner von meiner Tochter AB vollständig geräumt und alle Schlüssel übergeben wurden. Daher verzichtete Frau ST entgegenkommenderweise auf weitere Mietzahlungen.

2) Eingabe vom 18. Oktober 2013

Der Familienwohnsitz meiner Familie, die sich nach dem Tod meiner Frau im Alter von 50 Jahren in vielfacher Hinsicht wieder neu orientieren hat müssen, war 2011/12 in Salzburg, Ort2, wie in der Eingabe vom 18. Oktober 2013 erwähnt. Zutreffend ist daher auch die Feststellung des BFG, dass zwei Wohnsitze in der Stadt Salzburg (Ort2 und Ort6) und ein Wohnsitz in St. Pölten im genannten Zeitraum bestanden, der Familienwohnsitz meiner Familie war aber in dieser Zeit immer die Wohnung in der Ort2.

c) Einkommensteuererklärungen und -bescheide

Zutreffend ist, dass das RH in Ort1 seit dem Jahr 2008 und bis heute vermietet ist und daher von mir laufend Einkünfte aus V+V erklärt werden, dies auch im Jahr 2013. Meine Eingabe vom 18.10.2013 ist zugegebenermaßen insofern etwas unpräzise, als das RH im Mai 2013 nach dem Auszug der Mieter XY (Ehepaar) nicht mietfrei, sondern „fremdmietfrei“ geworden ist, sodass nach notwendigen Sanierungsmaßnahmen in den Monaten Juni und Juli 2013 das RH mit 1. August 2013 an meine jüngere Tochter AB und ihren Lebensgefährten UV zu einem verminderten monatlichen Mietzins wieder vermietet werden konnte.

Mieter 2013 ff

Von Dezember 2008 bis Mai 2013 (4,5 Jahre): Ehepaar XY;

Von August bis Dezember 2013 und bis heute: Tochter AB und UV.

Juni und Juli 2013: Keine Vermietung des RH, da Sanierungsarbeiten.

Mieteinnahmen 2013 (netto)

Von XY: 2.491,- , von Bf [Anm BFG: Tochter] + UV: 1.365,- , jeweils zzgl. 10 % Umsatzsteuer. Gesamt daher 3.856,- zzgl. 385,60 USt.

Wie aus diesen Zahlen hervorgeht, ist die Miete an das damalige Einkommen von AB und UV angepasst und somit entsprechend reduziert worden. Dies auch angesichts ihrer nicht unwesentlichen Eigenleistungen im Zuge der Sanierungsmaßnahmen, diese wurden von beiden unentgeltlich erbracht.

Das RH ist, wie auch aus meinen laufenden Steuererklärungen (Einkommens- und Umsatzsteuer) ersichtlich, nach wie vor an meine Tochter und ihren Lebensgefährten vermietet, woran sich vorerst auch nichts ändern wird. Alle Mietzahlungen werden ordnungsgemäß von mir versteuert und die Umsatzsteuervoranmeldungen quartalsweise eingereicht. Der Umsatzsteuerbescheid 2017 liegt bereits vor, die Einkommensteuererklärung 2017 wird demnächst via FinanzOnline eingebracht werden.

d) Kostentragung Wohnung Salzburg, Ort2

Wie von mir in der Eingabe vom 12.8.2013 ausgeführt, war es für meine Tochter AB nicht zumutbar, nach St. Pölten zu übersiedeln. Sie hat im Frühjahr 2005 die HWS Salzburg-Annahof abgeschlossen und danach im WIFI Salzburg Ausbildungen als Heilmasseurin und medizinische Masseurin erfolgreich absolviert. Auf Grundlage dieser Ausbildungen wurde sie im Institut1 als Heilmasseurin angestellt, dies durchgehend ab 2007. Das Dienstverhältnis ist aufrecht, derzeit befindet sie sich im Mutterschutz mit Geburtstermin Okt./Nov.2018. Im Falle einer Übersiedlung nach St. Pölten hätte sie das sichere Dienstverhältnis in Salzburg kündigen müssen, ihre Planstelle wäre sofort nachbesetzt worden und damit verloren gegangen. Sie hat auch bis heute ihr gesamtes soziales Umfeld in Salzburg und Umgebung, dieses wäre unwiederbringlich verloren gegangen, wodurch auch nachhaltige seelische Probleme zu befürchten gewesen wären.

Zutreffend ist, wie in der Beschwerde vom 22.4.2014 ausgeführt, dass die Miete für die Wohnung Ort2 während der gesamten Dauer des Mietverhältnisses, also von Sommer 2007 bis Frühjahr 2013, von mir an die Vermieterin OP bezahlt worden ist, ebenso die Kautions. Bei ABs Anstellung im Institut1 handelt es sich um ein ungekündigtes Dienstverhältnis als Angestellte.

Die Miete wurde von mir bezahlt, weil ABs Anfangsgehalt niedrig war (keine Vordienstzeiten) und ihr im RH Ort1 bis Sommer 2007 ja keine Miet- und Betriebskosten erwachsen sind. Durch ihre Übersiedlung in die Stadt Salzburg konnte das Reihenhaus in Ort1 von mir zu 100 Prozent vermietet werden, wodurch Mieteinnahmen lukriert wurden, die ich unter anderem auch zur Begleichung von Miete und Betriebskosten am Familienwohnsitz Ort2 verwendet habe.

Dies habe ich auch so mit meinen beiden Töchtern vor ABs Übersiedlung in die Stadt Salzburg vereinbart. Das ungekündigte Dienstverhältnis von AB zum Institut1 besteht seit 2007, sie ist derzeit, wie gesagt, im Mutterschutz zu ihrem ersten Kind.

Es wurden von AB an mich keine Mietkosten refundiert, dazu bestand aufgrund der Vereinbarung mit meinen Töchtern auch kein Grund. Und dass ein Familienvater mit Einkommen sowohl aus unselbständiger Tätigkeit als auch aus V+V die Kosten für Miete und BK des Familienwohnsitzes übernimmt, ist sicher nicht ungewöhnlich.

e) Kosten für die doppelte Haushaltsführung

Zutreffend ist, dass von mir in der Einkommensteuererklärung 2012 irrtümlich, jedoch zu meinem Nachteil, zu wenig Aufwand für die Wohnung in St. Pölten samt TG-Abstellplätzen (Garagen) angeführt bzw. geltend gemacht worden ist. Diesen Fehler habe ich dann in der Eingabe vom 18.10.2013 richtig gestellt. Ein Betrag von 6.732,60 ist für das Jahr 2012 als Kosten für die doppelte Haushaltsführung korrekt. Diesbezüglich ersuche ich nochmals, das Versehen nachsehen zu wollen.

f) Arbeitszimmer

Zutreffend ist, dass von mir an weiteren Werbungskosten für das Jahr 2010 ein Betrag von Euro 2.340,00 und für das Jahr 2011 ein Betrag von 2.520,00 nachträglich geltend gemacht wurde. Dies mit Eingabe (Schreiben) vom 2. Mai 2014 für das Jahr 2010 und mit Eingabe (Schreiben) vom 11. April 2014 für das Jahr 2011. Für das Jahr 2012 mit je 6 Monaten Krankenstand bzw. Ruhestand wurde kein Antrag gestellt.

Zurückziehung von Eingaben

Zu Punkt f) - Arbeitszimmer - der Rechtsauffassung, dass die nachträgliche Geltendmachung von weiteren Werbungskosten für 2010 und 2011 aus den in den Eingaben näher angeführten Gründen zu Recht erfolgt ist. Trotzdem ziehe ich die Eingaben vom 11. April und 22. Mai 2014 hiermit zurück, dies aus verfahrensökonomischen Gründen.

Vorsichtshalber erstatte ich in diesem Zusammenhang Selbstanzeige gemäß Artikel 1 § 29 BAO zur Hintanhaltung allfälliger finanzstrafrechtlicher Verfolgung.

Die unter Pkt. f) vom BFG im Beschluss vom 24.08.2018 gestellten drei Fragen sind zumindest aus meiner Sicht durch die Zurückziehung der beiden o.a. Eingaben gegenstandslos geworden, sollte das BFG anderer Meinung sein, so bin ich natürlich gerne bereit, auch diese Fragen kurzfristig zu beantworten.

III) Zusammenfassung und Schlussbemerkungen

Ich habe mich in dieser Stellungnahme bemüht, den Sachverhalt übersichtlich darzustellen und alle Fragen zu beantworten. Angesichts der Komplexität der Materie und des Sachverhalts ist es sicher nicht ganz einfach, den Überblick zu bewahren. Die Zurückziehung der beiden Eingaben aus dem Jahr 2014 erfolgt, wie gesagt, aus Gründen der Verfahrensökonomie, aber auch deshalb, da mir die Rechtslage bei diesen Eingaben (Geltendmachung von Werbungskosten) inzwischen nicht mehr ausreichend gesichert erscheint und ich daher mit der Zurückziehung der beiden Eingaben einen zielführenden Beitrag zur Gesamterledigung leisten möchte.

Abschließend gehe ich davon aus, dass alle Angaben in dieser Stellungnahme nachvollziehbar sind und auch in rechtlicher Hinsicht gewürdigt werden können. Für Rückfragen bin ich jederzeit telefonisch und unter dem email-account Bf@sbg.at erreichbar. Die Abkürzung „sbg.at“ verweist auf die „Salzburg AG“ als mein langjähriger Provider für Internet und Kabel-TV. Dieser Provider wurde bewusst von mir in den letzten 30 Jahren beibehalten, um nicht nach der geplanten (aber letztlich doch nicht vollzogenen) Rückkehr nach Ort1 bzw. Salzburg alles wieder ändern zu müssen.

Sollten zum Beweis einzelner Angaben in dieser Stellungnahme noch Unterlagen nachzureichen sein, so komme ich dem gerne nach, aus den Steuerbescheiden der in diese Causa involvierten Jahre und aus allen Eingaben geht aber im Wesentlichen alles hervor, was dem BFG noch nützlich sein könnte. Ich ersuche abschließend höflich um Stattgebung hinsichtlich aller eingebrachten Rechtsmittel und damit auch um Erledigung aller noch offenen Verfahren."

Am 16.11.2018 langte beim Bundesfinanzgericht folgender ergänzende Schriftsatz ein: "[...] ich erlaube mir, meine Eingabe vom 24. Oktober 2018 zu Zahl GZ RV/710308 hiermit zu ergänzen. Dies deshalb, da eine Feststellung des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten in der Beschwerdeentscheidung vom 21. März 2014 (Wiederaufnahmebescheid vom 27.01.2014) im Zusammenhang mit der Genossenschaftswohnung in St. Pölten-Ort5, Adr2, aus meiner Sicht nicht zutreffend ist. "Dies ist mir aber erst nachträglich, also nach Absendung meiner Eingabe vom 24.10.2018 an das BFG, aufgefallen.

Auf Seite 2 der o.a. Beschwerdeentscheidung heißt es wörtlich: 'Die Verlegung des Wohnsitzes ist jedenfalls mit Anschaffung der Genossenschaftswohnung in St. Pölten im Jahr 2009 erfolgt.'

*Zutreffend ist hingegen, dass der (Familien-)Wohnsitz im Jahre 2009 nicht nach St. Pölten verlegt wurde, da die Genossenschaftswohnung der Genossenschaft 'Gen***' nicht angeschafft wurde, wie das Finanzamt meint, sondern von mir nur gemietet worden ist, dies mit jederzeitiger Kündigungsmöglichkeit, wovon ich auch im Juni 2013, also nach vierjähriger Wohndauer, Gebrauch gemacht habe.*

*Dazu ist in rechtlicher Hinsicht noch zu sagen, dass die Wohnung von der Genossenschaft 'Gen***' im Rahmen eines 'Mietkaufmodells' errichtet worden ist, wobei ich für die Wohnung 18/6 nur eine geringe Anzahlung von ca. Euro 5.900,- und eine monatliche Miete zu leisten hatte. Nach Ablauf von 10 Jahren, also frühestens im Jahr 2019, hätte ich die Möglichkeit gehabt, die Wohnung - steuerlich begünstigt - zu erwerben. Dies habe ich aber, nicht zuletzt auch durch die Absicht, nach Salzburg zurück zu gehen, nie in Erwägung gezogen.*

Die Wohnung war für mich daher immer eine Mietwohnung, ich habe das Mietverhältnis, wie schon oben kurz erwähnt, im Juni 2013 ordnungsgemäß aufgekündigt, habe meine Anzahlung ohne Abzug zurück erhalten und bin in eine Mietwohnung in den Stadtteil Ort4 gezogen.

Von der Anschaffung einer Genossenschaftswohnung in St. Pölten kann daher aus meiner Sicht nicht die Rede sein. Und damit auch nicht von der Verlegung des Familienwohnsitzes von Salzburg nach St. Pölten im Jahre 2009."

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erwarb im Jahr 1983 ein Reihenhaus in Ort1, in dem er mit seiner Gattin und den beiden Töchtern (geb. 1982 und 1986) gewohnt hat. Im Jahr 2004 ist die Gattin des Beschwerdeführers verstorben. Ab Herbst 2006 absolvierte der Beschwerdeführer in Innsbruck ein postgraduales Master-Studium am MCI Innsbruck bis ins Frühjahr 2008.

Von April 2008 bis März 2009 hat der Beschwerdeführer beim Verein "AG1" in Ort12 gearbeitet. Von März 2009 bis März 2010 hat der Beschwerdeführer beim Verein "AG2" in Ort12 gearbeitet. Nach kurzer Zeit der Arbeitslosigkeit in den Monaten April bis Juni 2010 bestand von Juli 2010 bis Oktober 2011 ein Beschäftigungsverhältnis zur AG3 in Ort15. Der Beschwerdeführer war dort als Jurist in der Dienstleistungseinrichtung Personal & Recht beschäftigt. Im November 2011 wurde der Beschwerdeführer Leiter des Lehrmanagements an der AG4 in Salzburg.

Anfang Dezember 2011 erkrankte der Beschwerdeführer an einem massiven Burn-Out-Zustand. Die Behandlung erfolgte durch einen Krankenhausaufenthalt in Niederösterreich und durch die behandelnden Ärzte des Beschwerdeführers in St. Pölten. Mit Ende Jänner 2012 wurde das Dienstverhältnis zum AG4 aufgelöst. Seit Juli 2012 bezieht der Beschwerdeführer eine Berufsunfähigkeitspension. In den ersten fünf Monaten des Jahres 2012 erfolgten keine Fahrten St. Pölten - Salzburg; im November 2011 hingegen schon.

Von November 2007 bis Juni 2008 hatte der Beschwerdeführer einen Nebenwohnsitz in Ort10 (Bezirk Ort11 Land). Von Juli 2008 bis Juni 2009 hatte er einen Wohnsitz in Ort3. Von Juni 2009 bis Juni 2013 bestand ein Wohnsitz in St. Pölten-Ort5 (Adr2). Dabei handelte es sich um eine Genossenschaftswohnung mit einer Wohnungsgröße von ca. 95m² und zwei Parkplätzen.

Von November 2011 bis Jänner 2012 bestand ein Nebenwohnsitz in Salzburg (Ort6) in einer Mietwohnung mit ca. 30 m². Die Miethöhe betrug € 430 inklusive Betriebskosten pro Monat.

Von Juni 2013 bis Mai 2016 bestand ein Hauptwohnsitz in St. Pölten-Ort4 (Adr3) in einer Mietwohnung mit ca. 38 m². Von Mai 2016 bis Mai 2017 bestand ein Hauptwohnsitz in St. Pölten (Adr4) und seit Mai 2017 besteht ein Hauptwohnsitz in Ort14.

Seit Februar 2014 besteht auch ein Nebenwohnsitz im Reihenhaus in Salzburg-Ort1.

Von Dezember 2008 bis Mai 2013 war das Reihenhaus in Ort1 an ein deutsches Ehepaar vermietet. Die jüngere Tochter AB hatte bis Oktober 2007 ihren Wohnsitz in diesem Reihenhaus; danach ist sie in eine Mietwohnung mit einer Größe von ca. 40-45m² in der Ort2 in Salzburg gezogen. Vermieterin dieser Wohnung war Frau OP. Die Miete in Höhe von ca. € 420 monatlich wurde vom Beschwerdeführer bezahlt. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum hat der Beschwerdeführer keine Familienbeihilfe für die Tochter AB bezogen. Seit Mai 2013 hat die Tochter AB ihren Wohnsitz wieder im Reihenhaus in Ort1 und lebt dort mit ihrem Lebensgefährten.

Zusammenfassung:

In den Jahren 2011 und 2012 bestanden somit ein Dienstverhältnis zur AG3 mit Arbeitsort in Ort15 und zur AG4 Salzburg in Salzburg. In diesem Zeitraum hatte der Beschwerdeführer eine Genossenschaftswohnung in St. Pölten im Ausmaß von 95 m², eine Mietwohnung in Salzburg (Ort6) im Ausmaß von 30 m² und hat die Miete für die Mietwohnung in Salzburg (Ort2) im Ausmaß von 40 - 45 m², in der die Tochter wohnte, bezahlt. Das Reihenhaus in Salzburg-Ort1 war in diesem Zeitraum vermietet.

Strittig ist, ob in den Jahren 2011 und 2012 Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten zustehen.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Reihenhaus gründen sich auf den Angaben des Beschwerdeführers in seiner Beschwerde vom 24.2.2014, der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens vom 18.10.2013 und dem Antwortschreiben des Beschwerdeführers vom 24.10.2018. Darüber hinaus ist aus dem Zentralen Melderegister ersichtlich, dass Anke und Bernhard XY in den Jahren 2009 bis Ende April 2013 ihren Hauptwohnsitz im Reihenhaus des Beschwerdeführers in der Adr1, Ort1 hatten. Weiters hat der Beschwerdeführer stets Einkünfte aus der Vermietung des Reihenhauses in seiner Einkommensteuererklärung angeführt, worauf er auch im Schreiben vom 24.10.2018 hingewiesen hat. Somit war diesbezüglich von den Angaben des Beschwerdeführers auszugehen.

Die Feststellungen zu den Arbeitsverhältnissen gründen sich ebenfalls auf den Angaben des Beschwerdeführers, zumal diese Angaben mit den an die Finanzverwaltung übermittelten Lohnzetteln übereinstimmen. Auch bezüglich der Erkrankung und deren Behandlung durch (Fach)Ärzte in St. Pölten war den Angaben des Beschwerdeführers zu folgen. Der Bezug einer Berufsunfähigkeitspension ist auch aus den Versicherungsdaten der Sozialversicherung ersichtlich.

Die Feststellungen zu den Dienstorten und den Tätigkeiten des Beschwerdeführers ergeben sich insbesondere aus der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens vom 12.8.2013 und der Eingabe vom 24.10.2018 und sind überdies unstrittig.

Aus dem Sachverhaltsvorbringen des Beschwerdeführers, das auch die belangte Behörde ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt hatte, geht hervor, dass der Beschwerdeführer zunächst in seinem Reihenhaus in Ort1, einer Gemeinde nördlich der Stadt Salzburg gelebt hat. Im Herbst 2007 ist der Beschwerdeführer zur Absolvierung eines Universitätsstudiums in die Nähe von Ort11 gezogen. Die Tochter AB (geboren 1986), die zu diesem Zeitpunkt 21 Jahre alt war, ist in die Mietwohnung in die Ort2 in Salzburg gezogen. Dieses Sachverhaltsvorbringen stimmt auch mit den Eintragungen im Zentralen Melderegister überein.

Es entspricht auch der Lebenserfahrung, dass die Miete für die Mietwohnung in der Ort2 nicht von Tochter, die zum damaligen Zeitpunkt kein oder allenfalls ein geringes Einkommen hatte, sondern vom Beschwerdeführer bezahlt wurde, zumal ein Vermieter eine Immobilie in der Regel nur an Personen überlassen wird, bei denen er davon ausgeht, dass die Miete auch bezahlt werden kann.

Weder hinsichtlich der Größe der Mietwohnung in der Ort2 noch hinsichtlich der Angaben, dass die Tochter des Beschwerdeführers im Jahr 2013 wieder in das Reihenhaus in Ort1 gezogen ist, bestehen Gründe, daran zu zweifeln. Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf dem Vorbringen des Beschwerdeführers. Dasselbe gilt für die Angaben zum monatlichen Kostenaufwand, wonach die Miete inkl. Betriebskosten ca. € 420 im Monat ausmachte.

Die Feststellung, wonach der Beschwerdeführer von 2009 bis 2013 in einer 95m² großen Genossenschaftswohnung mit zwei Parkplätzen in St. Pölten gelebt hat, gründen sich einerseits aus den - unstrittigen - Angaben des Beschwerdeführers und aus den Eintragungen im Zentralen Melderegister. Es entspricht auch der Lebenserfahrung, dass man einen Wohnsitz zumindest in der Nähe des Arbeitsplatzes wählt. Der Wohnsitz in St. Pölten war hinsichtlich des Arbeitsplatzes in Ort12 und Ort15 als ein solcher Wohnsitz anzusehen.

Die Feststellungen zur Mietwohnung in Salzburg Ort6 ergeben sich aus den Angaben des Beschwerdeführers in der Eingabe vom 24.10.2018. Der Beschwerdeführer legt darin nachvollziehbar und glaubhaft dar, dass es ihm auf Grund seines damaligen Gesundheitszustandes nicht möglich war, nach Salzburg zu fahren, sondern erst wieder im Juni 2012 (siehe Seite 4 und Seite 7 der Eingabe vom 24.10.2018). Weiters erläutert er, warum die Eintragungen im Zentralen Melderegister, das einen Wohnsitz an dieser Adresse bis Ende Juni 2012 aufweist, falsch sind, zumal die Wohnung bereits im Jänner 2012 durch die Tochter geräumt wurde und fortan auch keine Miete mehr bezahlt werden musste. Aus diesen Angaben folgt jedoch auch, dass die Aufstellung über die Familienheimfahrten im Jahr 2012, bezeichnet als "Beilage 4" zur Eingabe vom 18.10.2013 (Beantwortung eines Ergänzungsersuchens), in der monatliche Fahrten aufgelistet sind, nicht stimmen kann. Schließlich war er dem Beschwerdeführer erst in der zweiten Junihälfte gesundheitlich wieder möglich, "zum ersten Mal wieder" nach Salzburg zu fahren.

Eine Einsichtnahme in die elektronisch geführte Familienbeihilfendatenbank des Finanzamtes ergab, dass der Beschwerdeführer im beschwerdegegenständlichen

Zeitraum keine Familienbeihilfe und somit auch keinen Kinderabsetzbetrag für die Tochter AB bezogen hatte.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (Jahre 2011 und 2012) war das Reihenhaus an ein deutsches Ehepaar vermietet. Dies ergibt sich einerseits aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers und andererseits aus den Eintragungen im Zentralen Melderegister.

Rechtsgrundlagen

§ 16 EStG 1988 idF BGBl I 111/2010 lautet:

Werbungskosten

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Abzuziehen sind auch Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt.

2. Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit sie sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmenerzielung dienen.

3. a) Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.

b) Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

- Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.*
- Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.*

4. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

b) Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linzer Elektrizitäts-, Fernwärme- und Verkehrsbetriebe AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforste-Dienstordnung durchgeführt werden.

c) Pensions(Provisions)pflichtbeiträge der Bediensteten der Gebietskörperschaften und Pflichtbeiträge der Bediensteten öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu Versorgungseinrichtungen, soweit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eine Verpflichtung zur Teilnahme an einer solchen Versorgungseinrichtung besteht.

d) Beiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen der von § 25 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 4 erfaßten Personen.

e) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

f) Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

g) Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

h) Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

5. Von Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn entrichtete Wohnbauförderungsbeiträge im Sinne des Bundesgesetzes über die Einführung eines Wohnbauförderungsbeitrages, BGBl. Nr. 13/1952.

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km 696 Euro jährlich
40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich
über 60 km 2 016 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von
2 km bis 20 km 372 Euro jährlich
20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich
40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich
über 60 km 3 672 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für

Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.

e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

(2) Zu den Werbungskosten zählt auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Steht ein Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten (rückzuzahlen) hat, so hat der Arbeitgeber die Erstattung (Rückzahlung) beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten zu berücksichtigen.

(3) Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen*
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4 und 5*
- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6*
- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsende Kosten (Abs. 1 Z 6 letzter Satz) und*
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.*

§ 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988 idF BGBl I 76/2011 lautet:

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

2. a) *Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*
- b) *Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.*
- c) *Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.*
- d) *Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.*
- e) *Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.*

Rechtliche Erwägungen

Mit 1.1.2014 ist das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012) in Kraft getreten. Gemäß § 262 BAO hat die Abgabenbehörde mit als Beschwerde vorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid über eine Beschwerde abzusprechen. Dies gilt auch für Rechtsmittel, die vor diesem Zeitpunkt (als Berufung) eingebracht wurden. Die Bescheidbezeichnung "Beschwerdevorentscheidung" im Jahr 2014 durch die belangte Behörde entspricht den gesetzlichen Bestimmungen.

Einkommensteuer

Doppelte Haushaltsführung / Familienheimfahrten:

Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Eine berufliche und damit zu Werbungskosten der betroffenen Aufwendungen führende Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei eine solche Unzumutbarkeit die unterschiedlichsten Ursachen haben kann. Von einer beruflichen Veranlassung ist dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes noch als durch

die Einkunftserzielung veranlasst gilt (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0236). Besteht an der beruflichen Veranlassung der doppelten Haushaltsführung kein Zweifel, so kann ein Umzug des Abgabepflichtigen innerhalb der Ortsgemeinde seines Familienwohnsitzes daran nichts ändern (VwGH 28.5.1997, 96/13/0129). Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen. In diesem Sinne unterliegen die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten einer Angemessenheitsprüfung (VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0080).

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) und Familienheimfahrten sind steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht.

Die Rechtsprechung stützt sich als Rechtsgrundlage ausschließlich auf den allgemeinen Betriebsausgaben- bzw Werbungskostenbegriff nach § 4 Abs 4 bzw § 16 EStG (vgl *Zorn/Engelmann* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹ § 4 Rz 353), verwendet aber dennoch den Begriff (Familien)Wohnsitz oder zweiten Wohnsitz. *Zorn/Engelmann*, aaO, verwenden auch den Begriff Primärwohnsitz oder Wohnsitz am Heimatort und sind der Ansicht, dass die Pendlerverordnung (BGBl II 2013/276), die einen eigenen Hausstand verlangt - die allerdings im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht anwendbar ist - die Absetzbarkeit von Aufwendungen doppelter Haushaltsführung nicht beschränken kann (aA zB *Jakom/ Lenneis* , EStG¹¹, § 16 Rz 56), weil eine Verordnung nicht in Ausführung einer Rechtsprechung des VwGH, sondern in Ausführung einer Gesetzesbestimmung ergeht. Dennoch verweist der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 22.2.2017, Ra 2014/13/0011 ausdrücklich auf § 4 Abs 1 Pendlerverordnung im Zusammenhang mit dem Beibehalten des Familienwohnsitzes für die doppelte Haushaltsführung. In seinem Erkenntnis vom 24.9.2007, 2006/15/0024 kam er zu dem Ergebnis, dass bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand für eine gewisse Übergangszeit Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden können, wobei allerdings anderes gilt, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist.

Somit muss zunächst der Familienwohnsitz des Beschwerdeführers geklärt werden. Sofern der Wohnsitz in St. Pölten als "weiterer Wohnsitz" zu qualifizieren ist, muss in einem nächsten Schritt geklärt werden, ob es dem Beschwerdeführer zumutbar gewesen wäre, seinen Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort (bzw. an den weiteren Wohnsitz) zu verlegen.

Das Reihenhaus des Beschwerdeführers in Ort1 kann jedenfalls nicht der Familienwohnsitz gewesen sein, weil im beschwerdegegenständlichen Zeitraum - wie auch schon in Vorzeiträumen - dieses Reihenhaus vermietet war. Als Familienwohnsitz in

den Jahren 2011 und 2012 verbleiben somit entweder die Genossenschaftswohnung in St. Pölten oder die Mietwohnung in der Ort2 in Salzburg.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs 1) oder ein allein stehender Steuerpflichtiger mit einem minderjährigen Kind iSd § 106 Abs 1 EStG 1988 einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (*Schubert in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 16 Anm 25). Auch ein Alleinstehender ohne Kind iSd § 106 Abs 1 EStG 1988 kann einen „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen hat. Die aner kennenswerten Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes sind allerdings gegenüber Steuerpflichtigen mit (Ehe)Partnern und/oder Kindern eingeschränkt (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024). Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer kann die Wohnung am Beschäftigungsort - sogar ungeachtet der melderechtlichen Bezeichnung dieses Wohnsitzes - durchaus den steuerlichen (Familien)Wohnsitz darstellen. Das gilt insbesondere dann, wenn die Wohnung am Beschäftigungsort den Wohnbedürfnissen des Arbeitnehmers nicht weniger entspricht, als eine außerhalb des Beschäftigungsortes gelegene weitere Wohnung dieses Arbeitnehmers (VwGH 22.3.2018, Ra 2016/15/0028).

Der Verlust des "sozialen Umfeldes" begründet keine steuerlich beachtenswerten Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259). Die Tochter AB war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 25 bzw 26 Jahre alt, berufstätig und kein Kind iSd § 106 Abs 1 EStG 1988.

Hinsichtlich der Wohnsituation des Beschwerdeführers ist festzuhalten, dass - abgesehen von der Wohnung in Salzburg Ort6 im November 2011 keine Wohnung direkt am Beschäftigungsort gelegen ist. Allerdings sind die Beschäftigungsorte Ort12 und Ort15 von einer Wohnung in St. Pölten leicht erreichbar und befindet sich diese Wohnung wenigstens in der Nähe der Beschäftigungsorte. Die 95 m² große Genossenschaftswohnung in St. Pölten, in welcher der Beschwerdeführer alleine wohnte, entsprach jedenfalls mehr den Wohnbedürfnissen des Beschwerdeführers als die 40-45m² große Mietwohnung in Salzburg Ort2, in der die Tochter wohnte. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid, wonach die Genossenschaftswohnung in St. Pölten gerade einmal um ca. 5 m² größer wäre als die für die Tochter angemietete Wohnung in der Ort2 ist entgegenzuhalten, dass der Beschwerdeführer in seiner Berechnung sowohl den von ihm als Arbeitszimmer genutzten Raum im Ausmaß von 30 m² und noch Bad, WC und Vorraum im Ausmaß von 15 m² in Abzug gebracht hat und sich erst dadurch eine Wohnungsgröße von ca. 50 m² für die Wohnung in St. Pölten errechnet. Es ist aber nicht ersichtlich, dass er auch von der Mietwohnung in der Ort2 Nebenräume wie Bad, WC oder Vorraum abgezogen hätte. Weder aus dem tatsächlichen Bezahlen der Miete noch aus einer allenfalls erfolgten Anmietung der Wohnung durch den Beschwerdeführer selbst kann daraus geschlossen

werden, dass es sich bei dieser Wohnung um den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen handelt.

In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 führte der Beschwerdeführer an, dass ihm durch den Wegzug aus Salzburg im Jahr 2008 seine Ärztinnen verloren gegangen sind und er sich neue Ärzte an seinem neuen Wohnort suchen musste, die dann auch seine schwere Erkrankung behandelten. Insofern bestand eine starke Nahebeziehung zum Wohnort St. Pölten. Es ist zwar zutreffend, dass eine An- oder Abmeldung bei der Meldebehörde kein konstitutives Merkmal für das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Familienwohnsitzes darstellt, sondern allenfalls Indizwirkung hat. Dennoch ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass der Beschwerdeführer seinen melderechtlichen Hauptwohnsitz in seinem Reihenhaus im Jahr 2009 abgemeldet und in der Genossenschaftswohnung in St. Pölten angemeldet hatte. Eine Anmeldung in der Mietwohnung in der Ort2 erfolgte jedoch nicht - was auch nur ein Indiz darstellt. Das Argument des Beschwerdeführers in seiner Eingabe vom 16.11.2018, wonach sein Familienwohnsitz im Jahr 2009 deshalb nicht nach St. Pölten verlegt worden wäre, weil er die Genossenschaftswohnung nicht "angeschafft", sondern nur "gemietet" worden wäre, geht schon deshalb ins Leere, weil die Wohnung in der Ort2 auch nicht angeschafft, sondern nur gemietet wurde. Die Verlegung des (steuerrechtlichen) Familienwohnsitzes nach St. Pölten kann nicht daran scheitern, dass an dieser Wohnung kein Eigentum, sondern Mietrechte begründet wurden.

Darüber hinaus war zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer im November 2011 an einem neuen Arbeitsplatz in Salzburg zu arbeiten begonnen hatte und anlässlich der Arbeitsaufnahme eine - weitere - Mietwohnung in Salzburg angemietet hatte. Wenn es sich bei der Mietwohnung in der Ort2 um den Familienwohnsitz gehandelt hätte, wäre es nicht notwendig gewesen, eine weitere Wohnung, nämlich in der Ort6, anzumieten. Zu den engsten persönlichen Beziehungen zum Familienwohnsitz, die bei einem Alleinstehenden maßgeblich sind, wird auch gehören, dass man an diesem Ort übernachten kann. Schließlich weist der Beschwerdeführer darauf hin, dass es sich bei der Wohnung in der Ort6 nur um eine vorübergehende "Zwischenlösung zur Überbrückung des Nächtigungsproblems" gehandelt hat, damit er nicht täglich zwischen St. Pölten und Salzburg hin und retour fahren muss. Darüber hinaus war diese Wohnung nur ca. 30m² groß und der Beschwerdeführer hatte die Absicht, eine größere Wohnung zu suchen. Sowohl ein "Nächtigungsproblem" als auch die Absicht, in Salzburg eine größere Wohnung zu suchen, zeigen, dass es sich bei der Wohnung in der Ort2 nicht um den Familienwohnsitz des Beschwerdeführers gehandelt haben kann, zumal sich ein solches "Nächtigungsproblem" am Familienwohnsitz nicht stellen würde.

Der Familienwohnsitz des Beschwerdeführers befand sich aus steuerlicher Sicht in St. Pölten. Es war daher nicht mehr zu klären, ob es dem Beschwerdeführer, der im Jahr 2011 bereits 58 Jahre alt war, zumutbar war, seinen Familienwohnsitz zu verlegen, zumal er in Folge des tatsächlichen Verlegens des Familienwohnsitzes nach St. Pölten in Salzburg keinen Familienwohnsitz mehr hatte. Dies hat allerdings zur Folge, dass die

Arbeitsstätte an der AG4 in Salzburg so weit von seinem Familienwohnsitz entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nach St. Pölten nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes noch als durch die Einkunftserzielung veranlasst gilt. Es waren somit Kosten der doppelten Haushaltsführung für die Monate November 2011 bis Jänner 2012 in Höhe von € 430 pro Monat zu berücksichtigen. Ebenfalls waren Fahrtkosten im November 2011 nach St. Pölten zu berücksichtigen; nicht jedoch im Dezember und Jänner, zumal der Beschwerdeführer selbst angegeben hatte, das Dienstverhältnis im Jänner telefonisch aufgelöst zu haben, weil ihm die Fahrt nach Salzburg zu beschwerlich war, nachdem er sich seit Dezember 2011 im Krankenstand befunden hatte. Bei einer Entfernung von ca 240 km waren im Schätzungswege Fahrtkosten in Höhe von € 403,20 im Jahr 2011 zu berücksichtigen, womit auch allfällige Vorstellungskosten zur Erlangung des Anstellungsverhältnisses (im Schätzungswege) berücksichtigt wurden.

Im Jahr 2012 sind keine Fahrtkosten nach Salzburg, die im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit zur AG4 standen, entstanden. Neben den Mietkosten für den Monat Jänner 2012 in Höhe von € 430,-- waren im Schätzungswege € 100,-- für Telefonkosten (Telefonate mit dem Arbeitgeber im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses) und der Räumung der Wohnung in der Ort6 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Arbeitszimmer:

Ungeachtet der Zurücknahme des Antrages auf Berücksichtigung der Kosten eines Arbeitszimmers in der Eingabe vom 24.10.2018 sind Werbungskosten grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164), es sei denn, dass das Gesetz ausdrücklich einen Antrag fordert (VwGH 25.11.1986, 86/14/0065).

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind nach § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit. d EStG 1988 nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn der als Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen auch notwendig ist (*Krafft in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 20 Anm 36). Die Möglichkeit der Benutzung eines jederzeit zugänglichen Arbeitszimmers beim Arbeitgeber steht der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (vgl. *Krafft in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 20 Anm 37; *Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 20 Tz 104/9; *Jakom/Peyerl* EStG¹¹ (2018), § 20 Tz 42; VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165).

Auch unter dem Gesichtspunkt der Art und Tätigkeit des Beschwerdeführers kann nicht von einer Notwendigkeit der Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers ausgegangen werden. Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit. d EStG 1988 muss das Arbeitszimmer im Wohnungsverband den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit bilden, damit die Kosten nicht unter das Abzugsverbot fallen. Für die Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihr materieller Schwerpunkt

maßgebend; in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 26.7.2013, 2011/15/0104). Dazu hat der Beschwerdeführer vorgebracht, dass er am Abend - somit nach der Rückkehr von seinem Arbeitsort in Ort15 - das Arbeitszimmer benutzte. Daraus folgt einerseits, dass das Arbeitszimmer weder in Zeitlicher Hinsicht überwiegend im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wurde und andererseits ergibt sich daraus, dass am Arbeitsort in Ort15 ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Kosten für ein Arbeitszimmer konnten daher nicht berücksichtigt werden.

Wiederaufnahme

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen 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 anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0071).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (VwGH 27.2.2014, 2011/15/0106). Ein bloßes Kennen-Können im Sinne einer allenfalls verschuldeten Unkenntnis steht einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen (VwGH 26.1.2017, Ra 2016/15/0002).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen idR den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe zu beurteilen. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen - insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159).

Als Wiederaufnahmegrund wurde in der Bescheidebegründung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides angeführt, dass für die belangte Behörde neu hervorgekommen sei, dass sich der Familienwohnsitz des Beschwerdeführers in St. Pölten befinde. Die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2011 ist am 25.9.2012 elektronisch bei der belangten Behörde eingelangt. Darin wurden Werbungskosten für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung eingetragen, die auch im Bescheid vom 27.9.2012 berücksichtigt wurden. Anlässlich der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 2012 im Jahr 2013 verfasste die belangte Behörde ein Ersuchen um Ergänzung, in dem sie um die Darlegung der Gründe für die geltend gemachten Werbungskosten seit dem Jahr 2009 ersuchte. Insofern ist für die belangte Behörde erst durch die Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens die Wohn- und Berufssituation des Beschwerdeführers - nachträglich - bekannt geworden. Im wiederaufgenommenen Einkommensterverfahren wurden diese Werbungskosten nicht mehr anerkannt, was zu einer Steuernachforderung in Höhe von mehr als € 3.300,- führt. Dies kann weder absolut noch relativ als geringfügig angesehen werden, wobei dabei nicht auf die Höhe der Steuereinnahmen des Bundes, sondern auf den konkreten Wiederaufnahmegrund abzustellen ist.

Die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2011 war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor. Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab.

Wien, am 20. März 2019

