

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Richterin A und die Senatsmitglieder Richterin B, Laienrichter C, Kammer1, und Laienrichter D, Kammer2, in Anwesenheit der Schriftführerin E, in der Beschwerdesache Bf., PLZ Ort, Straße1, vertreten durch Andreas Kern, 3107 St. Pölten, Kuefsteinstr. 28, über die Beschwerde vom 25.10.2012 (Postaufgabe: 30.10.2012) gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 25.09.2012, zugestellt am 03.10.2012, betreffend Einkommensteuer 2011 nach Durchführung der mündlichen Verhandlung vom 05.04.2017 entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Als der im Spruch angeführte Bescheid angefochten wurde, war der Unabhängige Finanzsenat für die Rechtsmittelerledigung zuständig. Diese Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates endete am 31.12.2013. An die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates trat am 01.01.2014 das Bundesfinanzgericht (BFG), das alle mit Ablauf des 31.12.2013 anhängigen Rechtsmittelverfahren – und damit auch dieses Rechtsmittelverfahren – weiterführt. Mit Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit (01.01.2014) haben sich die Bezeichnungen der Rechtsmittel geändert. Das Bundesfinanzgericht verwendet in seinen Verfahren die verwaltungsgerichtsübliche Terminologie: „*Berufungen*“ werden als „*Beschwer-*

den “ bezeichnet, „ *Berufungsvorentscheidungen* “ als „ *Beschwerdevorentscheidungen* “ und „ *Berufungswerber* “ als „ *Beschwerdeführer* ( *Bf* .)“.

1. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 gab der nicht in einer (Ehe)Partner- oder Lebensgemeinschaft lebende Bf. an, Ausgaben für Arbeitsmittel iHv EUR 120,00; für Familienheimfahrten iHv EUR 2.590,56; für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 2.761,00; für Wohnraumschaffung/-sanierung iHv EUR 2.920,00; für Kirchenbeitrag iHv EUR 200,00; für Spenden (§ 4a Z 3 EStG 1988) iHv EUR 40,00 und Krankheitskosten iHv EUR 120,00 getätigt zu haben.

Im nach dem Erklärungseingang durchgeführten Ermittlungsverfahren machte der Bf. folgenden Angaben: Sein Dienort sei J, er arbeite Montag bis Freitag jeweils von ca. 07:00 Uhr bis 17:00 Uhr (abzüglich Pausen). Die Normalarbeitszeit betrage 39 Stunden pro Woche. Grund für die doppelte Haushaltsführung sei die Tätigkeit des Bf. als Bautechniker und die damals aktuelle Baustelle in T, die Anwesenheit vor Ort voraussetze. Eine Versetzung an eine andere Baustelle sei jederzeit möglich. Der Lebensmittelpunkt befinde sich an seinem Hauptwohnsitz in PLZ Ort , da dort seine Familie und Freunde seien, da er dort seine Hobbys ausüben könne und da auch aufgewachsen sei. Sein Dienstvertrag sei ein unbefristeter, gemäß § 2 AVRAG gebührenbefreiter, Vertrag. Der Bf. sei „*Häuselbauer* “ und errichte einen Neubau, den er mit einem Bauspardarlehen finanziere. Für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz verwende er ein Firmenauto, für das er einen Sachbezug bezahle. Er habe keine Mitfahrer. Der Bf. habe in T eine ca. 54 m<sup>2</sup> große Wohnung angemietet. Er habe keine anderen Wohnmöglichkeiten. Sein Arbeitgeber habe ihm keine unentgeltliche Schlafmöglichkeit zur Verfügung gestellt und habe ihm die Heimfahrten nicht vergütet.

Den Dienstvertrag vom 26.01.2005 und ein Schreiben vom 27.04.2004 über eine Darlehensbewilligung iVm einem Bausparvertrag legte der Bf. damals vor.

2. Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 vom 25.09.2012 nicht erklärungskonform und brachte begründend vor, dass:

1.) die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Ausgaben niedriger als der EUR 5.205,25 betragende Selbstbehalt sind,

2.) sich das Sonderausgabenviertel bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen EUR 36.400,00 und EUR 60.000,00 mit dem Ergebnis verringert, dass der absetzbare Betrag ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von EUR 60.000,00 EUR 60,00 beträgt,

3.) die Belege für die als Sonderausgaben, Werbungskosten - Arbeitsmittel und Werbungskosten - doppelte Haushaltsführung geltend gemachten Ausgaben nicht vorgelegt worden sind und

4.) Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur dann Werbungskosten sind, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Allein stehende Steuerpflichtige mit ständig wechselnden, weit entfernten auswärtigen Tätigkeiten, können für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung die Kosten für die monatlichen Heimfahrten an den Familienwohnsitz für einen Zeitraum von max. sechs Monaten steuerlich absetzen.

Die als Werbungskosten anerkannten Familienheimfahrten (EUR 1.189,44) wurden wie folgt berechnet:  $236 \text{ km} \times 2 = 472 \text{ km} \times 0,42 = 198,24 \times 6 \text{ Monate} = 1.189,44$ . Das (vom Bf. nicht beantragte und dennoch veranlagte) Pendlerpauschale betrug iHv EUR 214,00. Der Verkehrsabsetzbetrag betrug EUR 291,00.

Der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 vom 25.09.2012 wurde am 03.10.2012 zugestellt, war innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Beschwerde anfechtbar und wurde mit der Beschwerde vom 25.10.2012 angefochten.

**3.** In der Beschwerde vom 25.10.2012 beantragte der Bf. den Werbungskostenabzug für folgende Ausgaben:

- 1.) Möbel [Wohnlandschaft (EUR 578,90), Wohnwand (EUR 449,00), Bett (EUR 299,00), Lattenrost und Matratzen (EUR 299,00), Badezimmerschrank (EUR 89,90), Couchtisch (EUR 99,90), Schrank Schlafzimmer (EUR 159,00)];
- 2.) Sonstiges [Fensterrollo (EUR 116,10), Duschverbau (EUR 79,99), Decke und Polster (EUR 188,72), Besteck und Geschirr (EUR 158,28), Pfannen und Sonstiges (EUR 253,81), Deckenleuchten (EUR 175,97), Zubehör (EUR 181,60), Service (EUR 49,95)];
- 3.) Honorarnote (EUR 144,00), Vergebührung (EUR 176,23) und Provision Wohnung (EUR 1.050,00);
- 4.) Miete lt. Mietvorschreibung  $12 \times \text{EUR } 489,54 = \text{EUR } 5.874,48$ .

Die v.a. Ausgaben zusammengezählt ergeben den Gesamtbetrag EUR 10.423,83.

Als Beilagen zur Beschwerde wurden die ab 01.01.2011 geltende Mietvorschreibung für die t Mietwohnung iHv monatlich EUR 489,54, die Bestätigungen des Vermieters über die Vertragserrichtungskosten (EUR 144,00) und Vergebührung (EUR 176,23), die Honorarnote über die Vermittlungsprovision (EUR 1.050,00), Möbelhausrechnungen (EUR 1.990,68), Rechnungen für Haushaltswaren und -geräte und Rechnungen von Baumärkten vorgelegt.

**4.** Die Beschwerde wurde vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung vom 04.12.2012 abgewiesen und begründend ausgeführt, dass 1.) die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Ausgaben niedriger als der EUR 5.205,25 betragende Selbstbehalt sind, 2.) sich das Sonderausgabenviertel bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von EUR 36.400,00 bis EUR 60.000,00 mit dem Ergebnis verringert, dass der absetzbare Betrag ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von EUR 60.000,00 EUR 60,00 beträgt und 3.) die Ausgaben für Einrichtung, Miete, Provision, Vergebührung steuerlich nicht absetzbar sind.

Die Beschwerdevorentscheidung wurde am 07.12.2012 zugestellt, war innerhalb 1 Monats ab Zustellung mit Vorlageantrag anfechtbar und wurde mit Vorlageantrag vom 15.04.2013 angefochten.

**5.** Im Vorlageantrag vom 15.04.2013 beantragte der Bf., 1). die Ausgaben für Wohnraumschaffung iHv EUR 4.189,20 und Kirchenbeitrag iHv EUR 346,00

als Sonderausgaben und 2.) die Ausgaben der doppelten Haushaltsführung iHv EUR 10.423,83 und Familienheimfahrten für 12 Kalendermonate iHv insgesamt EUR 2.590,56 als Werbungskosten einkommensteuermindernd abzuziehen.

Sachverhaltsbezogen wurde zur doppelten Haushaltsführung vorgebracht: Der Bf. habe die örtliche Bauaufsicht über eine Baustelle in T. Der Familienwohnsitz befinde sich an seinem Hauptwohnsitz in PLZ Ort , Straße2 . Der Familienwohnsitz sei das vom Bf. errichtete Einfamilienhaus. Hier wohnen Eltern, Geschwister, sonstige Verwandte und Freunde. Den Familienwohnsitz zu verlegen, sei nicht zumutbar, da die Tätigkeit auf dieser Baustelle mit Fertigstellen des Baus befristet sei. Die Dauer der Baustelle werde 4 bis maximal 5 Jahre nicht überschreiten.

Nach dem beigelegten Kontoauszug 2011 über die Rückzahlung des Bauspardarlehens betragen 1.) die Darlehensschuld per 01.01.2011 EUR 48.040,78 und per 31.12.2011 EUR 45.389,11; 2.) die Summe der gebuchten Einzahlungen EUR 4.189,20; 3.) der Darlehenszinssatz 2011 3,10% und 4.) die – quartalsweise abgerechneten – Sollzinsen EUR 369,91; EUR 368,65; EUR 367,33 und EUR 361,98.

## **6. Finanzamt – Ermittlungsverfahren:**

Im nach Einbringung des Vorlageantrags durchgeführten Ermittlungsverfahren wurde der Bf. ersucht, seinen Dienstvertrag, den Mietvertrag, die Mietvertragskündigung und eine Aufgliederung der Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 vorzulegen (Vorhalt vom 07.06.2013).

Nach dem am 22.07.2013 vorgelegten, gemäß § 2 Abs 1 AVRAG gebührenfreien, Dienstvertrag begann das Dienstverhältnis am 01.02.2005, wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen, ist der Arbeitsort J, beträgt die Arbeitszeit 39 Stunden pro Woche und ist der Kollektivvertrag für Angestellte der Baugewerbe und Industrie anzuwenden. Die Mietvorschriften für die Wohnung in T wurden vorgelegt. Der Bf. hat die Liegenschaft mit der Adresse PLZ Ort , Straße1 , mit Schenkungsvertrag vom 11.03.2004 von seinen Eltern erworben.

Auf den Vorhalt vom 18.09.2013 antwortete der Bf. am 18.10.2013, dass er seit 2004 auf dem Grundstück mit der Adresse PLZ Ort , Straße1 , sein Wohnhaus errichtet. Dieses Wohnhaus wurde im Dezember 2012 vom Bf. bezogen. Die Sonderausgaben für Wohnraumschaffung wurden für das neu errichtete Wohnhaus in PLZ Ort , Straße1 , geltend gemacht. Die Tätigkeit des Bf. am Arbeitsort T begann im Jänner 2011 und werde bis Dezember 2014 dauern.

Im (dem Antwortschreiben beiliegenden) Schreiben vom 27.09.2013 bestätigen die Eltern des Bf., dass der Bf. 2011 für Wohn- und Betriebskosten in PLZ Ort , Straße2 , monatlich EUR 300,00 bezahlt hat. Lt. Mietvertrag für die Wohnung in T beginnt das Mietverhältnis am 01.02.2011. Die Mietwohnung hat 39,57 m<sup>2</sup> und besteht aus Vorraum, Bad/WC, Küche/ Wohnraum und Zimmer; mitvermietet sind Kücheneinrichtung, E-Herd, Dunstabzug, Spüle und Kühlschrank. Die monatliche Miete inklusive Betriebskosten beträgt EUR 489,54.

## **7. BFG – Ermittlungsverfahren:**

**7.1.** Im **Schreiben vom 04.08.2014** wiederholte der Bf. sein bisheriges Vorbringen und legte Protokolle über die Baueinleitung und einen Zeitungsartikel vor. Nach diesem Zeitungsartikel wird die Baustelle für einen von 2011 – Ende 2015 dauernden Zeitraum eingerichtet sein.

**7.2.** Mit **Vorhalt vom 14.03.2016** wurde dem Bf. mitgeteilt, dass die Sachverhaltsdarstellung lt. Pkt. 1. – Pkt. 7.1. nach der derzeitigen Aktenlage der Entscheidung über die Beschwerde zugrunde zu legen sind. Die Streitpunkte nach derzeitigem Verfahrensstand wurden mitgeteilt. Der Bf. wurde ersucht, den Schenkungsvertrag vom 11.03.2004 vorzulegen, den Geldfluss bei den Mietzahlungen an die Eltern nachzuweisen und bekannt zu geben, welche Räume er 2011 in seinem Elternhaus alleine bewohnt hat, welche Räume er mitbenutzt und welche Räume seine Eltern bewohnt haben.

**7.3.** Im **Antwortschreiben vom 07.04.2016** zog der Bf. den Beschwerdepunkt „Arbeitsmittel“ EUR 120,00 zurück. Er gab an, dass die als Werbungskosten beantragten Ausgaben für doppelte Haushaltsführung EUR 10.423,83 betragen und verwies dazu und zu den als Werbungskosten beantragten Familienheimfahrten (EUR 2.590,56) auf sein bisheriges Vorbringen. Bei den Sonderausgaben für Wohnraumschaffung/-sanierung wird beantragt, die Einschleifregelung anzuwenden. Der Sonderausgabenabzug beim Kirchenbeitrag wird wie bisher iHv EUR 346,00 beantragt; der Einzahlungsbeleg vom 07.07.2011 wird dazu vorlegt. Die Beschwerdepunkte Spenden EUR 40,00 und Krankheitskosten EUR 120,00 werden wegen fehlender Belege zurückgezogen.

Lt. beiliegenden Schenkungsvertrag vom 11.03.2004 haben die Eltern dem Bf. ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück geschenkt. Eine aktuelle Fassung der bereits vorgelegten Bestätigung der Eltern über die 2011 bar an die Eltern gezahlten Wohn- und Betriebskosten iHv monatlich EUR 300,00 wird vorgelegt.

Die Räume im Elternhaus des Bf. werden wie folgt genutzt: Eingangsraum mit Garderobe: von allen, Küche 1: von allen, Küche 2: von allen, WC: von allen, Vorraum zum Bad mit Waschmaschine: von allen, Badezimmer: von allen, Kinderzimmer 1: vom Bf., Kinderzimmer 2 (Abstellzimmer): von den Eltern des Bf., Schlafzimmer Eltern: von den Eltern des Bf., Keller und Lagerraum: von allen und Holzlager für Heizung: von allen.

## **8. Aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung:**

*„Der steuerliche Vertreter verweist auf das bisherige Vorbringen. Der Bf. ist von seinem Arbeitgeber auf verschiedenen Baustellen eingesetzt gewesen. Die Baustelle in T war eine Großbaustelle. Der Bf. war dort vom 1. Februar 2011 bis März 2016 tätig. Der Bf. ist ursprünglich von einer Dauer bis Mitte 2014 ausgegangen. Bis zu diesem Zeitpunkt ist auch der Mietvertrag ursprünglich abgeschlossen worden. Vorgelegt und zum Akt genommen werden Unterlagen über das Bauprojekt in T (t u). Derzeit ist der Bf. bei der Baustelle y vorwiegend tätig. Der Bf. wollte den Wohnsitz im Elternhaus auch deshalb nicht aufgeben, weil er mit dem Bau seines Einfamilienhauses auf dem Nachbargrundstück beschäftigt war. Der steuerliche Vertreter verweist abschließend darauf, dass die besonderen Umstände des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind,*

*der eine Tätigkeit als Bauaufsicht auf verschiedenen Baustellen ausübt. Alle weiteren Baustellen hat der Bf. von seinem Wohnort in Ort betreut“.*

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

Der Bf. hat den Vorlageantrag innerhalb offener Rechtsmittelfrist und damit rechtzeitig eingebracht. Deshalb scheidet die Beschwerde vor Entscheidung mit dieser Entscheidung aus dem Rechtsbestand aus und wird zum Vorhalt. Da der Bf. die Beschwerde auch innerhalb offener Rechtsmittelfrist und damit rechtzeitig eingebracht hat, ist über die Beschwerde und den Vorlageantrag „*in der Sache*“ zu entscheiden.

### **Beschwerdepunkt/e**

Scheidet eine Beschwerde vor Entscheidung aus dem Rechtsbestand aus, hat das Bundesfinanzgericht über alle Beschwerdebegehren aus der Beschwerde und dem Vorlageantrag zu entscheiden. Da der Bf. im Schreiben vom 07.04.2016 die Beschwerdepunkte Arbeitsmittel, absetzbare Spenden und Krankenkosten außer Streit gestellt und die Anwendung der gesetzlich vorgesehenen Sonderausgaben – Einschleifregelung beantragt hat, hat das Bundesfinanzgericht über folgende Beschwerdepunkte zu entscheiden: **1.** Sind Ausgaben für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 10.423,83 Werbungskosten? **2.** Sind Ausgaben für Familienheimfahrten iHv EUR 2.590,56 Werbungskosten? **3.** Ist die gesetzlich vorgesehene Sonderausgaben – Einschleifregelung anzuwenden? **4.** Sind iHv EUR 346,00 nachgewiesene Kirchenbeiträge als Sonderausgaben abziehbar?

### **Über diese Beschwerdepunkte ist festzustellen und wie folgt zu entscheiden:**

#### **1. Doppelte Haushaltsführung (EUR 10.423,83):**

##### **1.1. Sach- und Beweislage:**

Der Entscheidung über diesen Streitpunkt ist die aus Schreiben des Bf. und von ihm vorgelegten Unterlagen sich ergebende Sachlage zugrunde zu legen, die darin besteht, dass der Bf. (bezogen auf das Jahr 2011) **1.)** nicht in einer (Ehe)Partner- oder Lebensgemeinschaft lebt, **2.)** einen All-in-Vertrag hat und für seinen j Arbeitgeber 39 Wochenstunden auf einer Baustelle in T arbeitet, **3.)** ab 01.02.2011 einen Mietvertrag für eine 39,57 m<sup>2</sup> große Wohnung in T, bestehend aus Vorraum, Bad/WC, Küche/Wohnraum und Zimmer mit mitvermieteter Kücheneinrichtung, E-Herd, Dunstabzug, Spüle und Kühlschrank, hat, für die er nachweislich eine monatliche Miete inklusive Betriebskosten iHv EUR 489,54 bezahlt, **4.)** sein Elternhaus in PLZ Ort, Straße 2, als Familien- und Hauptwohnsitz ansieht und lt. vorgelegter Bestätigung monatlich Miete inklusive Betriebskosten iHv EUR 300,00 an die Eltern bezahlt und **5.)** auf seiner neben seinem Elternhaus liegenden Liegenschaft seit 2004 jenes Eigenheim errichtet hat, dass er im Dezember 2012 fertig gestellt und bezogen hat.

Zur entscheidungsrelevanten Sachlage gehört auch die Nutzung der Räume im Elternhaus, die darin besteht, dass Eingangsraum mit Garderobe von allen, Küche 1 und Küche 2 von allen, WC von allen, Vorraum zum Bad mit Waschmaschine von allen, Badezimmer von allen, Kinderzimmer 1 vom Bf., Kinderzimmer 2 (Abstellzimmer) von den Eltern des Bf., Schlafzimmer Eltern von den Eltern des Bf., Keller und Lagerraum von allen und Holzlager für Heizung von allen genutzt werden.

## **1.2. Rechtslage, rechtliche Würdigung und Entscheidung:**

**Gemäß § 16 Abs 1 Einkommensteuergesetz – EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung** sind Werbungskosten Ausgaben oder Aufwendungen, die getätigt werden, um Einnahmen zu erwerben, zu erhalten oder zu sichern. **Gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung** dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. Wohnungs- und Haushaltskosten nicht abgezogen werden.

Die Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung sind Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG 1988, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden. Einer dieser Wohnsitze muss sich am Familienwohnsitz befinden und muss der Familienwohnsitz sein, der andere Wohnsitz muss sich am Beschäftigungsort befinden und muss der Berufswohnsitz sein (Jakom/Lenneis EStG 2011, § 16 Rz 56, Seite 697, Kapitel „*doppelte Haushaltsführung*“).

Der „*Familienwohnsitz*“ liegt dort, wo ein in Ehe(Partnerschaft) oder Lebensgemeinschaft Lebender oder ein Alleinstehender seine engsten persönlichen Beziehungen (bspw. zur Familie oder zum Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat. Der „*Berufswohnsitz*“ ist dort, wo Jemand persönlich anwesend sein muss um zu arbeiten und einen eigenen Hausstand hat. Einen „*eigenen Hausstand*“ hat, wer eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedoch nicht vor, wenn jemand Räumlichkeiten innerhalb eines, aus einer Person oder mehrerer Personen bestehenden, Wohnungsverbandes mitbewohnt, die nicht (Ehe)Partner oder Lebensgefährten sind.

Wie der Sachverhaltsdarstellung in Pkt. 1.1. zu entnehmen ist, werden im Elternhaus des Bf. Eingangsraum mit Garderobe, Küche 1, Küche 2, WC, Vorraum zum Bad mit Waschmaschine, Keller, Lagerraum und Holzlager für Heizung vom Bf. und seinen Eltern gemeinsam genutzt. Das Kinderzimmer 1 wird vom Bf. allein genutzt. Das Kinderzimmer 2 (Abstellzimmer) und das Schlafzimmer wird von den Eltern alleine genutzt. Da der Bf. in seinem Elternhaus nur 1 Zimmer alleine benutzt und alle für einen eigenen Hausstand erforderlichen Räume – wie bspw. Küche, Bad und WC – mit seinen Eltern gemeinsam benutzt, hat er in seinem Elternhaus keinen eigenen Hausstand sondern ist nur „*Mitbewohner*“ in einem aus ihm selbst und seinen Eltern bestehenden Wohnungsverband.

Die Mietwohnung in T hat 39,57 m<sup>2</sup> und besteht aus Vorraum, Bad/WC, Küche/Wohnraum und Zimmer; mitvermietet sind Kücheneinrichtung, E-Herd, Dunstabzug, Spüle und Kühlschrank. Von Größe und Ausstattung her gesehen ist die Mietwohnung geeignet, darin einen eigenen Hausstand zu errichten. Diese Mietwohnung entspricht daher mehr den

Wohnbedürfnissen des Bf. als das zu einem Wohnungsverband gehörende und vom Bf. alleine genutzte Zimmer in seinem Elternhaus. Demzufolge liegt auch nahe, dass eine Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in die t Mietwohnung stattgefunden hat, weshalb die Kosten der Haushaltsführung in T und der Fahrten zum Elternhaus keine Werbungskosten sind (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259; VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012).

Da das Mietverhältnis ab 01.02.2011 besteht, ist davon auszugehen, dass diese (Familien)Wohnsitzerrichtung in T spätestens am 01.02.2011 stattgefunden hat.

Davor wäre es für den Bf. nicht unzumutbar gewesen, einen aus seiner Zeit als Minderjähriger allenfalls noch vorhandenen abgeleiteten (Familien)Wohnsitz im Elternhaus aufzugeben: Seine berufsbedingt wechselnden Arbeitsorte, eine mögliche vorzeitige oder jederzeit mögliche Versetzung an einen anderen Arbeitsort und die auf 4 – 5 Jahre befristete Dauer der t Baustelle machen eine Wohnsitzaufgabe nicht unzumutbar, da der Bf. nicht damit rechnen musste, dass er im Streitjahr auf eine Baustelle im unmittelbaren Einzugsbereich seines Elternhauses versetzt wird (vgl. VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024).

Davon abgesehen vermag das Bundesfinanzgericht nicht erkennen, warum der Bf. seinen Wohnsitz im Elternhaus nicht wiedererrichten hätte können, wäre er von der Baustelle in T vorzeitig abberufen worden oder wäre die Baustelle planmäßig geschlossen worden, bevor er sein Eigenheim im Dezember 2012 hätte beziehen können. Unter diesem Gesichtspunkt ist dem Bf. zumutbar, den Wohnsitz im Elternhaus im Streitjahr aufzugeben. Da der Bf. ab Dezember 2012 sein Eigenheim bezogen hat, hätte er einen Wohnsitz im Elternhaus nicht wiedererrichten müssen, wäre er nach Dezember 2012 von der Baustelle in T vorzeitig abberufen worden oder wäre die Baustelle planmäßig geschlossen worden. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist dem Bf. zumutbar gewesen, den Wohnsitz im Elternhaus im Streitjahr aufzugeben.

Der Freundeskreis, gesellschaftlichen Kontakte, Hobbys und die durch das Aufwachsen im Elternhaus bedingte emotionale Bindung an diesen Ort sind deshalb keine beachtenswerten Gründe dafür, das Zimmer im Elternhaus als (Familien)Wohnsitz beizubehalten (vgl. dazu VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Hat die (Familien)Wohnsitzerrichtung in T spätestens am 01.02.2011 stattgefunden, muss der (Familien)wohnsitz des Bf. im Jänner 2011 noch im Elternhaus gelegen sein, da der Bf. im Jänner 2011 nach Aktenlage andernorts keinen Wohnsitz hat und sein Eigenheim damals noch nicht fertig gestellt (und damit bewohnbar) gewesen ist. Nach dieser Sach- und Beweislage ist nicht davon auszugehen, dass der Bf. im Jänner 2011 berufsbedingt zwei Haushalte geführt hat.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend ist für das gesamte Streitjahr festzustellen, dass der Bf. nicht zwei eigene Hausstände hat. Werden nicht zwei eigene Hausstände geführt, liegt eine Anspruchsvoraussetzung dafür, dass Wohnungs- und Haushaltsausgaben Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung sind, nicht vor.

In VwGH 26.04.1989, 86/14/0030, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass bei einem Eigenheim am (Familien)Wohnort private Gründe eine allenfalls vorhandene, beruf-



lich veranlasste doppelte Haushaltsführung überlagern und hat bspw. bei Wohnungs- und Haushaltskosten (und infolgedessen auch bei den Ausgaben für Familienheimfahrten) den Werbungskostenabzug verneint. Diese VwGH-Rechtsprechung ist auch dann anzuwenden, wenn das Eigenheim – wie in diesem Fall geschehen – am (Familien)Wohnort erst errichtet wird. Damit sind aber die vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Wohnungs- und Haushaltskosten Privatausgaben iSd § 20 Abs 1 EStG 1988 idgF, die nach der vorzit. Rechtslage nicht von den Einkünften des Bf. abgezogen werden dürfen.

Das Beschwerdebegehren – die Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten von den Einnahmen abzuziehen – ist daher abzuweisen.

## **2. Familienheimfahrten (EUR 2.590,56 oder EUR 1.189,44):**

### **2.1. Sach- und Beweislage:**

Der Entscheidung über diesen Beschwerdepunkt sind 1.) die Sach- und Beweislage lt. Pkt. 1.1. zugrunde zu legen und 2.) der angefochtene Bescheid, worin Ausgaben für Familienheimfahrten iHv EUR 1.189,44 als Werbungskosten anerkannt worden sind.

### **2.2. Rechtslage, rechtliche Würdigung und Entscheidung:**

**2.2.1.** Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz. Die Ausgaben für diese Fahrten sind jedoch nur dann steuerlich absetzbar, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (vgl. Jakom/Lenneis EStG 2011, § 16 Rz 56, Seite 702, letzter Absatz).

Nach der Sach-, Beweis- und Rechtslage lt. Pkt. 1. hat der Bf. im Jänner 2011 nur eine Schlafstelle in seinem Elternhaus und damit keinen eigenen Haushalt geführt und hat von (spätestens) 01.02.2011 bis 31.12.2011 nur einen eigenen Hausstand in der t Mietwohnung geführt. Eine Werbungskosten begründende doppelte Haushaltsführung liegt daher für das gesamte Streitjahr nicht vor, weshalb Ausgaben für Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten abziehbar sind.

Das Beschwerdebegehren – Ausgaben für Familienheimfahrten als Werbungskosten abzuziehen – ist daher abzuweisen.

**2.2.2.** Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass Fahrtkosten für den Arbeitsweg im Jänner 2011 durch das Pendlerpauschale und von Februar 2011 bis Dezember 2011 durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind.

**2.2.3.** Wie dem angefochtenen Bescheid iVm einer Aktennotiz zu entnehmen ist, sind mit EUR 1.189,44 die Ausgaben für Familienheimfahrten für 6 Monate als Werbungskosten anerkannt worden. Die Ausgaben für Familienheimfahrten für 6 Monate als Werbungskosten anzuerkennen, ist zulässig, wenn eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung vorliegt. Da der Bf. zwei eigene Hausstände nicht geführt hat, ist der Werbungskostenabzug von Ausgaben für Familienheimfahrten auch unter dem Titel einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung nicht zulässig.

*Gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung – BAO idgF hat das Verwaltungsgericht (außer in den Fällen des § 278 BAO) immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.*

Der angefochtene Bescheid wird daher gemäß § 279 Abs 1 BAO idgF dahingehend abgeändert, dass die darin iHv EUR 1.189,44 veranlagten Werbungskosten iHv EUR 0,00 festgesetzt werden.

### **3. Einschleifregelung – Sonderausgaben:**

*Gemäß § 18 Abs 2 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung ist für Sonderausgaben im Sinne des Abs.1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 60 Euro jährlich abzusetzen.*

*Gemäß § 18 Abs 3 leg.cit. wird in Ergänzung des Abs 1 bestimmt: ...*

**2.** *Für Ausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich ... Sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs 2, als Sonderausgaben abzusetzen; gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).*

*Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 Euro ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs 2 ergibt.*

Mit dem Kontoauszug 2011 hat der Bf. nachgewiesen, dass er in Summe EUR 4.189,20 eines Darlehens zurückgezahlt hat. Wofür er dieses Darlehen aufgenommen hat, geht aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervor. Da er dieses Darlehen in dem Jahr aufgenommen hat, in dem er nach eigenen Angaben begonnen hat, sein Eigenheim zu errichten, ist glaubwürdig, dass er das Darlehen verwendet hat, um die Errichtungskosten des Eigenheims zu finanzieren. Die Darlehensrückzahlung iHv insgesamt EUR 4.189,20 ist daher eine Sonderausgabe, weshalb in Hinblick auf die Einkünfte des Bf. iHv EUR 39.065,92 die vorzit. Sonderausgabenviertel- und Einschleifregelung anzuwenden ist.

Die Berechnung der Abgabenschuld durch das Bundesfinanzgericht hat ergeben, dass die Einschleifregelung nicht – wie im angefochtenen Bescheid angegeben – angewendet worden ist, da das Finanzamt die Darlehensrückzahlungen nicht als Sonderausgabe berücksichtigt hatte. Der offenbar vorliegende Eingabefehler wird daher mit dieser Entscheidung berichtigt.

Da außer der Einschleifregelung auch die vom Bf. nicht beantragte Sonderausgabenviertelregelung anzuwenden ist, ist dem Beschwerdebegehren in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

#### **4. Kirchenbeitrag (EUR 346,00):**

Der Entscheidung über diesen Streitpunkt ist zugrunde zu legen, dass der Bf. im Streitjahr nachweislich EUR 346,00 an die Kirchenbeitragsstelle gezahlt hat.

*Gemäß § 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung sind Kirchenbeiträge iHv EUR 200,00 als Sonderausgaben absetzbar.*

Der in § 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 angegebene Betrag EUR 200,00 ist ein gesetzlicher Höchstbetrag. Wird daher ein diesen Höchstbetrag übersteigender Kirchenbeitrag an die Kirchenbeitragsstelle bezahlt, sind höchstens EUR 200,00 als Sonderausgabe absetzbar.

Der vom Bf. eingezahlte Kirchenbeitrag ist daher in Höhe des gesetzlichen Höchstbetrages von EUR 200,00 als Sonderausgabe zu berücksichtigen. EUR 200,00 übersteigende Beträge sind keine Sonderausgabe.

Dem Beschwerdebegehren ist daher in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

#### **Revision**

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt.

Grundsätzlich bedeutende Rechtsfragen musste das Bundesfinanzgericht nicht beantworten: Ob ein oder zwei Hausstände geführt werden, ist primär eine Sachfrage, die als solche nicht Gegenstand eines Revisionsverfahrens ist (VwGH 05.10.1993, 93/11/0200). Die de dato ständige Rechtsprechung in VwGH 18.12.1997, 96/15/0259, VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012 und VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024 zur doppelten Haushaltsführung und unzumutbaren Wohnsitzverlegung ist im Beschwerdefall angewendet worden. Dass die Einschleifregelung – Sonderausgaben anzuwenden ist und in welcher Höhe der Kirchenbeitrag als Sonderausgabe absetzbar ist, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz.

Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

