

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die Z Steuerberatung OG, gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 24. Juni 2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 (Berichtigung gemäß § 293 BAO) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer hat in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2014 ua. Kosten für Familienheimfahren (3.672,00 €) und doppelte Haushaltsführung (9.096,00 €) als Werbungskosten geltend gemacht.
2. Auf entsprechenden Vorhalt des Finanzamtes hat die steuerliche Vertretung dem Finanzamt eine Darstellung betreffend die Ermittlung der Werbungskosten, wonach die Kosten für die Familienheimfahrten mit dem maximalen Pendlerpauschale und jene für die doppelte Haushaltsführung mit den anteiligen Kosten eines in A errichteten Eigenheimes angesetzt wurden, ein Formular E 9 (Bescheinigung EU/EWR der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums) samt Einkommensnachweis der Ehegattin des Beschwerdeführers und einen Nachweis über die geltend gemachten Steuerberatungskosten vorgelegt.
3. Mit Bescheid vom 15. Juni 2015 hat das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2014 festgesetzt, wobei die Kosten für die Familienheimfahrten unberücksichtigt blieben, die Kosten für die doppelte Haushaltsführung bei der Ermittlung der Einkünfte hingegen in Abzug gebracht wurden. In der Begründung wurde ausgeführt, die geltend gemachten

Kosten für Familienheimfahrten und die doppelte Haushaltsführung hätten nicht gewährt werden können. Der Beschwerdeführer sei seit August 2008 mit Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet und beziehe seither Einkünfte aus einem Dienstverhältnis bzw. Krankengeld oder Arbeitslosengelder in Österreich. Spätestens mit dem Grundkauf und dem Bau des Eigenheimes in A gemeinsam mit seinem Sohn U sei dokumentiert, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen von jenem der Gattin in B wegverlegt worden sei. Folglich liege keine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung mehr vor. Kosten für Familienheimfahrten wären aufgrund der Verwendung eines Firmenautos ohnedies nicht zugestanden. Zudem sei die EU/EWR-Bescheinigung von der ausländischen Steuerbehörde zu unterfertigen und nicht von der Arbeitgeberin der Ehegattin des Abgabepflichtigen.

4. Mit Bescheid vom 24. Juni 2015 berichtigte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 15. Juni 2015 gemäß § 293 BAO, wobei anstelle der Kosten der doppelten Haushaltsführung (9.096,00 €) nunmehr der Pauschbetrag für Werbungskosten in Abzug gebracht wurde. Begründend wurde ausgeführt, dass wie in der Begründung des fehlerhaften Bescheides dargelegt, die Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht gewährt werden könnten. Da bei der Erstellung des zu berichtigenden Bescheides jedoch die beantragten Kosten versehentlich nicht korrigiert worden seien, sei dieser Fehler gemäß § 293 BAO zu berichtigen.

5. Gegen den (berichtigten) Einkommensteuerbescheid 2014 vom 24. Juni 2015 hat die steuerliche Vertretung Beschwerde erhoben und die erklärungsgemäße Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten beantragt. Begründend wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer sei bis Anfang des Jahres 2008 als Gesellschafter und Geschäftsführer der X Bau GmbH selbstständig tätig gewesen. Aufgrund der im Zuge der Wirtschaftskrise im Jahr 2008 schlecht laufenden Geschäfte habe er sich entschlossen, diese Tätigkeit zu beenden und eine unselbstständige Beschäftigung aufzunehmen. Da er in der Umgebung seines Wohnortes in der Nähe von S keine Arbeit gefunden habe, habe er sich in einem etwas weiteren Umkreis nach einer möglichen Beschäftigung umgesehen und sei seit 1. August 2008 in Vorarlberg nichtselbstständig tätig.

Zu Beginn seiner Tätigkeit in Österreich habe er in D, in der Folge in E in einer Mietwohnung gewohnt. In den Jahren 2012 und 2013 habe er sich entschlossen, zusammen mit seinem Sohn U ein Haus in A zu bauen. Das Haus habe zwei parifizierbare separate Wohnungen mit jeweils eigenem Eingang. Die Wohnung des Beschwerdeführers sei ca. 75 m<sup>2</sup> groß. Die Mietwohnungen bzw. später die Wohnung in dem mit seinem Sohn errichteten Haus hätten dem Beschwerdeführer an den Arbeitstagen als Unterkunft gedient. An den Wochenenden sei er meist nach Hause an den Familienwohnsitz in B gefahren. Dort bewohne er zusammen mit seiner Ehegattin eine Eigentumswohnung mit einer Größe von ca. 105 m<sup>2</sup>.

Die grundsätzliche Verbundenheit des Beschwerdeführers mit seiner Heimatgemeinde B und deren Bürgern zeige sich ua. auch daran, dass er in der Gemeindepolitik von B aktiv gewesen sei. Er sei noch auf der Kandidatenliste für die Gemeinderatswahl 2009

vertreten gewesen. Weiters sei er über einen Zeitraum von drei Jahren Vorstand der Abteilung Handball des TSV B gewesen. Seine Ehegattin sei seit dem Jahr 1989 in einer Steuerberatungskanzlei in der Nähe des Familienwohnsitzes tätig und erziele daraus Einkünfte in Höhe von ca. 33.000,00 €.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme eine steuerliche Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung ausnahmsweise dann in Betracht, wenn weder die tägliche Heimfahrt noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung zumutbar sei.

Eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr sei grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 80 Kilometer entfernt sei und die Fahrzeit mehr als eine Stunde betrage (VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132). Die einfache Strecke betrage gegenständlich ca. 226 km, die Fahrtzeit laut Routenplaner 2 Stunden und 27 Minuten. Eine tägliche Heimfahrt sei daher nicht zumutbar.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes könne ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit des Ehepartners haben (vgl. VwGH 17.2.1999, 95/14/0059, VwGH 22.2.2000, 96/14/0018, und VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083). Die Gattin des Beschwerdeführers arbeite seit 1989 für dieselbe Arbeitgeberin und erziele aus dieser Tätigkeit Einkünfte von ca. 33.000,00 €. Eine Verlegung des Wohnsitzes sei aufgrund der Erzielung wesentlicher Einkünfte daher unzumutbar. Es bleibe somit noch die Frage zu beantworten, wo sich der Familienwohnsitz befindet bzw. ob es einen solchen überhaupt gebe. Das Finanzamt habe seinen Standpunkt, dass der Beschwerdeführer den Mittelpunkt der Lebensinteressen mit dem Bau des Hauses nach A verlegt habe, nicht näher begründet. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege nach der Rechtsprechung des BFH bei einem verheirateten Arbeitnehmer grundsätzlich an dem Ort, an dem sein Ehepartner und - wenn auch nicht notwendigerweise - seine minderjährigen Kinder wohnen (BFH 8.10.2014, VI R 16/14). Gelegentliche Besuche des Ehepartners am Beschäftigungsstandort des Arbeitnehmers sowie das Zusammenleben berufstätiger Ehegatten am Beschäftigungsstandort während der Woche führen dabei für sich genommen noch nicht zu einer Verlagerung des Lebensmittelpunktes.

Eine Person könne zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensinteressen im Sinne des § 2 Abs. 8 FLAG haben. Unter persönlichen Beziehungen seien dabei all jene zu verstehen, die jemand aus in seiner Person liegenden Gründen, insbesondere auf Grund der Geburt, der Staatsangehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigung religiöser und kultureller Art, an ein bestimmtes Land bänden. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person sei regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie zu finden. Auch wenn der Beschwerdeführer sich dafür entschieden habe, längerfristig der Arbeit wegen in Vorarlberg zu bleiben (dokumentiert durch den Bau des Hauses), habe dies keineswegs (quasi automatisch) zur Folge, dass damit auch sein Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Vorarlberg verlegt worden

wäre. Die Gattin und der Freundeskreis des Beschwerdeführers befänden sich nach wie vor in Deutschland und liege daher auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland (vgl. BFH 8.10.2014, VI R 16/14, und UFS 29.5.2012, RV/0248-L/11). Dass diese persönlichen Verbindungen ebenso wie die Beziehung zur Ehefrau nicht durch einen Hausbau beendet worden seien, liege auf der Hand, zumal sich der Beschwerdeführer an den Wochenenden regelmäßig in B aufhalte.

Der Bau eines Eigenheimes sei eine rein wirtschaftliche Entscheidung gewesen. Der Beschwerdeführer sei als Fachmann der Meinung gewesen, dass der Bau eines Hauses, das nach Beendigung seiner beruflichen Tätigkeit auch wieder verkauft werden könne, finanziell die bessere Alternative darstelle, als weiterhin Miete für eine Wohnung zu bezahlen. Die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung seien daher gegeben. Damit seien auch die Kosten für die Familienheimfahrten anzuerkennen. Die Begründung des Finanzamtes, dass aufgrund der Verwendung eines Firmenautos keine Fahrtkosten für Familienheimfahrten zuständen, sei nicht nachvollziehbar. Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sei lediglich die Höhe der maximal absetzbaren Kosten für Familienheimfahrten mit dem höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 angeführten Betrag begrenzt. Eine Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 auf Familienheimfahrten, dh. dass keine Fahrtkosten zuständen, wenn dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung stehe, sei aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 jedenfalls nicht ableitbar.

6. Mit Beschwerdevorentscheidung hat das Finanzamt die Beschwerde unter Verweis auf den in A liegenden Mittelpunkt der Lebensinteressen als unbegründet abgewiesen. Mit dem Vorbringen, dass die Gattin weiterhin in B wohnhaft und seit 1989 bei derselben Arbeitgeberin in L bei S beschäftigt sei, sei nichts zu gewinnen, zumal der Beschwerdeführer in der Niederschrift vom 16. Juli 2015 angegeben habe, dass seine Gattin unregelmäßig etwa alle 14 Tage zu Besuch komme und von Donnerstagabend bis Montagmorgen in A verweile.

7. Mit Vorlageantrag vom 26. November 2015 hat die steuerliche Vertretung hinweisend darauf, dass weitere Beweismittel noch vorgelegt würden, ohne weitere Begründung die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

8. In der Beschwerdevorlage hat das Finanzamt wiederum darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer mit dem Grundstückskauf und der Errichtung eines Eigenheimes im Jahr 2013 einen eigenen Hausstand in A begründet habe. Der Umstand, dass ein Großteil der Familie (zwei Söhne) im Jahr 2014 bereits in unmittelbarer Nähe (ab 2015 wieder alle im neu errichteten Haus) wohnten und die Gattin laut Niederschrift ca. alle 14 Tage über das Wochenende zu Besuch komme, lasse darauf schließen, dass die neue häusliche Einrichtung den persönlichen Lebensbedürfnissen des Beschwerdeführers entspreche und der Mittelpunkt der Lebensinteressen in A liege. Die Ausführungen in der Beschwerde betreffend die "grundsätzliche Verbundenheit" des Beschwerdeführers mit der Gemeinde B - er sei in der Gemeindepolitik von B aktiv und auch auf einer Kandidatenliste für die Gemeinderatswahl 2009 vertreten gewesen - bestätigten bei genauer Betrachtung die

Auffassung des Finanzamtes. Der Beschwerdeführer habe bereits bei den vorangehenden Gemeinderatswahlen 1999 und 2004 kandidiert und jeweils einen mittleren Listenplatz errungen. Bei der genannten Wahl 2009 (ein Jahr nach Aufnahme der Beschäftigung in Vorarlberg) habe der Beschwerdeführer lediglich den letzten Listenplatz erreicht. Bei der Gemeinderatswahl 2014 habe er nicht mehr kandidiert. Die Nichtkandidatur sechs Jahre nach dem Arbeitsbeginn und der Wohnungsnahme in Vorarlberg trotz regelmäßiger Kandidatur bei den vorangehenden Wahlen bestätigten einen diametralen Wechsel der Lebensinteressen des Beschwerdeführers. Die Vorstandstätigkeit beim TSV B liege bereits über zehn Jahre zurück. Da der Beschwerdeführer einen eigenen Hausstand und seine engsten persönlichen Beziehungen (Kinder und Besuche der Gattin) in Vorarlberg habe, könnten die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten vom Finanzamt mangels beruflicher Veranlassung nicht anerkannt werden.

9. Mit Vorhalt vom 25. Jänner 2018 wurde die steuerliche Vertretung ersucht, die im Vorlageantrag angekündigten weiteren Beweismittel vorzulegen und bekanntzugeben,

- ob die Wohnung in B im Eigentum des Beschwerdeführers bzw. seiner Gattin stehe und dort auch noch weitere Kinder des Beschwerdeführers lebten,
- wie oft und mit welchem Fahrzeug der Beschwerdeführer im Streitjahr nach B gefahren sei,
- welche Kosten er im Zusammenhang mit diesen Fahrten selbst zu tragen gehabt habe und
- in welchem Rahmen sich im Streitjahr die Mietkosten für eine Kleinwohnung (ca. 55 m<sup>2</sup>) am Beschäftigungsstandort bzw. in A bewegt hätten.

10. Mit Schriftsatz vom 8. März 2018 hat die steuerliche Vertretung dazu im Wesentlichen Folgendes mitgeteilt:

- Die Wohnung in B stehe im Eigentum der Ehegattin. Die beiden Söhne des Ehepaars seien erwachsen und wohnten nicht mehr in der elterlichen Wohnung. Der Beschwerdeführer sei seit 1997 selbstständig tätig gewesen. Aus Insolvenzüberlegungen sei es daher durchaus nachvollziehbar, dass die Ehegattin Alleineigentümerin der Wohnung sei.
- Der Beschwerdeführer sei gemäß der angeschlossenen "Aufstellung der Aufenthaltstage in der Heimatgemeinde B für das Jahr 2014" an insgesamt 98 Tagen (27 Aufenthalte) in seiner Heimatgemeinde B gewesen. Gefahren sei er jeweils mit dem Zug. Die Kosten für eine Hin- und Rückfahrt hätten ca. 80,00 € betragen. Dies könne auf der Homepage der Deutschen Bahn nachgeprüft werden. Die Kosten für die Familienheimfahrten müssten daher auf 2.160,00 € (27 x 80,00 €) reduziert werden. Diesbezüglich sei es bei der Erstellung der Steuererklärung zu einem Missverständnis gekommen.
- Der Beschwerdeführer sei berechtigt gewesen, das ihm vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Fahrzeug monatlich maximal für 500 Privatkilometer zu verwenden. Eine Verwendung des Fahrzeuges für die Fahrten nach B (einfache Strecke 225 km) sei daher nicht in Betracht gekommen.

Als weitere Beweismittel wurden vorgelegt:

- eine Bestätigung des Obmanns des Motorradclubs B über die ehrenamtliche Tätigkeit des Beschwerdeführers für den Motorradclub;
- eine "Aufstellung der Aufenthaltstage in der Heimatgemeinde B für das Jahr 2014", derzufolge der Beschwerdeführer im Jahr 2014 insgesamt 27-mal in seiner Heimatgemeinde B gewesen ist und dort insgesamt 98 Tage, bei rund 140 freien Tagen im Jahr somit den weitaus überwiegenden Teil seiner Freizeit verbracht hat;
- drei Bewerbungsschreiben vom 30. Juni 2015, 5. Juli 2015 und 15. Juli 2015 an potenzielle Arbeitgeber in B bzw. in der Nähe von B;
- eine Meldebescheinigung der Gemeinde B, aus der hervorgeht, dass der Beschwerdeführer seit seiner Geburt ununterbrochen in B (auch nach dem Beginn seiner beruflichen Tätigkeit in Österreich) gemeldet ist;
- die Bescheinigung EU/EWR samt Lohnsteuerbescheinigung 2014 für die Ehegattin;
- ein Grundbuchsauszug;
- die KFZ-Ordnung des damaligen Arbeitgebers;
- ein Kontoauszug des Baukontos zum Nachweis der Anschaffungskosten der Liegenschaft;
- eine Rechnung über die angeschafften Einrichtungsgegenstände.

11. Dazu hat das Finanzamt mit Schreiben vom 23. April 2018 wie folgt Stellung genommen: Die nunmehrige Aussage, dass der Beschwerdeführer 27-mal mit dem Zug in das 227 km entfernte B gefahren sei (Fahrtzeit ca. 3:45 Stunden), sei nicht anhand von Belegen nachgewiesen worden und ersetze die bisherige, nicht nachgewiesene Behauptung, er sei mit dem PKW gefahren. Der niederschriftlich festgehaltenen Aussage vom 16. Mai 2015 zufolge sei die Gattin "derzeit noch in Deutschland verwurzelt", werde "aber irgendwann auch nachkommen". Weiters habe der Beschwerdeführer damals ausgesagt, dass seine Frau unregelmäßig, etwa alle 14 Tage, nach A komme. Von Heimfahrten des Beschwerdeführers oder dem Engagement im Motorradclub sei damals keine Rede gewesen.

Dass nun im März 2018 nach der im August 2016 erfolgten Vorlage der Beschwerde eine Bestätigung des Motorradclubs B vom 15. Oktober 2016 vorgelegt werde, dass der Beschwerdeführer den Verein entsprechend den beiliegenden Aufstellungen seit vielen Jahren tatkräftig unterstützte und übers Jahr gesehen sicherlich an ca. 20 Wochenenden für den Verein tätig gewesen sei, werde mit Verwunderung zur Kenntnis genommen und den Hinweisen kommentiert, dass der MC B das Clublokal in der Nachbarschaft des Beschwerdeführers in B habe, die erwähnte "beiliegende Aufstellung" nicht beigelegt worden sei, in der Bestätigung keine Jahresangabe erfolgt sei, im [...] und den umliegenden Regionen schöne Motorradstrecken lägen und auf der (unvollständigen) Website des MC B bei keinem Termin 2015/2016 der Name "XY" habe gefunden werden können (für den Zeitraum 2014 sei kein Beitrag online).

Anzumerken sei auch, dass zum einen nicht bekannt sei, ob es zu den drei gleichlautenden Bewerbungsschreiben vom Juni/Juli 2015 auch Absagen oder Rückantworten gebe und zum anderen die in Deutschland gekauften Einrichtungsgegenstände am 12. Dezember 2013 an die Wohnadresse in B geliefert worden seien, obwohl er bereits seit 18. Oktober 2013 in A gemeldet sei.

Aufgrund der Fallkonstellation, dass der Beschwerdeführer und seine Söhne U und T in A wohnten und in Vorarlberg bzw. in der angrenzenden Schweiz tätig seien, erachte das Finanzamt die Anschaffung der Liegenschaft und den Bau des zwei Stockwerke (Wohneinheiten) umfassenden Gebäudes als nicht ausschließlich beruflich veranlasst, zumal die Vermögensschaffung bzw. die künftige Wohnvorsorge für die Söhne oder sich selbst diese berufliche Notwendigkeit überlagern könne (vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0102). Das Grundstück sei bereits im Juli 2012 erworben worden. Der Stand des Baukontos zum 31. Dezember 2013 sei kein Beweis für die Höhe der Anschaffungskosten, da über dieses Konto beispielsweise auch die separat abgeschriebenen Einrichtungsgegenstände bezahlt worden sein könnten. Da das Argument Wohnvorsorge bzw. Vermögensschaffung nicht von der Hand zu weisen sei, sei nach Ansicht des Finanzamtes auf eine ortsübliche Miete in A abzustellen. Als Vergleichswert werde die gutachterlich bestätigte Miete für eine 86 m<sup>2</sup> Starterwohnung in G im Jahr 2014 (7,70 €/m<sup>2</sup> zuzüglich Betriebskosten von 1,20 €/m<sup>2</sup>) herangezogen und davon ein Lageabschlag von 15% in Abzug gebracht. Sollte das Bundesfinanzgericht zu der Überzeugung gelangen, dass eine berufsbedingte doppelte Haushaltsführung vorliege, werde beantragt, anstelle der errechneten Kosten (8.092,74 €) einen Betrag von 5.000,00 € in Ansatz zu bringen.

12. Mit Schreiben vom 28. Mai 2018 hat die steuerliche Vertretung unter Anchluss einer E-Mail des Beschwerdeführers vom 14. Mai 2018, einem Protokoll über die Hauptversammlung des Motorradclubs B vom 28. Jänner 2017 und einer Auflistung der Statistik Austria betreffend die durchschnittlichen Nettomieten und Betriebskosten von Hauptmietwohnungen (die im Schreiben als Beilage angeführte "Aufstellung der Aufenthaltstage 2014 in B" war nicht angeschlossen) dazu im Wesentlichen wie folgt Stellung genommen: Der Beschwerdeführer habe die Zugfahrkarten nicht aufbewahrt und könne ein belegmäßiger Nachweis daher nicht erbracht werden. Allerdings sei es, wenn es als glaubhaft angesehen werde, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in B gelegen sei, auch als glaubhaft anzusehen, dass er (wie auch immer) nach B gelangt sei. Auch wenn Fahrkarten ein weiteres Beweismittel gewesen wären, entspreche es wohl der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Fahrkarten nicht aufbewahrt würden, wenn das Bewusstsein fehle, dass diese später noch benötigt würden. Da Richtung S ständig Züge führen, kaufe der Beschwerdeführer immer eine Fahrkarte am Automat, das sei die günstigste Möglichkeit. Die Aufstellung über die Aufenthaltstage in B stehe auch nicht im Widerspruch zur Aussage, dass die Ehegattin in der Regel alle 14 Tage nach Österreich komme. Einmal komme sie nach A, einmal fahre der Beschwerdeführer zu ihr.

Die Ausführungen des Finanzamtes zur Bestätigung des MC B würden der Feststellung des Sachverhalts nicht wirklich dienen und daher nicht näher kommentiert. Anzumerken sei grundsätzlich, dass das Finanzamt C offensichtlich der Meinung sei, dass der Beschwerdeführer, nachdem er in der näheren Umgebung seines Geburts- und Wohnortes B keine Arbeit mehr gefunden habe, berufsbedingt nach Österreich gezogen sei, seine Frau, die nach wie vor in B wohne, nicht mehr besuche und auch alle seine sonstigen sozialen Kontakte, die sich im Laufe seines Lebens entwickelt hätten, abgebrochen habe. Dies sei nur schwerlich nachvollziehbar.

Bezüglich der angezweifelten Tätigkeit beim Motorradclub B sei darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer Gründungsmitglied des Clubs im Jahr 1984 sei und seit dieser Zeit mehr oder weniger aktiv für den Verein tätig sei, lange Zeit auch im Vorstand. Nunmehr sei seine Frau als Schriftführerin im Vorstand tätig (siehe Protokoll über die Hauptversammlung). Im Moment unterstütze er den Verein dadurch, dass er möglichst bei allen Veranstaltungen mithilfe und diese mitplane. Auch bei der Pflege und Wartung des Vereinsheimes sei er gerne dabei.

Zu den Bewerbungen gebe es keine Rückmeldungen, da der Beschwerdeführer, nachdem er in Vorarlberg eine Anstellung gefunden habe, telefonisch abgesagt habe.

Der hinsichtlich der Lieferung der Küche genannte Termin stimme. Der Beschwerdeführer habe die Küche selbst eingebaut und sich die ersten Wochen provisorisch mit einer "Campingküche" beholfen.

Hinsichtlich der Errichtung des Hauses bzw. der Wohnung gebe es keine Überlagerung der beruflichen Veranlassung durch private Gründe. Sollte sich das Bundesfinanzgericht der Meinung des Finanzamts anschließen, erscheine ein Abschlag von 15% von den angeführten Kosten für eine Mietwohnung in G nicht gerechtfertigt. Jedenfalls wäre ein Abschlag nur von der Miete, nicht aber von den Betriebskosten vorzunehmen. Unter Berücksichtigung einer Miete von 7,70 €/m<sup>2</sup> und Betriebskosten von 1,63 €/m<sup>2</sup> (Quelle: Statistik Austria) ergebe sich für eine 55 m<sup>2</sup> Wohnung eine monatliche Miete von 513,15 € bzw. eine Jahresmiete von rd. 6.160,00 €. Einschließlich der AfA für die Einrichtung (1.368,08 €) ergäben sich damit Gesamtkosten in Höhe von 7.528,08 €.

## **II. Sachverhalt, Beweismittel und Beweiswürdigung**

Der Beschwerdeführer, ein deutscher Staatsbürger, wohnt mit seiner Ehegattin in einer 105 m<sup>2</sup> Wohnung in seinem Geburtsort B (Deutschland), wo er auch gemeldet ist. Die beiden volljährigen Söhne (geb. 1986 bzw. 1988) sind nicht mehr dort wohnhaft. Im Jahr 2008 hat der Beschwerdeführer in Österreich eine nichtselbständige Tätigkeit im Baugewerbe aufgenommen. Nachdem er zunächst Mietwohnungen in D bzw. E (an derselben Adresse war seit Anfang des Jahres 2009 auch sein Sohn U gemeldet) bewohnt hatte, erwarben er und sein Sohn U mit Kaufvertrag vom 3. Juli 2012 je zur Hälfte ein Grundstück in A und errichteten dort ein Zweifamilienhaus. Die Nutzfläche der beiden Wohneinheiten beträgt jeweils ca. 75 m<sup>2</sup>. Seit 18. Oktober 2013 sind sowohl

der Beschwerdeführer als auch sein Sohn U dort mit Hauptwohnsitz gemeldet. Der seit dem Jahr 2012 in Vorarlberg wohnhafte Sohn T ist seit 31. Juli 2015 ebenfalls unter der Adresse des Beschwerdeführers mit Hauptwohnsitz gemeldet. Die einfache Fahrtstrecke zwischen B und A beträgt laut Routenplaner 226 km.

Die Ehegattin des Beschwerdeführers ist in der Nähe ihres Wohnortes in Deutschland in einer Steuerberatungskanzlei nichtselbständig tätig und hat im Streitjahr einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 32.796,48 € bezogen. Den Angaben des Beschwerdeführers zufolge hat sie ca. alle vierzehn Tage das Wochenende in A verbracht (siehe Niederschrift vom 16. Juli 2015 über die Einvernahme des Beschwerdeführers betreffend Kraftfahrzeugsteuer).

Nachdem der Beschwerdeführer keine Nachweise für die in der vorgelegten Auflistung angeführten Aufenthalte in B bzw. die Fahrten nach B beigebracht und divergierende Angaben zum verwendeten Verkehrsmittel gemacht hat, sieht es das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die aufrechte Ehe, die Ausführungen der steuerlichen Vertretung und die Bestätigung des Obmannes des Motorradclubs B sowie das Fehlen konkreter Feststellungen des Finanzamtes hinsichtlich eines in A liegenden Mittelpunktes der Lebensinteressen (gerade noch) als glaubhaft an, dass der Beschwerdeführer im Streitjahr zumindest in einer gewissen Regelmäßigkeit an den gemeinsamen Wohnsitz in B zurückgekehrt ist und er die stärkeren persönlichen Beziehungen zu B hatte. Wie oft der Beschwerdeführer im Streitjahr tatsächlich nach B gefahren ist und welche Kosten dabei angefallen sind, kann im Beschwerdeverfahren dahingestellt bleiben (siehe unten III. 1.).

### **III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

#### **1. Familienheimfahrten**

Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr ua. Aufwendungen für Familienheimfahrten (3.672,00 €) und doppelte Haushaltsführung (9.096,00 €) als Werbungskosten geltend gemacht. Im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 15. Juni 2015 hat das Finanzamt die Kosten für die Familienheimfahrten (3.672,00 €) außer Ansatz gelassen, die Kosten für die doppelte Haushaltsführung entgegen den Ausführungen in der Begründung bei der Ermittlung der Einkünfte hingegen in Abzug gebracht. Mit Bescheid vom 24. Juni 2015 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 15. Juni 2015 gemäß § 293 BAO berichtigt, wobei anstelle der Kosten der doppelten Haushaltsführung (9.096,00 €) nunmehr der Pauschbetrag für Werbungskosten in Abzug gebracht wurde.

Mit elektronisch übermitteltem Anbringen vom 16. Juli 2015 hat die steuerliche Vertretung beantragt, die Beschwerdefrist gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 24. Juni 2015 bis zum 10. August 2015 zu verlängern. Mit Schriftsatz vom 7. August 2015 hat die steuerliche Vertretung Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 24. Juni 2015 erhoben.

Berichtigende Bescheide treten nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides (vgl.

VwGH 31.7.2013, 2010/13/0003, mwN, und VwGH 21.3.2012, 2012/16/0058); sie treten zu diesem hinzu und ergänzen ihn (vgl. Ritz, BAO, 6. Aufl., § 293 Tz 19 und die dort angeführten Judikate). Der berichtigte Bescheid bleibt somit aufrecht, der hinzutretende Berichtigungsbescheid hat lediglich die Berichtigung hinsichtlich des dem zu berichtigenden Bescheid anhaftenden Fehlers zum Gegenstand. Damit kann ein Berichtigungsbescheid aber auch nur hinsichtlich der vorgenommenen Berichtigung angefochten werden (zu den Ausnahmen vgl. VwGH 31.7.2013, 2010/15/0003, mwN). Eine über den Gegenstand des Berichtigungsbescheides hinausgehende Beschwerde ist sohin unzulässig (vgl. VwGH 27.6.2001, 98/15/0049, mwN). Dies gilt auch dann, wenn ein berichtigender Bescheid den gesamten Spruch des berichtigten Bescheides wiederholt (VwGH 27.6.2001, 98/15/0049, mwN, sowie Ritz, BAO, 6. Aufl., § 293 Tz 20).

Der angefochtene Berichtigungsbescheid vom 24. Juni 2015 hat den Bescheid vom 15. Juni 2015 ausschließlich hinsichtlich der Kosten für die doppelte Haushaltsführung berichtet, wohingegen die Kosten für die Familienheimfahrten bereits im (nicht angefochtenen) Bescheid vom 15. Juni 2015 außer Ansatz blieben. Damit war es dem Bundesfinanzgericht aber verwehrt, Kosten für die Familienheimfahrten im Rahmen des über die Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid absprechenden Erkenntnisses zu berücksichtigen und konnte der Beschwerde insoweit daher kein Erfolg beschieden sein.

## 2. Doppelte Haushaltsführung

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

Nicht abgezogen werden dürfen bei den einzelnen Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen für den Haushalt und für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Auch Aufwendungen für die Beschaffung einer Wohnung fallen daher, selbst wenn sie der Wohnsitznahme am Beschäftigungsstandort dient, grundsätzlich unter das Abzugsverbot. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss, weil ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als beruflich veranlasst angesehen und damit als Werbungskosten qualifiziert werden (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0080, VwGH 27.6.2012, 2008/13/0156, mwN, und VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148). Ob eine Verlegung des Wohnsitzes zumutbar

ist oder nicht, ist aus Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124, mwN). Die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung muss dabei aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind; Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 10.3.2016, 2013/15/0146, mwN, und VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037, mwN). Insbesondere kann die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat, in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehegatten begründet sein (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037, mwN, VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047, mwN, VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102, mwN, und VwGH 17.2.1999, 95/14/0059).

Voraussetzung für eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung ist demnach, dass dem Steuerpflichtigen weder die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz noch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstand zugemutet werden kann.

Familienwohnsitz in diesem Sinne ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037, mwN).

Im selben Sinne wurde der Familienwohnsitz nunmehr in § 4 Abs. 1 der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung) definiert. Demnach liegt der Familienwohnsitz dort, wo ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zum Beispiel Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat. Einen eigenen Hausstand hat der Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 2 dieser Verordnung, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht.

Unter persönlichen Verhältnissen sind nach der zur Frage des DBA-rechtlichen Mittelpunktes der Lebensinteresses ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen, wobei im Regelfall die stärkste persönliche Beziehung zu dem Ort besteht, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt (vgl. VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091, mwN).

Außer Streit steht, dass dem Beschwerdeführer die tägliche Rückkehr nach B nicht zumutbar war. Ebenso steht außer Streit, dass der Beschwerdeführer sowohl in B als auch in A über einen Hausstand verfügt hat und die Ehegattin des Beschwerdeführers

in Deutschland ins Gewicht fallende Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen hat. Verneint hat das Finanzamt das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung einzig deshalb, weil der Beschwerdeführer den Mittelpunkt der Lebensinteressen von B nach A verlegt habe. Auch wenn die Schlussfolgerung des Finanzamtes aus den ins Treffen geführten Umständen (gemeinsam mit dem Sohn errichtetes Zweifamilienhaus, divergierende Angaben zum verwendeten Verkehrsmittel sowie die fehlenden tatsächlichen Beweise für die angegebenen Aufenthalte in B bzw. die einzelnen Fahrten dorthin) nicht abwegig ist, kann daraus nicht selbstredend abgeleitet werden, dass der Beschwerdeführer den Familienwohnsitz in B aufgegeben hätte bzw. das eheliche Zusammenleben bereits nach A verlagert worden wäre. Da sich diesbezügliche Anhaltspunkte auch aus der Aktenlage nicht ergaben, war aus den oben (II.) angeführten Gründen davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die engeren persönlichen Beziehungen im hier maßgeblichen Sinn im Streitjahr zu B hatte und dort sohin der Familienwohnsitz lag.

Nachdem eine Verlegung des Familienwohnsitzes aufgrund der Erwerbseinkünfte der Ehegattin nicht zumutbar im Sinne der Rechtsprechung war, stellen die Wohnungskosten am Beschäftigungsort dem Grunde nach Werbungskosten dar. Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist dabei, wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach zum Ausdruck gebracht hat, mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen; die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten unterliegen insoweit somit einer Angemessenheitsprüfung (vgl. VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0080, und VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173, mwN).

Das im Vorhalt vom 25. Jänner 2018 an die steuerliche Vertretung gerichtete Ersuchen um Bekanntgabe der Mietkosten für eine Kleinwohnung (ca. 55 m<sup>2</sup>) am Beschäftigungsort bzw. in A blieb unbeantwortet und können diese daher nur aufgrund von Durchschnittswerten im Schätzungswege ermittelt werden. Nach den von der Statistik Austria veröffentlichten Durchschnittswerten betrug die durchschnittliche Nettomiete im Streitjahr in Vorarlberg 6,18 €/m<sup>2</sup>, die Betriebskosten sind mit 1,63 €/m<sup>2</sup> angegeben. Nach dem Vorarlberger Immobilienpreisspiegel 2014 betrug die durchschnittliche Nettomiete im ca. 8 km entfernten H bei einer Wohnfläche bis 65 m<sup>2</sup> bei mittlerem Wohnwert 6,00 €/m<sup>2</sup>, bei gutem Wohnwert 7,20 €/m<sup>2</sup> und bei sehr gutem Wohnwert 8,90 €/m<sup>2</sup>.

Das Finanzamt hat ausgehend von den Mietkosten für eine 86 m<sup>2</sup> Wohnung in G und den verrechneten Betriebskosten sowie unter Berücksichtigung eines Lageabschlages (15%) angemessene monatliche Mietkosten für eine 55 m<sup>2</sup> Wohnung in Höhe von 416,67 € errechnet. Die steuerliche Vertretung hat im Schreiben vom 28. Mai 2018 die sich ohne Abzug eines Lageabschlages pro m<sup>2</sup> ergebende Miete (7,70 €) zuzüglich der von der Statistik Austria für Vorarlberg ausgewiesenen Betriebskosten von 1,63 €/m<sup>2</sup> herangezogen und für eine 55 m<sup>2</sup> Wohnung eine monatliche Miete von 513,15 € bzw. eine Jahresmiete von 6.160,00 € (gerundet) errechnet.

Nachdem das Finanzamt nicht konkret dargelegt hat, weshalb von der Vergleichsmiete ein Abschlag von 15% vorzunehmen sein sollte, die von der steuerlichen Vertretung angesetzte Miete (inkl. Betriebskosten) im Rahmen der oben angeführten Durchschnittswerte liegt und sie damit offensichtlich davon ausgeht, dass der Beschwerdeführer um den ermittelten Betrag eine zweckentsprechende Wohnung hätte anmieten können, können die ermittelten Kosten in Höhe von 6.160,00 € als beruflich veranlasst angesehen und damit als Werbungskosten berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung der weiters geltend gemachten AfA für die für das in A errichtete Haus angeschaffte Küche kam hingegen nicht in Betracht, da Mietwohnungen in dieser Größe in der Regel über eine Kleinküche verfügen und die Kosten sohin mit der Miete abgedeckt sind.

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde somit insoweit teilweise Folge zu geben, als Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von 6.160,00 € als Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

#### **IV. 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.

Durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist geklärt, dass eine über den Gegenstand des Berichtigungsbescheides hinausgehende Beschwerde nicht zulässig ist. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt insoweit daher nicht vor.

Die Frage der steuerlichen Berücksichtigung von Kosten für die doppelte Haushaltsführung wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG liegt somit auch diesbezüglich nicht vor. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 18. Juli 2018

