

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., Str.1, A, vertreten durch V, W gegen die gem. §293b BAO berichtigten Bescheide des FA Salzburg-Land vom 25.04.2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Anspruchszinsen 2004 und 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **Übergangsbestimmungen:**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezembers 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabebehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

### **Sachverhalt:**

Der Beschwerdeführer (vormalig Berufungswerber) erzielte in den Jahren 2004 und 2005 Einkünfte sowohl aus nichtselbstständiger Tätigkeit als auch aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 beantragte der Beschwerdeführer unter anderem die Berücksichtigung von Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten für den Zeitraum Juli bis Dezember 2004 in Höhe von 3.433,50 Euro (572,25 Euro pro Monat) als Werbungskosten.

Begründend führte er aus, er wäre ab Juli 2004 als Profifußballer beim B beschäftigt gewesen. Die Verträge bei in dieser Sparte tätigen Berufssportlern würden bei sämtlichen Vereinen nur für eine bestimmte Dauer abgeschlossen und deshalb wäre eine entsprechende berufliche Flexibilität eine der Grundvoraussetzungen, um in diesem Sport erfolgreich zu sein. Sein beruflicher Zweitwohnsitz wie auch der Wohnsitz seiner Familie befänden sich unter der Anschrift, C, Str.2. Dies wäre der Wohnsitz aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit als Profifußballer für den B. Er wäre zudem im Besitz eines Eigenheimes an der Adresse D, Str.3.

Im daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 30. Juni 2005 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer für das Jahr 2004 fest und berücksichtigte unter anderem die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten antragsgemäß.

Der Beschwerdeführer beantragte im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 wiederum die Berücksichtigung von Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten in Höhe von 5.829,30 Euro als Werbungskosten und führte die selbe Begründung wie im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 an. Zusätzlich gab er an, dass er am 8. August 2005 nach E, Str.4, verzogen wäre. Die Kosten der doppelten Haushaltsführung würden sich von Jänner bis Juni 2005 auf 572,25 Euro pro Monat, von Juli bis Dezember 2005 auf 399,30 Euro belaufen.

Die Abgabenbehörde setzte im daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid vom 8. September 2006 unter antragsgemäßer Berücksichtigung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung die Einkommensteuer für das Jahr 2005 fest.

Im Zuge einer Aktenüberprüfung als Maßnahme zur Qualitätssicherung wurde seitens der Abgabenbehörde am 21. März 2008 unter anderem festgestellt, dass es bei der Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 bei Berücksichtigung der Kosten für einen Zweitwohnsitz zu einer offensichtlichen Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO gekommen wäre.

Am 27. März 2008 wurde durch die Abgabenbehörde folgendes Ergänzungsersuchen zur Stellungnahme an den Beschwerdeführer übermittelt:

*„In den Jahren 2004 und 2005 werden Reisekosten (Fahrtkosten und Diäten) im Zusammenhang mit Reisen zu Ihrem Spielermanager Hr. X geltend gemacht.*

*Bitte um den Nachweis der beruflichen Notwendigkeit der Reisen.*

*Weiters wird festgestellt, dass Sie in den Jahren 2004 und 2005 Kosten für einen Zweitwohnsitz geltend gemacht haben (2004 € 3.433,50, 2005 € 5.829,30). Es ist beabsichtigt die Kosten für den Zweitwohnsitz (gemeint sind Kosten für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung) nicht anzuerkennen, da wie auch in der Beilage zur Steuererklärung angeführt, die Familie mit der Adresse C, Str.2, in dieser Zeit an der selben Adresse wie Sie wohnhaft war.*

*Es liegt daher ein gemeinsamer Familienwohnsitz vor. Die geltend gemachten Kosten für den Zweitwohnsitz können daher nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden (§ 16 EStG) - Bitte um Stellungnahme!“*

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens führte der Beschwerdeführer am 17. April 2008 hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung aus, dass er seinen Dienstgeber in Zeitabständen von ½ bis zu maximal 2 Jahren gewechselt hätte. Dies wäre in der Fußballbranche auch üblich. Die Dienstverträge würden auch immer nur befristet abgeschlossen werden. Auch das Alter eines Berufssportlers würde bei der Unterzeichnung eines neuen Dienstvertrages eine Rolle spielen. Aus diesem Grund wäre sein Familienwohnsitz bis 2005 in D, Str.3, gelegen und ab 2005 in das neu errichtete Haus mit der Adresse F, Str.5, verlegt worden.

Was den Wohnsitz seiner Gattin und des gemeinsamen Sohnes beträfe, würde auf die beiliegende Meldebestätigung verwiesen werden. Es wäre auch ersichtlich, dass seine Familie trotz seiner Beschäftigung bis zum 31. Jänner 2006 beim B schon mit 28. Juli 2005 nach F, Str.6 (bis zur Baufertigstellung für das neue Wohnhaus, F, Str.5), verzogen wäre. Für diesen und den darauf folgenden Zeitraum wäre er ohne seine Familie am Dienort verblieben. Es würde aber auch laut LStRL 2002 nichts daran ändern, dass seine Familie ihn an den Beschäftigungsort (B) begleitet hätte. Bei absehbar befristeter Entsendung würden die Kosten der Haushaltsführung am Beschäftigungsort Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 darstellen und nicht dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unterliegen. Es wären ausschließlich die Sachbezugswerte laut Lohnverrechnung am jeweiligen Beschäftigungsort als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Weiters verwies der Beschwerdeführer auf die wiederholte Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten durch das Finanzamt Linz. Die nunmehrige Aberkennung dieser Aufwendungen würde dem Grundsatz des Treu und Glaubens, welcher für das Ermessen zur Festsetzung von Abgaben heranzuziehen wäre, widersprechen.

Mit Bescheiden jeweils vom 25. April 2008 wurden die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 und 2005 vom 30. Juni 2005 bzw. 8. September 2006 gemäß § 293b BAO mit der Begründung berichtigt, dass die Kosten für den doppelten Wohnsitz in Höhe von 3.433,50 Euro bzw. 5.829,30 Euro nicht als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Die Veranlagung wäre unter Zugrundelegung der mit dem Beschwerdeführer bzw. dessen Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens erfolgt.

Im Zuge des Ergänzungsauftrages vom 27. März 2008 wäre seitens der Abgabenbehörde vorgehalten worden, dass die Familie des Beschwerdeführers im Zeitraum Juli bis Dezember 2004 an der selben Adresse wie der Beschwerdeführer, nämlich in C, Str.2, wohnhaft gewesen wäre und daher die Kosten für den Zweitwohnsitz nicht berücksichtigt werden könnten. Im Zuge der Vorhaltebeantwortung wäre eingewendet worden, dass der

Familienwohnsitz des Beschwerdeführers bis 2005 in D, Str.3, gewesen wäre. Festgestellt worden wäre aber, dass es sich bei dem Objekt in D um ein jeweils im Hälfteeigentum mit der Gattin des Beschwerdeführers befindliches Haus handeln würde, das aber seit 5. September 1996 nur als Nebenwohnsitz der gesamten Familie gedient hätte, defacto die Familie aber seit dieser Zeit immer mit dem Beschwerdeführer gemeinsam einen Familienwohnsitz, ausgenommen der Zeit in Deutschland, bewohnt hätte.

Gleichzeitig wurden am 25. April 2008 Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2004 und 2005 erlassen.

Gegen die gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 sowie die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2004 und 2005 richtete der Beschwerdeführer seine fristgerecht eingebrachte Beschwerde (vormalig Berufung). Begründend führte er aus: „*Da das Vorliegen des Sachverhaltes der von der Behörde unterstellten Beschaffenheit sich den Abgabenerklärungen nicht mit jener für ein Vorgehen nach § 293b unerlässlichen – ein Ermittlungsverfahren entbehrlich machenden – Eindeutigkeit entnehmen ließ, deren es bedurft hätte, um eine Rechtswidrigkeit der erstmalig erlassenen Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 aus dem von der Abgabenbehörde gesehenen Grund auf die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten („Ausfertigungsfehler – zusätzliche Angaben?“) aus den Abgabenerklärungen zurückzuführen, sind die berichtigten Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 mit Rechtswidrigkeit behaftet und daher aufzuheben.*“

Weiters würde das Ergänzungsersuchen vom 27. März 2008 als Erklärungsprüfung iSd § 161 BAO keine Deckung im Gesetz finden.

Ferner wäre ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes, D, Str.3, an die jeweiligen Beschäftigungsorte aufgrund der befristeten Dienstverhältnisse mit den Fußballclubs nicht zumutbar, weshalb unter entsprechender rechtlicher Würdigung die Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten zu berücksichtigen wären.

Mit Beschwerdevorentscheidung (vormalig Berufungsvorentscheidung) vom 4. Juni 2008 wurde die Beschwerde betreffend die Jahre 2004 und 2005 vom 23. Mai 2008 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Rechtswidrigkeit der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2005 hätte darin bestanden, dass trotz Nichtvorlage einer doppelten Haushaltsführung - bei dem Wohnsitz in Str.3 hätte es sich nicht um den Familienwohnsitz gehandelt - die Kosten für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt worden wären. Der Familienwohnsitz wäre seit dem Jahr 2002 auf Grund der aktenkundigen Angaben des Beschwerdeführers unzweifelhaft in C, ab August 2005 in E gelegen.

Damit wäre aber auszuschließen, dass eine weitere Familienwohnung unterhalten worden wäre. Dass die Familie den Beschwerdeführer für die Dauer der Entsendung an den Beschäftigungsort begleitet hätte, würde nicht stimmen, da die Familie sowohl an den Beschäftigungsort in G, als auch an jenen in H nicht nachgefolgt wäre. Sie wäre aber auch

nicht an den angeblichen Familienwohnsitz Str.3 zurückgekehrt. Durch die Übersiedelung nach F im Jahr 2006 wäre evident geworden, dass keine ernsthafte Absicht bestanden hätte, den Familienwohnsitz innerhalb absehbarer Zeit nach Str.3 zu verlegen.

Weiters wären der Feststellung der Unrichtigkeit keine Ermittlungshandlungen vorangegangen. Diese hätte sich durch die bloße Überprüfung des Akteninhaltes ergeben. Bereits im Ergänzungsersuchen (Zweck des Ergänzungsersuchens wäre es gewesen, behördliche Zweifel an der Abzugsfähigkeit von Reisekosten zu beseitigen sowie einen entsprechenden Nachweis für die berufliche Notwendigkeit zu verlangen) wäre festgestellt worden, dass die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung zu Unrecht berücksichtigt worden wären. Um dem Prinzip des Parteiengehöres zu entsprechen und dem Beschwerdeführer Gelegenheit zu geben, allenfalls den Sachverhalt zu ergänzen, richtig zu stellen oder den Akteninhalt zu korrigieren, wäre ihm dies mit dem Ersuchen um Stellungnahme vorgehalten worden. Diese Stellungnahme hätte nichts an der Ansicht der Behörde betreffend die Unrichtigkeit des Bescheides zu ändern vermocht; damit wäre die Offensichtlichkeit dieser Unrichtigkeit bestätigt gewesen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4. Juni 2008 wurden die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen für die Jahre 2004 und 2005 als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer am 23. Juni 2008 (eingegangen am 27. Juni 2008) den Antrag, die Beschwerde gegen die berichtigten Einkommensteuerbescheide sowie die Anspruchszinsenbescheide der Jahre 2004 und 2005 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

Begründend führte er unter Verweis auf die bisherigen Ausführungen in der Beschwerde bzw. der Vorhaltsbeantwortung aus, es wäre nicht offensichtlich, dass es sich bei dem Objekt in D um ein im jeweiligen Hälfteigentum mit der Gattin befindliches Haus handeln und das seit 5. September 1996 nur als Nebenwohnsitz der gesamten Familie dienen würde. Es hätte vielmehr der Durchführung eines Ermittlungsverfahrens bedurft, um die Eigentumsverhältnisse und die (Neben)Wohnsitzqualität festzustellen.

Weiteres würde keine, wie von § 293b BAO geforderte qualifizierte Rechtswidrigkeit vorliegen, da nach der Lohnsteuerrichtlinie die Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten abzugsfähig wären und somit die Unrichtigkeit nicht offensichtlich wäre.

Auch würde eine entsprechende Begründung des durch die Behörde ausgeübten Ermessens fehlen.

Der VwGH hätte in der Entscheidung vom 7. August 2001, 2000/14/0122, zum Ausdruck gebracht, dass bei einem Steuerpflichtigen, der für einen von vornherein absehbar befristeten Zeitraum als Arbeitnehmer ins Ausland entsandt worden wäre, auch nicht zugemutet werde könne, seinen Familienwohnsitz aus Anlass der befristeten Entsendung aufzugeben, wenn die Familie des Arbeitnehmers diesen auf die Dauer der Entsendung an den Beschäftigungsort seiner Entsendung begleiten würde. Da seine Familie ihn für die Dauer der befristeten Entsendung an den Beschäftigungsort begleitet hätte, hätte sie den

Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben. Es wären seitens der Abgabenbehörde keine Feststellungen darüber getroffen worden, ob aus der Sicht der Streitjahre 2004 und 2005 die Entsendung tatsächlich nur als vorübergehend anzusehen und ob die Aufgabe des Wohnsitzes in D, Str.3, zumutbar gewesen wäre.

Auf Grund der Aktenlage bzw. der aus dem dargestellten Verfahrensverlauf resultierenden Ermittlungsergebnisse ist zusammenfassend von folgendem entscheidungsrelevanten

**Sachverhalt** auszugehen:

1.) Im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2004 und 2005 beantragte der Beschwerdeführer die Berücksichtigung von Kosten der doppelten Haushaltsführung.

In den daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheiden wurden diese geltend gemachten Kosten antragsgemäß berücksichtigt.

2.) Aus dem Verwaltungsakt war zum Zeitpunkt der Einkommensteuerbescheiderlassung vom 30. Juni 2005 bzw. vom 8. September 2006 betreffend die Jahre 2004 und 2005 folgender Inhalt ersichtlich:

Der Beschwerdeführer war im Zeitraum von September 2003 bis Juni 2004 für den Fußballverein I tätig. Ab Juni 2004 bis Dezember 2005 spielte er für den Fußballverein B, in Z.

In den Beilagen zum amtlichen Vordruck betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2004 und 2005 führte der Beschwerdeführer aus, dass sich sein beruflicher Zweitwohnsitz an der Anschrift C, Str.2, befände. Dies wäre der Wohnsitz aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit als Profifußballer für den B. Seine Familie wäre weiterhin in C, Str.2, hauptwohnsitzlich gemeldet. Er wäre im Besitz eines Eigenheimes an der Adresse D, Str.3.

Laut den Angaben des Beschwerdeführers in den Beilagen zum amtlichen Vordruck betreffend die Einkommensteuer 2005 verzog der Beschwerdeführer im August 2005 an die Adresse, E, Str.4. Ein Umzug seitens der Familie des Beschwerdeführers wurde vom Beschwerdeführer in den Beilagen nicht gemeldet.

Auch in den Beilagen zum amtlichen Vordruck betreffend die Einkommensteuer 2003 gab der Beschwerdeführer an, dass seine Familie weiterhin in C, Str.2, hauptwohnsitzlich gemeldet wäre. Ab September 2003 hätte sich sein beruflicher Zweitwohnsitz an der Anschrift, G, Str.7, befunden, da er zu seinem neuen Club I übersiedelt wäre.

Seit dem Jahr 2002 befindet sich der vom Beschwerdeführer gemeldete Hauptwohnsitz an der Adresse C, Str.2.

Das Objekt an der Adresse D, Str.3, ist seit 2001 als Nebenwohnsitz des Beschwerdeführers gemeldet.

3.) Aus der Melderegisterabfrage vom 27. März 2008 ist ersichtlich, dass die Adresse Str.3, D, seit 5.September 1996 als Nebenwohnsitz des Beschwerdeführers geführt

wurde. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2004 bis 2005 war die Adresse Str.2, C, ab 8. August 2005 die Adresse Str.4, E, und ab 21. Juni 2006 die Adresse F, Str.5, als Hauptwohnsitzadresse des Beschwerdeführers ausgewiesen.

Aus den Melderegisterabfragen vom 27. März 2008/8. April 2008 geht hervor, dass die Gattin sowie der Sohn des Beschwerdeführers vom 31. Juli 2002 bis zum 28. Juli 2005 ihren Hauptwohnsitz in der Str.2, C, vom 28. Juli bis zum 17. August 2005 in der Str.6, F, und vom 17. August bis zum 30. Dezember 2005 in der Str.8, F, hatten. Als Nebenwohnsitz scheint im Zeitraum 5. September 1996 bis zum 28. Juli 2005 die Adresse Str.3, D, auf.

### **Beweiswürdigung:**

Der getroffene Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, der zum Zeitpunkt der Einkommensteuerbescheiderlassung betreffend das Jahr 2004 am 30. Juni 2005 bzw. betreffend das Jahr 2005 am 8. September 2006 bereits vorgelegen ist.

Dass sich der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers seit dem Jahr 2002 an der Adresse C, Str.2, befindet, ist aus einer am 19. Februar 2003 erfolgten, im Verwaltungsakt bereits bei Einkommensteuerbescheiderlassung vom 30. Juni 2006 (ursprünglicher Einkommensteuerbescheid 2004) aufliegenden Melderegisterabfrage ersichtlich. Aus dieser Melderegisterabfrage geht auch hervor, dass das Objekt an der Adresse D, Str.3, als Nebenwohnsitz gemeldet ist.

### **Rechtslage:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) 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 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. 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 (Mehr)Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung, wie z. B. 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 (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Gemäß § 293b (Bundesabgabenordnung) BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

§ 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung des Steuerpflichtigen zum Ausdruck kommen.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (vgl. VwGH 16. Dezember 2003, 2003/15/0110; 18. März 2004, 2003/15/0049). Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. VwGH 18. März 2004, 2003/15/0049; 28. Mai 2009, 2007/15/0285).

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt weiters vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 293b Rz 5). Die Unrichtigkeit muss, soll sie berechtigterweise zu einer Berichtigung nach § 293b BAO führen dürfen, sich aus der Aktenlage (Verwaltungsakt des betreffenden Steuerpflichtigen einschließlich der Erklärungen) ergeben und allein daraus zu ersehen und zu erkennen sein, somit nicht erst auf Grund entsprechender Untersuchungen (wenn es sich um Rechtsfragen handelt) und auch nicht erst auf Grund von Erhebungen feststellbar sein (wenn es sich um Tatfragen handelt) (vgl. *Stoll*, BAO-Kommentar, 2834). Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gemäß § 293b BAO beseitigbar (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 293b Rz 6).

Bloße Zweifel an der Richtigkeit einer Abgabenerklärung - mögen sie auch berechtigt sein - stellen noch keine offenkundige Unrichtigkeit dar (vgl. VwGH 20. Mai 2010, 2007/15/0098).

§ 293b BAO soll vor allem die Beseitigung typischerweise bei Soforteingabefällen unterlaufener Unrichtigkeiten ermöglichen, ist gegebenenfalls aber auch anwendbar, wenn eine Unrichtigkeit deshalb in den Bescheid übernommen wurde, weil der Bescheid „laut Erklärung“ erlassen wurde (vor Beachtung der Hinweise bzw. vor Durchführung eines nach der Aktenlage gebotenen Ermittlungsverfahrens, somit unter Verletzung von Verfahrensvorschriften; vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 293b Rz 1).

Zur Abgabenerklärung gehören nicht nur der ausgefüllte amtliche Vordruck, sondern auch diesbezügliche Beilagen (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 133 Rz 6).



Liegen die Voraussetzungen des § 293b BAO für eine Berichtigung vor, so liegt sie im Ermessen. Bei der Ermessensübung ist dem Zweck der Norm entsprechend dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. VwGH 28.05.2009, 2007/15/0285). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Berichtigung zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Auflage, § 293b Rz 9).

Die berichtigten Bescheide treten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides, sondern beseitigen nur die aus der Abgabenerklärung übernommenen offensichtlichen Unrichtigkeiten (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Aufl., Rz § 293b 16).

Gemäß § 205 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden, b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt, c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden (§ 293b Abs. 1 BAO). Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen (§ 293b Abs. 2 BAO).

Der Abgabepflichtige kann, auch wiederholt, auf Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer Anzahlungen dem Finanzamt bekannt geben. Anzahlungen sowie Mehrbeträge zu bisher bekannt gegebenen Anzahlungen gelten für die Verrechnung nach § 214 BAO am Tag der jeweiligen Bekanntgabe als fällig. Wird eine Anzahlung in gegenüber der bisher bekannt gegebenen Anzahlung verminderter Höhe bekannt gegeben, so wirkt die hieraus entstehende, auf die bisherige Anzahlung zu verrechnende Gutschrift auf den Tag der Bekanntgabe der verminderten Anzahlung zurück. Entrichtete Anzahlungen sind auf die Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerschuld höchstens im Ausmaß der Nachforderung zu verrechnen. Soweit keine solche Verrechnung zu erfolgen hat, sind die Anzahlungen gutzuschreiben; die Gutschrift wird mit Bekanntgabe des im Abs. 1 genannten Bescheides wirksam. Mit Ablauf des Zeitraumes des Abs. 2 dritter Satz sind noch nicht verrechnete und nicht bereits gutgeschriebene Anzahlungen gutzuschreiben (§ 293b Abs. 3 BAO).

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind (§ 293b Abs. 4 BAO).

Differenzbeträge zu Gunsten des Abgabepflichtigen sind nur insoweit zu verzinsen (Gutschriftzinsen), als die nach Abs. 1 gegenüberzustellenden Beträge entrichtet sind (§293b Abs. 5 BAO).

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Nachforderungszinsen insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, a) als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen oder b) als ein Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf dem Abgabenkonto bestanden hat (§ 293b Abs. 6 BAO).

Zinsrelevante Nachforderungen können sich unter anderem aus Berichtigungen von Abgabenbescheiden gemäß § 293b BAO ergeben (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Aufl., § 205 Rz 8).

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid gebundenen Zinsbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsbescheid und erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsbescheides (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Aufl., § 205 Rz 35).

### **Erwägungen:**

#### **1.) Jahr 2004 bis Juli 2005:**

Aus den Beilagen zum amtlichen Vordruck der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 ist ersichtlich, dass sich im Jahr 2004 der berufliche Wohnsitz des Beschwerdeführers mit dem Wohnsitz der Familie deckt. Denn der Beschwerdeführer bezeichnet nach seinen eigenen Angaben die Adresse C, Str.2, ebenso als seinen beruflichen Wohnsitz, wie auch weiterhin als die Adresse, an der seine Familie weiterhin hauptwohnsitzlich gemeldet ist. Diese offensichtliche Unrichtigkeit, nämlich, dass der Familienwohnsitz und der Beschäftigungsort an derselben Adresse zusammen fallen, hätte der Abgabenbehörde bei entsprechender sorgfältigen Prüfung im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung bereits auffallen können bzw. müssen.

Die Melderegisterabfrage, aus der ersichtlich ist, dass es sich bei der Adresse C, Str.2, um den Hauptwohnsitz und bei der Adresse D, Str.3, um den Nebenwohnsitz des Beschwerdeführers handelt, lag zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung im Jahr 2004 und 2005 bereits im Verwaltungsakt auf. Bei Durchschau der Beilagen zur Veranlagung der Einkommensteuer die Vorjahre betreffend ist ersichtlich, dass nach den eigenen Angaben des Beschwerdeführers auch in diesen Jahren die Familie an der Adresse in C, Str.2, hauptwohnsitzlich gemeldet war und sich somit der (Haupt-) Familienwohnsitz an einem Ort des Einzugsgebietes der Beschäftigung beim B befand.

Dass für die Abgabenbehörde bereits im Zuge der Qualitätssicherung keine Zweifel an der offensichtlichen Unrichtigkeit betreffend die Anerkennung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung in den Jahren 2004 und 2005 bestand, ist einerseits aus dem Aktenvermerk über die Qualitätssicherung-Aktenprüfung vom 31. März 2008 ersichtlich,

in dem hinsichtlich der Kosten für die doppelte Haushaltsführung eine offensichtliche Unrichtigkeit (§ 293b BAO) festgestellt wurde.

Andererseits ist schon aus dem Ergänzungsersuchen vom 27. März 2008 die Absicht der Abgabenbehörde klar ersichtlich, *„die Kosten für den Zweitwohnsitz (gemeint sind Kosten für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung) nicht anzuerkennen, da wie auch in der Beilage zur Steuererklärung angeführt, die Familie mit der Adresse C, Str.2, in dieser Zeit an der selben Adresse wie Sie (der Beschwerdeführer) wohnhaft waren“*. Bereits zu diesem Zeitpunkt war für die Abgabenbehörde der entscheidungsrelevante Sachverhalt und damit die Unrichtigkeit der Bescheide erkennbar, und nicht erst – wie der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde bzw. im Vorlageantrag ausführt – nach Beantwortung des Ergänzungsersuchens.

Es ist daher davon auszugehen, dass bei entsprechender Prüfung der Abgabenerklärungen im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung am 30. Juni 2005 bzw. am 8. September 2006 für die Abgabenbehörde die Gewissheit bestanden hätte, dass die Angaben in den Abgabenerklärungen unrichtig waren bzw. der Antrag auf Zuerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung zu Unrecht erfolgt ist.

Aus der Aktenlage war zum damaligen Zeitpunkt offensichtlich, dass der Familienwohnsitz und der Wohnsitz des Beschäftigungsortes des Beschwerdeführers an derselben Adresse gelegen sind. Weitere Untersuchungen bzw. Erhebungen waren nicht notwendig, um aus der Aktenlage erkennen zu können, dass auch keine – wie der Beschwerdeführer nun in seiner Beschwerde bzw. in seinem Vorlageantrag ausführt – Begleitung seitens der Familie für die Dauer der Entsendung an den Beschäftigungsort des Beschwerdeführers erfolgt ist. Denn während der Beschwerdeführer von September 2003 bis zum Juni 2004 seinen Wohnort für die Dauer der Beschäftigung als Profifußballer beim Fußballclub I nach G verlegte, begleitete ihn seine Familie nicht dorthin, sondern blieb an der selben Adresse, wie auch die Jahre zuvor, in C, Str.2, hauptwohnsitzlich (nach eigenen Angaben des Beschwerdeführers) wohnen.

Der Einwand des Beschwerdeführers, die Abgabenbehörde hätte ermitteln müssen, ob es sich bei dem Objekt an der Adresse D, Str.3, um den Haupt- oder Nebenwohnsitz des Beschwerdeführers gehandelt hätte, ist zu entgegnen, dass hierfür kein Anlass bestanden hat bzw. besteht. Denn aus der der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung vorliegenden Melderegisterabfrage vom 19. Februar 2003 ist es offensichtlich, dass es sich bei diesem Objekt um den Nebenwohnsitz des Beschwerdeführers handelt (an dem sein Vater seit 1968 durchgehend hauptwohnsitzlich gemeldet ist).

Zusammengefasst war der Abgabenbehörde somit zum Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung am 30. Juni 2005 bzw. am 8. September 2006 aber auch im Zeitpunkt des Vorhalteauftrages vom 27. März 2008 ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar, dass die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung nicht als Werbungskosten zu

berücksichtigen waren, weil sich der (Haupt-)Familienwohnsitz sich ohnehin an dem Ort im Einzugsgebiet der Beschäftigung befand.

Im konkreten Fall lagen somit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die Voraussetzungen für eine Berichtigung im Sinne des § 293b BAO bereits zum Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung vor.

## 2.) August bis Dezember 2005

Betreffend den Zeitraum August bis Dezember 2005 geht aus dem zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung am 8. September 2006 vorliegenden Inhalt des Verwaltungsaktes hervor, dass der Beschwerdeführer mit 8. August 2005 nach E, Str.4, verzogen ist, während seine Familie weiterhin unter der Adresse C, Str.2, hauptwohnsitzlich gemeldet ist. Hätte man diese Verhältnisse dem Bescheid vom 8. September 2006 zu Grunde gelegt, wäre es für die Abgabenbehörde offensichtlich gewesen, dass die Kosten einer doppelten Haushaltsführung nicht zustanden, da sowohl der Beschäftigungsort des Beschwerdeführers, als auch der Familienwohnsitz unverändert blieben und sich somit der Familienwohnsitz weiterhin im Einzugsgebiet des Beschäftigungsortes befunden hat.

Selbst wenn man nun die nachträglich bekannt gewordenen, laut Melderegisterabfrage vom 27. März 2008, tatsächlichen Verhältnisse betrachtet, können die Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Denn dieser Sachverhalt ist mit einer „klassischen doppelten Haushaltsführung“ im steuerlichen Sinn, bei der ein Steuerpflichtiger seinen Wohnort von seinem Familienwohnsitz zum Beschäftigungsort weg verlegt und die Verlegung des Familienwohnsitzes zum Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann, nicht vergleichbar. Denn in diesem Fall änderte sich nicht der Beschäftigungsort des Beschwerdeführers, sondern wurde der Familienwohnsitz von der gemeinsamen Adresse in C, Str.2, nach F verlegt. Der Beschäftigungsort musste daher nicht von seinem Familienwohnsitz aus beruflichen Gründen wegverlegt werden. Denn es liegt keine berufliche Veranlassung vor, wenn der bisherige Beschäftigungsort beibehalten wird und der Familienwohnsitz an einen auswärtigen Ort verlegt wird.

Die Beschwerde ist daher auch betreffend den Zeitraum August bis Dezember 2005 abzuweisen.

Die vom Beschwerdeführer als „Verfahrensfragen“ bezeichneten Einwendungen in den Vorbringen (Beschwerde eingegangen am 23. Mai 2008 und Vorlageantrag eingegangen am 27. Juni 2008) gehen insofern ins Leere, als das Ergänzungsersuchen seitens der Abgabenbehörde bzw. dessen Beantwortung durch den Beschwerdeführer keine Auswirkungen oder Änderungen auf den durch die Abgabenbehörde festgestellten Sachverhalt mit sich brachte.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, wonach trotz mehrfacher Prüfung seitens des Finanzamtes Linz die Kosten der doppelten Haushaltsführung in den Jahren zuvor anerkannt worden seien und in der BAO für das Ermessen zur Festsetzung von Abgaben der Grundsatz von Treu und Glauben heranzuziehen sei, ist entgegenzuhalten, dass nach

der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 28.2.2000, 99/17/0323; 21.1.2004, 2003/16/0113; 3.11.2005, 2003/15/0136) das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker ist als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit (vgl. VwGH 21.1.2004, 2003/16/0113; 15.6.2005, 2002/13/0104; 28.10.2009, 2008/15/0049).

Der Grundsatz von Treu und Glauben steht daher der Berichtigung der Bescheide nach § 293b BAO nicht entgegen.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, wonach aufgrund fehlender Begründung für die Ermessensübung durch die Abgabenbehörde die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 rechtswidrig war, ist entgegenzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können. Daher kann unter anderem die Begründung einer Beschwerdeentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren (vgl. Ritz, BAO, § 93 Rz 16). In der Beschwerdeentscheidung wird dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit im Rahmen der Ermessensübung entsprechend der ständigen Rechtsprechung des VwGH Vorrang gegenüber den anderen Verfahrensgrundsätzen eingeräumt. Gründe, weshalb von dieser Gewichtung abgegangen werden soll, können seitens des BFG ebenso, wie schon in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, nicht erkannt werden. Billigkeitsgründe, die einer Berichtigung entgegenstehen, wurden durch den Beschwerdeführer – abgesehen vom Grundsatz des Treu und Glaubens – nicht vorgebracht.

Das streitgegenständliche Beschwerdebegehren ist auch gegen die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2004 und 2005 gerichtet, wobei in der Beschwerdebegründung keine Gründe angeführt sind, weshalb eine Neuberechnung vorzunehmen sei.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass der Beschwerdeführer sinngemäß eine Anpassung der Anspruchszinsen an die Abgabenfestsetzung beantragt hat.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Zinsbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden.

Gemäß § 252 Abs. 2 BAO kann ein Bescheid, dem ein (anderer) Abgabenbescheid zugrunde liegt, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in diesem anderen Bescheid getroffenen Entscheidungen unrichtig sind. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen also nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet

abzuweisen (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 252 Tz. 3 unter Verweis auf VwGH 4.7.1995, 91/14/0199, 0200; VwGH 28.5.1997, 94/13/0273), auch wenn der Grundlagenbescheid noch nicht rechtskräftig ist.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Er kann daher nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 205 Tz. 34; VwGH 27.3.2008, 2008/13/0036).

Erweist sich der Stammbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend geändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es hat von Amtswegen ein weiterer Zinsbescheid zu ergehen, ohne dass eine Abänderung des ursprünglichen – wirkungslos gewordenen – Zinsenbescheides zu erfolgen hat (vgl. VwGH 28. Mai 2009, 2006/15/0150). Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern ergeht ein weiterer Zinsenbescheid.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2004 und 2005 ist sohin – unabhängig vom Ausgang des Beschwerdeverfahrens betreffend die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 – als unbegründet abzuweisen (vgl. *Ritz*, BAO, 4. Aufl. § 205 Rz 32ff).

#### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 (VwGG 1985) ist gegen diese Entscheidung eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 11. Juni 2014