

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 16.09.2015 gegen
den Bescheid der belangten Behörde FA vom 24.08.2015, Steuernummer, betreffend
Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird im Umfang der Beschwerdeentscheidung teilweise Folge
gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende
der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen
Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. In seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013** machte der
Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) neben Sonderausgaben und außergewöhnlichen
Belastungen **Werbungskosten** bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit
aus dem Titel der **doppelten Haushaltsführung** geltend, die sich folgendermaßen
zusammensetzten:

Miete Wohnung Wien	7.343,99 €
Strom/Gas	1.176,43 €
Familienheimfahrten/ÖBB Jahreskarte	1.150,00 €

Summe	9.670,42 €
-------	------------

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit resultierten im Jahr 2013 aus Rentenbezügen von der Pensionsversicherungsanstalt (25.565,76 €) und solchen aus einem aktiven Dienstverhältnis/TF (25.479,00 €). Daneben bezog der Bf ausländische Einkünfte iHv 2.727,15 €, die im Wege des Progressionsvorbehaltes zu erfassen waren.

2. Da einer Aufforderung des Finanzamtes zum Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen nicht fristgerecht nachgekommen worden war, wurden im

Einkommensteuerbescheid 2013 vom 24.08.2015 nur jene Aufwendungen anerkannt, die laut Aktenlage glaubhaft erschienen. Nicht berücksichtigt wurden vor allem die Aufwendungen für Personenversicherungen (2.917,73 €) und für doppelte Haushaltsführung (9.670,42 €).

3. Dagegen er hob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter am 16.09.2015 auf elektronischem Wege **Beschwerde**, in der begründend ausgeführt wurde, *dass er die Beantwortung des Ergänzungsersuchens aufgrund dessen elektronischer Zustellung irrtümlich übersehen habe.*

Mit Schreiben vom 18.09.2015 wurden die geforderten Nachweise übermittelt. Zur doppelten Haushaltsführung wurde angemerkt, *dass diese durch den Familienwohnsitz in Ort1/Ort1a und die gleichzeitig nötige Begründung eines Haushalts am Beschäftigungs ort Wien notwendig gewesen sei.*

4. In der **Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 29.04.2016** wurden zusätzlich die nachgewiesenen Personenversicherungsbeiträge unter Beachtung der Einschleifregelung als Sonderausgaben anerkannt, jedoch nicht die Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung. Begründet wurde dies damit, *dass sich die Frage der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aufgrund des Umstandes, dass der Bf wie auch seine Gattin bereits seit Ende 1990 über einen gemeinsamen Haushalt am Beschäftigungs ort in Adr3 verfügten, von vornherein nicht stelle. Es lägen daher die Voraussetzungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung nicht vor.*

Auszüge aus dem Zentralen Melderegister hatten ergeben, dass der Bf und seine Gattin ab 1977 jeweils einen Hauptwohnsitz in Oberösterreich (Ort1, Ort1b) und ab 07.11.1990 einen Nebenwohnsitz in Adr3 gemeldet hatten.

Laut E-Mail-Auskunft der Hausverwaltung, die monatliche Miete und Betriebskosten für die Wohnung in Wien vorschrieb, vom 28.04.2016 beträgt die Wohnungsgröße 81,20 m².

5. In seinem dagegen gerichteten Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vom 24.05.2016 (= **Vorlageantrag**) beantragte der Bf die Anerkennung der **Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung** und wendete durch seine steuerliche Vertretung im Wesentlichen Folgendes ein:

Die Behörde habe verabsäumt, die genaueren Lebensumstände und den gewöhnlichen Aufenthaltsort der Gattin des Bf's zu ermitteln. Diese habe zwar in Wien formal einen Nebenwohnsitz gemeldet, habe sich aber nahezu durchgehend am Familienwohnsitz

in Ort1a aufgehalten. Zum Nachweis hierfür werde eine Rezeptgebührenbestätigung der Apotheke in Ort4 vorgelegt, aus der hervorgehe, dass sie mehrmals monatlich (bis zu 20mal!) ihr Medikament dort abgeholt habe, womit der Nachweis des ständigen Aufenthalts in Ort1a wohl gegeben sei.

Auch der Lebensmittelpunkt des Bf's befindet sich in Ort1a, was ebenfalls von der Behörde nicht ermittelt worden sei und durch entsprechende Unterlagen jederzeit nachgewiesen hätte werden können.

Es sei nicht zu unterscheiden, ob ein Familienwohnsitz (Hauptwohnsitz) beibehalten und ein Zweitwohnsitz am Arbeitsort begründet werde, oder ob der Familienwohnsitz außerhalb des Arbeitsortes erst begründet werde, wenn für die doppelte Haushaltsführung steuerlich beachtliche Gründe vorlägen, somit also auch „Wegzugsfälle“ die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten vermitteln könnten (Verweis auf UFS-Entscheidungen). Im umgekehrten Fall könne somit auch nicht zu unterscheiden sein, ob der Zweitwohnsitz schon länger bestanden habe oder erst im Zusammenhang mit der Aufnahme der Tätigkeit begründet worden sei. Liege der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsstandort, dann könnten die (Mehr-)Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung, wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsstandort und die Kosten für Familienheimfahrten, steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt sei.

Der Bf habe die Wohnung in Wien auch bei seinen früheren Angestelltentätigkeiten als eigenen Haushalt beruflich bedingt genutzt, lediglich aus Unwissenheit keine Werbungskosten hierfür geltend gemacht. Nach einer kurzen Unterbrechung nutze er nun diese Wohnung wieder für seine berufliche Tätigkeit und zur Erzielung seiner unselbstständigen Einkünfte.

Eine berufliche und damit zu Werbungskosten der betroffenen Aufwendungen führende Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung liege nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH dann vor, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten sei. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) sei beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz
- vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst sei oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden könne (siehe EStRL Rz 345).

Es werde daher um Anerkennung der Kosten für doppelte Haushaltsführung ersucht.

Dem Vorlageantrag war die Aufstellung einer Apotheke in Ort4 („Kunden-Rezeptgebührenbestätigung“) beigelegt, aus der die von der Gattin des Bf's im Zeitraum 1-12/2014 bezogenen Medikamente (aufgelistet nach Medikament, Datum, Menge, Preis

und und Sozialversicherungsnummer – teilweise jene des Bf's und jene von dessen Gattin) ausgewiesen waren.

6.a. Mit **Ergänzungersuchen vom 27.06.2016** wurde der Bf um Nachreichung des Arbeitsvertrages/Dienstzettels hinsichtlich des Dienstverhältnisses bei TF ersucht.

6.b. Ein entsprechender **Dienstzettel vom 08.08.2012** wurde von der Gattin des Bf's am 12.07.2016 persönlich beim Finanzamt vorgelegt.

Das Dienstverhältnis bestand laut Dienstzettel zwischen Dr. TF, Rechtsanwalt in Wien, und dem Bf, Adr3. Es handelte sich um ein unbefristetes Angestelltenverhältnis ab 08.08.2012. Zur Verwendung wurde „Stiftungs- und kaufmännische Angelegenheiten“ angemerkt; monatlicher Bezug (14x jährlich) 2.500,00 € brutto. Als wöchentliche Normalarbeitszeit waren 7,5 Stunden/Woche, als Arbeitsort Wien vereinbart.

7. Laut **Versicherungsdatenauszug vom 09.08.2016** hatte der Bf bis 21.12.1995 als Angestellter gearbeitet, war anschließend bis 30.06.1999 selbständig krankenversichert und trat ab 01.07.1999 die Alterspension (bis 31.10.2009 vorzeitig) an. Von 08.08.2012 bis 31.12.2015 war er als Angestellter für TF tätig.

8. Über **zweites Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 09.08.2016** teilte der Bf mit, dass es sich bei seinen ausländischen Einkünften um laufende Rentenbezüge von der Deutschen Rentenversicherung des Bundes gehandelt habe (Altersrente sei 07/1999).

9. Mit **Vorlagebericht vom 07.09.2016** legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Eine Ausfertigung des Vorlageberichtes wurde auch dem Bf zur Kenntnis übermittelt.

Nach Darstellung des Sachverhaltes und der Beweismittel führte die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme zum Streitpunkt des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens (= Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung) aus, *dass, auch wenn sich die Ehegattin seit 2013 durchgehend am Hauptwohnsitz in Ort1 aufgehalten habe, eine Wohnsitzverlegung nach Wien aufgrund der Wohnungsgröße von 81,20 m² (für zwei Personen) zumutbar gewesen wäre, zumal sie auch seit 1990 dort mit ständigem Nebenwohnsitz gemeldet gewesen sei. Damit hätte das Ehepaar diese Wohnung schon lange vor Aufnahme des Beschäftigungsverhältnisses beim Sohn (= Dr. TF) in Nutzung gehabt. Die Ehegattin sei ohne Einkommen. Die dauernde Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes sei somit privat veranlasst (LStR Rz 344).*

10. Mit **Ergänzungersuchen vom 05.07.2018** ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf zwecks Klärung des Sachverhaltes um Beantwortung folgender Fragen, welchem Ersuchen mit **Schreiben vom 26.07.2018** nachgekommen wurde:

Frage 1:

„Wie und für welche Zwecke wurde die gegenständliche Wohnung in Wien bis zum Antritt Ihrer Pension im Jahr 1999 genutzt?“

Antwort:

"Die gegenständliche Wohnung in Wien wurde bis zum Antritt meiner Pension ausschließlich für meine beruflichen Tätigkeiten in Wien benutzt."

Frage 2:

"Wie und für welche Zwecke wurde sie jeweils ab Antritt Ihrer Pension bis dato genutzt?"

Antwort:

"Nach Antritt meiner Pension war ich für verschiedene Firmen und anschließend für meinen Sohn Dr. TF in Wien tätig."

Fragen 3:

"a) Wie oft und aus welchen Gründen hielten Sie sich in der Wohnung in Wien in den Jahren ab Ihrer Pensionierung auf?

b) Wie oft und aus welchen Gründen hielt sich Ihre Gattin ab 1999 dort auf?"

Antworten:

"a) Ich hatte eine ÖBB Jahreskarte und fuhr wöchentlich an Dienstagen nach Wien und an Freitagen an meinen Hauptwohnsitz in Ort1a zurück. Während meines Aufenthaltes in Wien war ich für meinen Sohn Dr. F in dessen Kanzlei tätig.

b) Meine Gattin hielt sich nur gelegentlich, in der Regel 1mal im Monat, für ein bis zwei Tage zum Besuch unseres Sohnes in Wien und zur Pflege der Wohnung auf."

Frage 4:

"Wurde die Wohnung ab 1999 auch von jemand anderem genutzt? Wenn ja, von wem (bitte Angabe von Namen und Adressen) und jeweils von wann bis wann."

Antwort:

"Mein Sohn Mag. WF wohnte in meiner Wohnung, wo er vom 3.10.1990 bis zum 22.12.2011 gemeldet war."

Frage 5:

"Wurde die Wiener Wohnung jemals als Familienwohnsitz genutzt? Wenn ja, von wann bis wann?"

Antwort:

"Die Wiener Wohnung wurde nie als Familienwohnsitz benutzt."

Fragen 6:

"Ihre Tätigkeit für Ihren Sohn ab 08.08.2012 bestand laut Vereinbarung offensichtlich in der Beratung in Stiftungs- und kaufmännischen Angelegenheiten. Ihre wöchentliche Arbeitszeit betrug 7,5 Stunden.

a) Wann hatten Sie diese Arbeitszeit konkret zu absolvieren? Welche Vereinbarungen bestanden diesbezüglich?

b) Konnte diese Arbeit zumindest auch zum Teil in Form von Telearbeit geleistet werden? Wenn ja, haben Sie diese Möglichkeit in Anspruch genommen?

c) Mussten Sie wegen dieser Tätigkeit zumindest einmal wöchentlich nach Wien reisen?

d) Wie oft mussten Sie zwecks Absolvierung Ihrer Tätigkeit für die Kanzlei Ihres Sohnes tatsächlich in Wien übernachten?

e) Wie oft übernachteten Sie im Jahr 2013 aus privaten Gründen (Familien-, Theaterbesuche etc.) in Wien?

f) Haben Sie die beruflichen Wienbesuche auch mit privaten Interessen kombiniert?"

Antworten:

- "a) Es bestand die mündliche Vereinbarung, meine Tätigkeit in der Zeit von Dienstag Nachmittag bis Donnerstag Abend zu erbringen.
- b) Diese Arbeit konnte nicht in Form von Telearbeit geleistet werden.
- c) Ich musste wegen dieser Tätigkeit in der Regel einmal wöchentlich nach Wien reisen.
- d) Je nachdem, ob ich Fragen an meinen Sohn bzw. er an mich hatte und wir uns in der Kanzlei treffen konnten, waren ein bis zwei Übernachtungen wöchentlich nötig, da die Klärung von Detailfragen und Abwägung von Maßnahmen, die mein Sohn für seine Klienten treffen wollte, ausführliche Gespräche, die sich oft über mehrere Stunden erstreckten, erforderten.
- e) 2013 habe ich nie aus privaten Gründen in Wien übernachtet.
- f) Ich hatte 2013 keine privaten Interessen in Wien."

Frage 7:

"Warum war es Ihnen nicht zumutbar, den Familienwohnsitz anlässlich des Eingehens Ihres Dienstverhältnisses nach Wien zu verlegen, zumal ohnehin auch familiäre Beziehungen (offensichtlich Wohnsitz Ihres Sohnes) zu diesem Ort bestanden und Sie bereits seit Jahrzehnten dort zumindest auch über einen Nebenwohnsitz verfügten?"

Antwort:

"Ich habe in Ort 1a ein Haus, welches als Familienwohnsitz genutzt wurde, es bestand daher keine Veranlassung, den Familienwohnsitz nach Wien zu verlegen."

Frage 8:

"Sie haben die Wohnung in Adr3 in den Jahren vor Aufnahme des Dienstverhältnisses am 08.08.2012 offensichtlich für private Zwecke genutzt. Es waren demzufolge auch bereits in dieser Zeit (vor August 2012) Miet-, Betriebs- und Fahrtkosten angefallen. Worin bestanden die Mehraufwendungen, die durch die Aufnahme des Dienstverhältnisses am 08.08.2012 gegenüber den Vorjahren entstanden sind? Bitte beziffern Sie diese und erläutern Sie deren Ermittlung."

Antwort:

"Vor meiner Tätigkeit für meinen Sohn war ich beruflich in Wien tätig. Ich habe in diesen Jahren für die Firma AG und deren Masseverwalter gearbeitet (Inkasso ausländischer Forderungen etc.) und in dieser Zeit während der Woche in meiner Wiener Wohnung gelebt. Selbstverständlich sind in diesen Jahren Miet-, Betriebs- und Fahrtkosten entstanden.

Es ist mir nach so vielen Jahren nicht mehr möglich, Mehrkosten zu beziffern und deren Entstehung zu begründen. Die Mehrkosten habe ich seinerzeit in der Steuererklärung angegeben."

11. Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens beim Bundesfinanzgericht wurden dem **Finanzamt** im Wege des Parteiengehörs zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. Im Zuge ihrer **Stellungnahme vom 30.08.2018** wies die belangte Behörde zusammenfassend darauf hin, dass der Bf durch die Beantwortung der Fragen des Bundesfinanzgerichtes nicht ausreichend geklärt habe, wie die Wohnung in Wien vor Aufnahme des Dienstverhältnisses mit dem Sohn genutzt worden sei. Die Wohnung sei

laut seinen Angaben bis 22.12.2011 von seinem Sohn bewohnt worden. Insgesamt sei davon auszugehen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Ort1a rein privat veranlasst gewesen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

1) Zu den Sonderausgaben:

Der Bf machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 Aufwendungen für Personenversicherungen in Höhe von 2.917,73 € als Sonderausgaben geltend. Da er der Aufforderung des Finanzamtes zu deren Nachweis irrtümlich nicht nachgekommen war, wurden diese im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 nicht berücksichtigt. Nachdem eine entsprechende Bestätigung nachgereicht worden war, wurden die Aufwendungen für Personenversicherungen in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes anerkannt und ist dieser Punkt zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens nicht mehr strittig.

2) Zu den Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung:

In seinem Vorlageantrag beantragte der Bf die Anerkennung der von ihm beantragten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, die vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung nicht berücksichtigt worden waren.

Diesem Antrag liegt folgender entscheidungswesentliche Sachverhalt zugrunde:

Der Bf, geboren 1934, arbeitete bis 1995 als Angestellter in Wien, danach war er selbständig tätig. Mit 01.07.1999 trat er die Pension an und bezieht seitdem Einkünfte von der Pensionsversicherungsanstalt. Daneben fließt ihm seit 01.07.1999 eine geringfügige deutsche Sozialversicherungsrente zu und hat er bis 2008 geringfügige Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen. Am 08.08.2012 nahm er ein unbefristetes Dienstverhältnis mit seinem Sohn, Rechtsanwalt in Wien, auf. Als Dienstort wurde Wien, als wöchentliche Arbeitszeit 7,5 Stunden für einen Monatslohn von 2.500,00 € brutto vereinbart (Verwendung: Stiftungs- und kaufmännische Angelegenheiten).

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 machte der Bf im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit Kosten für doppelte Haushaltsführung geltend (Miete, Betriebskosten, Strom, Gas für eine Wohnung in Adr3; Jahreskarte ÖBB für Familienheimfahrten).

Der Bf ist verheiratet. Sein Gattin, geboren 1940, ist ohne eigenes Einkommen. Seit 1977 haben beide ihren Hauptwohnsitz in Ort1, Oberösterreich. Im Jahr 1990 bezog der Bf mit seiner Gattin unter Beibehaltung des Wohnsitzes in Ort1 aus beruflichen Gründen die Mietwohnung in Adr3 (Meldung als Nebenwohnsitz für beide Ehegatten ab 07.11.1990).

Die Wohnung hatte eine Größe von 81,20 m². Sie wurde auch vom Sohn des Ehepaars Mag. WF, geboren 1968, genutzt und war dieser dort vom 03.10.1990 bis 23.12.2011 mit

Hauptwohnsitz gemeldet. Im Jahr 2008 war der zweite Sohn Dr. TF, geboren 1967, dort ebenfalls für wenige Monate mit Hauptwohnsitz gemeldet (15.04. bis 04.07.2008). Bis 2008 wurde die Wohnung vom Bf außerdem zum Teil für seine selbständige Tätigkeit, die er neben seiner Pension noch ausübt, genutzt. Ende 2011 zog Sohn W aus. Das Mietverhältnis wurde nicht gekündigt. Ab 08.08.2012 nahm der Bf ein Dienstverhältnis mit seinem anderen Sohn Dr. TF, Rechtsanwalt in Wien, auf und reiste er jedenfalls ab diesem Zeitpunkt wöchentlich von seinem Familienwohnsitz in Ort1 nach Wien, um dort je nach Bedarf ein bis drei Nächte in seiner Wiener Mietwohnung zu übernachten. Seine wöchentliche Arbeitszeit von 7,5 Stunden konnte er laut mündlicher Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber (= Sohn) in der Zeit von Dienstag Nachmittag bis Donnerstag Abend absolvieren. Die Gattin des Bf's reiste mindestens einmal pro Monat zwecks Pflege der Wohnung und Familienbesuchs nach Wien, wo sie sich ebenfalls mindestens ein bis zwei Tage in der Wohnung aufhielt.

Der Familienwohnsitz des Bf's und seiner Gattin befand sich im Jahr 2013 in Ort1. Die vom Bf bereits seit 1990 angemietete streitgegenständliche Wohnung in Wien diente dem Bf (und seiner Gattin) als Aufenthalts- und Nächtigungsort sowohl für berufliche als auch private Belange. Eine so gut wie ausschließlich berufliche Nutzung der Wohnung war nicht gegeben.

II) Beweiswürdigung:

1. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich zunächst aus den elektronisch übermittelten Akten des Finanzamtes:

Erklärungsdaten/Arbeitnehmerveranlagung 2013; Einkommensteuerbescheid vom 24.08.2016; elektronische Beschwerde vom 16.09.2016; vom Bf nachgereichte Unterlagen zur Beschwerde (darunter eine Bestätigung der Versicherung über 2013 geleistete Beiträge zur Kranken- und Unfallversicherung sowie eine Aufstellung der Kosten betreffend die Mietwohnung in Wien samt Belegen: Miete 2013 inkl. Betriebskosten = 7.343,99 €, Strom und Gas 2013 = 1.176,43 €; Fahrtkosten = ÖBB-Jahreskarte = 1.149,96 € laut Abbuchungsbelegen); Abfragen aus dem Zentralen Melderegister des Bf's und seiner Ehegattin; E-Mail der Vermieterin der Wiener Wohnung vom 28.04.2016 betreffend Größe der Wohnung; Beschwerdevorentscheidung vom 29.04.2016; Vorlageantrag samt Beilagen vom 24.05.2016; Dienstzettel vom 08.08.2012 betreffend das Arbeitsverhältnis zwischen dem Bf und seinem Sohn; Sozialversicherungsdatenauszug vom 09.08.2016; Unterlagen des Vorhaltsverfahrens beim Finanzamt betreffend die ausländischen Progressionseinkünfte.

2. Sowohl in der **Beschwerdevorentscheidung als auch im **Vorlagebericht** an das Bundesfinanzgericht, der auch dem Bf zur Kenntnis übermittelt wurde, wies das Finanzamt darauf hin, dass die streitgegenständliche Wohnung aufgrund der Aktenlage schon seit 1990 - also schon lange vor Aufnahme des Dienstverhältnisses mit dem Sohn - in Nutzung genommen worden sei. Laut Beschwerdevorentscheidung stellte sich die Frage der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes daher von vornherein gar nicht. In**

seinem Vorlageantrag bezog sich der Bf auf die Zulässigkeit der Wegverlegung des Familienwohnsitzes und legte zum Nachweis des ständigen Aufenthalts der Ehegattin am Familienwohnsitz in Ort1a eine Rezeptgebührenbestätigung über in einer Apotheke in Ort4 im Jahr 2014 von der Gattin regelmäßig erworbene Medikamente vor.

Dass die Ehegatten den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen bereits seit mehreren Jahren in Ort1/Ort1a haben, erscheint aufgrund der Aussagen des Bf's auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes glaubhaft. Dieser Umstand schließt aber nicht aus, dass auch die bereits seit 1990 genutzte Wohnung in Wien von den Ehegatten wenigstens teilweise aus privaten Gründen beibehalten wurde.

3. Mit Ergänzungersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 05.07.2018 wurden zwecks Klärung der privaten Nutzung noch nähere Fragen zur Art der Nutzung der Wohnung vor und während des Dienstverhältnisses mit dem Sohn gestellt sowie um Darstellung und Erläuterung der durch die Aufnahme des Dienstverhältnisses entstandenen Mehrkosten für die Wohnung ersucht.

4. In Würdigung der vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht übermittelten Unterlagen im Verein mit den über Ergänzungersuchen des Bundesfinanzgerichtes getätigten Aussagen des Bf's in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 26.07.2018 kam das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass eine so gut wie ausschließliche berufliche Nutzung der streitgegenständlichen Wohnung in Wien nicht als erwiesen angesehen werden kann. Für die Beibehaltung des bereits seit 1990 bestehenden Mietverhältnisses hatten bereits ab 2009 bis Juli 2012 jedenfalls keine beruflichen Gründe mehr bestanden. Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens sprechen dafür, dass die Aufrechterhaltung des Mietverhältnisses auch ab Aufnahme des Dienstverhältnisses mit dem Sohn im August 2012 in nicht bloß völlig untergeordnetem Ausmaß von privaten Intentionen getragen war; dies aus folgenden Gründen:

4.1. Der Bf bezog bereits im Jahr 1990 aus beruflichen Gründen jene Mietwohnung im Zentrum von Wien, da er dort zunächst als Angestellter und später selbstständig arbeitete. Dass eine Wohnung dieser Größe (81 m²) nicht für die ausschließliche berufliche Nutzung im Rahmen des Dienstverhältnisses notwendig ist, entspricht allgemeinen Erfahrungswerten. Vielmehr bot sich zusätzlich die Möglichkeit der Nutzung durch andere Familienmitglieder. Darauf, dass eine solche Nutzung durch Familienmitglieder auch durchaus beabsichtigt war und tatsächlich erfolgte, deutet einerseits der Umstand hin, dass gleichzeitig mit dem Bf für dessen Gattin per 07.11.1990 ein Nebenwohnsitz in Wien angemeldet wurde. Diese Vorgangsweise ist insofern schlüssig, als die Gattin ohne Einkommen war und sie daher ihre häuslichen Pflichten als Hausfrau ebenso am Nebenwohnsitz erfüllen konnte.

Andererseits war bereits seit 03.10.1990 der gemeinsame Sohn W, geboren 1968, mit Hauptwohnsitz in dieser Wohnung gemeldet und wohnte er, wie der Bf in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 26.07.2018 (siehe Punkt 4) bestätigte, bis Ende 2011 auch tatsächlich dort.

Dem Bf kann aus diesem Grunde zwar in der Argumentation gefolgt werden, dass er die Wohnung ehemals aus beruflichen Gründen angeschafft hat. Dass sie aber tatsächlich ausschließlich beruflich genutzt wurde, kann aufgrund der geschilderten Umstände nicht nachvollzogen werden.

4.2. Die Aussage des Bf's, dass er auch noch nach Pensionsantritt 1999 beruflich in Wien tätig war (siehe Antwort 2 laut Vorhaltsbeantwortung: "Tätigkeit für verschiedene Firmen nach Pensionsantritt"), lässt sich an Hand der Abfragen aus dem Abgabeninformationssystem des Bundesministeriums für Finanzen (AIS) nachvollziehen. Der Bf hatte bis 2008 tatsächlich neben seinen Pensionseinkünften noch geringfügige Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Erst ab 2009 bezog er - bis 07.08.2012 - ausschließlich Pensionseinkünfte.

4.3. Ginge man nun von einer ausschließlichen beruflichen Nutzung der Wohnung aus, hätte konsequenterweise bereits die Aufgabe der beruflichen Tätigkeit im Jahr 2008 die Kündigung der Mietwohnung in Wien zu Folge haben müssen.

Tatsächlich behielt der Bf die Wohnung aber bei und wurde diese, wie bereits erwähnt, bis 23.12.2011 von seinem Sohn W, der die Wohnung schon während der Nutzung des Bf's für berufliche bzw. betriebliche Zwecke seit 1990 als Hauptwohnsitz verwendet hatte, bewohnt. Das geht sowohl aus der Abfrage im Zentralen Melderegister als auch aus der Vorhaltsbeantwortung des Bf's (siehe Punkt 4) hervor.

4.4. Eine Kündigung des Mietverhältnisses durch den Bf erfolgte schließlich selbst dann noch nicht, als der Sohn Ende 2011 nach mehr als 20 Jahren aus der Wohnung auszog. Das Dienstverhältnis zum anderen Sohn bestand zu diesem Zeitpunkt noch nicht. Offensichtlich wurde die Wohnung im ersten Halbjahr 2012 auch nicht anderweitig betrieblich oder beruflich genutzt. Wie die Wohnung im ersten Halbjahr 2012 genutzt wurde, ließ der Bf in seiner Vorhaltsbeantwortung offen. Ein Leerstand der Wohnung von Jänner bis Juli 2012 ohne zumindest teilweise private Nutzung erscheint angesichts der monatlichen Mietkosten, die zwar für eine Wohnung dieser Größe in der Stadtmitte nicht allzu hoch sind, aber sich bei einem Zeitraum von über sieben Monaten doch auf circa 4.000,00 € (monatliche Miete inkl. Betriebskosten circa 600,00 €) beliefen, kaum vorstellbar.

4.5. Wenn eine Kündigung selbst nach Auszug des Sohnes Ende 2011 nicht erfolgte, so hatte dies offensichtlich folgende durchaus nachvollziehbare, allerdings steuerlich nicht berücksichtigungswürdigen Gründe:

Die Miete einer 80 m² großen Mietwohnung im Zentrum Wiens (1. Bezirk) um ca. 600,00 € (inklusive Betriebskosten) erscheint, wie bereits ausgeführt, äußerst gering. Nachdem die Wohnung in der Wiener Innenstadt für zwei Jahrzehnte je nach Bedarf von verschiedenen Familienmitgliedern genutzt worden war (Sohn W wohnte mehr als 20 Jahre darin; Sohn T hatte seinen Hauptwohnsitz dort im Jahr 2008 laut Melderegisterauszug ebenfalls vorübergehend für wenige Monate gemeldet; die nicht berufstätige Gattin des Bf's war dort mit Nebenwohnsitz gemeldet; der Bf selbst benutzte die Wohnung auch für berufliche

bzw. betriebliche Zwecke), ist die Überlegung durchaus verständlich und nachvollziehbar, das Mietverhältnis nicht aufzulösen, um die Wohnung für eine Nutzung im Familienkreis verfügbar zu halten.

Darüber hinaus erscheint es naheliegend, dass der Bf und seine Gattin die Annehmlichkeiten jener Wohnung im Zentrum Wiens, die dem Bf jahrelang teilweise als Büro gedient hatte und daneben wegen deren Größe von beiden Ehegatten gemeinsam auch privat genutzt werden konnte, nicht aufgeben wollten. Zwei Söhne des Paares sind bzw. waren in Wien ansässig: Sohn T, mit dem der Bf schließlich das Dienstverhältnis einging, und Sohn W, der Ende 2011 laut Melderegisterauszug in eine andere Wiener Wohnung umzog. Die Wohnung bot somit für den Bf und seine Gattin eine ideale und komfortable Gelegenheit, den Kontakt zu Kindern und eventuell Enkelkindern zu pflegen und dennoch bei seinen Wienbesuchen die Unabhängigkeit und Privatsphäre der einzelnen Familien zu wahren.

An dieser Stelle ist zu betonen, dass die Annahme einer teilweisen privaten Nutzung nicht bedeutet, dass die Wiener Wohnung dem Bf nicht auch als Aufenthaltsort für Zwecke seines Dienstverhältnisses, im Rahmen welchen er seinen Sohn bestmöglich nach Kräften unterstützte, diente und er dort sicherlich auch aus beruflichen Gründen nächtigte. Im Rahmen dieser beruflichen Kontakte konnte er aber auch seine privaten Beziehungen zu seinem Sohn T pflegen und anlässlich seiner beruflichen Wienaufenthalte gleichzeitig mit seinem anderen Sohn in Kontakt bleiben. Ebenso wie vom Bf eingestanden wurde, dass seine Gattin circa einmal monatlich für Familienbesuche (inklusive Wohnungspflege) für ein bis zwei Tage nach Wien kam und in der Wohnung nächtigte, muss dies für den Bf selbst gelten. Wenn er behauptet, dass ihn keine privaten Interessen nach Wien geführt haben, so widerspricht dies, wie auch von der belangten Behörde vorgebracht, gänzlich der allgemeinen Lebenserfahrung und kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden. Es mag sein, dass für ihn der berufliche Aspekt der Wohnung angesichts seines Engagements für die Kanzlei seines Sohnes im Vordergrund stand. Eine private Mitveranlassung in so untergeordnetem Ausmaß, dass sie als vernachlässigbar angesehen hätte werden können, kann angesichts der dargestellten Umstände aber nicht nachvollzogen werden.

Zudem führte der Bf an, dass er seine Dienstzeit von wöchentlich insgesamt 7,5 Stunden aufgrund einer mündlichen Vereinbarung von Dienstag Nachmittag bis Donnerstag Abend absolvieren konnte. Die geringe wöchentliche Anzahl der Arbeitsstunden und deren Verteilung über mehrere Tage erscheint aufgrund des fortgeschrittenen Alters des Bf's durchaus glaubhaft. Meistens sei er - so der Bf - dienstags angereist und freitags nach OÖ zurückgekehrt (Punkt 3a der Vorhaltsbeantwortung des Bf's). Es mag nun dahingestellt bleiben, ob der Bf tatsächlich wöchentlich für drei Nächte in Wien blieb, was aufgrund seiner Ausführungen in Punkt 6d), wo er lediglich von ein bis zwei Nächten sprach, fraglich erscheint. Fest steht, dass sich bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von lediglich 7,5 Stunden, die aber auf zwei bis drei Tage pro Woche verteilt werden kann, Zeitfenster ergeben, die den unbedingten Schluss zulassen, dass die Wienaufenthalte in der

Wohnung auch privaten Zwecken dienten (unter anderem zB für die Begleitung der Gattin bei Familienbesuchen bzw. beim Empfang der Familie in der Wohnung oder zu kulturellen Anlässen oder einfach nur der privaten Erholung). Es würde jeglicher Lebenserfahrung widersprechen, davon auszugehen, dass die Treffen mit dem Sohn bzw. die Aufenthalte in Wien nicht auch der familiären Kontaktpflege gedient hätten. Jedenfalls erschloss sich angesichts des Ausmaßes der möglichen beruflichen Nutzung durch den Bf im beschwerdegegenständlichen Jahr keine Notwendigkeit der Anmietung einer Wohnung in der Größe von 80 m² und muss davon ausgegangen werden, dass - ausgehend von einer aus einer wöchentlichen Arbeitszeit von 7,5 Stunden resultierenden Notwendigkeit von maximal einer bis mitunter zwei Übernachtungen - die Nutzung eines Zimmers in einer Pension wesentlich kostengünstiger gewesen wäre.

4.6. Eine Wohnung stellt in typisierender Betrachtungsweise grundsätzlich ein Wirtschaftsgut dar, das der privaten Lebensführung dient. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen legen somit ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe. In solchen Fällen darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (Jakom/Peyerl, EStG, 2018, § 20 Rz 18).

Aufwendungen der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind in typisierender Betrachtungsweise dahingehend zu überprüfen, ob eine (so gut wie) ausschließliche berufliche Nutzung vorliegt. Deshalb sind auch Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung nur dann anzuerkennen, wenn eine Verwendung der Wohnung für private Zwecke praktisch ausscheidet. Je größer die Wohnung, umso größer ist der diesbezügliche Prüfungsbedarf.

Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass sie - entgegen aller Lebenserfahrung - (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (Jakom/Peyerl, EStG, 2018, § 20 Rz 18 unter Verweis auf VwGH 22.07.2007, 2006/14/0020). Der Bf hat in seinen zur Nutzung der Wohnung gestellten Fragen des Bundesfinanzgerichtes zwar die private Nutzung der Wohnung in Abrede gestellt, dabei aber übersehen, dass allein schon der Umstand, dass eine zwei- bis dreitägige Nutzung im Verhältnis zur wöchentlichen Arbeitszeit von 7,5 Stunden eine private Nutzung in dem Ausmaß indiziert, dass nicht mehr von einer nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung gesprochen werden kann. Allfällige Mehrkosten ab Aufnahme des Dienstverhältnisses im Jahr 2012 gegenüber den vorhergehenden Jahren vermochte er nicht zu beziffern bzw. darzustellen.

4.7. Aufgrund obiger Erwägungen ist das Bundesfinanzgericht im Rahmen freier Beweiswürdigung insgesamt zur Ansicht gelangt, dass eine **so gut wie ausschließlich berufliche Nutzung** der streitgegenständlichen Wohnung im gegenständlichen Fall **nicht als erwiesen** angesehen bzw. nicht davon ausgegangen werden konnte, dass eine private Nutzung praktisch ausschied.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind u.a. **Versicherungsprämien zu freiwilligen Kranken- und Unfallversicherungen als Sonderausgaben** abzugsfähig.

Der Bf hat solche im gegenständlichen Beschwerdeverfahren nachgewiesen und wurden diese in der beantragten Höhe von 2.917,73 € bereits in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes unter Beachtung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (Berücksichtigung in Höhe eines Viertels sowie der Einschleifregelung bei einem Einkommen zwischen 36.400,00 € und 60.000,00 €) in Ansatz gebracht. Dieser Punkt ist somit unstrittig und er hob der Bf in seinem Vorlageantrag keine Einwendungen bezüglich der Berücksichtigung der Sonderausgaben mehr.

Auch seitens des Bundesfinanzgerichtes bestehen keine Bedenken gegen die Anerkennung dieser Aufwendungen als Sonderausgaben. Mit dem gegenständlichen Erkenntnis war daher der angefochtene Erstbescheid, wie bereits laut Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes erfolgt, entsprechend abzuändern.

B) Zum strittigen Punkt der Anerkennung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war strittig, ob der Bf die Kosten für eine Wohnung in Wien sowie für Fahrten von seinem Familienwohnsitz dorthin als Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung im Zusammenhang mit seinem in Wien begründeten Dienstverhältnis als Werbungskosten absetzen konnte.

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß **§ 16 Abs. 1 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.

Nach **§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** dürfen bei den Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

2. Erwägungen:

2.1. Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** stellen Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen grundsätzlich Werbungskosten dar.

2.2. Allerdings ergibt sich aus den ebenfalls zitierten Bestimmungen des **§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** und **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988**, dass Aufwendungen für den Haushalt bzw. durch die Lebensführung veranlasste Aufwendungen nicht abgezogen werden dürfen, selbst wenn sie zur Förderung des Berufs dienen.

2.3. Festzuhalten ist zunächst, dass es sich bei einer Wohnung in objektiver bzw. typisierender Betrachtungsweise grundsätzlich um ein Wirtschaftsgut handelt, das der privaten Lebensführung (Befriedigung des Wohnbedürfnisses) dient.

2.4. In Zusammenschau der oben zitierten Bestimmungen des § 16 Abs. 1 EStG 1988 und des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 kamen Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis übereinstimmend zum Ergebnis, dass die **Kosten für eine Wohnung** daher nur dann bei der Ermittlung des Einkommens einkunftsmindernd berücksichtigt werden können, wenn erwiesen ist, dass die Wohnung (so gut wie) ausschließlich betrieblichen oder beruflichen Zwecken oder zur Einkunftszielung dient.

2.5. Zufolge dieser Überlegungen können Aufwendungen für eine Wohnung nur dann steuerlich abzugsfähig sein, wenn die Voraussetzungen für eine **doppelte Haushaltsführung** vorliegen.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn **aus beruflichen Gründen** zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsstandort (Berufswohnsitz; Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 56 Stichwort "Doppelte Haushaltsführung"). Eine Voraussetzung für die Anerkennung als doppelte Haushaltsführung ist, dass der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen von seinem Beschäftigungsstandort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann (wovon jedenfalls bei einer Wegstrecke von über 80 km und einer Fahrzeit von über einer Stunde ausgegangen wird). Eine weitere Voraussetzung ist, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes aus verschiedenen privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (BFG 07.06.2017, RV/2100420/2015, unter Verweis auf *Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 16 Anm. 25).

2.6. Grundvoraussetzung für die Anerkennung von Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten ist allerdings, dass der **Wohnsitz am Beschäftigungsstandort aus beruflichen Gründen** begründet oder aufrechterhalten wird. Das bedeutet, dass dann, wenn ein Steuerpflichtiger neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit unterhält, die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz nur dann als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz) beruflich bedingt ist (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171).

Um von einer "**beruflichen Bedingtheit**" ausgehen zu können, muss für Zwecke der hier gebotenen Abgrenzung den Kosten der Lebensführung die Wohnung am Beschäftigungsstandort **ausschließlich oder fast ausschließlich** als Unterkunft (bzw. Büro) auf **betrieblich oder beruflich veranlassten Reisen verwendet** werden und **private Zwecke** (zB Aufenthalt bei Privatreisen, private Vermögensanlage) **praktisch ausscheiden** (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 200/2 unter Verweis auf VwGH 12.12.1978, 2575/76, VwGH 16.9.1986, 86/14/0017, und VwGH 14.1.1992, 91/14/0198). So schließt etwa die Mitbenutzung der Wohnung durch die Tochter des Steuerpflichtigen die

ausschließlich betriebliche oder berufliche Veranlassung aus (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 200/2 unter Verweis auf VwGH 24.10.2002, 99/15/0147, zur Zweitwohnung eines Universitätsprofessors in Wien, dessen Tochter in Wien studierte, wobei der VwGH andeutete, dass das Gebot der ausschließlich betrieblichen Veranlassung umso strenger zu handhaben ist, je luxuriöser die Wohnung ist; vgl oV, RdW 2003, 113).

2.7. Die Voraussetzung der ausschließlichen bzw. nahezu ausschließlichen Nutzung der Wohnung am Beschäftigungsstandort ergibt sich allein schon aus der Tatsache, dass es sich bei einer Wohnung in typisierender Betrachtungsweise um ein Wirtschaftsgut der privaten Lebensführung handelt.

Für Aufwendungen im Zusammenhang mit solchen typischen Wirtschaftsgütern der Lebensführung enthält **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** als wesentliche Aussage ein **Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen**. Es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige aufgrund der Eigenschaft ihres Berufs eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können (Jakom/Peyerl, EStG, 2018, § 20 Rz 11).

Darüber hinaus ergibt sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch ein **Aufteilungsverbot**: Gemischte Aufwendungen, dh Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen/beruflichen Veranlassung sind nicht abzugsfähig. Soweit sich die Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Dies trifft bei einer doppelten bzw. überlappenden Veranlassung im Gegensatz zu einer trennbaren zeitlichen Abfolge regelmäßig zu (Jakom/Peyerl, EStG, 2018, § 20 Rz 12).

2.8. Die Abgrenzung der abzugsfähigen von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen hat nach objektiven Kriterien zu erfolgen; maßgebend ist das **äußere Erscheinungsbild**, das auf Art und Beweggrund eines Aufwands schließen lässt und nicht die behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen. Dabei ist nach der Rechtsprechung des VwGH eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden. Sind Aufwendungen für eine Wohnung - entgegen aller Lebenserfahrung - (nahezu) ausschließlich beruflich bedingt, so ist dies im konkreten Fall vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Dieser Nachweis ist dem Bf, wie sich aus den Ausführungen unter Punkt II (Beweiswürdigung) ergibt, nicht gelungen.

2.9. Da somit die Voraussetzung der beruflichen Bedingtheit des Wohnsitzes des Bf's in Wien nicht erfüllt war, erübrigten sich auch weitere Erwägungen zur Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung.

Zu betonen ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass vom Bundesfinanzgericht nicht in Zweifel gezogen wird, dass der Bf seinen Familienwohnsitz zusammen mit seiner Gattin schon seit mehreren Jahren vor dem streitgegenständlichen Zeitraum 2013 in Ort1 und nicht in Wien hatte.

Aus diesem Grund lag daher aber auch gegenständlich **kein sog. "Wegzugsfall"** (= Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsstandort an einen anderen Ort) vor,

der laut Beschwerdeausführungen unter Bezugnahme auf die Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes und einzelne Entscheidungen des UFS und BFG die Annahme einer doppelten Haushaltsführung rechtfertigen hätte können.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass dementgegen nach eindeutiger Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.04.2006, 2006/14/0013; VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157) bei Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsstandort aus privaten Gründen die Annahme von Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung mangels beruflicher Veranlassung ohnehin ausgeschlossen wäre.

Es stellt sich auch nicht die Frage der Zumutbarkeit einer Verlegung des Familienwohnsitzes von Ort1 nach Wien. **Die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung scheiterte, wie oben dargelegt, vielmehr bereits am Vorliegen einer so gut wie ausschließlich beruflichen Veranlassung der Wohnung in Wien durch den Bf.** Allein die Tatsache, dass der Bf die von ihm bereits seit mehr als zwei Jahrzehnten angemietete Wohnung in Wien auch während der Jahre, in denen er diese nachweislich nicht beruflich nutzen konnte, beibehalten hat, widerspricht der Annahme, dass der durch die Wohnung veranlasste Aufwand im beschwerdegegenständlichen Jahr durch die Aufnahme des Dienstverhältnisses mit dem Sohn und somit vorwiegend beruflich veranlasst war. Des Weiteren wird auf die Ausführungen unter dem Punkt "Beweiswürdigung" verwiesen.

2.10. Im Übrigen müsste aber eine **Verlegung des Familienwohnsitzes** im Zusammenhang mit der vom Bf trotz fortgeschrittenen Alters aufgenommen nichtselbständigen Tätigkeit bei seinem Sohn in Wien auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Fall als **zumutbar** erachtet werden. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden. Es sind vielmehr die **Verhältnisse des Einzelfalles** zu berücksichtigen (VwGH 22.04.1986, 84/14/0198).

Im vorliegenden Fall verfügte der Bf mit seiner Gattin bereits seit Jahrzehnten neben seinem Hauptwohnsitz in Ort1a über eine Wohnung in Wien, trat im Jahr 2012 dort nachweislich ein unbefristetes Dienstverhältnis an und war die Gattin ohne Einkommen. Hinzu kam, dass zwei Söhne des Paares in Wien leben und es sich bei einem Sohn zudem um den Arbeitgeber des Bf's handelte. Die Möglichkeit, die wöchentliche Arbeitszeit von 7,5 Stunden innerhalb eines Zeitraumes von Dienstag Nachmittag bis Donnerstag Abend zu absolvieren, eröffnete dem Bf ein nicht unbeträchtliches Potenzial, gemeinsam mit Gattin und Familie privaten Interessen nachzukommen. Eine Wohnsitzverlegung hätte dem Bf, der abweichend von den herkömmlichen Fällen beruflich bedingter doppelter Haushaltsführung das Dienstverhältnis erst weit über dem gesetzlichen Pensionsantrittsalter aufgenommen hatte, eine wesentliche Erleichterung gebracht. Wenn er sich mit seiner Gattin tatsächlich dafür entschied, den Familienwohnsitz in Ort1a zu belassen und für eine Familienwohnsitzverlegung - wie er ausführte - keine

Veranlassung sah, so ist dies eine persönliche, durchaus akzeptable Entscheidung, die aber einer privaten Veranlassung zuzuschreiben ist. Tatsächlich wäre jedoch die Verlegung des Familienwohnsitzes im konkreten Fall aus objektiver Sicht angesichts des bereits seit Jahrzehnten bestehenden Doppelwohnsitzes im beschwerdegegenständlichen Jahr 2013 zumutbar gewesen, zumal hierzu keinerlei besondere Vorkehrungen mehr notwendig gewesen wären.

2.11. Die vom Bf geltend gemachten Aufwendungen für Miete und Betriebskosten seiner Wohnung in Wien konnten aus den oben angeführten Erwägungen somit nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

2.12. Was die **Fahrtkosten (ÖBB-Jahreskarte)** anlangt, so waren in diesem Zusammenhang folgende Erwägungen anzustellen:

Familienheimfahrten (= Fahrten zwischen Familien- und Berufswohnsitz) sind steuerlich **nur dann** absetzbar, wenn die **Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung** vorliegen und dem Steuerpflichtigen insofern ein Mehraufwand erwächst (Jakom/Lenneis, EStG, 2018, § 16 Rz 56, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung/Kosten für Familienheimfahrten"). Wie oben dargelegt, lagen im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung nicht vor. Aufwendungen für Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen konnten daher schon aus diesem Grunde nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Darüber hinaus ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ein Abzugsverbot **gemischt veranlasster Aufwendungen**. Es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige aufgrund ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich absetzbar machen können (Jakom/Peyerl, EStG, 2018, § 20 Rz 11). Damit verbunden ist auch ein Aufteilungsverbot: Gemischte Aufwendungen, dh Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung sind nicht abzugsfähig (Jakom/Peyerl, EStG, 2018, § 20 Rz 12; VwGH 05.07.2004, 99/14/0064).

Wie sich aus den Ausführungen zur "Beweiswürdigung" ergibt, musste davon ausgegangen werden, dass die Reisen des Bf's nach Wien teilweise auch aus privaten Gründen durchgeführt wurden. Der Bf hatte sich aus durchaus nachvollziehbaren Gründen für diese Zwecke eine ÖBB-Jahreskarte angeschafft.

Einer Aufteilung der entsprechenden Kosten in beruflich und private Aufwendungen stand aber das dargelegte Abzugs- bzw. Aufteilungsverbot entgegen.

C) Im Ergebnis war dem Beschwerdebegehren sohin im Sinne der Beschwerdevorentscheidung im Bezug auf die beantragte Anerkennung der Sonderausgaben (Personenversicherungen) statzugeben und der angefochtene Erstbescheid entsprechend abzuändern.

Dem im Vorlageantrag weiter ausgeführten Beschwerdeantrag auf Anerkennung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (Kosten/Wohnung in Wien sowie ÖBB-Jahreskarte) konnte nicht entsprochen werden.

IV) Zum Abspruch über die 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Die Beurteilung der Frage, ob Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung vorliegen, hat jeweils bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen zu erfolgen. Es handelt sich dabei um einen Akt der freien Beweiswürdigung im Einzelfall und war daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen.

Linz, am 28. Dezember 2018