

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in den Beschwerdesachen des Beschwerdeführers Bf, Adresse-Bf, über die Bescheidbeschwerden vom 05.09.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 12.08.2011, betreffend Einkommensteuer (ANV) für die Jahre 2006 bis 2010, zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 Abs 1 BAO (Bundesabgabenordnung) idgF teilweise Folge gegeben.
- II. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
- III. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

In Streit steht die Anerkennung einer dauerhaft eingerichteten doppelten Haushaltsführung.

Für die Streitjahre 2006 bis 2010 begehrte der Beschwerdeführer (Bf) im Zuge einer rückwirkenden Arbeitnehmerveranlagung entsprechende Werbungskosten. Da er der Aufforderung zur Beibringung von Unterlagen nicht entsprach, erließ die belangte Behörde die gegenständlich angefochtenen **Einkommensteuerbescheide vom 12.08.2011** ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten.

Mit gemeinsamem **Berufungsschriftsatz vom 02.09.2011** berief der Bf gegen die Abweisungsbescheide und trug vor, dass er neben der via Finanz-Online beantragten Veranlagung bereits Belege postalisch übermittelt habe. Aufgrund der Abweisungsbescheide gehe er davon aus, dass die Sendung verloren gegangen sei. Mit dem Berufungsschriftsatz übermittelte der Bf

- Aufgliederungen der Werbungskosten 2006 bis 2010, welche auch die Begründung der Unzumutbarkeit enthielten, und Familienheimfahrten
- Größe der Wohnung am Berufsort (Garconniere, 30 m², Unterlagen und Wohnungsplan)

- Heiratsurkunde
- Geburtsurkunden seiner zwei Kinder

Eine Verlegung des Familienwohnsitzes von Brünn (Brünn-Adresse3) nach Wien sei nur mit massiven wirtschaftlichen Verlusten möglich (Verkauf seines Eigentum-Reihenhauses mit Garten in Brünn mit Verlust und Anschaffung eines gleichwertigen im Vergleich wesentlich teureren Hauses mit Garten in Wien), sei es auch für ihn als Alleinerhalter unzumutbar. Am Familienwohnsitz wohne er mit seiner Frau und den gemeinsamen beiden Kindern Anna (geb 2005) und Matej (geb 2009). Davor wären sie mit dem Bau beschäftigt gewesen und hätten in einer Mietwohnung gelebt (Brünn-Adresse2), welche sie zurückgeben mussten. Seine Ehefrau hätte damals noch in Brünn studiert.

Die Wiener Wohnung habe er seit Beginn seiner beruflichen Tätigkeit in Österreich angemietet. Da keine interne Konzernversetzung vorliege, erhalte er keinerlei steuerfreie Ersätze. Die in den Lohnzetteln ausgewiesenen § 26-Ersätze erhalte er für die beruflichen Fahrten zu den Kunden.

Die aus der doppelten Haushaltsführung resultierenden Werbungskosten für Unterkunft und Familienheimfahrten betrugen je Kalenderjahr wie folgt:

	2006	2007	2008	2009	2010
Unterkunft					
Garconniere Miete	4.644,24	4.644,24	4.644,24	4.774,40	4.800,00
Strom	107,73	129,43	144,27	151,13	122,00
Familienheimfahrten					
gr Pendlerpauschale	2.664,00	1.332,00	1.465,50	3.372,00	3.372,00
		1.465,50	1.686,00		
Summe	7.415,97	7.571,17	7.940,01	8.297,53	8.294,00

Die belangte Behörde wies die Berufungen mit **Berufungsvorentscheidungen vom 08.11.2011** als unbegründet ab und begründete die Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten gleichmäßig für jedes Streitjahr wie folgt:

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung müsse aus Ursachen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Bloß persönliche Verliebe für die Beibehaltung/ Neugründung des Familienwohnsitzes außerhalb des Arbeitsortes würde nicht ausreichen (zB VwGH 16.03.2005, 2000/14/0154). Der Hauptwohnsitz bestehe seit 22.02.2001 in Wien. Seit 01.05.2004 bestehe ein unbefristetes Dienstverhältnis zum näher bezeichneten Arbeitgeber. Im Jahr 2005 sei der Bf noch ledig gewesen und habe in Tschechien ein Reihenhaus gekauft. Die Wohnsitzverlegung sei offenbar aus rein privaten Gründen erfolgt (Eheschließung am 09.04.2005). Es liege keine beruflich veranlasste Wohnsitzverlegung und somit keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor, da die Gattin 2006 nicht berufstätig gewesen sei.

Mit **Schriftsatz vom 07.12.2011** beantragte der Bf die **Vorlage der Berufungen** an den unabhängigen Finanzsenat und führte ergänzend ins Treffen, dass sein Wohnsitz schon immer Brunn gewesen sei. Die Bescheide gingen daher von unrichtigen Annahmen aus, weil dort zu Grunde gelegt sei, dass er den Familienwohnsitz von Wien nach Brunn verlegt habe. Er vermute, dass er bei der Anmeldung etwas falsch ausgefüllt habe, und stellte klar, dass der Wiener Berufswohnsitz schon immer sein Nebenwohnsitz gewesen sei. Brunn sei immer der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gewesen. Er sei schon zum Zeitpunkt der Arbeitsaufnahme mit seiner jetzigen Ehefrau in Brunn liiert gewesen.

Er habe Ende 2000 bei der deutschen Fa. Arbeitgeber1 von Brunn aus seine Arbeit angetreten. Die Firma Arbeitgeber1 habe ihm beim Erstgespräch mitgeteilt, dass er eine Wohnung bzw. ein Quartier in Österreich oder Deutschland anmieten und von dort aus die Kunden in Österreich und in Deutschland betreuen bzw Arbeitgeber1-Maschinen servicieren solle. Die Anmietung einer Wohnung in Österreich sei daher quasi eine Voraussetzung für die Einstellung bei der Fa Arbeitgeber1 gewesen. Ab 01.05.2004 sei die Firma Arbeitgeber1 von seinem jetzigen Arbeitgeber (Arbeitgeber2) übernommen worden und seit diesem Zeitpunkt sei er dann Mitarbeiter dieser Firma geworden. Es hätte aber auch der Fall eintreten können, dass er von Arbeitgeber2 nicht übernommen worden wäre. Diesfalls hätte er sofort seine "Arbeitswohnung" in Wien kündigen müssen.

Der Bf habe daher aus diesem rein beruflich veranlassten Grund im Nov 2000 in Wien diese ca 30 m² große Garconniere angemietet, von welcher aus er auch Telearbeit zu leisten hatte. Die Fa. Arbeitgeber1 hätte in Österreich keine Niederlassung gehabt. Jedes Wochenende und über alle Feiertage sei der Bf zu seinem jeweiligen Familienwohnsitz nach Brunn gefahren.

Die Zahlungen für das Reihenhaus hätten 2004 begonnen.

Zu den Kundenbesuchen liegen dem vorgelegten Akt Reisekostenabrechnungen in englischer Sprache ein.

Anlässlich eines Erörterungstermins im Bundesfinanzgericht wurden die Wohn- und Arbeitsverhältnisse des Bf und die Einkunftssituation der Ehefrau erhoben, wozu der Bf auch Unterlagen vorgelegt hat.

Mit E-Mail vom 19. August 2015 wurde der B f gefragt, ob es denkbar wäre, dass er die eine oder andere Übernachtung im österreichischen Einsatzgebiet einschieben müsste, wenn er sein Reisegebiet direkt von Brunn aus bereisen könnte? Dazu gab er an, dass diese Frage nach hypothetischen Reisekosten nicht beantworten könne, weil sein Berufssitz laut Vertrag in Wien sein müsse. Er wüsste aber auch niemanden, der diese Frage beantworten könnte.

Zur Höhe der Reisekostenersätze gab er an, dass er kein Kilometergeld erhalten habe. Er sei sich sicher, dass sein Dienstgeber die Tages- und Nächtigungsgelder am Einsatzort gemäß den österreichischen Steuergesetzen abgerechnet habe. Er habe immer einen Dienstwagen mit PKW-Sachbezug gehabt, von dem er monatlich einen bestimmten Betrag

an die Firma habe zahlen müssen. Dieser Betrag habe im Jahr 2006 EUR 73,00, bis ca Mitte 2007 EUR 85,00 und ab Mitte 2007 EUR 100,00 betragen. Als Beweis legte er eine Gehaltsabrechnung vom Jänner 2011 bei, in der der PKW-Sachbezug mit EUR 207,08 und der vom Bf geleistete Betrag mit EUR 125,00 ausgewiesen sind.

Über die Beschwerden wurden erwogen:

Gemäß der Sätze 1 und 2 des § 323 Abs 38 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die gegenständlichen Berufungen sind demgemäß wie Bescheidbeschwerden zu erledigen. Der Berufungswerber hat mithin die Rechtsstellung als Beschwerdeführer.

Rechtsgrundlagen:

Werbungskosten sind nach § 16 Abs 1 erster Satz EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

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

§ 4 Abs 1 und 2 Sachbezugswerteverordnung in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl II 467/2004 lautet:

§ 4 Abs 1 Sachbezugswerteverordnung: „Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständig bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten.“

§ 4 Abs 2 Sachbezugswerteverordnung: „Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag (0,75% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal

300 Euro monatlich) anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.“

Sachverhalt:

Aufgrund des Ergebnisses des - vom Bundesfinanzgericht ergänzend - durchgeführten Ermittlungsverfahrens steht folgender Sachverhalt fest:

Der Bf besitzt die Staatsbürgerschaft Tschechiens und nach der Abstammung von seinem Vater jene der Vereinigten Königreiche von Großbritannien und Irland (idF kurz Großbritannien). Sein Herkunftsstaat ist Tschechien.

Eine berufliche Tätigkeit für einen ausländischen Arbeitgeber hat der Bf zunächst im August 2000 bei der Firma Arbeitgeber1 begonnen. § 2 des Dienstvertrages mit der Firma Arbeitgeber1 vom 12.07.2000 (idF kurz Dienstvertrag) bestimme nach Ansicht des Bf, dass er einen Berufswohnsitz in Österreich haben müsse. Ohne diese Anordnung durch seinen Arbeitgeber hätte der Bf in Österreich keinen weiteren Wohnsitz begründet.

§ 2 des Dienstvertrages ist betitelt mit "Duties/Working Hours" und lautet: *"The Employee shall be employed as Field Service Engineer (FSE) for Austria. The employee will move to Vienna within two months after employment."*

Im Jahr 2002 erfolgte die Übernahme der Firma Arbeitgeber1 durch die Firma Arbeitgeber2; den endgültigen Dienstvertrag mit seinem neuen Arbeitgeber hat der Bf erst per 01.05.2004 erhalten. Auch sein neuer Arbeitgeber würde nach dem Verständnis des Bf von ihm einen Wohnsitz in Österreich verlangen. Im Vertrag gibt es keine entsprechende schriftliche Bestimmung. Es bestehe aber eine entsprechende mündliche Zusatzvereinbarung.

Bis 30.04.2004 wurde der Bf in Deutschland steuerlich erfasst.

Der Bf ist von Beruf Techniker im Außendienst. Zu seinem Zielgebiet gehörten in den Streitjahren Wien, NÖ, OÖ, Salzburg, Steiermark und Burgenland. Im Jahr 2000 gehörte auch noch Deutschland (vorwiegend Bayern) dazu. Von damals bis heute bereist der Bf dieses Zielgebiet regelmäßig. Die Einsatzorte sind bis heute gleichbleibend. Wenn er bspw in Salzburg zu tun hat, so übernachtet er meistens auch dort und fährt nicht extra nach Wien. Seine Wiener Wohnung sucht er 1 bis 2 Mal wöchentlich auf. Da der Bf in Österreich Berufsreisen absolviert, kommt es häufig vor, dass er den Familienwohnsitz nicht von Wien aus, sondern direkt von seinem Einsatzort aus anfährt. Dies gilt auch umgekehrt für den Arbeitsbeginn.

Zur Reisetätigkeit und für die Fahrten nach Brünn verwendete er den arbeitgebereigenen PKW. Ihm wurde im Streitzeitraum ein PKW-Sachbezug verrechnet; darüber hinaus wurden ihm vom Nettolohn Beträge von monatlich EUR 73,00, 85,00 und 100,00 abgezogen.

§ 4 des Dienstvertrages trägt die Überschrift "Travel costs" und lautet: *"For journeys made upon the Employers' directions and necessary in the interest of the Employer, the Employee shall be reimbursed in the limits accepted by the tax authorities. A company car*

shall be made available to the Employee. He shall be entitled to use this car privately He shall bear the taxes assessed by the tax authorities for private use of the car. The details shall be laid down in an agreement on the use of a car."

Bei Begründung des grenzüberschreitenden Dienstverhältnisses hat der Bf in Tschechien in einer 27-m²-Garconniere gewohnt, die seinem Vater gehörte. Im Jahr 2003 ist er in die Mietwohnung seiner heutigen Ehefrau (61300 Brunn, Merhautova 51) übersiedelt und hat die Garconniere seinem Vater zurückgegeben. Die Mietwohnung der Ehefrau hatte zwei Zimmer bei einer Größe von ca 60 m². Aufgrund der im Jahr 2005 erfolgten Eheschließung wurde er rechtlich in der Mietwohnung seiner Ehefrau ebenfalls als Hauptmieter anerkannt. Auch in der Zeit, als er „nur“ die kleine Garconniere seines Vaters in Brunn bewohnt hat, hat der Bf Brunn als den Mittelpunkt meiner Lebensinteressen und Wien immer nur für Zwecke seiner Berufsausübung betrachtet. Die Garconniere in Wien ist überdies möbliert. Die Wohnkosten für die gemeinsame Mietwohnung hat der Bf getragen. Eine Übersiedlung des Familienwohnsitzes nach Wien kam und kommt aus wirtschaftlichen und finanziellen Überlegungen nicht in Betracht.

Die Ehefrau des Bf hat von 01.09.1997 bis 10.11.2004 Ingenieurwesen studiert und in dieser Zeit keine Einkünfte erzielt. Die Heirat erfolgte am 09.04.2005. Am 20.12.2005 wurde das erste gemeinsame Kind geboren. Danach war die Ehefrau des Bf vier Jahre bis 2009 in Karenz. Am 06.02.2009 wurde das zweite Kind geboren. Darauf folgten drei weitere Jahre Karenz. Seit Oktober 2013 ist die Gattin in einem dauerhaften Arbeitsverhältnis bei der Firma CMI und bezieht ein monatliches Bruttogrundgehalt von 22.500 Tschechische Kronen. Das entspricht nach Angaben des Bf rund EUR 800,00. Dieses Dienstverhältnis dauert bis heute fort.

Mit Kaufvertrag vom 18.12.2003 hat der Bf das Grundstück im Bezirk Zebetin, einem Bezirk von Brunn, erworben. Ende 2007 ist die Fertigstellung erfolgt und der neue Familienwohnsitz wurde vom Bf mitsamt seiner Familie unverzüglich bezogen. Am 31.05.2007 mussten seine Ehefrau und er die Mietwohnung zurückgeben. Das Reihenhaus hat eine Wohnfläche von 100 m² auf zwei Etagen mit einem Garten von rund 260 m².

Im Streitzeitraum betrugen Bruttobezüge, Lohnsteuerbemessungsgrundlage p.a. und p.m. sowie die steuerfreien Ersätze gemäß § 26 EStG wie folgt:

	2006	2007	2008	2009	2010
brutto	50.005,00	48.450,00	49.947,00	50.087,00	48.500,00
LSt-BMG	34.530,00	33.730,00	34.468,00	34.536,00	33.676,00
mtl	2.877,50	2.810,83	2.872,33	2.878,00	2.806,33
§ 26 Ersätze	7.492,00	9.480,00	12.289,00	4.662,00	5.864,00

Beweiswürdigung:

Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich widerspruchsfrei aus den folgend angeführten Beweismitteln:

Unterlagen wie im Verfahrenshergang geschildert sowie Studienbestätigung der Ehefrau, Mietvertrag vom 27.02.2006, Dienstvertrag mit der Firma Arbeitgeber1 vom 12.07.2000, Protokoll vom 28.05.2007 Rückgabe der Mietwohnung, Kopie des Arbeitsvertrags der Ehefrau mit CMI, Lohnzettel der Ehefrau, E-Mail des Bf vom 26.08.2015, EDV-Liste über Dienstreisen, Wikipedia zur Firma Arbeitgeber1, Stand 08.03.2017: Internetadresse

rechtliche Beurteilung:

Der Streitzeitraum 2006 bis 2010 fällt gänzlich in die Zeit nach der zum 01.05.2004 erfolgten EU-Osterweiterung. Als Staatsbürger Großbritanniens galten für den Bf die sog vier Grundfreiheiten des Binnenmarktes jedoch bereits im August 2000.

Zu § 2 des Dienstvertrages ist zu bemerken, dass der Bf als britischer Staatsbürger schon im August 2000 der Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art 45 AEUV unterlag. Art 45 Abs 1 AEUV bestimmt, dass innerhalb der Union die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet ist. Art 45 AEUV ist unmittelbar anwendbares Primärrecht, dessen Normadressat in erster Linie die Mitgliedstaaten sind. Auf primärrechtlicher Ebene sind **private Arbeitgeber** nur an das Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsbürgerschaft gebunden, wogegen in concreto verstoßen wurde. Sekundärrechtlich sind private Arbeitgeber aber in allen Belangen der Arbeitnehmerfreizügigkeit an die sog **Arbeitnehmerfreizüigkeitsrichtlinie** VO 492/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5.4.2011 (davor VO 1612/68) gebunden, sodass eigentlich eine primärrechtliche Verletzung nicht näher zu prüfen ist (vgl Leidenmühler, Europarecht, Die Rechtsordnung der Europäischen Union, Studienbuch, 13. Kapitel, Rn 2, 4 mwN). Die Wohnsitzklausel im § 2 des Dienstvertrages stellt bereits seit dem Jahr 2000 eine mittelbare Diskriminierung des Bf aufgrund seiner Staatsbürgerschaft dar.

Zum Beschwerdeeinwand, die Firma Arbeitgeber1 und die Firma Arbeitgeber2 hätten von ihm die Begründung eines Berufswohnsitzes in Wien verlangt, ist auszuführen, dass diese Ansicht nicht dem Wortlaut des **§ 2 des Dienstvertrages** entspricht. Nach dieser Bestimmung wurde vereinbart, dass der Bf seinen Wohnsitz binnen einer Frist von zwei Wochen von Brunn nach Wien **übersiedelt** (arg "**will move** to Vienna within two months"), also den Familienwohnsitz von Brunn nach Wien verlegt. Dass der Bf seit Anbeginn seiner beruflichen Tätigkeit für die Firmen Arbeitgeber1 und Arbeitgeber2 neben dem Familienwohnsitz in Brunn auch einen Berufswohnsitz in Wien unterhält, ist daher nicht durch den Arbeitsvertrag bzw die Arbeitgeber bedingt, sondern eine allein vom Bf getroffene Entscheidung.

Nichts desto trotz ist die abgabenrechtliche beruflich Veranlassung zu prüfen. Gemäß der im Abgabenrecht gemäß § 21 Bundesabgabenordnung (BAO) angeordneten wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommt es für die abgabenrechtliche Beurteilung nicht auf den Wortlaut einer privatrechtlichen Vereinbarung, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an. Wenn der Bf daher abweichend von § 2 des Dienstvertrages

in Wien einen zusätzlichen Wohnsitz als Berufswohnsitz begründet hat, ist dieses Faktum abgabenrechtlich dennoch bedeutsam.

Der Bf ist immer in der Slowakei (in der Tschechoslowakei) wohnhaft gewesen. Dies ist sein Heimatland, in dem sich sein Familienwohnsitz immer befunden hat. Dem Beschwerdeführer (Bf) ist daher beizupflichten, dass in seinem Fall keine Wegverlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach Brünn erfolgte, weil Wien zu keinem Zeitpunkt sein Familienwohnsitz war. Um den Familienwohnsitz von Wieg wegverlegen zu können, hätte der Bf diesen überhaupt zunächst in Wien begründen müssen. Die vom Vater bereitgestellte Garconniere in Brünn und die in Wien genutzte Garconniere sind etwa gleich groß. Wesentliches Unterscheidungsmerkmal, das gegen die Annahme einer ständigen Wohnsitznahme in Wien spricht, ist die Möblierung der Wiener Garconniere. Die Qualität der Wiener Garconniere ist keinesfalls so gestaltet, dass sie nahe legen würde, der Bf hätte seinen Familienwohnsitz, bzw damals als Unverheirateter seinen Privatwohnsitz, jemals von Brünn nach Wien verlegt oder in Wien begründet.

Als Arbeitsort (Tätigkeitsort, Beschäftigungsort) im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zur doppelten Haushaltsführung ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (VwGH 27.06.2012, 2008/13/0156).

Der Bf bereist nach eigenen Angaben mit sechs Bundesländern ein durchaus unüblich großes Einsatzgebiet, in dem er auch übernachtet. Weiters hat er ausgesagt, dass es häufig vorkomme, dass er den Familienwohnsitz direkt vom Einsatzgebiet aus anreise und umgekehrt. Den Berufswohnsitz in Wien suche er nur ein bis zwei Mal die Woche auf. Bei dieser Sachlage erfordert aber Wien nicht die persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung in der vom VwGH für die Anerkennung eine doppelten Haushaltsführung geforderten Weise. Die Arbeitsleistung des Bf wird nämlich nicht Wien, sondern im gesamten Einsatzgebiet gefordert. Diese Annahme wird auch durch die hohen steuerfreien (bzw nicht steuerbaren) Arbeitgeberersätze nach § 26 EStG 1988 erhärtet, in denen keine Kilometergelder enthalten sind. Wien ist daher nicht als Arbeitsort (Tätigkeitsort, Beschäftigungsort) im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zur doppelten Haushaltsführung anzusehen, sodass dieses Merkmal nicht erfüllt ist. Unmaßgeblich für die abgabenrechtliche Beurteilung ist – wie oben bereits erwähnt wurde - die Rechtswidrigkeit der Vereinbarung laut § 2 des Dienstvertrages.

Fiktive Werbungskosten für Übernachtungen im Zielgebiet:

Brünn ist von Wien etwa 135 km und von der Staatsgrenze etwa 65 km entfernt. Das vom Bf betreute österreichische Zielgebiet umfasst sechs von neun Bundesländern und ist mit dieser Dimension unüblich groß. Laut Sachverhalt erfolgen Übernachtungen in diesem Zielgebiet. Der Bf hat angegeben, es komme häufig vor, dass er den Familienwohnsitz direkt von seinem Einsatzgebiet aus anfähre und umgekehrt von seinem Familienwohnsitz aus direkt das Einsatzgebiet anfähre. Die Wiener Wohnung suchte er lediglich ein bis zwei

Mal wöchentlich auf, sodass er im Umkehrschluss drei bis vier Nächte je Woche in einem im Zielgebiet gelegenen Ort übernachtet hat.

Es ist daher anzunehmen, dass der Bf in Wien oder Wien-Umgebung auch ohne Berufswohnsitz hätte übernachten müssen, sodass dafür fiktive Werbungskosten iHv EUR 25,00 für die Jahre 2006 bis 2008 und EUR 28,00 für die restlichen Jahre je Übernachtung gemäß § 184 BAO anhand von Auskünften im Internet (Stand 16.03.2017: <http://wien.hotels1.at/billige/>) für sechs Übernachtungen je Monat geschätzt werden. Anerkannt werden nach Angaben des Bf im Durchschnitt sechs Übernachtungen in Wien für elf Monate im Jahr (ein Monat Abzug für Urlaub).

Tabellarische Darstellung der fiktiven Übernachtungskosten in Wien bzw Wien-Umgebung

	2006	2007	2008	2009	2010
Nächtigungskosten	1.650,00	1.650,00	1.650,00	1.848,00	1.848,00

Fahrten direkt vom österreichischen Einsatzgebiet zum Familienwohnsitz im anderen Mitgliedstaat und umgekehrt:

Zu klären ist, unter welche Norm diese Fahrten fallen und ob für diese Fahrten Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Zu einem Reisenden, der die ausschließlich berufsbedingten Reisen von seinem Wohnsitz aus antritt, hat der VwGH zu Recht erkannt, dass dieser der Mittelpunkt seiner Tätigkeit ist. In die Freizeit fallende Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gebe es dabei grundsätzlich nicht. Fahrten zum Sitz des Unternehmens des Arbeitgebers, um (gelegentlich) Muster und Ware zu holen, machen - wenn an den betreffenden Tagen auch kein Innendienst verrichtet wird - den Unternehmenssitz des Arbeitgebers nicht zur Arbeitsstätte des Reisenden (VwGH 03.07.1990, 90/14/0069). Dass im gegenständlichen Fall der Mittelpunkt der Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat liegt, ist lediglich konsequente Folge der Freizügigkeit im Binnenmarkt. Die Fahrten des Bf vom Einsatzgebiet direkt an den Familienwohnsitz und umgekehrt sind dem dritten Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 zu subsumieren und stellen daher Dienstreisen dar, selbst wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat angefallen sind. Der Bf hat für diese Fahrten das arbeitgebereigene KFZ verwendet, sodass ihm dafür weder Aufwand noch Kosten erwachsen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024; VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040) sind beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen in ihrer tatsächlich angefallenen Höhe gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 als Werbungskosten anzusetzen. Eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld kommt im gegenständlichen Fall schon deshalb nicht in Betracht, weil der Bf nicht sein eigenes Fahrzeug für die Dienst- bzw Berufsfahrten verwendet hat.

Für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Firmenfahrzeugs wurde vom Arbeitgeber ein Sachbezugswert angesetzt und zusätzlich zahlte der Bf laut Beschwerdevorbringen einen monatlich fixen Kostenbeitrag, der vom Nettobezug abgezogen wurde. Lediglich

diese Kostenbeiträge sind dem Bf tatsächlich entstanden. Gemäß § 4 Abs 7 Sachwerte-VO vermindert ein Kostenbeitrag den Sachbezug. Ein weiterer Abzug des Kostenbeitrags als Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 kommt daher nicht in Betracht, weil der Kostenbeitrag sonst doppelt die Steuerbemessungsgrundlage vermindern würde. Differenzwerbungskosten für die Dienstfahrten vom Einsatzgebiet zum Familienwohnsitz sind sohin nicht angefallen.

Zuletzt stellt sich noch die Frage, ob der Ansatz des Sachbezugs für die Privatnutzung im Lichte des neu hervorgekommenen Sachverhalts zu Recht erfolgt, weil durch die neue rechtliche Beurteilung eine Verschiebung von Privatfahrten zu den Dienstfahrten erfolgt. Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH und des BFG/UFS besteht keine Bindungswirkung an den Lohnzettel bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer, denn Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung iSd § 192 BAO zukommt, vermögen keine Wirkung zu erzeugen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es etwa auch keine Wechselwirkung bzw. Gegenwirkung bezüglich Grunderwerbsteuerbescheiden und Einkommensteuerbescheiden, Einkommensteuerbescheiden und Erbschaftssteuerbescheiden, zwischen dem Lohnsteuerverfahren und dem Einkommensteuerverfahren (VwGH vom 28.3.1979, 0635/77; vom 25.11.1986, 86/14/0065, und vom 26.6.1990, 89/14/0172, mwN; UFS 01.02.2005, RV/4308-W/02 ; UFS 08.03.2013, RV/1985-W/10). Da diese Bindungswirkung selbst zwischen GPLA-Haftungsbescheiden und Einkommensteuerbescheiden nicht besteht, vermag der Lohnzettel per se umso weniger eine solche Bindungswirkung zu erzeugen. Vielmehr unterliegt der Lohnzettel (§ 84 EStG 1988) im Einkommensteuerverfahren des Arbeitnehmers dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde wie jedes Beweismittel (allgemeine Verfahrensgrundsätze gemäß §§ 166, 167 BAO) auch.

Es ist gesetzlich nicht angeordnet, dass im Lohnzettel (§ 84 Abs 1 EStG 1988) die Zusammensetzung der Bruttobezüge darzustellen ist. Es ist daher nicht bekannt, in welcher Höhe der Sachbezugswert und ob der Sachbezugswert im Wert von § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 2 SachbezugswerteVO angesetzt wurde. Laut Sachverhalt hat der Bf die fraglichen Direktfahrten nicht immer, sondern nur häufig in der angegebenen Weise getätigt. Es ist daher sachverhaltsbezogen davon auszugehen, dass der Bf auch Fahrten zwischen Berufswohnsitz und Familienwohnsitz getätigt hat. Eine Strecke zwischen den beiden Wohnsitzen beträgt rd 135 km. Wenn der Bf also nur zwei Mal pro Monat hin und retour solche Quasi-Familienheimfahrten getätigt hat, hat er bereits die Monatsgrenze des Abs 2 leg.cit überschritten. Das ist bei lebensnaher Interpretation des Sachverhalts anzunehmen, sodass die in den Lohnzetteln angesetzte PKW-Sachbezugswert aus rechtlicher Sicht nicht zu beanstanden ist.

Diese Quasi-Familienheimfahrten sind mangels Eigenschaft Wiens als Berufsort nicht gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 abzugsfähig. Sie fallen aber auch nicht unter § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988, weil sie zwischen zwei Wohnsitzen anfallen.

Darüber hinaus wird zur beantragten Höhe mit dem großen Pendlerpauschale bemerkt, dass das große Pendlerpauschale kein absoluter Anspruchsbetrag für die Familienheimfahrten ist, sondern ein Deckelungsbetrag. Bis zur Höhe des mit dem großen Pendlerpauschale begrenzten Betrag sind Mehraufwendungen für Familienheimfahrten nämlich nur in tatsächlich angefallener Höhe zu berücksichtigen. Ausgangsbasis dafür können nur tatsächlich erwachsene Kosten sein, in concreto mithin der Kostenbeitrag iSd ersten Satzes des § 4 Abs 7 SachbezugswerteVO bzw ein aliquoter Anteil am Sachbezug (obiter dictum).

Alternativ wird begründet:

Aber auch die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste dauerhafte doppelte Haushaltsführung sind nicht erfüllt.

Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach dieser ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl etwa VwGH 22.11.2006, 2004/15/0138, VwGH 20.12.2000, 97/13/0111, VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121, VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154, und VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046). Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten. Solche Umstände können auch eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung rechtfertigen (nochmals 2004/15/0138 mwN).

Das zur Verlegung des Familienwohnsitzes erstattete Vorbringen ist rein von Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsüberlegungen getragen, die nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als Moment persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung nicht ausreichen. Im Vordergrund steht deutlich die Vermögensbildungsabsicht am ausländischen Familienwohnsitz, die jedoch nicht geeignet ist, die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes darzutun.

Zur Einkunftssituation des Bf ist zu sagen, dass der Bf bereits bei der Erstanstellung im Jahr 2000 für die ersten sechs Monate einen Bruttomonatslohn von DM 5.200,00 und ab dem siebenten Monat von DM 5.500,00 erzielt hat. Der laut Sachverhalt festgestellte Jahresbruttolohn, die jährlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die steuerfreien Dienstgeberersätze haben dem Bf Einkünfte verschafft, die deutlich über dem Österreich-Durchschnitt liegen. Laut Statistik Austria verdiente der unselbständig

Beschäftigte im Jahr 2012 in Österreich im Durchschnitt EUR 2.223,00 brutto, was einem Jahresbezug von EUR 31.129,00 entspricht. Im Durchschnitt der Streitjahre erzielte der Bf einen Jahresbruttolohn von EUR 49.397,00. Darüber hinaus hat der Bf im Jahresdurchschnitt EUR 7.957,00 an steuerfreien Dienstgeberersätzen gemäß § 26 EStG 1988 erzielt. Das Einkommen des Bf bewegt sich daher selbst für österreichische Verhältnisse in einem deutlich überdurchschnittlichen Bereich und zeigt ebenfalls deutlich, dass bloße Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsüberlegungen für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung ausschlaggebend sind.

Aufgrund der vom VwGH entwickelten Judikaturlinie der Betrachtung aus dem jeweiligen Streitjahr heraus (VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037, VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038) ergibt sich, dass die von der Gattin erwirtschafteten Einkünfte erst dann zu berücksichtigen sind, wenn sie tatsächlich anfallen. Die offenbar an den Grundsatz der Periodenbesteuerung angelehnte Beurteilung aus der Sicht des betroffenen Streitjahres macht eine von Kalenderjahr zu Kalenderjahr abweichende Entscheidung denkbar, sodass eine Auseinandersetzung für die Streitjahre bereits deshalb unterbleiben kann.

Nach ha Ansicht vermögen aber steuerlich relevante Einkünfte des am Familienwohnsitz verbliebenen Ehepartners nicht die Rechtsanschauung der im Vordergrund stehenden Vermögensbildung zu verdrängen (obiter dictum).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Zur Falllösung war die Frage zu beantworten, ob gemäß dem dritten Satz des § 26 Z 4 EStG 1988 der am Wohnort liegenden Mittelpunkt der Tätigkeit auch in einem anderen Mitgliedstaat liegen kann, was das BFG bejaht hat. Da zu dieser Frage eine Rechtsprechung des VwGH fehlt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Wien, am 28. März 2017