

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., OrtBf1, StraßeBf1, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, über die Beschwerde vom 05.05.2009, eingebracht am 06.05.2009, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 06.04.2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

- I.** Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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

## Entscheidungsgründe

1. Als der im Spruch angeführte Bescheid angefochten wurde, war der Unabhängige Finanzsenat für die Rechtsmittelnerledigung zuständig. Diese Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates endete am 31.12.2013. An seine Stelle trat am 01.01.2014 das Bundesfinanzgericht (BFG), das alle mit Ablauf des 31.12.2013 anhängigen Rechtsmittelverfahren – und damit auch dieses Rechtsmittelverfahren – weiter führt. Das Bundesfinanzgericht verwendet in seinen Verfahren die verwaltungsgerichtliche Terminologie: „*Berufungen*“ werden als „*Beschwerden*“ bezeichnet, „*Berufungsvorentscheidungen*“ als „*Beschwerdevorentscheidungen*“ und „*Berufungswerber*“ als „*Beschwerdeführer*“ (Bf.).

**2.** In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 beantragte der Bf. den Alleinverdienerabsetzbetrag und Werbungskostenabzüge iHv EUR 273,00 (Pendlerpauschale) und iHv EUR 14.065,50 (Kosten für eine doppelte Haushaltsführung) und brachte begründend vor, dass er mit A verheiratet ist und seine derzeitige Wohnanschrift OrtBf1, StraßeBf1 , lautet.

In der Beilage zur Erklärung der Arbeitnehmerveranlagung 2007 gab der Bf. an, er sei von seinem Arbeitgeber B per 01.07.2007 von Deutschland nach Österreich entsendet worden, habe seinen ständigen Wohnsitz in Deutschland während der Entsendung beibehalten und sein Mittelpunkt der Lebensinteressen verbleibe in Deutschland, weshalb er in Österreich nur mit seinen Tätigkeitseinkünften steuerpflichtig sei.

Die iHv EUR 14.065,50 erklärten Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung seien die Ausgaben für die Miete lt. Mietvertrag iHv EUR 2.100,00 x 6 Monate = EUR 12.600,00 und die Ausgaben für die Familienheimfahrten iHv EUR 1.465,50.

**3.** Das nach Erklärungseingang durchgeführte Ermittlungsverfahren ergab:

**3.1.** Lt. Auszug aus dem zentralen Melderegister (Stand: 06.04.2009) haben die Ehegattin des Bf. ( A ) und der Bf. seit 24.07.2007 den Hauptwohnsitz in OrtBf1, StraßeBf1 .

**3.2.** Mit Ergänzungersuchen (24.03.2009) wurde der Bf. ersucht, folgende Fragen zu beantworten und folgende Belege vorzulegen: *Ad Alleinverdienerabsetzbetrag: „Seit wann sind Sie mit A verheiratet? Wo war 2007 der Wohnsitz Ihrer Frau und wie hoch waren die Einkünfte? Entsprechende Nachweise sind vorzulegen.“ Ad doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten: „Mietvertrag und Mietenbelege sowie Aufstellung, wie der Betrag für Familienheimfahrten EUR 1.465,50 errechnet wurde. Wo liegt der Familienwohnsitz in Deutschland? Wie lange dauert die Entsendung nach Österreich und wo liegt die österreichische Arbeitsstätte? Für welche 38 km lange Strecke wird ein Pendlerpauschale beantragt? Aus welchen Gründen wurde der Familienwohnsitz nicht in die Nähe der österreichischen Arbeitsstätte verlegt? Wurden von dritter Seite Ersätze für Miete in Österreich und Kosten der Familienheimfahrten geleistet? Für welchen Zeitraum wurden Sie nach Österreich entsendet?“*

Im Antwortschreiben vom 02.04.2009 teilte der Bf. mit, dass er seit 1997 mit A verheiratet ist. A hatte 2007 jeweils einen Wohnsitz in Deutschland und in Österreich. Sie hatte 2007 keine Einkünfte. Der Bf. fuhr 2007 regelmäßig zu seinem Wohnsitz nach Deutschland. Der Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten iHv EUR 244,25/Monat wurde für 6 Monate beantragt. Der gemeinsame deutsche Familienwohnsitz befindet sich in OrtBf2 . Der Bf. wurde für den Zeitraum 01.07.2007 – 30.06.2009 nach Österreich entsendet. Die österreichische Arbeitsstätte des Bf. befindet sich in Arbeitsort . Die einfache Wegstrecke zwischen OrtBf1, StraßeBf1, und Arbeitsort , beträgt 38 km. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich sei bei einer 2 Jahre dauernden Entsendung unzumutbar; deshalb bleibe der Mittelpunkt der engeren persönlichen und wirt-

schaftlichen Beziehungen in Deutschland. Er erhielt von seinem Arbeitgeber eine als Sachbezug versteuerte „*housing allowance*“ iHv EUR 3.500,00/Monat.

Der Mietvertrag für Wohnung (das Haus) in OrtBf1, StraßeBf1, wurde am 23.07.2007 vom Bf. als Mieter abgeschlossen. Das Mietverhältnis für das 161,37 m<sup>2</sup> große Mietobjekt begann am 01.08.2007 und endete am 31.07.2010. Die Gesamtmiete inklusive Betriebskosten betrug EUR 2.100,00 monatlich und war im Voraus zu zahlen.

#### **4. Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 (06.04.2009):**

Die Ausgaben für die Familienheimfahrten (EUR 1.465,50) und das Pendlerpauschale (EUR 273,00) wurden erklärungskonform veranlagt; der Alleinverdienerabsetzbetrag wurde gewährt.

Von den iHv EUR 12.600,00 erklärten Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung wurden EUR 3.578,40 als Werbungskostenabzug anerkannt. Diese nicht erklärungskonforme Veranlagung begründete das Finanzamt wie folgt: „*Für die ab 1. August 2007 zu leistende Miete von mtl. EUR 2.100,00 kommen als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nur unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dadurch erwachsen, dass Sie in der Nähe des Beschäftigungsortes wohnen müssen. Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche Sie für eine zweckentsprechende Wohnung aufwenden müssten. Darüber hinaus gehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Es können daher die Mietkosten nur bezogen auf eine Kleinwohnung mit maximal 55 m<sup>2</sup> anerkannt werden. Dies ergibt bei einer Wohnraumnutzfläche von 161,37 m<sup>2</sup> bezogen auf 55 m<sup>2</sup> eine Berücksichtigung von 34,08 % der tatsächlichen Mietkosten von EUR 10.500,00 einen Betrag von EUR 3.578,40. Folglich wurden für Kosten der beruflichen doppelten Haushaltsführung auch nur EUR 3.578,40 als Werbungskosten anerkannt*“.

Im Lohnzettel scheinen keine steuerfreien Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 idgF und kein berücksichtigter Freibetrag lt. Mitteilung gemäß § 63 EStG 1988 idgF auf.

**5.** In der Beschwerde vom 05.05.2009 beantragte der Bf., die Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung iHv EUR 12.600,00 zum Werbungskostenabzug zuzulassen und begründete diesen Antrag im Wesentlichen mit einer nicht zumutbaren Wohnsitzverlegung nach Österreich und dass die monatlichen Ausgaben der Wohnung in Österreich niedriger seien als durchschnittliche monatliche Hotelkosten iHv EUR 2.200,00.

**6.** Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 13.05.2009 wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 dahingehend abgeändert, dass die angemessene Miete analog zur Entscheidung UFS 14.3.2008, RV/2330-W/07, mit EUR 8,00 pro Quadratmeter und iHv monatlich EUR 480,00 festgesetzt wurde.

7. Mit dem lt. Eingangsstempel am 19.06.2009 im Finanzamt – Infocenter eingebrachten Fristverlängerungsantrag (18.06.2009) beantragte der Bf. die Verlängerung der Vorlageantragsfrist bis 18.07.2009. Am 19.06.2009 beantragte er telefonisch die Verlängerung der Vorlageantragsfrist bis 31.07.2009.

8. Mit dem am 23.07.2009 im Finanzamt – Infocenter eingebrachten Vorlageantrag vom 22.07.2009 wurde die Beschwerdevorentscheidung mit folgender Begründung angefochten:

Der Bf. wurde per 01.07.2007 von seinem Arbeitgeber 1 von Deutschland nach Österreich entsendet. Lt. Entsendevereinbarung sollte die Entsendung zwei Jahre dauern und sei nachträglich mit 30.06.2010 beschränkt worden. Der Wohnsitz in Deutschland sei während der Entsendung beibehalten worden; ein weiterer ausschließlich beruflich bedingter Wohnsitz sei in Österreich begründet worden. Die Familie des Bf. habe sich 2007 überwiegend am Familienwohnsitz in Deutschland aufgehalten und habe den Bf. regelmäßig in Österreich besucht. Der Nachzug der Familie sei für das Jahr 2008 geplant gewesen, da ein unterjähriger Umzug 2007 nicht möglich und unzumutbar gewesen sei. Dass sich die Familie mit drei Kindern dauerhaft in Österreich nieder lasse, sei nie beabsichtigt gewesen. Ein Zuzug der Familie nach Österreich sei nie beabsichtigt gewesen, „*da jederzeit die Möglichkeit bestanden habe, dass die Familie auf Grund verschiedener Barrieren bzw. Umstände während der Entsendung wieder in die Heimat zurück ziehen muss*“ (© Bf.).

Die Ausgaben für die Wohnung in Österreich seien angemessen. Die Mehraufwendungen „*... einer zweckentsprechenden Zweitwohnung müssen in Relation zur Position eines Senior Vice Präsidenten und einer 5köpfigen Familie gesetzt werden und können nicht mit der Situation einer allein wohnenden Person verglichen werden. Es ist unzumutbar, dass eine 5köpfige Familie in einer Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60m<sup>2</sup> wohnen soll. Legt man die vom Finanzamt angeführten 60m<sup>2</sup> für eine allein wohnende Person auf eine 5-köpfige Familie um, so ergäbe sich eine Wohnfläche von insgesamt 300m<sup>2</sup>. Da ... in regelmäßigen Abständen von seiner Familie 2007 besucht wurde und die Familie 2008 nach Österreich nachzog, ist es unzumutbar, die Wohnungsgröße mit 60m<sup>2</sup> im Vorhinein zu begrenzen...*“ (© Bf.).

## **9. Aus den Abgabenkonten des Bf. und der Familie des Bf.:**

**9.1.** Lt. Kfz-Zentralregister des (österreichischen) BMI ist die Ehegattin des Bf. die Zulassungsbesitzerin eines Pkw, dessen Erstzulassungsdatum „08.06.2007“ lautet. Dieser Pkw ist am 24.07.2007 nach Österreich verbracht worden.

**9.2.** Aus dem Gehaltszettel des Bf. für den Bezugszeitraum 01.07.2007 bis 31.12.2007 (Bezugsauszahlende Stelle: B):

Anzahl der Kinder gemäß § 106(1) EStG 1988: 3; Bruttobezüge (210): EUR 132.571,42; sonstige Bezüge vor Abzug d SV-Beiträge (220): EUR 14.082,98; SV- Beiträge für laufende Bezüge (230): EUR 4.677,20; steuerpflichtige Bezüge (245): EUR 113.811,24; einbehaltene Lohnsteuer: EUR 53.285,40 und anrechenbare Lohnsteuer (260): EUR 53.285,40.

## **10. UFS-Ermittlungsverfahren:**

**10.1. Ab Juli 2007 war der Bf. ...**

**10.2. Aus dem Firmenbuchauszug des österreichischen Arbeitgebers : ...**

**10.3. eMail (17.11.2011); beantwortet mit eMail (21.11.2011):**

Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte das Betriebsfinanzamt des österreichischen Arbeitgebers bekannt zu geben, ob bzw. wann eine Mitteilung übermittelt wurde, dass für den Bf. die Expatriates-Regelung in Anspruch genommen wurde. In Beantwortung dieser Anfrage wurde mitgeteilt, dass keine Mitteilung lt. Rz 1038i LStRI 2002 aktenkundig ist.

**10.4. Anfragen an das Zentrale Melderegister:**

In OrtBf1, StraßeBf1 , hatten ab 24.07.2007 folgende, aus Deutschland zugezogene Personen ihren Hauptwohnsitz gemeldet: Der Bf., A und die gemeinsamen Kinder ...

An der im Lohnzettel 2007 angegebenen Anschrift Ort3, waren der Bf., seine Ehegattin und die gemeinsamen Kinder nicht gemeldet.

**10.5. eMail (30.11.2011) – beantwortet mit eMail (02.12.2011); eMail (05.12.2011) – beantwortet mit eMail (27.12.2011):**

Das bescheiderlassende Finanzamt wurde ersucht, das Schreiben des Bundesministerrums für Wirtschaft, Familie und Jugend über die Verlängerung der ausländischen Sozialversicherung, die Schulbestätigungen der Kinder und die Bestätigung über den Kinder-geldbezug in Deutschland zu übermitteln.

Fragmente der Auslandsvereinbarung befanden sich im Akt xx (abgelegt in der Familienbeihilfestelle FA 12 unter dem Namen des Bf.). Lt. Schreiben ... vom 14.06.2007 wurde für den Bf. eine Ausnahmevereinbarung nach Art. 17 VO (EWG) Nr. 1408/71 getroffen, wonach für den Bf. vom 01.07.2007 bis 30.06.2009 die deutschen Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit gelten. Schulbestätigungen und Bestätigungen über Kindergeld lagen nicht auf.

**10.6. Vorhalt (18.11.2011), Vorhaltsbeantwortung (06.06.2012 und 19.04.2016):**

Der Bf. wurde ersucht, Ablichtungen der Entsendevereinbarung und aller auf die Familienheimfahrten sich beziehenden Belege vorzulegen und folgende Fragen zu beantworten:  
„Wann fanden Familienheimfahrten statt? Wie wurden die Ausgaben für die Familienheimfahrten berechnet? Wurde für die Familienheimfahrten der eigene PKW oder ein Dienst-

*PKW, ein Flugzeug oder firmeneigenes Flugzeug verwendet? Wer zahlte die Flugtickets? Wurde vom Arbeitgeber ein Fahrtkostenersatz geleistet? Wenn ja, in welcher Höhe?*

Der Bf. teilte mit, dass er seit 01.07.2007 von seinem Arbeitgeber von Deutschland nach Österreich entsendet sei, seine Familie 2007 am Familienwohnsitz in Deutschland geblieben sei und dass er regelmäßig nach Deutschland fahre. Von Juli 2007 bis Oktober 2007 sei er mit einem Mietwagen und ab November mit einem Dienstwagen gefahren. Berechnungsgrundlage für die Familienheimfahrten – Ausgaben seien das Kilometergeld iHv EUR 0,38 und 302 km Fahrstrecke gewesen. Da das iHv EUR 2.754,24 berechnete Kilometergeld den Pauschalbetrag gemäß § 16 Abs 4 lit b iVm § 62 Rz 1038h LStR übersteige, seinen monatlich EUR 244,25 für Juli bis Dezember 2007 als Werbungskosten geltend gemacht worden. Die Ausgaben für Familienheimfahrten habe der Bf. getragen. Sein Arbeitgeber habe keinen Fahrtkostenbeitrag geleistet.

Die Benutzung des Miet- und Dienstwagens sei in der Lohnverrechnung nicht als Sachbezug berücksichtigt worden. Der Sachbezug, dessen Veranlagung beantragt werde, betrage EUR 600,00 pro Monat für Juli bis November (= EUR 3.000,00) und EUR 543,90 für Dezember.

Lt. Entsendevertrag erstattet der Dienstgeber die Kosten für Bahntickets für die Ex- und Repatriierung des Bf. und seiner Familienmitglieder, haben der Bf. und seine Familienangehörigen Anspruch auf ein Zugticket für 1 Fahrt zum deutschen Wohnsitz, erhält der Bf. ein monatliches Wohngeld iHv 3.500,00 („housing allowance“) und eine „furnishing allowance“ bis zu einem Höchstbetrag von EUR 18.169,00 für in Österreich gekaufte Möbel oder Transportkosten für Möbel aus Deutschland; gehen die gekauften Möbel nach 1 Jahr ins Eigentum des Bf. über, erhält der Bf. ein Servicepaket eines Relocation Consultant, eine Einmalzahlung iHv E 1.909,00 netto als „household outfit allowance“ und eine Einmalzahlung iHv EUR 2.037,00 netto als persönliche „outfit allowance“.

Die Zahlungen werden wie folgt berechnet: Inlandsbruttogehalt EUR 138.984,00 minus hypothetische Steuer EUR 41.934,66 ergibt Jahresnettoinlandsgehalt EUR 97.049,34 plus Entsendungs – Allowance EUR 9.529,44 = EUR 106.578,78 Gehaltszahlung pro Jahr.

## **11. BFG-Ermittlungsverfahren:**

### **11.1. Vorhalt vom 06.10.2015; Vorhaltsbeantwortung vom 06.11.2015:**

Am **06.10.2015** wurde dem Bf. vorgehalten: „*Ihr Schreiben vom 18.06.2009, mit dem Sie die Verlängerung der Beschwerdefrist gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 13.05.2009 beantragt haben, ist lt. Eingangsstempel des Infocenters am 19.06.2009 eingegbracht worden. Da die Beschwerdevorentscheidung am Mittwoch, den 13.05.2009, versandt wurde und der 3. Tag nach dem Versand ein Samstag gewesen ist, ist von einer Zustellung am Montag, den 18.06.2009, und einer am Donnerstag, den 18.07.2009, endenden Beschwerdefrist auszugehen. Ihr Fristverlängerungsansuchen ist zwar mit 18.06.2009 datiert; entscheidungsrelevant ist jedoch das „19. Juni 2009“ lautende Datum*

*des Eingangsstempels des Infocenters. Nach dieser Sachlage ist der Vorlageantrag vom 22.07.2009 als verspätet zurückzuweisen, weil das Fristverlängerungsansuchen nach Ablauf der Beschwerdefrist eingebbracht worden ist. Um Stellungnahme innerhalb 1 Monats ab Zustellung dieses Schreibens und Vorlage allfälliger Beweismittel für eine dennoch rechtzeitige (Fristverlängerungs-) Antragsstellung wird gebeten.“.*

Am **06.11.2015** antwortete der Bf.: „*Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wurde mit 6. April 2009 nicht erklärungsgemäß erlassen und ist am 10. April 2009 eingelangt. Diesbezüglich haben wir am 5. Mai 2009 eine Berufung beim zuständigen Finanzamt ... eingereicht. Am 13. Mai 2009 wurde einer Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO erlassen, welche am 18. Mai 2009 bei uns eingelangt ist. Da in diesem Bescheid die beantragten Doppelwohnsitzkosten nicht berücksichtigt wurden, wurden für die Berufung in zweiter Instanz weitere Dokumente angefordert, wodurch sich die Einreichung etwas verzögert hat. Diesbezüglich haben wir am 18. Juni 2009 eine Fristverlängerung für die am 18. Juni 2009 endende Frist beantragt, welche am 19. Juni 2009 bereits beim Finanzamt ... eingegangen ist. Gemäß § 108 Abs 4 BAO werden die Tage des Postlaufs nicht in die Frist eingerechnet, womit vom Datum des Poststempels und somit einer zeitgerechten Einreichung der Fristverlängerung auszugehen ist.“*

Am **09.12.2015** wurden dem Finanzamt der Vorhalt (06.10.2015) und die Vorhaltsbeantwortung (06.11.2015) zur Kenntnis gebracht und folgende Fragen zum Stempel des Infocenters mit dem Eingangsdatum 19.06.2009 gestellt: *Warum wurde das Kuvert nicht an das Fristverlängerungsansuchen geheftet, wenn dieses Schreiben – wie in der Vorhaltsbeantwortung vorgebracht – auf dem Postweg gesandt wurde? Werden Schreiben, die per Post an das Finanzamt gesandt werden, auch mit dem Stempel des Infocenters abgestempelt? Wenn ja, warum wird das Postaufgabedatum nicht neben den Infocenterstempel geschrieben? Oder bedeutet das fehlende Postaufgabedatum, dass das Schreiben nicht per Post gesandt sondern in den Postkasten des Finanzamtes geworfen wurde? Wann wurde der Postkasten des Finanzamtes im Jahr 2009 geleert? In welchen Zeiträumen waren die Parteienverkehrszeiten des Infocenters im Jahr 2009?*

Am **15.12.2015** teilte das Finanzamt u.a. mit, dass auch die per Post gesandten Schreiben mit dem Stempel des Infocenters gestempelt werden. Das Kuvert werde nur bei „*fristsehbaren Eingaben*“ (© Finanzamt) zum Akt genommen.

## **11.2. Vorhalt (26.04.2016); Vorhaltsbeantwortung (25.05.2016):**

Am **26.04.2016** teilte das Bundesfinanzgericht mit, dass der Entscheidung die Sachlage lt. Pkt. 2. – 11.1. zugrunde zu legen sei und führte abschließend aus:

*„Da keine Meldung nach Rz 1038i LSTR 2002 aktenkundig ist, kann die Expatriates – Regelung nicht in Anspruch genommen. Der Bf. und seine Familie haben in Österreich keinen Nebenwohnsitz sondern den Hauptwohnsitz gemeldet, weshalb davon auszugehen ist, dass der Bf. in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Daten des/der Arbeitgeber und Angaben über die Einkünfte im Zeitraum Jänner bis Juli 2007 werden daher für die Veranlagung benötigt.“*

*Die Bruttobezüge lt. Lohnzettel stimmen nicht mit den Bruttobezügen lt. Pkt. 9. des Entsendevertrages überein. Die Umzugsvergütungen sind im Lohnzettel nicht als steuerfreie Bezüge gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 idgF angeführt. Aus dem Lohnzettel ist nicht erkennbar, ob die „Allowances“ aus dem Entsendevertrag als geldwerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis versteuert worden sind. Um Vorlage des Lohnkontos 2007 wird gebeten.*

*Hatte der Bf. außer dem Sachbezug – Miet- und Dienstwagen noch andere de dato nicht bekannt gegebene Sachbezüge und/oder geldwerte Vorteile aus dem Dienstverhältnis?*

*Kann die Expatriates – Regelung nicht angewendet werden, sind die Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung und für Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten abziehbar.*

*Im Lohnzettel 2007 wurde Ort3, als Wohnanschrift angegeben. Die Größe der Wohnung und die Rechtsgrundlage für die Benützung dieser Wohnung werden für die Veranlagung benötigt und sind durch Vorlage diesbezüglicher Unterlagen nachzuweisen (Kaufvertrag, Mietvertrag, Dienstvertrag, etc). Da der Bf. offenbar am Arbeitsort eine Wohnmöglichkeit hatten, besteht kein Anspruch auf das Pendlerpauschale“.*

Am **25.05.2016** antwortete der Bf.: Sein deutscher Arbeitgeber 1 hatte den Bf. von 01.07.2007 bis 31.12.2012 von Deutschland nach Österreich entsendet. Er habe seinen deutschen Wohnsitz beibehalten und einen weiteren ausschließlich beruflich bedingten Wohnsitz in Österreich begründet. Seine Familie habe sich überwiegend am Familienwohnsitz in Deutschland aufgehalten und habe den Bf. regelmäßig in Österreich besucht. Der Nachzug der Familie sei für 2008 geplant gewesen. Die Familie des Bf. habe nicht beabsichtigt, sich dauerhaft in Österreich niederzulassen und habe den deutschen Familienwohnsitz während der gesamten Entsendedauer beibehalten. Vor der Entsendung habe kein Österreichbezug bestanden. Obwohl sich die gesamte Familie im Juli 2007 in Österreich gemeldet habe; sei sie erst 2008 nach Österreich gezogen.

Der Bf. sei ab 01.07.2007 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig; gemäß Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland Art 4 Abs 2 lit a sei auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen abzustellen, der in Deutschland läge. Gehaltsdaten für den Zeitraum vor Juli 2007 liegen nicht vor; es handle sich mangels Ausübung und Verwertung in Österreich auch um keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 98 Abs 1 Z 4 EStG 1988 idgF. Dienstwohnung und Dienstwagen ausgenommen hatte der Bf. keine weiteren Sachbezüge. Die Voraussetzungen einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung lägen vor; die auswärtige Tätigkeit sei mit vier bis fünf Jahren befristet. Auf eine angemessene Übergangsfrist von 2 Jahren wird hingewiesen. Der Bf. sei 1 Monat in einem Hotel in Wien untergebracht gewesen; weshalb der Anspruch auf das Pendlerpauschale ab 01.08.2007 bestehe.

### **11.3. Vorhalt vom 19.09.2016; Vorhaltsbeantwortung vom 21.10.2016:**

Am **19.09.2016** wurde dem Bf. vorgehalten: „ *Im Schreiben vom 25.05.2016 haben Sie angegeben, dass ein unterjähriger Umzug 2007 organisatorisch nicht möglich und unzumutbar war. Dass Frau A ihr Fahrzeug am 24.07.2007 nach Österreich verbracht*

*und ab 7/2007 Kraftfahrzeugsteuer entrichtet hat, spricht jedoch dafür, dass die Familie Ihres Mandanten im Juli 2007 nach Österreich umgezogen ist“.*

Am **21.10.2016** antwortete der Bf.: Er sei mit 30.06.2010 für 2 Jahre nach Österreich entsendet worden. Während dieser Entsendung sei die Entsendung wiederholt verlängert und zuerst mit 30.06.2010 befristet worden; danach mit 31.12.2010 und habe am 31.12.2012 geendet. Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei daher nicht zumutbar (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Die Familie des Bf. habe sich in Österreich angemeldet (Wohnung und Pkw) um keine Fristen zu versäumen.

Ein Umzug der Familie an den Beschäftigungsstandort ändere nichts an der Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung und sei für die Geltendmachung von Doppelwohnsitzkosten nicht schädlich; es komme auf die tatsächliche Gestaltung an (LStR Rz 343, 1038e; VwGH 20.12.2007, 97/13/0111; 07.08.2001, 2000/14/0122; 26.11.1991, 91/14/0041).

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

**1.** Da nach dem Antwortschreiben des Finanzamtes von einem innerhalb offener Vorlageantragsfrist gestellten Fristverlängerungsansuchen auszugehen ist, ist der Vorlageantrag rechtzeitig gestellt worden, weshalb die Beschwerdevorentscheidung aus dem Rechtsbestand ausscheidet und zum Vorhalt wird.

Über die Beschwerde und die Beschwerdevorbringen aus dem Vorlageantrag ist daher „*in der Sache*“ zu entscheiden.

**2.** Nach den Ausführungen in der Beschwerde ist der Werbungskostenabzug für Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung der Höhe nach strittig.

Der Entscheidung über diesen Streitpunkt ist die Sachlage zugrunde zu legen, dass dem Finanzamt keine Mitteilung über eine für den Bf. in Anspruch genommene Expatriates-Regelung übermittelt worden ist.

Als „*Expatriates*“ gelten Personen, die während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz im Inland hatten, im Auftrag eines ausländischen Arbeitgebers vorübergehend in Österreich im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einem österreichischen Arbeitgeber (Konzerngesellschaft oder inländische Betriebsstätte im Sinne des § 81 EStG 1988 idgF) beschäftigt werden und für deren Einkünfte Österreich das Besteuerungsrecht zukommt (Lohnsteuerrichtlinien – LStR 2002, Rz 1038a).

Die Inanspruchnahme der besonderen Regelungen für Expatriates ist jedoch nur dann zulässig, wenn dem Finanzamt der Betriebsstätte zu Beginn des Beschäftigungsverhältnisses und in der Folge zu Beginn jeden Kalenderjahres bzw. zum Zeitpunkt der erstmaligen Inanspruchnahme dieser Regelungen eine schriftliche Mitteilung, für welche Dienstnehmer diese Regelung in Anspruch genommen wird, übermittelt wird (LStR 2002, Rz 1038i).

Da dem Finanzamt keine Mitteilung über eine für den Bf. in Anspruch genommene Expatriates-Regelung übermittelt worden ist, sind die besonderen Regelungen für Expatriates nicht anzuwenden. Streitpunktbezogen ist daher festzustellen, dass LStR 2002, Rz 1038e (doppelte Haushaltsführung) und deshalb auch LStR 2002, Rz 1038g (Dienstreisen, Familienheimfahrten) nicht anzuwenden sind.

**3.** Der Entscheidung über den Streitpunkt „Ausgaben aus doppelter Haushaltsführung“ ist die Sachlage zugrunde zu legen, dass der Bf. Wohnsitze in OrtBf2 (= Deutschland) und in OrtBf1, StraßeBf1 (= Österreich) hat und dass sich sein Beschäftigungsstandort in Arbeitsort (= Österreich) befindet.

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

Die Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung sind Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden. Einer dieser Wohnsitze muss sich am Familienwohnort befinden und muss der Familienwohnsitz sein, der andere Wohnsitz muss sich am Beschäftigungsstandort befinden und muss der Berufswohnsitz sein (Jakom/Lenneis EStG 2008, § 16 Rz 56, Kapitel „doppelte Haushaltsführung“).

*Gemäß § 26 Bundesabgabenordnung – BAO idgF hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.*

Der „Familienwohnsitz“ liegt dort, wo ein in Ehe(Partnerschaft) oder Lebensgemeinschaft Lebender oder ein Alleinstehender seine engsten persönlichen Beziehungen (bspw. zur Familie oder zum Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat. Der „Berufswohnsitz“ ist dort, wo Jemand persönlich anwesend sein muss, um zu arbeiten und einen eigenen Hausstand hat.

*Ob der deutsche oder der österreichische Wohnsitz der Familienwohnsitz des Bf. ist, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Bei dieser Beweisführung darf jedes geeignete und zweckdienliche Beweismittel verwendet werden und nach dem Ergebnis des Beweisverfahrens ist nach freier Überzeugung zu beurteilen, welche Fakten als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen sind (§ 166 BAO idgF, § 167 Abs 2 BAO idgF). Von mehreren Versionen darf die wahrscheinlichste als erwiesen angenommen werden (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; ...).*

Der Bf. behauptet, er und seine Familie haben sich ab 24.07.2007 in Österreich angemeldet um keine Fristen zu versäumen, was auch auf den Pkw der Ehegattin zutreffe. Diesem Beschwerdevorbringen ist entgegenzuhalten:

- Wer entsendet wird, behält seinen Hauptwohnsitz im Entsendestaat bei und errichtet im Empfangsstaat seinen Nebenwohnsitz. Dass der Bf. einen Hauptwohnsitz im Empfangsstaat Österreich errichtet hat, spricht daher für eine Verlegung des Familienwohnsitzes von Deutschland nach Österreich ab 24.07.2007.
- Wer einen Wohnsitz errichtet, meldet sich üblicherweise bei den Meldebehörden an, nachdem er diesen Wohnsitz errichtet hat. Unglaublich ist daher, dass sich die Familie des Bf. mindestens 5 Monate bevor sie (angeblich) nach Österreich umgezogen ist, in Österreich angemeldet hat.
- Wer nicht ständig in Österreich wohnt, verbringt seinen Pkw nicht nach Österreich und zahlt auch nicht Kraftfahrzeugsteuer in Österreich. Dass die Ehegattin des Bf. ihren Pkw am 24.07.2007 nach Österreich verbracht und ab 07/2007 Kraftfahrzeugsteuer gezahlt hat, ist nur dadurch erklärbar, dass sie sich ab Juli 2007 ständig in Österreich aufgehalten hat.
- Die Kinder des Ehepaars sind damals noch minderjährig gewesen, weshalb davon auszugehen ist, dass sie sich bei ihrer Mutter – und damit ab 24.07.2007 in Österreich – aufgehalten haben.

Nach dieser Sach- und Beweislage ist als erwiesen anzusehen und der Entscheidung zugrunde zu legen, dass der den österreichischen Meldebehörden ab 24.07.2007 als Hauptwohnsitz gemeldete Wohnsitz ab 24.07.2007 der Familienwohnsitz des Bf. ist.

Per definitionem ist der „*Berufswohnsitz*“ der Wohnsitz am Beschäftigungsort. Da der Beschäftigungsort des Bf. in Wien ist, ist nur ein Wohnsitz in Wien ein Wohnsitz am Beschäftigungsort und damit ein „*Berufswohnsitz*“. In Wien hat der Bf. keinen Wohnsitz; er hat daher keinen „*Berufswohnsitz*“ im Sinne der Abgabenvorschriften.

Einen Familien- **und** einen Berufswohnsitz zu haben und sowohl am Familienwohnsitz als auch am Berufswohnsitz einen eigenen Haushalt zu führen, ist jedoch die Voraussetzung dafür, dass die Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten abziehbar sind. Da der Bf. keinen (Berufs-)Wohnsitz am Beschäftigungsort Wien hat, sind Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung nicht als Werbungskosten abziehbar und das Beschwerdebegehren ist abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass dieses Beschwerdebegehren auch dann abzuweisen ist, wenn die Expatriates – Regelung anzuwenden wäre, da der Bf. keinen Berufswohnsitz hat.

**4.** Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz. Die Ausgaben für diese Fahrten sind jedoch nur dann steuerlich absetzbar, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen (siehe bspw. Jakom/Lenneis EStG 2008, § 16 Rz 56, Seite 565, letzter Absatz).

Der Entscheidung über diesen Streitpunkt ist die Sach- und Beweislage lt. Pkt. 3. und damit zugrunde zu legen, dass der Bf. keinen Berufswohnsitz hat, weshalb keine Fahrten zwischen Familien- und Berufswohnsitz stattfinden (können).

Das Beschwerdebegehren, Ausgaben für Familienheimfahrten als Werbungskosten von den Einnahmen abzuziehen, ist daher abzuweisen.

## **5. Pendlerpauschale:**

Der Bf. gibt an, dass der Anspruch auf das Pendlerpauschale nicht für 6 Monate sondern „nur“ für 5 Monate besteht, da er einen Monat in einem Hotel in Wien gewohnt hat.

*Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988 idgF sind die Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten, die mit dem Pendlerpauschale abgegolten werden. Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km beträgt das Pendlerpauschale im Streitjahr jährlich EUR 546,00.*

Von der v.a. Sachlage ausgehend ist iVm der vorzit. Rechtslage festzustellen, dass der Anspruch des Bf. auf den Werbungskosten-Abzug in Höhe des Pendlerpauschales für 5 Monate besteht, da er die Strecke zwischen der Wohnung in OrtBf1, StraßeBf1 , und der Arbeitsstätte in Wien im Streitjahr während einer Zeitspanne von 5 Monaten gefahren ist. Das jährliche Pendlerpauschale EUR 546,00 dividiert durch 12 Monate ergibt ein monatliches Pendlerpauschale iHv EUR 45,50. EUR 45,50 multipliziert mit 5 Monaten ergibt ein Pendlerpauschale iHv EUR 227,50.

Der angefochtene Bescheid wird daher dahingehend abgeändert, dass der Werbungskosten-Abzug/Pendlerpauschale iHv EUR 227,50 festgesetzt wird.

## **6. Sachbezug Pkw**

Der Bf. beantragt, den de dato nicht veranlagten Sachbezug Pkw iHv EUR 3.543,90 zu veranlagen:

*Gemäß § 25 Abs 1 EStG 1988 idgF sind auch Vorteile aus einem Dienstverhältnis Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit.*

Sachbezüge sind Vorteile im Sinne des § 25 Abs 1 EStG 1988 idgF; sie sind daher steuerpflichtige Lohnbestandteile. Dem v.a. Antrag wird daher dadurch statt gegeben, dass der Sachbezug Pkw iHv EUR 3.543,90 Einnahmen erhöhend hinzugerechnet wird.

## **7. Abgabenberechnung und Abgabenfestsetzung**

Siehe Beilage / Berechnungsblatt

## **8. Revision**

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Eine grundsätzlich bedeutende Rechtsfrage musste das Bundesfinanzgericht nicht beantworten, da primär Sach- und Beweisfragen zu beantworten waren, die nicht Gegenstand eines Revisionsverfahrens sind (VwGH 05.10.1993, 93/11/0200).

Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 10. April 2018