



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ML, X, vertreten durch Ernst&Young, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1220 Wien, Wagramerstr. 19, vom 14. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. September 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (ML) wurde von seinem Arbeitgeber, MU in Dänemark für drei Jahre zu dessen inländischer Tochtergesellschaft entsendet und nahm Anfang Juli 2002 seine Tätigkeit in Österreich auf. Er wurde unbeschränkt steuerpflichtig und verlegte seinen Lebensmittelpunkt nach Österreich.

ML erzielt aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit.

Das Unternehmen stellte dem Bw. eine Dienstwohnung zur Verfügung. In seiner Einkommensteuererklärung beantragte der Bw. Kosten für die doppelte Haushaltsführung (i.H.v. € 14.403,54) und Familienheimfahrten (i.H.v. € 2.421,-) als Werbungskosten.

Das Finanzamt Wien 1/23 erließ einen von der Erklärung abweichenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 mit dem beantragten Werbungskosten die Anerkennung für Familienheimfahrten teilweise sowie für doppelte Haushaltsführung vollständig versagt wurde.

Der Behörde wurde mit Schreiben vom 14. Juli 2005 eine Kopie des Lohnkontos (die h.o. Wohnung wurde im Rahmen des Sachbezuges erfasst), des österreichischen Mietvertrages sowie eine Mitteilung gemäß Expatriate-Erlass vorgelegt. Weiters wurde eine Bestätigung der dänischen Kommune über dessen Anmeldung an der Adresse FS beigebracht.

Das Finanzamt forderte den Bw. mit Ersuchen um Ergänzung vom 27. Juli 2005 auf, Belege beizubringen aus denen hervorgehe, dass in Dänemark Mietzahlungen geleistet worden seien. Die in dänischer Sprache vorgelegten Unterlagen mögen hinsichtlich ihres Inhaltes stichwortartig wiedergegeben werden. Familienheimfahrten seien durch ein Fahrtenbuch oder auf andere Weise zu belegen.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens legte die Bw. mit Eingabe vom 7. September 2005 eine Aufstellung der Fahrten nach Dänemark sowie eine teilweise übersetzte Kopie einer Vermietungserklärung der J vor.

Aus der Begründung des von der Erklärung abweichend festgesetzten Einkommensteuerbescheides geht hervor, dass mangels Nachweis über Familienheimfahrten mittels Fahrtenbuches nur drei von elf Heimfahrten, nämlich Flüge anteilig im Ausmaß von € 330 anerkannt worden seien. Die beantragten PKW-Kosten seien im Rahmen des PKW-Sachbezuges abgegolten. Überdies seien monatliche Heimfahrten angesichts der Entfernung vom 1381km als unüblich zu werten. Die Zahlungen für die Wohnung in Dänemark seien für 2004 nicht nachgewiesen worden. Der Vermieter bestätige einen vereinbarten Mietzins i.H.v. DKK 2.000,- je Monat (€ 268,-) , was in Anbetracht des in Österreich zu zahlenden Mietzinses i.H.v. € 1.183,- monatlich unglaublich niedrig erscheine.

Der Bw. erhob mit Eingabe vom 14. Oktober 2005 Berufung. Für die Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung seien die Aufwendungen im Heimatland nicht maßgeblich. Der Wohnsitz in Dänemark sei mit dem Schreiben der dänischen Kommune nachgewiesen, der österreichische Mietvertrag beigebracht worden. Die Miete sei vom Arbeitgeber bezahlt und als Sachbezug im Rahmen der Gehaltsabrechnung angesetzt worden. Es komme der Expatriates-Erlass zur Anwendung. Die Kosten der doppelten Haushaltsführung seien als Freibetrag im Rahmen der Gehaltsabrechnung angesetzt worden (Hinweis auf LStR Rz. 1038a ff).

Die Familienheimfahrten seien mit € 201,75 pro Fahrt/Monat und nicht mit € 110,- anzusetzen. Die Familienheimfahrten seien analog zum Pendlerpauschale absetzbar, die neben einem PKW Sachbezug angesetzt werden könnten (LStR Rz. 267).

Mit einer weiteren Eingabe vom 29. Dezember 2005 brachte der Bw. eine Sachverhaltsdarstellung ein, nach der er zwischen 1.11.1995 und 30.6.2002 eine Wohnung (80qm) in A innegehabt habe und zu dieser Zeit Niederlassungsleiter der MU in K gewesen sei. 1984 bis 1994 habe er im mittleren Dänemark (Y und Z) gearbeitet, studiert und gewohnt. Seine Freunde und Freizeitinteressen lägen ebendort.

Mit der Übersiedlung nach Wien per Juli 2002 habe er keinen Bedarf an einer größeren Wohnung gehabt und daher eine Wohnung in der Nähe seiner Freunde/Freizeitinteressen bezogen. Aus einem Schreiben des Vermieters (F) ergibt sich u.a., dass der Bw. ein Apartment in S mit ca. 60qm bewohnt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Jänner 2006 in den angeführten Punkten abgewiesen. Der Familienwohnsitz sei nicht beibehalten sondern aus privaten Gründen ins mittlere Dänemark verlegt worden. Selbst der Umstand, dass der Bw. für drei Jahre nach Österreich entsendet worden sei lasse den Umzug nicht als beruflich veranlasst erscheinen, da sich der neue Familienwohnsitz weiter vom bisherigen Dienstort entfernt habe. Der Bw. brachte am 23. Jänner 2006 einen Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid der Abgabenbehörde 1. Instanz ein. Die nicht anerkannten Kosten der doppelten Haushaltsführung für die Wohnung in Österreich ergäben sich aus dem Umstand, dass der Bw. befristet nach Österreich entsendet und Expatriate im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien (Rz. 1038a) sei. Die Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie für Familienheimfahrten wurden beantragt. Mit Schreiben vom 27. März 2006 wurde das telefonische Ergänzungsansuchen der Behörde beantwortet. ML bewohne in S eine Wohnung mit 60qm (incl.) bzw. 51qm ohne Terasse. Dies sei aus einer Bestätigung der Firma F ersichtlich. Aus einer nunmehr beigebrachten Bestätigung ergebe sich auch, dass der Bw. die Miete bezahlt habe.

Die Wohnung in S sei von jener in K 49km entfernt gelegen. Der Bw. habe seinen Wohnsitz in Dänemark auch deswegen nicht aufgegeben, weil er regelmäßig zur Muttergesellschaft nach Dänemark reise. Dies betreffe Corporate Governance Meetings mit dem dänischen Aufsichtsrat, im Rahmen seiner Funktion als International Business Manager sowie zu Zwecken der internen Fortbildung.

Vor Beginn seiner Entsendung sei dem Bw. mitgeteilt worden, dass eine Rückkehr an seinen bisherigen Arbeitsort nicht möglich sei, da seine Position nachbesetzt würde. Es sei vereinbart worden, dass er in Z tätig werden würde. Seine neue Wohnung liege sowohl hinsichtlich der Entfernung als auch hinsichtlich der Fahrzeit näher bei Z.

Mit Vorhalt des UFS vom 15. September 2006 wurden weiterführende Fragen zur mittlerweile vereinbarten Verlängerung der Entsendung des Bw. ebenso wie zu den Familienheimfahrten

und den laut Darstellung des Bw. aus beruflichen Gründen erfolgten Reisen nach Dänemark gestellt.

In Beantwortung des Schreibens wurde neben dem ursprünglichen Entsendungsvertrag auch jener vom 1.7.2005, mit dem die Auslandsentsendung um weitere 2 Jahre verlängert wurde, vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 16. (1) EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 lautet:

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

lit e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

Doppelte Haushaltsführung

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in ständiger Rechtssprechung, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsse. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten liegen.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 22.2.2000 96/14/0018 erkannt hat, hat die Behörde, indem sie von der Rechtswidrigkeit des Bescheides deshalb ausgegangen war, weil der Bf. nur private Gründe für seine doppelte Haushaltsführung vorgebracht hat, die Rechtslage verkannt. Der Bw. wurde von seiner Muttergesellschaft innerhalb des Konzerns zunächst auf drei Jahre befristet nach Österreich entsendet.

Der VwGH hat in einem vergleichbaren Fall vom 20.12.2000 Zl. 97/13/0111 erkannt: ‚Dass einem Steuerpflichtigen, der für einen von vornherein nach Sachlage des Beschwerdefalles absehbar befristeten Zeitraum als Arbeitnehmer ins Ausland entsandt wird, nicht zugemutet werden kann, seinen Familienwohnsitz aus Anlass der befristeten Entsendung aufzugeben, liegt auf der Hand.‘ und dies mit Erkenntnis vom 7.8.2001 Zl. 2000/14/0122 bestätigt. Die Erkenntnisse ergingen zu verheirateten Bw, wobei der Ehegatte den Bw. jeweils zum Arbeitsort begleitete. Der Ansicht der Behörde, dass somit ein neuer Familienwohnsitz geschaffen worden sei und keine Notwendigkeit für eine doppelte Haushaltsführung vorliege, wurde angesichts der absehbaren Dauer des Dienstverhältnisses eine Absage erteilt. Im vorliegenden Fall ist der Bw. ledig. Familiäre Verpflichtungen sind nicht auszumachen und wurden nicht geltend gemacht.

Begründete die Behörde die Versagung der Kosten der doppelten Haushaltsführung im Erstbescheid mit dem fehlenden Nachweis der Zahlungen für die Wohnung in Dänemark sowie des unglaublich niedrig erscheinenden Mietzinses, so führte sie in der der Berufung folgenden Berufungsvorentscheidung aus, der Familienwohnsitz sei nicht beibehalten sondern aus privaten Gründen ins mittlere Dänemark verlegt worden und der neue Familienwohnsitz habe sich weiter vom bisherigen Dienstort entfernt.

Hiezu ist zunächst festzuhalten, dass der dänische Vermieter mit Schreiben vom 24. Februar 2006 die Zahlungen (als Beilage der Eingabe vom 27. März 2006) bestätigt hat. Auch die für die Wohnung in Dänemark (monatlich € 268,-) vorgeschriebene Miete erscheint dem UFS angesichts der nachvollziehbar dargelegten Größe (51qm ohne bzw. 60qm. mit Balkon) nicht unangemessen. Die von der Behörde als Vergleich herangezogene Miete der österreichischen Wohnung i.H.v. € 1.183,- erklärt sich schon aufgrund der abweichenden Größe (110qm.) vor allem aber der Lage in der Innenstadt (Dachgeschoßwohnung).

Erscheint diese Begründung der Behörde im Erstbescheid nicht geeignet die beantragte doppelte Haushaltsführung mangels Zahlungsnachweises zu versagen ist zu untersuchen, ob deren Argumentation im Rahmen der Berufungsvorentscheidung hiezu ausreichend war.

Die Behörde führt aus, der Bw. habe seinen Familienwohnsitz nicht beibehalten und sich mit seinem neuen Familienwohnsitz weiter von seinem bisherigen Dienstort entfernt.

Betrachtet man die Judikatur des VwGH so erschließt sich, dass die Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes auch privat bedingt sein kann und bei befristeten Entsendungen darin besteht, dass der Entsendete nicht verhalten werden kann, bei absehbar vorübergehendem Aufenthalt seinen bisherigen Wohnsitz aufzugeben. Der Grund der Unzumutbarkeit besteht somit darin, dass der Entsendete mit einer Rückkehr nach Beendigung seiner Tätigkeit rechnet und bei Aufgabe des Wohnsitzes bei Beendigung der Entsendung neuerlich einen Wohnsitz gründen müsste.

Hätte der Bw. seinen Wohnsitz in Dänemark beibehalten, so würde dies bei dem vorliegenden Entsendungsvertrag im Lichte der Ausführungen des VwGH unbedenklich für die steuerliche Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung sprechen.

Dass der Bw. seinen Wohnsitz in Dänemark zeitgleich mit seiner Entsendung nach Österreich an einen anderen Ort in Dänemark verlegt hat ändert jedoch nichts daran, dass eine vorübergehende Tätigkeit des Bw. im Inland vorlag.

Der Bw. ist erkennbar davon ausgegangen, nach Erfüllung seines Entsendungsvertrages wiederum in Dänemark tätig zu werden.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 3.3.1992 Zl. 88/14/0081 im Falle eines (alleinstehenden) Bf. erkannt, dass bei einem Berufsanwärter bei einer nur vorübergehenden Tätigkeit anders als bei einer auf unbestimmte Dauer erfolgten Versetzung die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes auch für einen längeren Zeitraum vertretbar erscheint, zumal dieser beabsichtigte, seinen Beruf nach Beendigung seiner Ausbildung dort auszuüben und bereits entsprechende Vorbereitungen getroffen hatte. Dabei ging er zudem davon aus, dass die langjährige Beibehaltung eines Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz jedenfalls die Vermutung, daß der Wohnsitz aus privaten Gründen beibehalten werde, begründet.

Auch die erstmalige Verlängerung des Entsendungsvertrags um 2 Jahre spricht nach Ansicht des UFS noch nicht für eine, für die Annahme eines steuerlich zu berücksichtigenden Doppelwohnsitzes schädliche, langjährige Tätigkeit des Bw. im Inland. Eine gegenteilige Annahme wäre erst bei fortgesetzter Verlängerung der Tätigkeit des Bw. im Inland zu vermuten.

Hat der Bw. zunächst mit Schreiben vom 20. Dezember 2005 neben dem Umstand, dass kein Bedarf für eine größere Wohnung bestehe, primär persönliche Gründe für den Umzug angeführt, so hat er in der Folge mit Schreiben vom 27. März 2006 erstmals auch ausserhalb der privaten Sphäre gelegene Gründe für den Wechsel seines Wohnsitzes in Dänemark angeführt. Demnach sei ihm eine Rückkehr an seinen bisherigen Tätigkeitsort in K aufgrund der Nachbesetzung seiner Position nicht mehr möglich und er würde nach seiner Rückkehr in Z tätig. Die neue Wohnung in S sei zu seinem voraussichtlich neuen Tätigkeitsort näher gelegen.

Maßgeblich für die Beurteilung ist im vorliegenden Fall jedoch nicht die persönlich oder beruflich bedingte Wohnsitzverlegung innerhalb von Dänemark, sondern dass eine auf bestimmte Dauer befristete Entsendung vorlag. Diesfalls konnte der Bw. nach Ansicht des UFS nicht dazu verhalten werden, seinen Wohnsitz in Dänemark aufzugeben auch wenn er diesen zu Beginn seiner Tätigkeit in Österreich wechselte. Der Berufung ist insoweit stattzugeben.

Familienheimfahrten

Gemäß Quantschnigg/Schuch Einkommensteuerhandbuch § 16 Rz. 102 gelten Aufwendungen für Familienheimfahrten des Arbeitnehmers von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz unter jenen Voraussetzungen als Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Bei vorübergehender doppelter Haushaltsführung ist zunächst auf die Lebenssituation des Steuerpflichtigen einzugehen. Bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen wird eine einmalige Familienheimfahrt pro Monat anzuerkennen sein (VwGH 22.9.1987, 87/14/0066). Ist eine derartige monatliche ‚Frequenz‘ an Familienheimfahrten im Hinblick auf die Entfernung (insbesondere ins Ausland) völlig unüblich, ist nur der Aufwand für eine geringere Zahl von Familienheimfahrten absetzbar (VwGH 11.1.84, 81/13/0171, 0185). Absetzbar sind die Fahrtkosten für das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel. Der Arbeitnehmer ist nicht verhalten, sich des billigsten Verkehrsmittels zu bedienen.

Hinsichtlich der Höhe dürfen die Kosten für Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 den höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag nicht übersteigen.

Dieser Betrag lag im maßgeblichen Jahr bei € 2.421,- für Entfernungen über 60 km.

Die Behörde hat von den beantragten Kosten für Familienheimfahrten i.H.v. € 2.421,- solche in Höhe von € 330,- mangels Nachweises eines Fahrtenbuches anerkannt.

Nachdem ‚Familienheimfahrten‘ nur bei anerkannter doppelter Haushaltsführung anzuerkennen sind ist es in diesem Zusammenhang unverständlich, weshalb die Behörde bei Nichtanerkennung des Haushaltes in Dänemark Werbungskosten für derartige Fahrten dem Grunde nach (durch Schätzung) anerkannt hat.

Der Bw. hat hinsichtlich der beantragten Heimfahrten lediglich eine tabellarische Aufstellung ohne näheren belegmäßigen Nachweis beigebracht.

Entsprechende Werbungskosten wären schon aus diesem Grunde nicht anzuerkennen, ist doch gemäß Hofstätter/Reichl Einkommensteuer § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 Rz 3 ein Einzelnachweis für die Aufwendungen für Familienheimfahrten erforderlich.

Hinzu tritt, dass der Bw. in seiner Eingabe vom 27. März 2006 dargelegt hat, dass er seinen Wohnsitz auch deswegen nicht aufgegeben habe, weil er regelmäßig zu seiner Muttergesellschaft nach Dänemark reise.

Die mit Vorhalt des UFS vom 15.9.2006 gestellte Frage, wie oft der Bw. aus beruflichen Gründen 2004 nach Dänemark gereist war bzw. ob er für derartige Reisen einen Aufwandsersatz erhalten habe, blieb unbeantwortet.

Aus dem beigebrachten Entsendungsvertrag (Pkt. 7 Dienstreisen) geht hervor, dass für die Erstattung von Kosten anlässlich von Dienstreisen die in der Gesellschaft geltenden diesbezüglichen Richtlinien anzuwenden sind.

Es ist somit zudem davon auszugehen, dass der Bw. sich aus beruflichen Gründen im fraglichen Zeitraum mehrmals in Dänemark aufhielt, diesbezügliche Reisekosten ersetzt bekam und bei diesen Gelegenheiten seinen dortigen Wohnsitz nutzte.

Die Berufung ist insoweit abzuweisen.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung lt. UFS € 14.403,54

Die Besteuerungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

	2004
	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	242.281,47
Werbungskosten	-14.403,54
Gesamtbetrag der Einkünfte	227.877,93
Sonderausgaben (Kirchenbeitrag)	-75,00
Einkommen	227.802,93
Steuer vor Absetzbeträgen	105.651,77
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Absetzbeträgen	105.306,77
Steuer auf sonst. Bezüge nach Freibetrag	2.092,32
Steuer auf Kapitalerträge aus ausländ. Kapitalanlagen	103,58
Einkommensteuer	107.502,67
anrechenbare Lohnsteuer	-107.438,66
festgesetzte Einkommensteuer lt. UFS	<u>64,01</u>
bisher festgesetzte Einkommensteuer	<u>7.100,78</u>

Wien, am 17. November 2006