



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Allaudit Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, 1090 Wien, Alserstraße 24, vom 5. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 2. Juni 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 und vom 29. Mai 2008 und 2. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 entschieden:

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide die Jahre 2003 bis 2007 betreffend wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist türkische Staatsangehörige und Arbeitnehmerin der L: GmbH. In ihrer Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2007 machte sie die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in Höhe von 13.000 Euro geltend.

Diesem Begehren kam das Finanzamt mit nachstehender Begründung nicht nach:

„Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da in Ihrem Fall die Voraussetzungen nicht zutreffen, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.“

Dagegen erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung, sie habe unter Punkt „doppelte Haushaltsführung“ und „Familienheimfahrten“ irrtümlich einen falschen Betrag angegeben und ersuche um neuerliche Bearbeitung. In einer weiteren Beilage führte sie an, dass sie seit 2002 in Wien als Expatriates arbeite und sowohl in der Türkei als auch in Wien eine Wohnung habe, weshalb sie die monatlichen Wohnkosten von 900 Euro und ihre Flugkosten von 2000 Euro jährlich als Kosten für doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten beantrage.

Im darauffolgendem Ermittlungsverfahren legte die Bw. ein Schreiben ihres Arbeitgebers vom 11. September 2008 vor, worin dieser bestätigte, dass sie in der Zeit vom 12. August 2002 bis 31. Dezember 2007 als Expatriate beschäftigt gewesen sei, weiters den Arbeitsvertrag vom 29. Mai 2002, sowie einen weiteren Vertrag vom 25. Juni 2007 über ein nunmehr unbefristetes Dienstverhältnis ab 1. Jänner 2008.

Anlässlich einer GPLA Prüfung wurde erhoben, dass der Arbeitgeber der Bw. die Expatriates Regelung nicht angewandt und keine Werbungskosten bei der Lohnverrechnung berücksichtigt habe.

In der Folge wurden vom Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2006 gemäß § 303 (4) BAO mit den Bescheiden vom 2. Juni 2009 wieder aufgenommen mit der Begründung, aus den dem Berufungsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 angeschlossenen Unterlagen sei erstmals ersichtlich geworden, dass die „Expatriates Begünstigung“ nicht anwendbar sei. In den dazu ergangenen

Sachbescheiden vom selben Tag wurden die von der Bw. als Werbungskosten beantragten Aufwendungen nicht mehr berücksichtigt.

In der gesonderten Begründung vom 28. Mai 2009 die Bescheide Einkommensteuer 2002 bis 2006 betreffend bzw. zur Berufungsvorentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007, führte das Finanzamt aus, dass die Expatriates Begünstigung nicht zur Anwendung kommen könne, da das Beschäftigungsverhältnis einen fünf Jahre übersteigenden Zeitraum andauert habe, weshalb die Voraussetzungen für die Zuerkennung von Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten nach den allgemeinen Grundsätzen zu überprüfen seien.

Der Umstand, dass seitens des Dienstgebers beginnend mit 1. August 2002 eine Wohnung am Beschäftigungsort zur Verfügung gestellt worden sei, rechtfertige die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung in der Zeit von August 2002 bis Jänner 2003. Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung in den Jahren 2003 (ab Februar) bis 2007 seien in ihrem Fall nicht vorgelegen, weswegen diese Aufwendungen im wieder aufgenommenen Verfahren nicht berücksichtigt hätten werden können. Im Jahr 2003 würden die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung im Schätzungsweg mit 1/12 der für die doppelte Haushaltsführung geltenden gemachten Gesamtaufwendungen berücksichtigt.

Die geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel und für sonstige Werbungskosten könnten mangels Nachweises nicht zuerkannt werden.

Mit Schriftsatz vom 2. Juli 2009 erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuerbescheide 2003-2006 vom 2. Juni 2009 und gegen die Einkommensteuerbescheide 2003-2006 vom 2. Juni 2009. Gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 richtete sich die Bw. mit Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In den Ausführungen zu den bekämpften Sachbescheiden wies der steuerliche Vertreter der Bw. darauf hin, dass eine vorübergehende Beschäftigung zwischen 3 und 5 Jahren vereinbart und der Bw. eine Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar gewesen sei. Im ersten Halbjahr 2007 sei der Bw. seitens ihrer Heimgesellschaft in der Türkei mitgeteilt worden, dass eine Rückkehr zur Heimgesellschaft mangels verfügbarer Arbeitsplätze nicht möglich sei. Mit 25. Juni 2007, also innerhalb der im Jahr 2002 vereinbarten 5 Jahre, sei ein neuer „lokaler“ Dienstvertrag zwischen der Arbeitgeberin und der Bw. geschlossen worden. Dieser unterscheide sich vom „Expatriatvertrag“ dadurch, dass bestimmte Vorteile aus dem Dienstverhältnis (zB. Dienstwohnung) nicht gewährt wurden. Nachdem die vertraglichen

Änderungen allesamt erst im Jahr 2007 eingetreten sind, seien die für die Jahre 2003-2007 beantragten Werbungskosten jedenfalls zu berücksichtigen.

Ergänzend wurde noch ausgeführt, dass die Bw. seit 2002 in einer Lebensgemeinschaft in der gemeinsamen Wohnung in der Türkei, wo sich auch ihre pflegebedürftige Mutter befinde, wohne.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Wiederaufnahme des Verfahrens**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 18.9.2003, 99/15/0120). Das Neuhervorkommen von Tatsachen bezieht sich damit auf den Wissensstand, der sich auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen ergibt (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135).

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wieder aufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden.

Die Bw. führt zur Bekämpfung der Wiederaufnahme ins Treffen, dass sie bereits die Jahre 2003-2005 betreffend über Anfrage der Behörde mit Vorhaltsbeantwortung vom 19. Juni 2006 unter Vorlage des Dienstvertrages dargelegt habe, dass das Dienstverhältnis nur vorübergehenden Charakter habe, auf eine Zeitdauer von 3-5 Jahren befristet worden sei und die Bw. ihren ständigen Wohnsitz in der Türkei nicht aufgegeben habe. Die Behörde sei daher noch vor Ausfertigung der Einkommensteuerbescheide 2002-2005 über sämtliche Tatsachen und Umstände informiert gewesen.

Entscheidend für die Beurteilung der Frage ist jedoch, ob im gegenständlichen Fall das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln zu bejahen ist. Aus den Inhalten der jeweiligen Abgabenerklärungen und der angesprochenen Vorhaltsbeantwortung war nicht ersichtlich, dass die wesentlichen Voraussetzungen für die Zuerkennung der Expatriates Regelungen gar nicht gegeben sind. Wie das Finanzamt dazu in der Begründung der das Verfahren wiederaufnehmenden Bescheiden vom 2. Juni 2009 zurecht ausgeführt hat, ist aus den anlässlich der Berufung erstmal vorgelegten Unterlagen ersichtlich, dass das Dienstverhältnis bei ein- und demselben Arbeitgeber ununterbrochen einen fünf Jahre übersteigenden Zeitraum angedauert habe. Darüberhinaus hätte eine im Mai 2009 beim Arbeitgeber durchgeführte Prüfung ergeben, dass dieser die „Expatriates-Begünstigung“ bei der Lohn- und Gehaltsverrechnung gar nicht angewandt und auch die erforderliche Meldung an das Betriebsstättenfinanzamt nicht vorgenommen habe, sodass die Voraussetzungen für die von der Bw. behaupteten Anwendbarkeit der „Expatriates-Begünstigungen“ nicht vorgelegen sei.

In Anbetracht der Tatsache, dass die steuerlichen Auswirkungen im gegenständlichen Fall nicht geringfügig sind, ist die Ermessensentscheidung des Finanzamtes, die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2003 bis 2006 zu verfügen und damit dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit Vorrang vor dem der Billigkeit einzuräumen, nicht zu beanstanden, weshalb die angefochtenen Bescheide nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht ergangen sind.

## **Einkommensteuer**

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

Zu den Werbungskosten gehören auch Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung. Dazu zählen die Kosten für die Wohnung am Arbeitsplatz sowie die Kosten für Familienheimfahrten.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

Unterhält ein Steuerpflichtiger neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann können die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz am Ort der

Erwerbstätigkeit unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten Berücksichtigung finden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist 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, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (ua. VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist in diesem Sinn beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes entweder nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Eine berufliche und damit zu Werbungskosten führende Veranlassung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn einem Arbeitgeber die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist.

Im vorliegenden Fall haben die umfangreichen Ermittlungen des Finanzamtes ergeben, dass der Bw. die „Expatriates-Begünstigung“ nicht zu steht. Daraus folgt jedoch nicht automatisch die Nichtanerkennung der beantragten Aufwendungen, sondern eine Prüfung dahingehend, ob die Wohnsitzverlegung nach Österreich *überhaupt zumutbar* ist.

Dabei ist davon auszugehen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes von der Rechtsprechung als unzumutbar eingestuft wird, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu fünf Jahren befristet ist (VwGH 3.3.1992, 88/14/0081 und VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Im vorliegenden Fall ist die Bw. als Konzernmitarbeiterin der L.T. ein zeitlich befristetes Dienstverhältnis zu dem österreichischen Konzernbetrieb L.V. eingegangen. Diese Tatsache wird vom Arbeitgeber der Bw. mit Schreiben vom 28. Juni 2006 ausdrücklich bestätigt. Aber auch dem Ansuchen vom 19. Juni 2002 um Aufenthaltsbewilligung ist eindeutig die Absicht zu entnehmen, dass die Bw. (als Rotationskraft) nach dieser Zeit wieder in die Türkei

zurückkehren wird. Im Fall der Bw. ist somit von vornherein mit Gewissheit anzunehmen, dass die auswärtige Tätigkeit mit drei bis fünf Jahren befristet ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat das befristete Dienstverhältnis letztlich bis zum 25. Juni 2007, dem Zeitpunkt des Abschlusses des unbefristeten Dienstverhältnisses, bestanden. Dieser Ansicht entspricht auch das Begehren der Bw. in ihrem Antrag aus Vorlage ihrer Berufung vom 2. Juli 2009, in dem sie ausführt, dass sie mit Beendigung des befristeten Dienstverhältnisses ihren Wohnsitz nach Österreich verlegt habe und ihr somit im Jahr 2007 Werbungskosten nur mehr für sechs Monate zustünden.

Auch im Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass einem Steuerpflichtigen, der für einen von *vornherein absehbar befristeten Zeitraum* (von bloß einigen Jahren) als Arbeitnehmer ins Ausland entsendet wird, auch dann nicht zugemutet werden könne, seinen Familienwohnsitz aus Anlass der befristeten Entsendung aufzugeben, wenn die Familie des Arbeitnehmers diesen auf Dauer der Entsendung an den Beschäftigungsort seiner Entsendung begleite. Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt (der Familie) am Ort der vorübergehenden Beschäftigung werde der Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, weshalb den Kosten der Haushaltsführung des Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort (Wohnungskosten) das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht entgegenstehe. Unter dieser Voraussetzung führen weiters die Kosten der Heimfahrten, soweit ein nachvollziehbarer Bedarf vorliege, zu Werbungskosten (VwGH 7.8.2001, 2000/14/0122).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. über Befragung des Unabhängigen Finanzsenates an Hand von Unterlagen nachgewiesen, dass sie in der Türkei einen Wohnsitz inne habe.

Der Unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass der Bw. für die Dauer der befristeten Entsendung eine Verlegung ihres Wohnsitzes nach Österreich nicht zumutbar war und ihr die am Beschäftigungsort erwachsenen tatsächlichen Wohnkosten als Werbungskosten zustehen.

Laut vorgelegter Mietverträge haben die Mietkosten (incl. Betriebskosten und Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände) bis September 2005 750 Euro und anschließend 790 Euro betragen. Das ergibt in Summe folgende anzuerkennende Aufwendungen für die Wohnung:

2003: 9.000 Euro

2004: 9.000 Euro

2005: 9.160 Euro

2006: 9.480 Euro

2007: 4.740 Euro

Die Bw. hat weiters im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren die ihr erwachsenen Flugkosten nachgewiesen. Auch abzüglich des ihr von ihrem Arbeitgeber nach den vertraglichen Vereinbarungen gezahlten Zuschusses von 2.000 Euro (für travelling expenses) wird die Höhe des Pendlerpauschales überschritten und können die Familienheimfahrten in Höhe des in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für das jeweilige Streitjahr angeführten Betrages anerkannt werden.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Graz, am 20. August 2010