



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Astrid Binder, Mag. Johann Hakel und Mag. Christiane Riel-Kinzer im Beisein der Schriftführerin Brus Dagmar über die Berufung des Bw., vertreten durch Fidas Steuerberatung GmbH, 8042 Graz, Petersbergenstraße 7, vom 2. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 25. Februar 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 nach der am 24. November 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid vom 25. Februar 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (4) BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vom 25. Februar 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den Streitjahren 2003 und 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus einem seit 5. Juni 2002 in Österreich bestehenden Dienstverhältnis bei der Firma G. GmbH und ausländische Einkünfte von 4.036 Euro (2003) und 6.519,33 Euro (2004). In den jeweiligen Einkommensteuererklärungen wurden vom Bw. Werbungskosten aus dem Titel einer doppelten Haushaltsführung iHv. 10.705,26 Euro (2003) und 9.140,67 Euro (2004) (Miete und Heimfahrten nach Deutschland) beantragt.

### 2003

Den erklärungsgemäß ergangenen Bescheid vom 7. Jänner 2005 hob das Finanzamt in der Folge gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Sachbescheid vom 30. November 2005, mit dem die beantragten Aufwendungen nicht zum Abzug als Werbungskosten zugelassen wurden. Dagegen stellte der steuerliche Vertreter des Bw. den Antrag auf Bescheidaufhebung bzw. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mit der Begründung, sein Mandant habe erst durch die Zustellung der Zahlungsaufforderung von der Existenz der Einkommensteuerbescheide 2003 (und 2004) Kenntnis erlangt. Diese seien seinem Mandanten - nach seiner Wohnsitzverlegung in die Schweiz – nicht mehr zugestellt sondern im Finanzamt „hinterlegt“ worden.

In der Folge wurde vom Finanzamt am 25. Februar 2008 ein die Wiederaufnahme verfügender Bescheid gemäß § 303 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 und ein Sachbescheid für das Jahr 2003 erlassen. Beide wurden dem steuerlichen Vertreter als Zustellbevollmächtigten zugestellt.

Gegen beide Bescheide erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung:

Gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens führte er im Schriftsatz vom 2. Juni 2008 aus, dass sämtliche Unterlagen und Umstände, die für die Abgabenerhebung bedeutsam seien, dem Finanzamt bei „erstmaliger“ Einreichung der Steuererklärung offen gelegt wurden, weshalb die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme nicht vorlägen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 brachte der steuerliche Vertreter des Bw. mit gesondertem Schriftsatz vom 2. Juni 2008 im Wesentlichen vor, dass der Bw. seinen festen Wohnsitz („Familienwohnsitz“) in Deutschland habe. Dabei handle es sich um ein Zweifamilienhaus, welches im fraglichen Zeitraum einerseits zu einem Sechstel im Eigentum des Bw. gestanden sei und bei dem der Bw. andererseits auch aufgrund der Nutzung des Obergeschosses sämtliche Betriebs- und Erhaltungskosten anteilig zu tragen gehabt hätte. Die Beibehaltung des Wohnsitzes in Deutschland sei aufgrund seiner Tätigkeit ebendort

unabdingbar gewesen. Der Bw. habe zwar den landwirtschaftlichen Betrieb verpachtet, die Forstwirtschaft werde jedoch von ihm selbst bewirtschaftet. Dabei seien insbesondere Durchforstungsmaßnahmen, Schädlingsbekämpfung, Holzeinschlag und Transport durchzuführen gewesen. Diese Arbeiten habe der Bw. überwiegend selbst verrichtet. Diese Arbeiten hätten regelmäßige Aufenthalte in Deutschland erfordert, weshalb die Beibehaltung des dortigen Wohnsitzes unbedingt erforderlich gewesen und die Wohnsitzverlegung an den vorübergehenden Beschäftigungsort für den gesamten Zeitraum unzumutbar gewesen sei. Der Beschäftigungszeitraum in Österreich habe sich nur vom 5. Juni 2002 bis zum 30. November 2004 erstreckt. Auch spreche die jahrelange deutsche Lebensgefährtin, die seit 2002 in der Schweiz berufstätig sei und mit der der Bw. seit Ende 2004 ein gemeinsames Kind habe, für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich.

## 2004

Nach am 12. September 2005 eingelangter Steuererklärung wurde die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 7. November 2005 durchgeführt und dagegen Berufung erhoben. Die am 30. November 2005 ergangene Berufungsvorentscheidung enthält nachstehende Begründung:

*„Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer können Aufwendungen für Heimfahrten nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn dieser in seinem Heimatort eine eigene Wohnung (ein eigenes Haus) besitzt. Die Kosten für Fahrten zum Wohnsitz der Eltern stellen keine Werbungskosten dar.*

*Da sie am Familienwohnsitz über keine eigene Wohnung verfügen, handelt es sich bei den einzigen Aufwendungen für die Wohnung in Graz um Ihre Wohnungskosten für Ihre einzige eigene Wohnung. Diese Aufwendungen aber zählen zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Außerdem können bei ledigen Steuerpflichtigen die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung nur für eine Übergangszeit von sechs Monaten berücksichtigt werden. Da Sie bereits seit 5.6.2002 bei der gleichen Firma beschäftigt sind, könnten die Kosten selbst bei Kosten für zwei Wohnungen nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden.“*

Auch dagegen wandte sich der Bw. mit Schriftsatz vom 3. August 2006 und stellte für das Jahr 2004 einen Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO bzw. auf Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO.

In der Folge erließ das Finanzamt am 25. Februar 2008 eine an den steuerlichen Vertreter als Zustellbevollmächtigten des Bw. adressierte Berufungsvorentscheidung, in welcher die Aufwendungen nicht anerkannt wurden. Dazu führte das Finanzamt aus, dass gelegentliche Fahrten nach Deutschland, um dort nach dem Rechten zu sehen, bereits bei den deutschen Einkünften einkunftsmindernd angesetzt worden seien.

Im dagegen eingereichten Schriftsatz vom 2. Juni 2008 wiederholte der steuerliche Vertreter die eingangs wiedergegebenen Berufungsausführungen betreffend das Streitjahr 2003.

In der am 24. November 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. Kritik dahingehend geübt, dass sich das Finanzamt zu wenig mit der Frage der Tätigkeit des Bw. auseinandergesetzt habe und in diesem Zusammenhang zu wenig auf die Problematik einer befristeten Tätigkeit eingegangen sei, weshalb eine Kopie der Lohnsteuerrichtlinien zum Thema „vorübergehende doppelte Haushaltsführung“ vorgelegt wurde.

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

Der Berufungswerber hatte ab 30. November 2004 seinen Wohnsitz in Bern.

Den Vorschriften des Zustellgesetzes entsprechend, hat eine Zustellung an eine sich nicht nur vorübergehend im Ausland aufhaltende Partei nach der Bestimmung des § 10 oder § 11 ZustellG zu erfolgen.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Bescheide aus Vereinfachungsgründen "zu Händen des Finanzamtes" zugestellt. Die Bescheide konnten aus diesem Grund keine Rechtswirkung entfalten. Es wurde erstmals der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 25. Februar 2008 ordnungsgemäß an den nunmehr namhaft gemachten steuerlichen Vertreter des Bw. zugestellt. Die dagegen gerichtete Berufung vom 2. Juni 2008 ist - bedingt durch den vom Bw. gestellten Antrag auf Fristverlängerung - rechtzeitig.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens setzt ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren voraus. Gegenständlichenfalls gibt es mangels Zustellung keinen existent gewordenen Bescheid und somit auch keinen das Verfahren abschließenden Bescheid, weshalb eine amtswegige Wiederaufnahme auch nicht verfügt werden konnte.

Der Berufung gegen den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2003 vom 25. Februar 2008 war daher statt zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Im Jahr 2004 ist der erstmals ordnungsgemäß zugestellte Bescheid der Einkommensteuerbescheid vom 25. Februar 2008. Folglich handelt es sich bei dem dagegen gerichteten Rechtsmittel vom 2. Juni 2008 nicht um einen Vorlageantrag nach § 276 Absatz 2 BAO, sondern um das – ebenfalls durch einen Antrag auf Fristverlängerung rechtzeitige - Rechtsmittel der Berufung gemäß § 243 BAO.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten 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 ebensowenig 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.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Die nichteheliche (bzw. eheähnliche) Lebensgemeinschaft wird bei der Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung der Ehe gleich gestellt.

Die Frage, ob ein Nichtverheirateter außerhalb des Beschäftigungsortes einen eigenen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bildet, und ob er tatsächlich einen doppelten Aufwand gegenüber anderen Steuerpflichtigen hat, ist naturgemäß schwieriger zu beantworten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2006/15/0065, ausgesprochen hat, können auch Fahrten vom Ort der auswärtigen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zum ständigen Wohnsitz betrieblich bzw. beruflich veranlasst sein, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes an den Ort seiner betrieblichen (beruflichen) Tätigkeit nicht zumutbar ist. Dies gilt nicht nur für so genannte Familienheimfahrten, sondern auch für Fahrten, die bei einem ledigen Steuerpflichtigen notwendig sind, um im angemessenen Umfang am Heimatwohnsitz nach dem Rechten zu sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Objektes beizutragen.

Im vorliegenden Fall ist der Bw. in den zu beurteilenden Jahren ledig und kinderlos. Auch bei einem Alleinstehenden können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Wohnsitzes im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert. Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Im Allgemeinen wird aber für allein stehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein.

Der Bw. erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dazu brachte der steuerliche Vertreter des Bw. vor, er vermisse eine Auseinandersetzung mit der Tätigkeit des Bw., die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als befristet zu gelten habe und legte zur Untermauerung Kopien der Lohnsteuerrichtlinien vor, die sich mit der Frage der Befristung befassen.

Dazu ist festzuhalten, dass das Vorliegen eines unbefristet abgeschlossenen Dienstverhältnisses im Verfahrensergebnis unbestritten ist (s. Verhandlungsniederschrift vom 24.11.2009). Die in der Berufung angesprochene Klausel, nach der sich der Bw. mit der Verwendung an anderen Dienstorten einverstanden erklären müsse, ist bei Verträgen für Handelsangestellte durchaus üblich und kann hier aufgrund der bloßen Möglichkeit einer Versetzung nicht schon deshalb von einer "befristeten" Tätigkeit gesprochen werden.

Aber auch wenn man der Auffassung folgt, dass die Tätigkeit in Graz wirtschaftlich betrachtet nur vorübergehend war, folgt daraus nicht die Unzumutbarkeit der Aufgabe einer (weiteren) Wohnung im elterlichen Haus. Gerade die Ausführungen des Bw., dass er sich mit der Verwendung an anderen Dienstorten, soweit dies zur Abwicklung der internationalen Projekte seines Arbeitgebers notwendig sei, bereit erklärt habe, sprechen für die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung. Die Ausführungen des Bw. lassen nämlich nicht erkennen, dass er mit einer späteren Verwendung in der Nähe seiner elterlichen Wohnung rechnen hätte können (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024). Den vom Bw. zitierten Erkenntnissen zur Frage einer befristeten Tätigkeit (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; VwGH 3.3.1992, 88/14/0081) ist die *Rückkehr und beabsichtigte ständige Berufsausübung am Ort des Familienwohnsitzes* gemeinsam. Eine Voraussetzung, die im vorliegenden Fall auf Grund der Schilderungen des Bw. und des verwirklichten Sachverhaltes gerade nicht anzunehmen ist.

Abgesehen davon ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich, weshalb sich der Familienwohnsitz des Bw. in Deutschland befinden soll. Es entspricht sicherlich den Tatsachen, dass der Bw. in Deutschland zu einem Sechstel Anteil an seinem Elternhaus hat, jedoch reicht dies allein nicht aus, um dort einen Familienwohnsitz zu begründen.

Im Schriftsatz vom 2. Juni 2008 wird die Beibehaltung des Wohnsitzes in Deutschland aus der Sicht des Bw. wie folgt begründet:

*„Die Beibehaltung des Wohnsitzes in Deutschland war nämlich insbesondere aufgrund seiner Tätigkeit in Deutschland unabdingbar, er führt in der Nähe seines deutschen Wohnsitzes einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, und war auch im fraglichen Zeitraum regelmäßig in diesem Betrieb tätig. Aufgrund dieser betrieblichen Tätigkeit ist eine Wohnsitzverlegung an den anderen (vorübergehenden) Beschäftigungsort unzumutbar.“*

Als weitere Gründe werden vom Bw. seine Tätigkeiten in der Forstwirtschaft wie Schädlingsbekämpfung, Durchforstungsmaßnahmen und Holzeinschlag aufgezählt.

All das sind jedoch Gründe, die ausschließlich die ausländischen Einkünfte des Bw. betreffen und dort auch berücksichtigt wurden. Ob es sich dabei um vier Fahrten von Graz aus, wie das Finanzamt ermittelt hat, oder um drei Fahrten von Bern aus, wie der steuerliche Vertreter des Bw. behauptet, handelt, mag dahingestellt sein. Unbestritten ist, dass es sich dabei um betriebliche Fahrten gehandelt hat, die nicht als Familienheimfahrten umgedeutet werden können.

Darüber hinaus lassen sich keine Anhaltspunkte dafür finden, die den elterlichen Haushalt als Familienwohnsitz des Bw. erkennbar machen: Weder war vom Bestehen besonders gelagerter Pflegenotwendigkeiten, die den Auszug aus dem elterlichen Haushalt als unzumutbar erscheinen ließen auf Grund seines Vorbringens auszugehen, noch wurde behauptet, dass der

Bw. die Fahrten nach Deutschland auf sich haben nehmen müssen, um eine unzumutbare Vernachlässigung seines Heimatwohnsitzes zu vermeiden (vgl. VwGH 13.9.1994, 94/14/0066).

Die Fahrten zum elterlichen Wohnsitz sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eindeutig durch die Einkünfte des Bw. aus Land- und Forstwirtschaft veranlasst und stellen bei diesen Einkünften Betriebsausgaben dar.

Auch die Ausführung des Parteienvertreters in der mündlichen Verhandlung, der Bw. habe mittels Mail bekannt gegeben, die berücksichtigten Fahrten seien von Bern aus angetreten worden, passt in das Bild, dass in Deutschland nicht (mehr) der Familienwohnsitz des Bw. liegen kann. So hat er im Laufe des Verfahrens selbst bekannt gegeben, dass seine Lebensgefährtin seit 2002 in der Schweiz arbeitet und hat er nach der Geburt seines Kindes (Ende November) seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war daher, wie im Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Graz, am 4. Dezember 2009