

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr über die Beschwerde des Bf., Adr._Bf., vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und WP GmbH, Wagramer Straße 19, 1220 Wien, vom 11. November 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, Dr. Adolf Schärf-Platz 2, 1220 Wien vom 31. Oktober 2014 betreffend Einkommensteuer 2013 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid wird gemäß § 279 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

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

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang

A/1 . Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf.) brachte am 13.10.2014 seine **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr **2013** beim zuständigen Finanzamt elektronisch ein. Dabei gab er an, dass er zwei inländische gehaltsauszahlende Stellen habe. Er beantragte den Alleinverdienerabsetzbetrag und den Kinderfreibetrag für seine Tochter Dara, geboren 2009, sowie Ausgaben für Kinderbetreuung. Seine berufliche Tätigkeit gab der Bf. mit Sales Support CEE Retail an. Als Werbungskosten beantragte er unter anderem Kosten für Familienheimfahrten von EUR 306,-- und Kosten für doppelte Haushaltsführung von EUR 21.527,40.

Mit **Einkommensteuerbescheid** vom 31.10.2014 anerkannte das Finanzamt alle beantragten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen. Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer ergab sich eine Abgabengutschrift in Höhe von EUR 6.795,--. Das Finanzamt begründete diesen Bescheid nicht.

A/2 . In der Folge brachte der Bf. innerhalb offener Rechtsmittelfrist **Beschwerde** ein. Diese begründete er damit, dass er mit 01.11.2009 von seinem bulgarischen Arbeitgeber, der X*Y* (in der Folge kurz XY), befristet bis 31.10.2013 nach Österreich zur Z* (abgekürzt Z) entsandt worden sei. Mit 1.11.2013 habe er einen lokalen Dienstvertrag bei der Z in Österreich erhalten.

Im Zuge der Veranlagung sei der Lohnzettel der XY für den Zeitraum 01.01. bis 31.10.2013 nicht berücksichtigt worden. Er übermittelte daher folgende Unterlagen in Kopie: Die Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2013, das Lohnkonto und den Lohnzettel für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2013 der XY sowie das Übermittlungsprotokoll ELDA.

Der Lohnzettel für das Jahr 2013 (Jänner bis Oktober) sei ursprünglich im November 2013 an das elektronische Datensammelsystem der Sozialversicherungsträger (ELDA) übermittelt worden. Da der Lohnzettel 2013 (Jänner bis Oktober) bis zuletzt nicht im Steuerakt des Jahres 2013 in Finanzonline angezeigt worden sei, sei dieser nun nochmals via ELDA an das Finanzamt übermittelt worden. Der ursprüngliche Lohnzettel 2013 sei storniert worden.

Anbei sei das Übermittlungsprotokoll vom 10.11.2014, welches die nochmalige Übermittlung des ursprünglichen Lohnzettels dokumentiere.

Am 4.3.2015 erließ das Finanzamt eine **Beschwerdevorentscheidung**, berücksichtigte beide Lohnzettel und sprach dem Bf. lediglich sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von EUR 207,06 sowie den Pauschbetrag für Werbungskosten zu. Dabei führte es begründend aus, dass aufgrund des vom 1.11.2009 bis 31.10.2011 befristeten Dienstvertrages, welcher mit 1.11.2011 wieder bis 1.11.2013 befristet verlängert worden wäre und mit 1.11.2013 in einen unbefristeten Dienstvertrag übergegangen sei, die Voraussetzungen für die Anerkennung der Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung im Sinne des § 16 EStG 1988 nicht vorlägen.

Gehe bei einem Expatriate innerhalb von fünf Jahren der befristete Dienstvertrag in einen unbefristeten Dienstvertrag über, könne nicht mehr von einer nur vorübergehenden Beschäftigung gesprochen werden. Somit liege hier ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO vor, sodass die Regelungen für Expatriates in diesem Fall nicht anzuwenden seien. Dahingehend wären im Zuge der Beschwerdevorentscheidung die Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht mehr heranzuziehen gewesen.

A/3. Dagegen brachte der Bf. am 07.04.2015 abermals rechtzeitig eine Beschwerde beim Finanzamt ein, das diese als **Vorlageantrag** wertete. Begründend führte er an, auf ihn finde der Expatriate-Erlass für den Zeitraum 1.11.2009 bis 31.10.2013 Anwendung, da er für einen befristeten Zeitraum innerhalb eines Konzernbetriebes von Bulgarien nach Österreich entsendet worden sei, er während der letzten zehn Jahre keinen Wohnsitz in Österreich gehabt und seinen Wohnsitz in Bulgarien (Sofia) für die Dauer seiner befristeten Entsendung nach Österreich beibehalten habe. In Österreich habe er einen Wohnsitz zur Dienstverrichtung begründet.

Im Falle von Expatriates seien gemäß der Rz 1038e der Lohnsteuerrichtlinien 2002 die Kosten der Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich als Werbungskosten abzugsfähig. Abzugsfähig seien die diesbezüglichen Kosten (z.B. Miete und Betriebskosten), soweit sie monatlich die für eine zweckentsprechende Unterkunft angemessenen Kosten von maximal EUR 2.200,-- nicht übersteigen würden.

Ferner könnten gemäß der Rz 1038h der Lohnsteuerrichtlinie 2002 Fahrtkosten zur Betreuung des ständigen Wohnsitzes im Ausland als Werbungskosten bis zum gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EstG 1988 zustehenden Höchstbetrag für Familienheimfahrten berücksichtigt werden.

Seine Entsendung nach Österreich sowie sein Dienstverhältnis mit seinem bulgarischen Arbeitgeber, der XY, seien mit 31. Oktober 2013 aufgelöst worden. Er sei seit 1. November 2013 bei der Z in Österreich im Rahmen eines unbefristeten Dienstvertrags beschäftigt.

Der Wohnsitz in Bulgarien sei zwischen November und Dezember 2013 weiterhin aufrechterhalten worden. Die entstandenen Aufwendungen für die Wohnung zur Dienstverrichtung in Österreich seien im Rahmen der vorübergehenden doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von EUR 2.200,- absetzbar.

Er weise darauf hin, dass die von der Behörde angeführte Begründung, wonach „der befristete Dienstvertrag in einen unbefristeten Dienstvertrag übergegangen sei“ nicht zutreffe, da es sich in seinem Falle um zwei unterschiedliche, voneinander unabhängige Dienstverhältnisse handle. Seine Beschäftigung bei seinem bulgarischen Arbeitgeber, der XY, sei mit 31.10.2013 aufgelöst worden. Bis zu diesem Zeitpunkt gelte er gemäß der Randzahl 1038a der Lohnsteuerrichtlinien 2002 als Expatriate.

Die Anwendung des § 295a BAO im Falle des angeführten Sachverhaltes sei nicht gerechtfertigt, da in seinem Falle mit 1. November 2013 eine neue Situation eingetreten sei, welche keine abgabenrechtliche Auswirkung auf seine Situation in der Vergangenheit habe. Der zuvor verwirklichte Sachverhalt der befristeten Entsendung bleibe unverändert.

A/4. Mit **Vorlagebericht** vom 10. August 2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die Beurteilung, wonach ein befristetes Dienstverhältnis in ein unbefristetes übergegangen sei, unrichtig erfolgt sei. Vielmehr lägen zwei verschiedene Dienstverhältnisse mit unterschiedlichen Arbeitgebern vor. Für die Zeit der Entsendung betrachte das Finanzamt die Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten als erfüllt. Strittig sei lediglich, wie lange ab November 2013 Kosten für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen.

A/5. Die steuerliche Vertretung des Bf. gab dem Bundesfinanzgericht über Nachfrage bekannt, dass die doppelte Haushaltsführung auch für die Monate November und Dezember 2013 beantragt werde, weil der Bf. sein Dienstverhältnis mit der Z im August 2014 beendet und Österreich verlassen habe. Im Zeitpunkt der Abgabe der

Steuererklärung für 2013 sei dieser Umstand bereits bekannt gewesen. Der Bf. sei also insgesamt nicht länger als fünf Jahre in Österreich tätig gewesen.

A/6. Über Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht legte der Bf. seine Dienstverträge vor, den Mietvertrag samt Zahlungsbelegen, einen Nachweis über die Beibehaltung seines Wohnsitzes in Bulgarien, Kalenderaufzeichnungen über Familienheimfahrten und sein Lohnkonto. Der Inhalt der Unterlagen wird unter **Pkt. B/Sachverhalt** dargestellt.

Zu den vorgelegten Unterlagen, im Besonderen zur Wohnungsgröße und zur Höhe der Mietaufwendungen, gab das **Finanzamt** mit Mail vom 10. Oktober 2018 eine **Stellungnahme** ab. Darin vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung ab November 2013 weggefallen seien. Die Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung, nämlich eine rund 60 m² große Wohnung im 2. Wiener Gemeindebezirk, bezifferte das Finanzamt unter Hinweis auf den Immobilienpreisspiegel der WKO mit etwa EUR 800 bis 923 inklusive Betriebskosten und USt. Die Kosten einer Garage seien nicht zu berücksichtigen, weil ein Garagenplatz bei Wohnort und Dienstort in Wien nicht mehr bloß zweckentsprechend sei. Die Werte des Immobilienpreisspiegels verglich das Finanzamt sodann mit dem Durchschnittspreis von Mietwohnungen, die im Oktober 2018 auf der Seite „immobilienscout24.at“ angeboten wurden. Dieser Durchschnittspreis habe im Jahr 2018 EUR 912 betragen. Da die Wohnungsmieten in den letzten Jahren massiv angestiegen seien, spreche die überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür, dass es auch im Jahr 2013 eine zweckentsprechende Wohnung im errechneten Preisrahmen gegeben hätte.

A/7. Diese Stellungnahme samt den entsprechenden Unterlagen wurde dem Bf. zur **Kenntnisnahme** übermittelt. Mit Schreiben vom 12. November 2018 teilte die steuerliche Vertretung des Bf. mit, dass für den Zeitraum der Entsendung des Bf. die Kosten der doppelten Haushaltsführung gemäß Rz 345 der LStR beantragt wurden. Mit der Lokalisierung seien die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung weggefallen. Nach Rz 346 LStR können auch bei Wegfall einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsstandort vorübergehend geltend gemacht werden. Obwohl die Richtlinien für das Bundesfinanzgericht nicht maßgeblich seien, könnten die in den Richtlinien genannten Zeiträume, nämlich zwei Jahre für Verheiratete, wohl als angemessener Richtwert betrachtet werden.

Den vom Finanzamt ermittelten Wohnungskosten wurde im Schreiben nicht entgegengetreten. Dazu wurde lediglich ausgeführt, es käme nicht auf die Größe der Wohnung an, sondern auf die Tatsache, ob die Wohnung eine zweckentsprechende Unterkunft darstellt. Da der Bf. von seiner Ehegattin und der Tochter nach Österreich begleitet wurde, sei eine 99 m² große Wohnung als zweckentsprechend zu betrachten.

B. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem **Sachverhalt** aus, der aus dem vom Finanzamt vorgelegten Akt sowie dem Parteienvorbringen vor dem Bundesfinanzgericht hervorgeht und im Wesentlichen unstrittig ist:

B/1. Der Bf. wurde in Bulgarien geboren und arbeitete dort für die X*Y*. Mit 1.11.2009 entsendete ihn sein Arbeitgeber laut Entsendevertrag (secondment contract) auf zwei Jahre befristet nach Österreich, wo er für die Z* als Regionalmanager Sales Support CEE Retail tätig war und dort vorwiegend seine leitenden und technischen Fähigkeiten im Bereich CEE Retail Banking einbringen sollte. Die Entsendung wurde laut Schreiben der X*Y* vom 1.11.2011 auf zwei weitere Jahre bis zum 31.10.2013 verlängert. Mit diesem Datum wurde die Entsendung beendet (siehe Schreiben der XY vom 10.10.2013).

Der Bf. schloss beginnend mit 1.11.2013 ein unbefristetes Dienstverhältnis mit der Z*, Wien ab, wobei sein Dienstort Wien war. Dieses Dienstverhältnis wurde im August 2014 beendet, und der Bf. verließ Österreich.

Im Zeitraum 01.01. bis 31.10.2013 bezog er von der X*Y* Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von EUR 74.850,60 und ab 1.11.2013 nichtselbständige Einkünfte von der Z*.

Im gesamten Entsendungszeitraum und bis einschließlich August 2014 hatte der Bf. gemeinsam mit seiner Ehefrau und seiner Tochter seinen Hauptwohnsitz in Wien. Sein inländischer Wohnsitz wird durch eine Meldebestätigung und durch die Adressangabe auf seinem Lohnzettel bestätigt. Dabei bewohnte der Bf. mit seiner Familie eine rund 99 m² große Mietwohnung im 2. Bezirk in Wien. Der Mietzins betrug bis einschließlich Oktober 2013 EUR 1.812,74 brutto pro Monat, wobei EUR 62,50 netto auf den Garagenplatz entfielen. Ab November 2013 bezahlte der Bf. einen Mietzins von EUR 1.700 im Monat. Gemäß dem Entsendungsvertrag wurde dem Bf. von seinem Arbeitgeber für den Zeitraum der Entsendung ein monatlicher Wohnkostenzuschuss gewährt, der bei der Lohnverrechnung laufend besteuert wurde.

Während des gesamten Streitzeitraums hielt der Bf. seinen bulgarischen Wohnsitz in Sofia aufrecht.

B/2. Zwischen den Parteien ist unstrittig, dass die Entsendung des Bf. durch seinen bulgarischen Arbeitgeber nach Österreich von vornherein auf zwei Jahre befristet war und nach einer Verlängerung auf weitere zwei Jahre endete. Unstrittig ist weiters, dass der Bf. mit 1.11.2013 ein neues, unbefristetes Dienstverhältnis mit einem anderen Arbeitgeber abgeschlossen hat, nämlich mit der österreichischen Z AG, welches im August 2014 endete. Zu diesem Zeitpunkt verließ der Bf. mit seiner Familie Österreich.

Es besteht also Einigkeit zwischen den Parteien darüber, dass für die Zeit der Entsendung die Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten dem Grunde nach vorliegen. Strittig ist die Höhe der anzuerkennenden Kosten im Zeitraum Jänner bis Oktober 2013 sowie die Frage, ob die Voraussetzungen für die doppelte

Haushaltsführung auch noch in dem Zeitraum vorliegen, ab dem der Bf. ein unbefristetes Dienstverhältnis in Österreich hatte, somit ab November 2013.

C. Rechtslage und rechtliche Würdigung

C/1. Gemäß Art 1 DBA zwischen der Republik Österreich und der Republik Bulgarien, BGBl. III Nr. 30/2011, gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Gemäß Art 14 Abs 1 DBA dürfen vorbehaltlich der Artikel 15, 17, 18, 19 und 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Die nichtselbständigen Einkünfte, die der Bf. von der bulgarischen XY bezogen hat, sind demzufolge in Österreich zu versteuern.

C/2. Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ...

Werbungskosten sind auch:

Z 3) Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.

Z 6 lit c) Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,

bei mehr als 20 km bis 40 km 1.476 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 2.568 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 3.672 Euro jährlich.

Z 7) Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

Gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Z 1) Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 2 lit a) 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.

Z 2 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.

C/3. Das Bundesfinanzgericht hat seine Entscheidung ausschließlich auf Rechtsakte mit normativem Inhalt zu stützen. Bei Steuerrichtlinien (etwa LStR) handelt es sich - wie im dazu jeweils ergehenden Begleitschreiben ausdrücklich angeführt - lediglich um einen Auslegungsbehelf, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Damit handelt es sich bei diesen Richtlinien um keine Akte, die einen normativen Inhalt aufweisen (vgl. etwa VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038 unter Hinweis auf VfGH 28.6.2017, V 4/2017). Jeder Hinweis auf sie muss deshalb von vornherein ins Leere gehen.

Die Anerkennung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten hat daher ausschließlich nach den Bestimmungen des EStG unter Beachtung der dazu ergangenen (höchstgerichtlichen) Judikatur zu erfolgen.

C/4. Definition des Familienwohnsitzes und Ortes der Erwerbstätigkeit

Als Arbeits-(Tätigkeits-)ort oder Beschäftigungsstandort ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (VwGH 27.6.2012, 2008/13/0156; 22.12.2011, 2008/15/0157).

Als Familienwohnsitz gilt bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jener Ort, an dem er mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 27.6.2012, 2008/13/0156; 24.4.1996, 96/15/0006).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen besteht grundsätzlich dort, wo die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält. Dabei ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; 20.2.2008, 2005/15/0135).

Unter persönlichen Verhältnissen sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehält. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen. Im Regelfall bestehen nach den Erfahrungen des Lebens die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; 20.2.2008, 2005/15/0135; VwGH 20.6.1990, 90/16/0032).

Bei verheirateten Personen, die einen gemeinsamen Haushalt führen, besteht also die stärkste persönliche Beziehung in der Regel zu dem Ort, an dem sie mit ihrer Familie Tag für Tag leben. Diese Annahme setzt im Regelfall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem

anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus (VwGH vom 24.6.2010, 2009/16/0125; VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0325).

Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen ist insbesondere die Höhe der Einkünfte ausschlaggebend (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026).

Im Zweifel kommt den persönlichen Beziehungen, und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens, der Vorrang zu (VwGH 19.3.2002, 98/14/0026; 26.7.2000, 95/14/0145).

C/5. Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

C/5.1. Zu den Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 gehören auch Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung. Dazu zählen die Kosten für die Wohnung am Arbeitsplatz sowie die Kosten für Familienheimfahrten (Jakom/Lenneis, EStG 2013, § 16 Rz 56).

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 (etwa VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; siehe auch Zorn/Engelmann in Doralt et al, EStG¹⁹, § 4 Tz 347).

Die Verlegung des Familienwohnsitzes wird von der Rechtsprechung als unzumutbar eingestuft, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; 24.11.2011, 2008/15/0296). Diesbezüglich erkannte der Verwaltungsgerichtshof, 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 kann, seinen Familienwohnsitz aus Anlass der befristeten Entsendung aufzugeben, wenn die Familie des Arbeitnehmers diesen auf Dauer der Entsendung an den Beschäftigungsstandort seiner Entsendung begleitet. Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt (der Familie) am Ort der vorübergehenden Beschäftigung wird der Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, weshalb den Kosten der Haushaltsführung des Steuerpflichtigen am Beschäftigungsstandort (Wohnungskosten) das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 nicht entgegensteht (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111).

Dass die Familie des Bf. im Zeitraum der Entsendung nach Österreich mit dem Bf. gemeinsam in Wien (Beschäftigungsstandort) lebte, steht also grundsätzlich einer Anerkennung

von Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten für die Zeit der befristeten Entsendung nicht entgegen (vgl. VwGH 7.8.2001, 2000/14/0122).

Allerdings sprach der VwGH im zuvor zitierten Erkenntnis vom 20.12.2000, 97/13/0111 ausdrücklich aus, dass eine Anerkennung von Kosten der Haushaltsführung am Beschäftigungsamt nur in dem Umfang erfolgen kann, in dem sie die Person des Bf. betreffen. Mehraufwendungen, die ihre Ursache darin haben, dass dem Bf. seine Gattin und seine Kinder an den Ort der vorübergehenden Beschäftigung nachgefolgt sind, fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 EStG.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsamt zu ziehen (VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148 und die dort zitierte Judikatur). Nach dem zuvor Gesagten ist auf den Wohnzweck des Bf. abzustellen und nicht (auch) auf den Wohnzweck der ganzen Familie (siehe auch BFG 3.8.2018, RV/6100690/2016). Zur Ermittlung der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsamt kann nach der Judikatur eine Wohnungsgröße von rund 60 m² herangezogen werden (siehe VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148, abstellend auf eine Wohnung in Wien). Es sind daher jene Kosten zu ermitteln, die das durchschnittliche Wohnbedürfnis einer alleine wohnenden Person am Beschäftigungsamt decken, wobei ein ortsüblicher Durchschnittsmietzins anzusetzen ist (BFG 5.2.2018, RV/5100934/2015).

Dazu hat das Finanzamt Feststellungen getroffen, die sich auf den Immobilienpreisspiegel der WKO 2013 stützen und eine monatliche Durchschnittsmiete zwischen EUR 800 und EUR 923 brutto ergeben. Ergänzt wurden diese Feststellungen durch Recherchen zu Durchschnittsmietpreisen von Wohnungen vergleichbarer Lage und Größe, die im Oktober 2018 zur Vermietung angeboten wurden. Dabei stellte das Finanzamt einen Durchschnittspreis von EUR 912 im Jahr 2018 fest.

Der Bf. trat diesen Ausführungen des Finanzamtes nicht entgegen.

Nach Auffassung des BFG ist die Berechnung des Finanzamtes nachvollziehbar dargestellt und schlüssig. Auch der Bf. hat nichts Gegenteiliges vorgebracht. Somit erachtet das BFG den Bf. nicht als beschwert, wenn es den vom Finanzamt festgestellten oberen Wert von EUR 923 pro Monat als Kosten einer zweckentsprechenden Wohnung für den Bf. annimmt.

C/5.2. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres – und damit im gegenständlichen Verfahren für 2013 – zu beurteilen (siehe VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079).

In der vorliegenden Streitsache wurde der Bf. ab 01.11.2009 zeitlich befristet bis 31.10.2013 von dem bulgarischen Konzernunternehmen XY zum österreichischen Konzernunternehmen Z entsandt, um als Regional Manager im Bereich Support CEE Retail zu arbeiten. Dabei schloss die XY AD mit dem Bf. am 01.11.2009 einen Entsendungsvertrag ab, wonach der Bf. nach dessen 1. Vertragspunkt bis einschließlich

31.10.2011 bei der Z arbeiten solle und diese Zeitspanne einvernehmlich verlängert werden könne. Vor Ablauf dieser Befristung teilte die XY dem Bf. mittels Schreiben vom 01.11.2011 mit, dass seine Entsendung bis einschließlich 31.10.2013 verlängert werde. Der Bf. unterzeichnete diese Mitteilung am 23.09.2011 und stimmte somit der Verlängerung seiner Entsendung nach Österreich ausdrücklich zu.

Die XY informierte den Bf. mittels Schriftsatz vom 10.10.2013, dass einerseits dessen Entsendung durch sie mit 31.10.2013 endet. Andererseits setzte sie den Bf. auch in Kenntnis darüber, dass dieser ab 01.11.2013 aufgrund eines mit der Z geschlossenen Arbeitsvertrages für diese arbeiten wird. Dieses Informationsschreiben bestätigte der Bf. mittels seiner Unterschrift am 22.10.2013. Bereits am 16.09.2013 unterschrieb der Bf. gemeinsam mit Vertretern der Z den Angestelltendienstvertrag zu dieser. Der Vertrag sieht in Punkt 1. vor, dass das Arbeitsverhältnis des Bf. am 1.11.2013 beginnt und zeitlich unbefristet ist.

Daraus lässt sich aus Sicht des Streitjahres 2013 schließen, dass der Bf. spätestens mit Beginn des zeitlich unbefristeten Dienstverhältnisses zur Z den Entschluss fasste, längerfristig in Österreich zu verweilen und nicht sogleich nach Bulgarien zurückzukehren. Damit fiel aber die Unzumutbarkeit der Verlegung seines Familienwohnsitzes von Bulgarien nach Österreich wegen der Gewissheit einer lediglich vorübergehenden Beschäftigung weg. Dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien ab November 2013 aus anderen Gründen nicht zumutbar gewesen wäre, wie etwa wegen einer auswärtigen Berufstätigkeit der Ehefrau, wurde vom Bf. nicht vorgebracht. Auch aus der Aktenlage ergeben sich keine derartigen Anhaltspunkte.

Es folgt daraus, dass dem Bf. für den Zeitraum 01.01.2013 bis einschließlich 31.10.2013 die Kosten für dessen doppelte Haushaltsführung sowie für dessen notwendige Familienheimfahrten zu gewähren sind (siehe auch UFS 20.8.2010, RV/0658-G/09). Es werden daher Aufwendungen in Höhe von EUR 9.536 als Werbungskosten anerkannt.

Aufgrund der dargelegten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

D. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art 133 Abs 4 B-VG).

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, nämlich wann Kosten einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten Werbungskosten darstellen, existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 1. Februar 2019