

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin DSW in der Beschwerdesache XX, vertreten durch Mag. Peter Zivić, Weihburggasse 20, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 21.08.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 19.07.2017, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, 2015 und 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

1.) Von der Bf beantragte Kosten für Familienheimfahrten und (Miet)Aufwendungen (Kosten der doppelten Haushaltsführung) und zwar 2014: € 686,00 für Familienheimfahrten und € 4.318,86 für doppelte Haushaltsführung, 2015: € 686,00 für Familienheimfahrten und € 4.366,56 für doppelte Haushaltsführung und 2016: € 686,00 für Familienheimfahrten und € 4.397,04 für doppelte Haushaltsführung wurden im Zuge der Veranlagungen nicht anerkannt, da nach Ansicht der Abgabenbehörde die Bf die Voraussetzungen für eine steuerliche Berücksichtigung nicht erfülle.

2.) In den von der Bf durch ihren steuerlichen Vertreter fristgerecht eingebrachten drei Beschwerdeschriften wurde folgendes vorgebracht:

"Mit den Einkommensteuerbescheiden 2014, 2015 und 2016 wurde über Antrag der Bf eine Arbeitnehmerveranlagung für die Kalenderjahre 2014, 2015 und 2016 durchgeführt, jedoch weder die geltend gemachten Werbungskosten für die regelmäßigen Familienheimfahrten der Bf zu ihrem Ehemann an den Familienwohnsitz in K, noch die ebenfalls geltend gemachten (Miet)Aufwendungen der Bf für deren Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich unter dem Titel von Kosten der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt, weil eine Wohnsitzverlegung bzw. ein Nachzug des Ehemannes der Bf nach Österreich möglich gewesen sei.

Das Vorliegen eines auch nur der Eigenversorgung mit Lebensmitteln dienenden Grundbesitzes am Familienwohnsitz im Ausland (hier: K) und die erheblich höheren Lebenshaltungskosten in Österreich im Vergleich mit dem Herkunftsland (hier: K) begründen nach Ansicht des VwGH eine dauerhafte Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus einem der Nachfolgestaaten des ehemaligen Jugoslawiens nach Österreich (vgl. VwGH vom 10.3.2016, 2013/15/0146, mit zahlreichen weiteren Nachweisen gleichlautender Erkenntnisse des VwGH).

Wie aus dem beigeschlossenen Besitzblatt der K-Behörde vom 21.11.2016, in Bezug auf welches eine begl. Übersetzung noch nachgereicht werden wird, und der bereits samt begl. Übersetzung vorgelegten Grundbuchbescheinigung der Grundbuchgemeinde Z ebenfalls vom 21.11.2016 hervorgeht, verfügt der Ehemann der Bf am Familienwohnsitz in K über einen kleinen landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz (Acker- und Weideland). Diesen, im wesentlichen der Eigenversorgung mit frischen Lebensmitteln dienende Grundbesitz am Familienwohnsitz in K muß der Ehemann der Bf für die Dauer der beschäftigungsbedingten Abwesenheit der Bf in Österreich bewirtschaften, weshalb ihm und der Bf eine Verlegung des Familienwohnsitzes aus K nach Österreich nicht möglich bzw. entsprechend der Judikatur des VwGH nicht zumutbar ist.

Auch wäre der Verkauf des Grundbesitzes samt Haus am Familienwohnsitz in K aufgrund der enormen Immobilienpreisunterschiede zwischen der Republik Österreich und der Republik K für die Bf bzw. deren Ehemann mit einem nicht unerheblichen finanziellen Nachteil verbunden, zumal die Anschaffung einer halbwegs adäquaten Unterkunft (zB Eigentumswohnung), geschweige denn eines Hauses samt Grundbesitz, am Beschäftigungsort in Österreich aus dem in K erzielten bzw. erzielbaren Verkaufserlös nicht möglich wäre.

Es wird daher nach der Nachreichung einer begl. Übersetzung des beigeschlossenen Besitzblattes unter Hinweis auf die bestehende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die steuerliche Anerkennung der Werbungskosten für die Familienheimfahrten von Gastarbeitern aus dem ehemaligen Jugoslawien an deren Familienwohnsitze im ehemaligen Jugoslawien und für die Unterkunftskosten am Beschäftigungsort in Österreich beantragt.

3.) Mit Schreiben vom 27.09.2017 wurde eine Abschrift des Grundbuchsatzuzuges der der Eigenversorgung dienenden Liegenschaft in K samt beglaubigter Übersetzung nachgereicht. Diese weist YY (Ehemann der BF) als eingetragene Person aus, mit dem Zusatz "kein im Grundbuch eingetragener Eigentümer".

4.) Am 20.11.2017 wurde die Bf von der Abgabenbehörde bzgl ihrer Lebensumstände befragt und diesbezüglich ein Protokoll, das aktenkundig ist, aufgenommen.

5.) Die Abgabenbehörde hat die Beschwerden am 25.01.2018 als unbegründet abgewiesen. Ihrer Ansicht nach habe die Bf mit ihren drei Kindern 1991 bereits den Familienwohnsitz nach Österreich verlegt. Die Verlegung des Familienwohnsitzes durch

die Bf in den streitgegenständlichen Jahren von KÖ nach PK sei aus rein privaten Gründen erfolgt und mit ihrer Erwerbstätigkeit in Ka in keinem objektiven Zusammenhang.

6.) Die Bf stellte durch ihren steuerlichen Vertreter am 27.02.2018 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht, mit folgender Begründung:

Wie das Finanzamt ausführt (vgl. VwGH vom 26. Juli 2007, ZI. 2006/15/0047), ist die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen.

Wie das Finanzamt richtig festgestellt hat, lebt die Bf am Beschäftigungsort in Österreich seit dem Auszug ihrer erwachsenen Kinder seit Februar 2013, somit auch in den Streitjahren allein in einer ca. 53 m² großen Mietwohnung Adress1

Wie das Finanzamt in seinen Feststellungen trotz der diesbezüglich mehrmals wiederholten Ausführungen der Bf in ihrer Einvernahme vor dem Finanzamt am 20.11.2017 zu Unrecht nicht festgestellt hat, fuhr die Bf in den Jahren 2014 bis 2016 zumindest 5 bis 6 Mal zu ihrem Ehemann in das der Bf und ihrem Ehemann gemeinsam gehörende Einfamilienhaus nach K.

Wie das Finanzamt in seinen Feststellungen trotz der diesbezüglich mehrfachen Ausführungen der Bf in ihrer Einvernahme vor dem Finanzamt am 20.11.2017 und trotz der diesbezüglich vorgelegten Urkunden (Abschrift des Grundbuchsauszuges) zu Unrecht nicht festgestellt hat, bewirtschaftete der in K am Familienwohnsitz zurückgebliebene Ehemann der Bf während der Dauer der beschäftigungsbedingten Abwesenheit der Bf in Österreich in den streitgegenständlichen Jahren den kleinen, der Eigenversorgung mit Lebensmitteln dienenden, landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz am Familienwohnsitz in K, in einem in etwa 30 Kilometer von der Stadt Z entfernten Dorf Pr (vgl. VwGH vom 10. März 2016, ZI. 2013/15/0146).

Dadurch, daß die Bf in den letzten ca. 25 Jahren jeweils nur 5 bis 6 Mal pro Jahr, in den Jahren 2014 bis 2016 laut Aussage der Bf sogar öfter, zu ihrem Ehemann nach K gefahren ist, geht das Bestehen eines gemeinsamen Haushaltes mit ihrem Ehemann am Familienwohnsitz in K entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde nicht verloren. In Österreich arbeitende Gastarbeiter aus den südlicheren Nachfolgestaaten des ehemaligen Jugoslawiens (Makedonien, Kosovo) oder aus der Türkei fahren erfahrungsgemäß in aller Regel lediglich 2 bis 3 Mal jährlich (zu Urlaubszeiten oder über durch Feiertage verlängerte Wochenenden) zu ihren Familien bzw. Ehefrauen an den gemeinsamen Familienwohnsitz in den vorgenannten Ländern, sehen ihre Ehefrauen sohin lediglich 2 bis 3 Mal pro Jahr, ohne daß dadurch der gemeinsame Haushalt am Familienwohnsitz aufgehoben würde und eine Berücksichtigung von Werbungskosten für die zwei- bis dreimaligen Familienheimfahrten pro Jahr zu Gunsten des in Österreich beschäftigten Steuerpflichtigen ausgeschlossen wäre; so auch die Rechtsansicht und ganz überwiegende Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung bzw. nahezu aller österreichischer Finanzämter. Warum die steuerliche Anerkennung einer

doppelten Haushaltsführung im gegenständlichen Fall gegen das durch Art.7 B-VG festgelegte Sachlichkeitsgebot und das in § 114 Abs.1 BAO verankerte Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen sollte, wie das Finanzamt vermeint, ist zudem nicht nachvollziehbar.

Bis zum Jahr 2013 war die Republik K kein Mitgliedsstaat der Europäischen Union; Familienangehörige wie der Ehemann der Bf daher sog. Drittstaatsangehöriger (die Bf ist trotz ihres langjährigen Aufenthaltes in Österreich nach wie vor k Staatsbürgerin geblieben, wie aus den Feststellungen des Finanzamtes hervorgeht), welcher für seinen dauerhaften Aufenthalt in Österreich einer quotenpflichtigen Niederlassungs-Bewilligung bedurfte, wozu der Verwaltungsgerichtshof in den letzten Jahren in mehreren seiner Erkenntnisse mehrfach ausgeführt hat, daß sich die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus einem solchen Drittstaat nach Österreich schon aus den restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen im Zusammenhang von Aufenthalts- bzw. Niederlassungsbewilligungen an sog. Drittstaatsangehörige ergibt. Nun ist die Republik K zwar seit Juli 2013 ein Mitgliedsstaat der Europäischen Union und daher ein Nachzug des Ehemannes der Bf aufgrund fremdenrechtlicher Bestimmungen leichter möglich und die Erteilung eines Daueraufenthaltstitels auch an den Ehemann der Bf nicht mehr quotenpflichtig, es stellt sich diesbezüglich aber die Frage, ob ihrem Ehemann, der schon im Jahr 2016 das 61. Lebensjahr vollendet hatte und in K auf den Pensionsbezug wartet, eine Verlegung des

7.) Nach Einlangen der Vorlageanträge erging am 24.04.2018 ein Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde an die Bf mit folgendem Inhalt:

- Bei ihrer Befragung am 20.11.2017 im Finanzamt (vgl. Niederschrift vom 20.11.2017, Seiten 2 und 4) haben Sie ausgesagt, dass die Liegenschaft in K im gemeinsamen Eigentum von Ihnen und Ihrem Ehegatten steht. In der aktenkundigen „Abschrift des Grundbuchsauszuges“ vom 21.11.2016 wird ausgeführt, dass Herr YY kein im Grundbuch eingetragener Eigentümer ist, und dass diese Abschrift des Grundbuchsauszuges kein Nachweis über das Eigentum der im Auszug angeführten Katasterzellen ist. In der „Bescheinigung vom 21.11.2016“ wird angemerkt, dass diese Bescheinigung kein Nachweis über das Eigentumsrecht ist. Sie werden daher ersucht, einen geeigneten Nachweis über das gemeinsame Eigentum von Ihnen und Ihrem Ehegatten an der genannten Liegenschaft nachzureichen;*
- Sie werden ersucht, den Nachweis über Ihre Wohnsitzmeldung in Pr zu übermitteln (siehe dazu die Niederschrift vom 20.11.2017, Seite 4);*
- Für Fahrten nach Pr wurden für die Veranlagungszeiträume 2014, 2015 und 2016 jährlich gleichbleibend € 686,00 beantragt. Sie werden ersucht, eine Aufstellung über die genauen Zeiten der Fahrten nach Pr in den Jahren 2014, 2015 und 2016 vorzulegen und die Kosten durch die Vorlage der diesbezüglichen Zug- und Busfahrtscheine (vgl. Niederschrift vom 20.11.2017, Seite 4) nachzuweisen.*

8.) Das Ergänzungsersuchen wurde durch den steuerlichen Vertreter der Bf am 30.05.2018 wie folgt beantwortet:

- 2 Meldebestätigungen samt begl. Übersetzungen betreffend die Bf und deren Ehemann;
- Die k Wortfolge „ ppl “ heißt juristisch richtig übersetzt „Abschrift des Besitzblattes“ und nicht, wie in der vorgelegten begl. Übersetzung „ Abschrift des Grundbuchauszuges “ ; es handelt sich daher richtigerweise um keinen Grundbuchauszug, sondern um die Bestätigung des örtlich zuständigen Katasteramtes (ausstellende Behörde ist ja das STAATLICHE VERMESSUNGSAMT, GEBIETSAMT FÜR KATASTER Z, und nicht das auch in K bei den Bezirks- bzw. Grundgerichten geführte „ GRUNDBUCHAMT “; auch die Übersetzung der Wortfolge (IV) mit „ KEIN IM GRUNDBUCH EINGETRAGENER EIGENTÜMER “ ist insoweit juristisch nicht ganz richtig, zumal es juristisch richtig heißen müßte „ AUSZERBÜCHERLICHER EIGENTÜMER “ ; tatsächlich ist der Ehemann der Bf lediglich außerbücherlicher Eigentümer der im Grundstückekataster des Katasteramtes Z eingetragenen Katasterparzelle mit der Katasterzahl NR; die anlässlich ihrer Befragung gemachte Aussage der Bf, daß die Liegenschaft im gemeinsamen Eigentum von ihr und ihrem Ehegatten steht, ist sohin juristisch ungenau und nicht richtig, sondern steht diese Liegenschaft juristisch richtig im außerbücherlichen Eigentum des Ehegatten und nachdem die Bf mehr als 30 Jahre mit ihrem Ehegatten auf dieser Liegenschaft im gemeinsamen Haushalt gelebt hat (siehe die beigeschlossenen beiden Meldebestätigungen) gemäß Ersitzungsrecht im gemeinsamen Besitz von ihr und ihrem Ehegatten;
- Was die jährlichen Kosten der Heimfahrten der Bf betrifft, so wurden diese aufgrund der Angaben der Bf über die Häufigkeit ihrer Heimfahrten nach K und aufgrund der nur noch teilweise vorhandenen ÖBB-Fahrscheine nach K und Autobusfahrkarten in K geschätzt; die aus den Jahren 2014 bis 2016 noch im Besitz der Bf befindlichen Autobus- bzw. Zugfahrkarten werden hiemit im Original beigeschlossen.

9.) Mit Schriftsatz vom 11.06 .2018 erging ein weiteres Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde an die Bf mit folgendem Inhalt:

Sie haben am 24.04.2018 Meldebestätigungen und Fahrscheine vorgelegt. Zu den vorgelegten Unterlagen werden Sie um Beantwortung der folgenden Fragen ersucht.

Laut Bescheinigung der Polizeiverwaltung von Z hatten Sie auf dem Gebiet der Republik K in Pr, Strasse, von 16.4.1979 bis 17.8.2016 einen (Haupt)Wohnsitz inne. Aus welchen Gründen haben Sie den genannten Wohnsitz in K, der auch als Wohnsitz Ihres Ehegatten aktenkundig ist, am 17.8.2016 aufgegeben?

Laut den vorgelegten Fahrscheinen für das Jahr 2014 sind Sie am 18.3.2014, 24.3.2014 und am 29.3.2014 nach K gereist. Sie werden ersucht mitzuteilen, ob Sie tatsächlich innerhalb von 10 Tagen 3-mal nach Pr zu Ihrem Ehegatten gefahren sind (auf die größeren Zeitabstände zwischen den übrigen dokumentierten Fahrten darf hingewiesen werden) und Gründe für diese 3 zeitnahen Fahrten bekanntzugeben.

10.) Das Ergänzungsersuchen wurde durch den steuerlichen Vertreter der Bf am 27.09.2018 wie folgt beantwortet:

Was die Ermittlung der in den Jahren 2014, 2015 und 2016 der Bf jeweils erwachsenen Kosten für die Familienheimfahrten zu ihrem Ehemann nach K betrifft, so werden diese gemäß § 184 BAO nur geschätzt werden können, und zwar zum einen auf Basis der von der Bf bei deren d.a. Einvernahme angegebenen Häufigkeit ihrer Familienheimfahrten in den Jahren 2014, 2015 und 2016 und zum anderen auf Basis der noch vorhandenen Zugfahrkarten, aus welchen zumindest der (Fahr)Preis für die Zugfahrkarte von ZaS nach Za bzw. von Za nach ZaS hervorgeht; allenfalls wäre diesbezüglich auch noch eine Auskunft über die Höhe des (Fahr)Preises zwischen diesen beiden Destinationen in den Jahren 2014, 2015 und 2016 seitens den ÖBB einzuholen.

Was die Abmeldung der Bf am Familienwohnsitz in K per 17.8.2016 betrifft, so hängt diese Abmeldung gemäß den ro Bestimmungen offenbar mit dem in der Zwischenzeit abgelaufenen ro Personalausweis der Bf zusammen, was die Bf jedoch, wie sie schreibt, noch beim ro Innenministerium abklären muß, zumal sie von einer solchen (polizeilichen) Abmeldung am Familienwohnsitz in K nichts wußte.

11.) Die Abgabenbehörde hat am 03.10.2018 die Beschwerden dem BFG vorgelegt.

12.) Am 22.01.2019 langte folgender Schriftsatz des steuerlichen Vertreters der Bf beim BFG ein:

In obiger Angelegenheit erlaube ich mir unter Hinweis auf das seinerzeitige Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 11.6.2018 und die dortige unter Punkt I. dieses Ergänzungsersuchens gestellte Frage "Aus welchen Gründen haben Sie den genannten Wohnsitz in K, der auch als Wohnsitz Ihres Ehegatten aktenkundig ist, am 17.8.2016 aufgegeben?" folgendes nachzureichen und Stellung zu nehmen:

Handschriftliche Erklärung der Bf samt begl. Übersetzung, aus welcher hervorgeht, daß sich die Bf nach dem 17.08.2016 (siehe die vorgelegte Meldebescheinigung der Bf am Familienwohnsitz in K samt begl. Übersetzung) in K am Familienwohnsitz in K (gemäß den neueren ro Meldebestimmungen) nicht mehr (als Nebenwohnsitz) anmelden konnte bzw. per 17.08.2016 von Amts wegen abgemeldet wurde, weil sie sich nicht mehr zumindest drei Monate in K aufgehalten hat, sondern lediglich in den Urlauben, wobei sie jedoch lediglich 35 Urlaubstage pro Jahr hat und sich daher nicht zumindest drei Monate pro Jahr in K aufhalten kann.

13.) Zu der durch die Bf mit Schriftsatz vom 22.01.2019 nachgereichten Erklärung hält das Finanzamt über Vorhalt fest, dass es sich um eine Eigenerklärung der Bf und nicht um ein behördliches Schriftstück handle. Eine Verifizierung der Ausführungen in der handschriftlichen Erklärung der Bf sei dem Finanzamt daher nicht möglich. Die Bf spräche in ihrer Erklärung von der Anmeldung eines Nebenwohnsitzes. Dass die Bf lediglich von einem Nebenwohnsitz und nicht vom Familienwohnsitz in K ausgehe, bestätige die Ausführungen in der BVE, dass der Familienwohnsitz der Bf in Österreich liege.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Die BF ist k Staatsbürgerin (Jahrgang 1960) und ist mit Herrn YY seit datum1 verheiratet. Die Ehe ist (nach Aussage der BF) aufrecht. Der Familienwohnsitz hat sich nach der Eheschließung mit dem Ehegatten und den Kindern in K/Pr befunden.

Die BF ist im Jahr 1991 mit ihren 3 Kindern JC, geb. Datum2, MC, geb. Datum3 und MC, geb. (ebenfalls) Datum3, auf Grund des in K zu dieser Zeit herrschenden Krieges nach Österreich gezogen.

Der Ehegatte ist nicht nach Österreich mitgezogen.

Die Kinder haben nach dem Zuzug 1991 ausschließlich in Österreich gelebt und sind auch derzeit in Ka wohnhaft, CM in der B2 seit 15.04.2014, MC in der F1 seit 29.08.2012 und JC in der M1 vom 17.11.2009 - 11.12.2017 und dann U1 (Abfrage ZMR und Niederschrift mit der BF vom 20.11.2017, Seite 2).

Die BF hat nach ihrem Zuzug nach Österreich zuerst in einem Zimmer, 1992/1993 in einer kleinen Wohnung im Ausmaß von 20 m² gelebt. Danach wohnte die Bf mit ihren Kindern zuerst in der N1, Ka (zwei Zimmer), danach in der Mi! in Ka (ca 91 m²) und seit 15.02.2013 wohnt sie in der Fa1, nach Auszug der Kinder. Die Wohnung hat eine Größe von 53,45 m² (siehe dazu: Schreiben der Wohnbau Genossenschaft, Abfrage ZMR und Niederschrift mit der BF vom 20.11.2017, Seite 2).

Die BF arbeitet seit 7 Jahren (Arbeitsbeginn: 01.06.2010) bei „BK“ in Ka und ist auch in den Beschwerde Jahren 2014, 2015 und 2016 dort beschäftigt (Niederschrift mit der BF vom 20.11.2017, Seite 5). Davor hat die BF bei diversen Arbeitgebern gearbeitet, wobei Daten lt Finanzamt bis in das Jahr 1994 erfasst sind.

Die BF gab anlässlich ihrer Befragung am 20.11.2017 bekannt, dass sie beabsichtige noch 2 1/2 Jahre zu arbeiten. Ob sie danach nach K gehe, sei ungewiss, da die 3 Kinder und die 3 Enkelkinder in Österreich leben (Niederschrift mit der BF vom 20.11.2017, Seite 5).

In K lebt der Ehegatte der BF, der sich vor ca. 15 Jahren lediglich für ein Jahr in Österreich bei der BF aufgehalten hat. Lt Aussage der Bf war er mit Ausnahme des einen erwähnten Jahres nicht in Österreich aufhältig und hat die Familie auch nicht besucht (Niederschrift mit der BF vom 20.11.2017, Seite 2).

Die BF und ihr Ehegatte sind in K in der Gemeinde Pr nach Aussage der BF vom 20.11.2017 gemeinsame Eigentümer einer aktenkundigen Liegenschaft (Liegenschaft), die laut Aussage der BF durch den Ehegatten im Ausmaß von ca. 864 - 964 m² als Anbaufläche für die Eigenversorgung mit Oliven, Salat, Kartoffeln und Äpfeln genutzt wird. Die Weide- und Waldflächen werden nicht genutzt.

Die Wohnnutzfläche des auf der Liegenschaft stehenden Wohngebäudes betrug vor dem Wegzug der BF nach Österreich ca. 100-120 m².

Seit dem EU-Beitritt Ks und - daher im streitgegenständlichen Zeitraum - besteht für den Ehegatten jederzeit die Möglichkeit nach Österreich zu kommen und hier zu arbeiten.

Der Ehegatte der BF (2017: 62jährig) war in den Jahren 2014, 2015 und 2016 nicht berufstätig, bezieht keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Eigenversorgung), hatte einen Schlaganfall (ist aber alleine lebensfähig). Er ist pensionsberechtigt in K (ca. 200 €). Eine geringe Pension aus Deutschland für eine 2-jährige Tätigkeit dort wird von ihm bezogen (Niederschrift mit der BF vom 20.11.2017).

In der Zeit des Krieges hat der Ehegatte in der Stadt gelebt und ist einer Beschäftigung nachgegangen. Nach dem Krieg hat er das Haus wieder aufgebaut und war als Maurer tätig. Danach hat er ausschließlich die Landwirtschaft betrieben.

In der Zeit zwischen 1991 und 2013 ist die Bf nach eigener Aussage ca 5 - 6 mal nach K gefahren (Sommerferien/Feiertage/Fenstertage). Die Kinder wurden in den Ferien soweit es möglich war mitgenommen. In den streitgegenständlichen Jahren ist die Bf nach eigener Aussage 5-6mal und zusätzlich 2-3 mal nach K gefahren.

Wie dem Vorhalteverfahren entnommen werden kann, ist die Liegenschaft im außerbücherlichen Eigentum des Ehegatten und gemäß Ersitzungsrecht im gemeinsamen Besitz beider.

Eine Bescheinigung der Polizeiverwaltung von Z, ausgestellt am 09.04.2018, bestätigt für den Zeitraum 16.04.1979 - 17.08.2016 den Hauptwohnsitz der Bf auf dem Gebiet der Republik K/Pr.

Die Abmeldung der Bf am Familienwohnsitz in K hängt mit dem in der Zwischenzeit abgelaufenen ro Personalausweis zusammen.

Lt beglaubigter Übersetzung einer handschriftlichen Erklärung der Bf kann ein Nebenwohnsitz nur dann angemeldet werden, wenn man sich vorher mindestens 3 Monate in der Republik K aufgehalten hat. Die Bf hatte lt eigener Aussage nur 35 Tage Urlaub.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde erfüllt die Bf nicht die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung. Dem widerspricht die Bf.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes und weiteren Ermittlungen der Abgabenbehörde.

Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Aufwendungen für eine Wohnung am oder in der Nähe des Beschäftigungsorts sind daher grundsätzlich gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 Einkommensteuergesetz (EStG) nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für Familienheimfahrten bzw doppelte Haushaltsführung, wie zB die Kosten für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist.

Eine berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (VwGH 20.12.2000, 97/13/0111). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist.

Ein "Familienwohnsitz" liegt immer dort, wo ein in (Ehe)Partnerschaft lebender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen und einen eigenen Hausstand hat. Dabei ist auch zu berücksichtigen, an welchem Ort die häufigste Anwesenheit zur Erzielung von Einkünften notwendig ist.

Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen (vgl VwGH 26. Juli 2007, 2006/15/0047).

Unterhält ein Steuerpflichtiger einen vom Beschäftigungsort entfernten Wohnsitz und ist die Verlegung dieses Wohnsitzes im Veranlagungsjahr unzumutbar, sind die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung gegeben. Diesfalls macht es keinen Unterschied, ob die Unzumutbarkeit bereits früher vorgelegen hat oder später möglicherweise eintreten kann.

Behält ein Steuerpflichtiger den bisherigen (Familien)Wohnsitz deswegen bei, weil er dort über Eigentum verfügt, so sind die Aufwendungen für eine Wohnung am oder in der Nähe des Arbeitsortes privat veranlasst und nicht abzugsfähig. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass der Besitz eines Eigenheimes keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den neuen Arbeitsort darstellt (VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207).

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Als Gründe für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung hat die BF im Wesentlichen genannt, dass der Ehegatte am Familienwohnsitz in K über einen kleinen landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz (Acker- und Weideland) verfügt. Diesen, im wesentlichen der Eigenversorgung mit frischen Lebensmitteln dienenden Grundbesitz am Familienwohnsitz in K müsse der Ehegatte der BF für die Dauer der beschäftigungsbedingten Abwesenheit der BF in Österreich bewirtschaften, weshalb ihm und der BF eine Verlegung des Familienwohnsitzes von K nach Österreich nicht möglich bzw. entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) nicht zumutbar sei. Auch wäre der Verkauf des Grundbesitzes samt Haus am Familienwohnsitz in K aufgrund der enormen Immobilienpreisunterschiede zwischen der Republik Österreich und der Republik K für die BF bzw. deren Ehegatten mit einem nicht unerheblichen finanziellen Nachteil verbunden, zumal die Anschaffung einer halbwegs adäquaten Unterkunft (z.B. Eigentumswohnung), geschweige denn eines Hauses samt Grundbesitz, am Beschäftigungsort in Österreich aus dem in K erzielten bzw. erzielbaren Verkaufserlös nicht möglich wäre.

Wie § 16 Abs. 1 EStG unzweifelhaft bestimmt, sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen und es bedarf daher, wie bereits oben ausgeführt wurde, eines kausalen Zusammenhanges zwischen der Erwerbsquelle und den steuerlich zu berücksichtigenden Ausgaben. Andernfalls greift das Abzugsverbot des § 20 EStG.

Ein solcher Zusammenhang fehlt im streitgegenständlichen Fall.

Die Möglichkeit Wohnungskosten als Werbungskosten in Abzug bringen zu können, ergibt sich bei Vorliegen einer (Ehe)Partnerschaft nur dann, wenn ein Partner außerhalb des gemeinsamen Familienwohnsitzes einer Beschäftigung nachgeht und der andere Partner den gemeinsamen Familienwohnsitz aus den auch durch die BF genannten Gründen nicht (oder nicht sofort) aufgeben kann.

Der Grund, warum die BF nach Österreich und hier nach Ka gekommen ist, liegt allerdings nicht in einer beruflichen Absicht begründet, sondern darin, dass die BF dem im Jahr 1991 herrschenden Krieg in K zu entkommen suchte (Niederschrift mit der BF vom 20.11.2017, Seite 2).

Die BF ist zu Kriegsbeginn 1991 auch nicht alleine und vorübergehend nach Österreich gekommen, sondern mit ihren 3 Kindern und hat daher ab diesem Zeitpunkt neben dem Familienwohnsitz in K einen zweiten Hausstand in Ka gegründet.

Nach Ansicht des BFG hat die Bf mit Ende des Kkrieges 1995 jedenfalls die Familienwohnung und damit den Familienwohnsitz vom bisherigen Wohnort in K nach Ka verlegt.

Für diese Ansicht sprechen folgende Fakten:

Die Bf ist nicht wie viele ihrer Landsleute nach Kriegsende in ihre Heimat zurückgekehrt, sondern hat sich zusammen mit ihren drei Kindern für ein Verbleiben in Österreich entschieden.

Sie hat im Laufe der Zeit für ihre vierköpfige Familie (Mutter mit drei schulpflichtigen Kindern) Räumlichkeiten zum Wohnen ausgesucht, die nach Größe und Ausstattung ein ihren Verhältnissen entsprechendes Heim (zuletzt: ca 91m²) boten.

Die Kinder kamen ihrer Schulpflicht in Österreich nach.

Die BF arbeitet, nach erteilter Arbeitserlaubnis, aktenkundig durchgehend seit dem Jahr 1994 in Österreich, um den Lebensunterhalt für ihre Familie zu sichern.

Diese Tatsachen lassen keinen anderen Schluss zu, als dass die Bf ihre engsten persönlichen Beziehungen zumindest ab Kriegsende nicht mehr in K sondern in Ka hatte. Dem in K verbliebenen Ehegatten kommt bei dieser Beurteilung, zumal alle drei Kinder unstrittig in der Obhut der Mutter in Ka lebten, keine Bedeutung zu, wie auch die wenigen Besuche der Familie beim Vater in den Sommerferien.

Die BF hat, nachdem die Kinder selbsterhaltungsfähig waren und die gemeinsame Wohnung verlassen haben, mit Februar 2013 die bisherige Familienwohnung (ca: 91 m²) aufgegeben und ist am Ort ihrer Beschäftigung in eine kleinere Wohnung (ca: 53m²) in Ka, Fa1 gezogen.

Auch wenn sich daraus ergibt, dass die BF nicht mehr mit ihren Kindern eine gemeinsame Wohnung teilt, leben sowohl die BF als auch ihre drei Kinder und ihre drei Enkelkinder weiter in unmittelbarer Nähe (siehe dazu: ZMR). Damit bleibt Ka für die Bf trotz getrennter Wohnverhältnisse der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen und der Ort wo sie ihre engsten persönlichen Beziehungen lebt, selbst wenn sie jetzt mehrmals im Jahr ihren Ehegatten, dem ein Nachzug mit EU-Beitritt Ks jederzeit möglich wäre, in K besuchen kann. In diesem Zusammenhang erwähnenswert ist auch die Bescheinigung der Polizeiverwaltung Z, die den Hauptwohnsitz der Bf auf dem Gebiet der Republik K/Pr nur bis zum 17.08.2016 bestätigt und die Aussage der Bf, dass sie keinen Nebenwohnsitz in K auf Grund ihrer geringen Aufenthaltsdauer bekommt. Dazu kommt auch, dass die BF anlässlich ihrer Befragung im Finanzamt am 20.11.2017 ausgesagt hat, dass sie nicht wisse, ob sie nach ihrer Pensionierung nach K zurückkehren werde, da ihre Kinder und ihre Enkelkinder in Österreich leben.

Es steht daher auch für das BFG unzweifelhaft fest, dass der Familienwohnsitz der BF in den von den Beschwerden umfassten Jahren 2014, 2015 und 2016 in Ka gelegen ist und nicht wie die Bf vermeint in K und die streitgegenständlichen Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 20 EStG fallen.

Wenn nun die Bf vermeint, dass mit dem Auszug der Kinder 2013 ihr Familienwohnsitz (wieder) am Wohnsitz des Ehegatten in Pr/K begründet wäre, ist ihr entgegenzuhalten, dass eine solche Wegverlegung eines seit 1995 bestehenden Familienwohnsitzes am Beschäftigungsort Ka niemals aus beruflicher Veranlassung,

sondern nur aus rein privaten Gründen erfolgt. Damit fehlt der Führung eines zweiten Hausstandes am Beschäftigungsort der objektive Zusammenhang mit der Berufstätigkeit. (vgl. VwGH 26.4.2006, 2006/14/0013; BFG vom 05.10.2017, RV/2100198/2013).

Die durch die BF als wesentlich erachteten Ausführungen zum Vorliegen eines kleinen landwirtschaftlichen Grundbesitzes zur Eigenversorgung des Ehegatten in K mit dem Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 10.3.2016, 2013/15/0146 gehen insofern ins Leere, als der streitgegenständliche Sachverhalt ein gänzlich anderer ist. Es liegt in den Streitjahren eben keine Verlegung des Familienwohnsitzes von K nach Österreich vor, sondern umgekehrt.

Erwähnenswert ist auch, dass der Ehegatte der Bf lediglich außerbücherlicher Eigentümer des Grundbesitzes ist und ein Verkauf der kleinen Landwirtschaft, der wie in der Beschwerde ausgeführt, unstrittig mit finanziellen Nachteilen verbunden wäre, mit hoher Wahrscheinlichkeit auch schwer umzusetzen wäre.

Die Beschwerden sind daher unbegründet und waren abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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. Die Revision ist zulässig, da sich zum im gegenständlichen Verfahren verwirklichte Sachverhalt keine Rechtsprechung findet.

Salzburg-Aigen, am 17. Februar 2020