

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Peter Zivić, Weihburgg 20, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 27. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 22. Jänner 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer machte anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung 2018 unter den Werbungskosten Kosten für Familienheimfahrten von 1.155 Euro und Kosten für doppelte Haushaltsführung von 8.184 Euro geltend.

Mit Eingabe vom 8.11.2019 legte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt verschiedene Urkunden zur Bescheinigung der Werbungskosten vor. Das Finanzamt ersuchte mit Schreiben vom 14.11.2019 um Übermittlung ergänzender Nachweise.

Mit **Einkommensteuerbescheid vom 22.1.2020** für 2018 wurde lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten berücksichtigt, da das Finanzamt trotz Aufforderung nicht alle Unterlagen erhalten habe.

Mit Eingabe vom 27.1.2020 legte der steuerliche Vertreter unter Bezugnahme auf das Ergänzungsersuchen vom 14.11.2019 weitere Belege vor.

In der **Beschwerde vom 27.2.2020** wandte sich der steuerliche Vertreter gegen die Nichtberücksichtigung der beantragten Werbungskosten und brachte vor:

Eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus einem Drittstaat, wie hier Bosnien-Herzegowina, sei nach ständiger Judikatur nicht nur bei entsprechenden Einkünften des am Familienwohnsitz verbliebenen Ehepartners gegeben, sondern auch bei der Bewirtschaftung eines lediglich der Eigenversorgung mit Lebensmitteln und Heizmaterial dienenden landwirtschaftlichen Grundbesitzes gegeben, auch wenn dadurch keine Einkünfte erzielt werden.

Eine Übersiedlung der Familie (Ehefrau und zwei im Haushalt lebende volljährige Kinder) aus Bosnien-Herzegowina nach Österreich wäre für den Bf auch aus wirtschaftlichen Gründen nicht möglich bzw mit nicht unerheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden. Dem Bf wäre die Anschaffung einer adäquaten (Eigentums)Wohnung, geschweige denn eines Hauses wie am Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina, in Österreich aufgrund der unterschiedlichen Immobilienpreise aus dem Verkaufserlös der Liegenschaft am Familienwohnsitz nicht möglich.

Schließlich sei die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich aufgrund der restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen iZm der nach wie vor quotenpflichtigen Erteilung von Daueraufenthaltstiteln zum Zweck der Familiengemeinschaft in Österreich für sog. „Drittstaatsangehörige“ unzumutbar. Der VwGH habe in zahlreichen Fällen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich bestätigt.

Das Finanzamt legte in der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 20.3.2020** die Rechtslage zu doppelter Haushaltsführung dar. Die Behörde kam sodann zu dem Ergebnis, dass für die Beurteilung der Bedeutung der Eigenversorgung einer Familie durch eine Landwirtschaft auch die wirtschaftlichen Umstände in einem Land zu berücksichtigen seien. Einer kleinen Landwirtschaft mit einer Fläche von unter 2 ha komme keine große wirtschaftliche Bedeutung zu.

Da der Bf in Bosnien-Herzegowina über ein Grundstück mit einer Fläche von rund 1,2 ha und ein Eigenheim verfüge und das Einkommen des Bf zwar nicht für die Lebenshaltungskosten der Familie (Gattin und zwei volljährige Kinder), jedoch für die Erhaltungskosten des Immobilienbesitzes ausreiche und das Einkommen für die Kaufkraft der benötigten

Lebensmittel als ausreichend angesehen werde, sei die Beibehaltung des Familienwohnsitzes im Ausland einer rein privaten Veranlassung zuzuordnen.

Bei einem Jahreseinkommen von 26.111,81 Euro samt dem Erlös aus dem Verkauf des Familienwohnsitzes sei es auch nicht finanziell unzumutbar, in Wien eine adäquate Wohnung für eine zweiköpfige Familie zu finden. Unbestritten sei das Preisniveau in Bosnien-Herzegowina niedriger als in Österreich, jedoch sei dieses nicht mehr mit dem vor einigen Jahren zu vergleichen. Man könne davon ausgehen, dass der Verkauf des Familiensitzes durchaus einen adäquaten Erlös erzielen würde, auch wenn dieser nicht so hoch wäre wie bei einem Verkauf eines vergleichbaren Einfamilienhauses in Österreich. Wenn in Zukunft statt eines Einfamilienhauses nur eine Wohnung bewohnt werde, sei dies kein Kriterium für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung.

Es sei auch festzuhalten, dass der Bf seit 7/2017 über eine Zwei-Zimmer-Wohnung mit ca 58 m² in Wien verfüge.

In der Folge langte bei der Abgabenbehörde ein **Antrag vom 27.4.2020 auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein. Für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus einem Drittstaat (wie hier Bosnien-Herzegowina) nach Österreich, sei ausreichend, dass der Steuerpflichtige im Drittstaat über ein Haus und einen der Eigenversorgung dienenden landwirtschaftlichen Grundbesitz verfüge, der von der Ehefrau bewirtschaftet werde, und dass die erheblich höheren Lebenshaltungskosten in Österreich der Verlegung des Familienwohnsitzes entgegenstehen (BFG 23.3.2017, RV/5101633/2016). In dem Fall, der dieser Entscheidung zugrunde liege, habe der Steuerpflichtige am Familienwohnsitz in Serbien lediglich über 1.855 m² Ackerfläche und 1.075 m² Obstgarten verfügt. Dennoch sei dem Grundbesitz seitens des BFG eine wirtschaftliche Bedeutung für die Eigenversorgung der Familie mit Lebensmitteln zugebilligt worden. Im vorliegenden Fall besitze der Bf in Bosnien-Herzegowina mehr als 1 ha an Ackerland, Wiesen, Wald, Weiden und Obstgarten.

Den Familiennachzug aus einem Drittstaat, wie beispielsweise Bosnien-Herzegowina, würden schon allein die nach wie vor bestehenden restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen betreffend die Erteilung von Daueraufenthaltstiteln an Drittstaatsangehörige unzumutbar machen. Ein Familiennachzug sei auf Grund der geringen Anzahl an jährlich zugewiesenen Quotenplätzen grundsätzlich unvorhersehbar und mit langen Wartezeiten verbunden, weshalb auch nicht pro forma ein Antrag auf Erteilung einer solchen Daueraufenthaltsbewilligung gestellt werden müsse, um die grundsätzliche Unzumutbarkeit nachzuweisen (BFG 20.8.2018, RV/2101725/2016).

Die Erteilung einer Daueraufenthaltsbewilligung an einen Drittstaatsangehörigen zum Zweck der Familiengemeinschaft verlange nicht nur ausreichende finanzielle Mittel des Antragstellers bzw des in Österreich beschäftigten Ankerfremdens, sondern auch den Nachweis

ausreichender Deutschkenntnisse des Drittstaatsangehörigen, über welche die 54-jährige Ehefrau des Bf, die ihr ganzes Leben in Bosnien-Herzegowina gelebt habe, nicht verfüge. Diese müsste daher zunächst in Bosnien-Herzegowina monatelang Deutschsprachkurse besuchen, um auf das geforderte Niveau der deutschen Sprache zu kommen.

Die Unzumutbarkeit aufgrund der fremdenrechtlichen Bestimmungen gehe auch aus der Entscheidung BFG 6.6.2018, RV/7103317/2016, hervor.

Der Feststellung des Finanzamtes, dass der Unterschied in den Lebenshaltungskosten zwischen Österreich und Bosnien-Herzegowina in den letzten Jahren erheblich geringer geworden sei, werde nicht gefolgt. Dies treffe möglicherweise teilweise auf einige große Städte und Ballungszentren in Bosnien-Herzegowina zu, mit Sicherheit aber nicht auf die meisten ländlichen Gebiete, wie auch die Heimatgemeinde des Bf. Tatsächlich sei der Unterschied in den Lebenshaltungskosten nach wie vor enorm und betrage beispielsweise das durchschnittliche Lohnniveau in Bosnien-Herzegowina lediglich ein Viertel bis ein Drittel des österreichischen Lohnniveaus.

Das Finanzamt lege die Beschwerde und die Akten des Verwaltungsverfahrens dem **Bundesfinanzgericht** zur Entscheidung vor.

Nach einem Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts übermittelte der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 28.12.2021** die derzeit gültige Rot-Weiß-Rot-Karte Plus des Bf und eine Bestätigung der Magistratsabteilung 35 vom 15.12.2021 über erteilte Aufenthaltstitel vor. Er brachte vor, der Bf sei seit 2012 in Österreich beschäftigt. Der Bf habe (auch 2018) jeweils befristete Aufenthaltstitel erhalten.

Auch der gänzliche Mangel deutscher Sprachkenntnisse Seitens der Ehefrau habe auf jeden Fall die Erlangung eines Daueraufenthaltstitels „Familienangehöriger“ erschwert und verzögert.

Das in Bosnien-Herzegowina bewohnte Einfamilienhaus stehe im Eigentum der Ehegattin. Auf der Liegenschaft befinde sich ein Obstgarten (siehe Katasterauszug), auf welchem Obst und Gemüse zur Eigenversorgung des Bf und seiner Ehefrau, mitunter auch anderer Verwandter, angebaut werden. Eine schriftliche Bestätigung könne dazu nicht vorgelegt werden, da keine Einkünfte erzielt werden.

Auch der Liegenschaftsanteil des Bf an einem land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstück diene nicht zur Erzielung von Einkünften, sondern der Selbstversorgung mit Lebensmitteln. Diesbezüglich sei es nicht gelungen, eine behördliche Bestätigung einzuholen.

Der Verkauf der Liegenschaft bzw des Liegenschaftsanteiles sei aufgrund der gegebenen wirtschaftlichen Situation in den letzten Jahren nahezu unmöglich und wäre auf jeden Fall mit einem erheblichen wirtschaftlichen Nachteil bzw einer erheblichen Vermögenseinbuße

verbunden. Der Erwerb einer adäquaten Eigentumswohnung oder eines Einfamilienhauses in Österreich wäre aus dem Verkaufserlös aus diesen Liegenschaften nicht möglich.

In der **Stellungnahme vom 27.1.2022** kam der Vertreter des Finanzamtes nach Durchsicht der Seitens des Bf nachgereichten Dokumente zu dem Ergebnis, dass in Hinblick auf die lediglich jeweils mit drei Jahren befristeten Aufenthaltstitel die Verlegung des Familienwohnsitzes als unzumutbar zu qualifizieren sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ist in Österreich seit 2012 nichtselbständig beschäftigt. Er hat in Wien eine Wohnung mit 58 m² gemietet, wofür im Jahr 2018 Mietzahlungen von insgesamt 8.184 Euro anfielen. Für Fahrten zum Familienwohnsitz musste der Bf Fahrtkosten in Höhe von 1.155 Euro aufwenden. Sein Familienwohnsitz befindet sich in *****1*****, in Bosnien-Herzegowina, wo die nicht berufstätige Ehegattin über ein Einfamilienhaus mit Obstgarten (767 m²) verfügt. Der Bf besitzt in seinem Heimatort darüber hinaus einen Anteil von 1/12 an einer landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft mit insgesamt 12 ha (siehe Katasterauszüge). Die beiden Kinder waren im Jahr 2018 bereits volljährig.

2. Beweiswürdigung

Die Mietzahlungen für die Wohnung am Arbeitsort hat der Bf mittels Zahlungsbelegen nachgewiesen. Ein entsprechender Mietvertrag liegt vor.

Zu den Fahrtkosten für Familienheimfahrten lässt sich der Aktenlage entnehmen, dass der Bf entsprechend einer notariell beglaubigten Erklärung der Ehegattin ein- bis zweimal pro Monat zum Familienwohnsitz fährt. Anhand der Kopien aus dem Reisepass des Bf, die einige Stampiglien aus dem Jahr 2018 anlässlich der Durchreise durch Kroatien aufweisen, kann man auf keine konkrete Anzahl von Heimfahrten schließen. Weitere Nachweise zu den Fahrtkosten liegen nicht vor.

Die Entfernung zwischen den beiden Wohnsitzen beträgt rund 600 km mit einer Fahrzeit von ca. 7 Stunden. Berücksichtigt man die Treibstoffkosten für ein Kfz samt allfälligen Mautgebühren, erscheinen bei ein bis zwei Heimfahrten pro Monat die vom Bf angesetzten Kosten von 1.155 Euro nicht überhöht. Auch nach Ansicht der Abgabenbehörde sind die Kosten von 1.155 Euro der Höhe nach glaubwürdig.

Wie der ergänzenden Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 28.12.2021 zu entnehmen ist, verfügt der Bf derzeit wie auch im streitgegenständlichen Jahr 2018 sowie in den Vorjahren ab 2012 jeweils über befristete Aufenthaltstitel (siehe vorliegende Kopie der derzeit gültigen „Rot-

Weiß-Rot-Karte plus“ und Bestätigung der MA 35 vom 15.12.2021). Die Rot-Weiß-Rot Plus Karte wurde jeweils um maximal 3 Jahre verlängert.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 sind Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)Ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnsitz (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Wenn dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss, da aufgrund der Entfernung eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, und die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs 1) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

Die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung gelten so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. etwa VwGH vom 15. November 2005, 2005/14/0039).

Bei einem ausländischen Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von "Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten" als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei einem inländischen Familienwohnsitz, wobei allerdings bei der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus dem Ausland weitere Kriterien zu beachten sind, die bei einer Verlegung von einem inländischen Ort zu einem anderen Ort im Inland idR keine Rolle spielen (zB fremdenrechtliche Vorschriften, Bestreitbarkeit des Familienunterhalts bei deutlich

niedrigeren Lebenshaltungskosten am Familienwohntort; vgl. *Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 16 Anm. 25 "Doppelte Haushaltsführung - Begriff Familienwohnsitz").

Wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, können auch Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten Berücksichtigung finden.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeuten diese Grundsätze folgendes:

- Der Familienwohnsitz des Bf ist von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt (rund 600 km), dass eine tägliche Rückkehr zweifellos nicht möglich ist.

- Zur Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes:

Der Bf konnte nicht nachweisen, dass sein Anteil an einer landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft von seiner Ehegattin zur Selbstversorgung (mit)bewirtschaftet wurde. Glaubwürdig ist aber, dass der zum Einfamilienhaus am Familienwohnsitz gehörende kleine Obstgarten jedenfalls der Eigenversorgung der Familie diene.

Das Führen einer der Eigenversorgung dienenden Landwirtschaft am Familienwohnsitz kann einen (Teil-)Aspekt der wirtschaftlichen Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes darstellen (VwGH 10. 3. 2016, 2013/15/0146).

Die in Bezug auf den Familiennachzug immer noch bestehenden restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen für Angehörige eines Drittstaats sind in Betracht zu ziehen (vgl. VwGH 10.3.2016, 2013/15/0146). Die vom steuerlichen Vertreter geltend gemachten mangelnden Deutschkenntnisse der Ehegattin stehen der Erteilung eines Aufenthaltstitels in Österreich entgegen (§ 21a NAG).

Berechtigung kommt auch dem Einwand des steuerlichen Vertreters zu, dass der Bf im gegenständlichen Jahr 2018 – wie auch derzeit - lediglich über einen auf 3 Jahre befristeten Aufenthaltstitel (Rot-Weiß-Rot Plus Karte) verfügte. Seitens der Abgabenbehörde wurde aufgrund der nachgereichten Unterlagen diesem Umstand ausreichende Bedeutung im Sinne einer Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zugestanden (E-Mail vom 27.1.2022).

In Abwägung der aufgezeigten Umstände teilt das Bundesfinanzgericht insgesamt die Beurteilung, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes zum Arbeitsort in Österreich als unzumutbar anzusehen ist.

Die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung (8.184 Euro) können daher anerkannt werden, somit können auch Aufwendungen für Familienheimfahrten (1.155 Euro) Berücksichtigung finden. Was die Höhe der geltend gemachten Kosten anlangt, so sind die

Aufwendungen mittels Belegen nachgewiesen bzw zumindest glaubhaft gemacht. Seitens der belangten Behörde wurden die Aufwendungen der Höhe nach außer Streit gestellt.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis beruht auf der einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus waren Fragen des Sachverhaltes im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen.

Wien, am 3. Februar 2022