



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Anwalt, vom 15. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 10. November 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In der am 12. September 2008 beim Finanzamt eingelangten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte der Berufungswerber (im folgenden Text mit Bw. abgekürzt) unter anderem in dem für „Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ vorgesehenen Feld einen Betrag von insgesamt 6.640,38 EUR geltend. Im angeschlossenen Begleitschreiben wurde unter anderem um Berücksichtigung „erhöhter Werbungskosten für regelmäßige Familienheimfahrten und für die Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich“ ersucht.

Bezug nehmend darauf richtete das Finanzamt folgenden Fragenvorhalt vom 23. September 2008 an den Bw.:

„Womit wurden die Heimfahrten durchgeführt? Wenn mit öffentlichen Verkehrsmitteln – Fahrscheine, wenn mit dem eigenen Auto – Fahrtenbuch, Benzinrechnungen, Kopie

Zulassungsschein und Führerschein,

Ist die Ehefrau beschäftigt? Einkommensnachweis der Ehefrau von der Finanzbehörde im Heimatland,

Ist der Wohnsitz im Heimatland der eigene Wohnsitz oder der Wohnsitz der Eltern? Falls eigener Wohnsitz Nachweis darüber vorlegen. (Kaufvertrag, Mietvertrag,)"

Mit Bescheid vom 10. November 2008 wurde der Bw. zur Einkommensteuer für 2007 veranlagt und die Abgabe mit einem Betrag – 209,76 € festgesetzt. Die vom Bw. geltend gemachten Werbungskosten im Zusammenhang mit seinem Wohnsitz in a wurden vom Finanzamt nicht gewährt und dies damit begründet, dass die abverlangten Unterlagen nicht nachgereicht worden seien.

Aus dem bezugshabenden Lohnzettel gehen folgende Daten hervor:

2007:

Bezugsauszahlende Stelle:	Bezugszeitraum
A	02.04. bis 29.06.2007
Steuerpflichtige Bezüge	4.826,39 €

2007:

Bezugsauszahlende Stelle:	Bezugszeitraum
C	02.07. bis 16.11.2007
Steuerpflichtige Bezüge	7.779,63 €

2007:

Bezugsauszahlende Stelle:	Bezugszeitraum
D	28.04. bis 28.04.2007
Steuerpflichtige Bezüge	184,37 €

2007:

Arbeitslosengeld für Tage 01.01.-01.04.2007	3.305,12 €
Arbeitslosengeld für Tage 17.11.-31.12.2007	1.634,40 €

Mit Schriftsatz vom 11. November 2008 gab die steuerliche Vertretung bekannt, dass die Ehefrau des Bw. am Familienwohnsitz in Serbien nicht beschäftigt sei, sondern für die Dauer

der beschäftigungsbedingten Abwesenheit des Ehemannes in Österreich den landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz samt Viehbestand am Familienwohnsitz in Serbien bewirtschaftete. Der Wohnsitz im Heimatland sei der eigene und im Eigentum des Bw. stehend.

Übermittelt wurden außerdem zwei Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 betreffend jenes Fahrzeug (VW Sharan, KfzNr), mit dem der Bw. die Familienheimfahrten nach Serbien unternahme. In den beiden Gutachten ist der Bw. als Zulassungsbesitzer des genannten KFZ ausgewiesen. Der Kilometerstand wird im Gutachten vom 18.12.2007 mit 224.623 km und im Gutachten vom 12.12.2006 mit 207.874 km angegeben.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2008 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2007 und legte ergänzend zum Vorbringen vom 11. November 2008 eine von der GmbH, übermittelte und mit 13. November 2008 datierte Aufstellung der an den Bw. als Bestandnehmer gerichteten Vorschreibungsdaten betreffend dessen Unterkunft in der Straße, vor, zufolge welcher im Berufszeitraum Mietaufwendungen von insgesamt 3.970,84 € zu leisten gewesen seien.

Im Zuge des weiteren Ermittlungsverfahrens reichte der Bw. folgende Unterlagen nach:

- a) Grundbuchsauszug samt beglaubigter Übersetzung aus der serbischen Sprache vom 6. Februar 2007, wonach der Bw. Eigentümer der in der Katastergemeinde M gelegenen Immobilien mit Nr. X sei. Demnach bestehe die rund 3,2 ha große Liegenschaft aus einem Weideland 7. Klasse, einem Grundstück mit Familienwohnhaus, zwei Grundstücken mit Nebengebäude bzw. Hilfsgebäude und einem Acker 4. Klasse.
- b) Zeugenschaftliche Erklärung samt beglaubigter Übersetzung vom 5. Februar 2007 über die Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes samt Viehzucht durch die Ehefrau des Bw., der zufolge die unterzeichnenden Bürger versicherten, dass CD die Sozial- und Pensionsversicherung bezahle und die „Haustiere hütet“ (Kühe 3, Kälber 2, Schafe 10 und Hühner 50).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. August 2009 wurde der vom Bw. eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2007 keine Folge gegeben.

Im Vorlageantrag vom 16. September 2009 verwies der Bw. auf die bereits vorgelegten Unterlagen und die neuere VwGH-Judikatur.

Aus der Akteneinsicht in den elektronisch geführten Akt des Finanzamtes sowie aufgrund der telefonischen Auskunft vom 13. Mai 2011 ergab sich, dass im Rahmen der Veranlagung für das Vorjahr 2006 die unter der Rubrik doppelte Haushaltsführung /Familienheimfahrten vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze gewährt wurden und somit sachlich und ziffernmäßig keine Beanstandung gefunden haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die vom Bw. unter dem Titel "doppelte Haushaltsführung/-Familienheimfahrten" geltend gemachten Aufwendungen bei Ermittlung des Einkommens für das Jahr 2007 als Werbungskosten abzugsfähig sind oder nicht.

Die für die Beurteilung des Berufungsfalles maßgebende Gesetzeslage sieht folgendes vor:

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind danach bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Zufolge § 16 Abs. 1 Ziffer 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt dabei:

„a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km 495 Euro jährlich

40 km bis 60 km 981 Euro jährlich

über 60 km 1.467 Euro jährlich

c) 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 einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km 270 Euro jährlich

20 km bis 40 km 1.071 Euro jährlich

40 km bis 60 km 1.863 Euro jährlich

über 60 km 2.664 Euro (ab 1.7.2007 2.931 Euro) jährlich.

Zufolge § 16 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 idF des BGBl. Nr. 400/1988 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 auch für Aufwendungen der Lebensführung gilt, 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.

Zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen zählen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e außerdem 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.

Auf Basis der dargestellten Rechtslage lässt sich zusammenfassend folgendes festhalten:

Bereits aus dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 EStG 1988 geht hervor, dass abzugsfähige Werbungskosten nur vorliegen können, wenn Ausgaben konkret durch eine Tätigkeit veranlasst sind, die auf die Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften ausgerichtet ist. Hängen Aufwendungen nicht ursächlich mit einer beruflichen Tätigkeit zusammen, so kommt ihnen auch nicht der Charakter von abzugsfähigen Werbungskosten zu. Solche Aufwendungen fallen vielmehr unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988, welches darauf abzielt, die Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung abzugrenzen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 1 zu § 20, Seite 766 oder Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.2007 Rz. 2 zu § 20).

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bestimmt etwa, dass Aufwendungen, die ihren Ursprung allein in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben, keinesfalls abgezogen werden können. Daher sind Ausgaben des normalen Lebensbedarfes wie etwa Ernährung oder Wohnung bereits aufgrund dieser Bestimmung vom Abzug ausgeschlossen.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 schließt Ausgaben, die typischerweise der Privatsphäre zuzuordnen sind, von der Abzugsfähigkeit aus, auch wenn sie im Einzelfall beruflich veranlasst sein mögen, es sei denn, es handelt sich um durch die Einkünfterzielung bedingte Mehraufwendungen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 4 zu § 20).

Aufwendungen für die Wohnung eines Steuerpflichtigen geltend als typische Haushaltsausgaben, deren Abzug daher grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Für Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Zweitwohnung gilt in der Regel nichts anderes. Daher können etwa Mehrkosten, die durch eine aus privaten Gründen bestehende Trennung von Wohnsitz und Arbeitsort hervorgerufen worden sind, steuerlich nicht als Werbungskosten

berücksichtigt werden. Diese Beurteilung erfährt nur dann eine Ausnahme, wenn dem Steuerpflichtigen durch eine Berufsausübung höhere Kosten entstehen, als sie ihm sonst erwachsen würden (so auch Braitto, RdW 1985, Seite 321).

So dürfen die im Zusammenhang mit einem Doppelwohnsitz entstehenden Mehraufwendungen nach Lehre und Rechtsprechung dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn für die doppelte Haushaltsführung eine berufliche Veranlassung besteht (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 13 zu § 20, Seite 14 oder VwGH 18.5.1995, 93/15/0244; 24.4.1996, 96/15/0006; 28.5.1997, 96/13/0129; 27.2.2002, 98/13/0122). Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen insbesondere Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Dienort sowie Kosten für Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz in Betracht (siehe dazu VwGH 14.9.1993, 92/15/0054 oder Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.6.2007, Anm 25, Seite 26).

Notwendige Voraussetzung für die berufliche Bedingtheit der doppelten Haushaltsführung ist daher primär, dass die Gründung eines zweiten Hausstandes an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist (vgl. VwGH 14.9.1993, 92/15/0054; 28.3.2000, 96/14/0177; 21.6.2007, 2005/15/0079 oder 26.7.2007, 2006/15/0047). Als Familienwohnsitz gilt dabei jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet, oder ein Alleinstehender seine engsten persönlichen Beziehungen hat (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 oder Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.6.2007, Anm 25 zu § 16, Seite 23).

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, ist zwar 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 (vgl. etwa VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; 29.1.1998, 96/15/0171; 17.2.1999, 95/14/0059; 20.4.2004, 2003/13/0154 und 27.2.2008, 2005/13/0037). Rechtsprechung und Lehre lassen dennoch die Berücksichtigung von Kosten für die doppelte Haushaltsführung zu, wenn einem Erwerbstätigen Mehraufwendungen erwachsen, weil ihm eine tägliche Rückkehr an den Ort des eigenen Hausstandes bzw. eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung des Ortes der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist (vgl. dazu VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079; 26.7.2007, 2006/15/0047; 27.2.2008, 2005/13/0037 oder Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.6.2007, Anm 25 zu § 16, Seite 22 bzw. Anm 13 zu § 20, Seite 13 oder Reinisch, RdW 2000, Seite 570).

Im Berufungsfall ergibt sich auf Basis des vorliegenden Akteninhaltes bzw. aufgrund des Parteivorbringens das folgende Sachverhaltsbild:

Der Bw. bezog in den Berufungsjahren aus seiner Tätigkeit bei den im Lohnzettel angeführten Dienstgebern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Den unbestritten gebliebenen und durch Vorlage von §57a KFG 1967-Gutachten auch nachweislich untermauerten Angaben nach ist der Bw. Zulassungsbesitzer eines Kraftfahrzeuges der Marke VW Sharan mit KfzNr. Vergleicht man den im Vorjahresgutachten ausgewiesenen Kilometerstand mit jenem aus dem Jahr 2007, so lässt sich angesichts der im Veranlagungsjahr zurückgelegten Kilometeranzahl von rund 17.000 nicht von der Hand weisen, dass auch im Berufungsjahr Familienheimfahrten nach Serbien erfolgt sind. Dazu ist zu bemerken, dass im Veranlagungsjahr 2006 sowohl Mietaufwendungen als auch die Aufwendungen für Familienheimfahrten vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen und dementsprechend anerkannt wurden. Weiters wurde nicht in Abrede gestellt und durch Vorlage von beglaubigter Zeugenaussagen und Grundbuchsauszug auch dokumentiert, dass die Ehefrau des Bw. dessen landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz samt Viehbesitz in Serbien bewirtschaftet, der in erster Linie der Eigenversorgung der Familie mit landwirtschaftlichen Produkten dient.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in den zu Familienheimfahrten von Abgabepflichtigen mit Familienwohnsitz in den Nachfolgestaaten des ehemaligen Jugoslawiens ergangenen Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass auch die Bewirtschaftung einer kleinen Landwirtschaft, die lediglich der Eigenversorgung der Familie dient, einen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung darstellt (siehe zuletzt VwGH 30.9.2009, 2004/13/0159, und die dort zusätzlich angeführte weitere Judikatur).

Vor dem Hintergrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung erweist sich die Verlegung des Familienwohnsitzes bei der hier gegebenen Sachlage nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates als unzumutbar. Die dem Bw. durch die Familienheimfahrten und Miete entstandenen Aufwendungen stellen in nachstehendem Ausmaß abzugfähige Werbungskosten dar.

Berechnung der Kosten für Familienheimfahrten und Zweitwohnung:

Der Bw. hat durch Vorlage der Vorschreibungsdaten für das Jahr 2007 betreffend seine Wohnung in a nachweislich dargelegt, dass ihm Mietaufwendungen in Höhe von 3.970,84 € entstanden sind. Die ziffernmäßigen Angaben des Bw. wurden vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen und finden daher auch im Rahmen der Berufungsentscheidung Berücksichtigung.

Ebenfalls unbestritten geblieben ist das betragsmäßige Ausmaß der Kosten für Familienheimfahrten, das vom Bw. in Höhe des höchsten Pendlerpauschales beantragt wurde.

Im Hinblick darauf, dass der Bw. jedoch im Zeitraum Jänner bis März 2007 sowie im Dezember 2007 arbeitslos gemeldet war, gelangen die aus diesem Titel geltend gemachten Werbungskosten für die arbeitsfreie Zeit nicht zum Abzug. Hinsichtlich der Monate April bis November 2007 erfolgt der einkommensmindernde Ansatz von Fahrtkosten in Höhe des höchsten Pendlerpauschales, das für die Berechnung der Kosten auf die einzelnen Monate umgelegt und daher wie folgt ermittelt wird:

Zeitraum 4/07 bis 6/07:

Höchstes Pendlerpauschales jährlich:	2.664,00 €
Höchstes Pendlerpauschales monatlich:	$2.664,00 : 12 \text{ Monate} = 220,00 \text{ €}$
Fahrtkosten laut BE:	$220,00 \text{ €} \times 3 = \mathbf{660,00 \text{ €}}$

Zeitraum 7/07 bis 11/07:

Höchstes Pendlerpauschales jährlich:	2.931,00 €
Höchstes Pendlerpauschales monatlich:	$2.931,00 : 12 \text{ Monate} = 244,25 \text{ €}$
Fahrtkosten laut BE:	$244,25 \text{ €} \times 5 = \mathbf{1.221,25 \text{ €}}$

Die Werbungskosten aus Wohnung und Fahrtkosten werden wie folgt angesetzt:

	2007
Mietaufwendungen	3.970,84 €
Fahrtkosten	1.881,25 €
Werbungskostenabzug	5.852,09 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Mai 2011