



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., C., O. 77a, vertreten durch Mag. Peter Zivic, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Weihburggasse 20, vom 25. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 20. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer 2007 wird festgesetzt mit:	-568,06 €
Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	16.143,67 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	19.203,67 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-3.000,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	16.203,67 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	16.143,67 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.355,07 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	159,95 €
Einkommensteuer	2.170,02 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-2.738,08 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-568,06 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), ein Staatsbürger der Republik Bosnien-Herzegowina, war im Streitjahr in Österreich nichtselbständig tätig.

Am 28. Oktober 2008 reichte der steuerliche Vertreter des Bw. beim Finanzamt eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 ein, mit der Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 2.400,00 € als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 geltend gemacht wurden. Im beigelegten, mit 23. Oktober 2008 datierten Schriftsatz wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Bw. fahre regelmäßig jedes zweite Wochenende von seinem inländischen Arbeitsort in B. zu seiner Ehefrau an seinen Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina (Dorf O., Gemeinde Bc.). Die einfache Strecke zwischen dem Beschäftigungsort in Österreich und dem Familienwohnsitz betrage ca. 840 km, die Rückfahrkarte mit dem Autobus koste jeweils 100,00 €. Die Ehefrau des Bw. müsse für die Dauer der berufsbedingten Abwesenheit des Bw. dessen kleinen landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz am Familienwohnsitz bewirtschaften. Der Bw. verfüge zwar über kein Fahrtenbuch, ein solches sei aber – wie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 7.8.2001, 97/14/0175, sowie dem beigelegten Info-Schreiben ersichtlich sei - nicht unbedingt erforderlich. Vielmehr sei laut dem zitierten Erkenntnis des VwGH in Anwendung des § 166 BAO auf den sich tatsächlich ereignet habenden „Lebenssachverhalt“ abzustellen. Auch dem Inhalt von Erklärungen des Steuerpflichtigen komme insofern Bedeutung zu. Eine entsprechende eidesstattliche Erklärung des Bw. samt beglaubigter Übersetzung könnte, soweit eine solche von der Abgabenbehörde benötigt werde, über Aufforderung ergänzend nachgereicht werden. Beantragt werde eine nochmalige Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2007 unter Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten für die regelmäßigen Familienheimfahrten gemäß § 303 Abs. 4 BAO bzw. § 293 b BAO bzw. § 299 BAO.

Beigelegt waren eine eine Geld- und Zustellvollmacht beinhaltende Vollmachtsurkunde, eine Heiratsurkunde sowie eine Katasterbescheinigung samt beglaubigter Übersetzung. In letzterer

wird vom Amt für eigentumsrechtliche, geodätische und Grundbuchsangelegenheiten der Gemeinde C bestätigt, dass der in O. wohnhafte Bw. als „Eigentümerin“ von Liegenschaften in den Katastergemeinden Os., O. und V. im Ausmaß von insgesamt 4 ha, 31 a und 94 qm im Grundbuch eingetragen ist. Laut Bescheinigung sind diese Liegenschaften im Ausmaß von 4 ha 24 a und 95 qm bestellbar, 1 ha 24 a sind bebaut und 5 ha 75 a sind brachliegend. Das Katastereinkommen wird mit insgesamt 780,67 konvertible Mark (KM; Verhältnis KM zum Euro: 1,95583:1; entspricht umgerechnet somit 399,15 €) angegeben.

Mit Eingabe vom 21. November 2008 wurden in Ergänzung zum Schriftsatz vom 23. Oktober 2008 nachträglich unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ Mietzahlungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Höhe von 250,00 € monatlich bzw. 3.000,00 € jährlich als Werbungskosten geltend gemacht. Beigelegt war eine Bestätigung der DSB., wonach der Bw. mittels Dauerauftrag Mietzahlungen in der angegebenen Höhe entrichtet hat.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 20. Jänner 2009 wurde ohne Begründung lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten in Höhe von 132,00 € berücksichtigt.

Mit Bescheid vom 5. Februar 2009 wurden die Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO, auf Bescheidberichtigung gemäß § 293 b BAO und auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO für das Jahr 2007 mit der Begründung als unzulässig zurückgewiesen, zum Zeitpunkt der Antragstellung – dem 21. November 2008 - sei für das Jahr 2007 noch kein Bescheid erlassen worden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 20. Jänner 2009 wurde fristgerecht Berufung erhoben und diese sinngemäß wie folgt begründet: Bei der Beurteilung ob steuerlich relevante Einkünfte vorlägen, sei nicht auf österreichische Verhältnisse abzustellen, sondern auf das Preis- und Lohnniveau bzw. auf die Lebenshaltungskosten in Bosnien-Herzegowina (siehe dazu das Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2006, 2005/14/0127, wonach je nach Lohnniveau und Lebenshaltungskosten auch ein Einkommen in Höhe von durchschnittlich ca. 70,00 € monatlich relevant sein könne). Auf Grund der erheblichen Kaufkraft- und Preisunterschiede zwischen Österreich und Bosnien-Herzegowina vermag, wie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2005, 2005/14/0046, hervorgehe, auch ein ganz kleiner, der Eigenversorgung der Familie mit landwirtschaftlichen Produkten dienender Betrieb in Bosnien-Herzegowina eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort begründen. Diese Rechtsansicht werde auch vom Unabhängigen Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 7.7.2006, RV/0440-G/04, sowie von Zorn, Familienheimfahrten: Übersiedlung aus Bosnien zumutbar?, in RdW 12/2005, S. 784, vertreten.

Eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich sei auch deshalb weder wirtschaftlich sinnvoll noch zumutbar, weil der Bw. im Streitjahr 2007 das 59. Lebensjahr vollendet habe, in Kürze in Pension ginge und sodann wieder dauerhaft zu seiner Ehefrau an seinen Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina zurückkehren werde.

Hinsichtlich der Höhe der Kosten für die Familienheimfahrten werde an Stelle des geltend gemachten Betrages von 2.664,00 €, welcher dem für das Streitjahr höchsten Pendlerpauschale entspreche, unter Hinweis auf die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 lediglich die Berücksichtigung von Aufwendungen im Ausmaß von 1.225,00 € als Werbungskosten beantragt. Zusätzlich werde die Anerkennung der Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Höhe von insgesamt 3.000,00 € als Werbungskosten beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2009 wurde die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, der vorliegende Sachverhalt sei nach Ansicht der Behörde nicht ident mit jenen Sachverhalten, die den Erkenntnissen des VwGH vom 19.10.2006, 2005/14/0127, und vom 18.10.2005, 2005/14/0046, sowie der Entscheidung des UFS vom 7.7.2006, RV/0440-G/04, zugrunde lägen. In den zitierten Judikaten sei der Steuerpflichtige im Unterschied zum vorliegenden Fall offenkundig noch gegenüber seinen Kindern unterhaltsverpflichtet gewesen. Das Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2006, 2005/14/0127, habe sich zudem auf die Rechtslage vor dem Fremdenrechtspaket 2005 bezogen. Damals sei ein Familiennachzug erschwert, wenn nicht unmöglich gewesen, und überdies habe die Gattin des Beschwerdeführers in Bosnien in einem Dienstverhältnis gestanden. Sowohl im Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2005, 2005/14/0046 als auch in der zitierten Entscheidung des UFS sei ein Nachzug der Familie deshalb als unzumutbar gewertet worden, weil die Steuerpflichtigen aus gesundheitlichen Gründen ab dem Folgejahr nicht mehr aktiv berufstätig gewesen seien. Derartige Sachverhalte habe der Bw. aber nicht dargetan. Nach der Aktenlage sei der Bw. gegenüber seinem Sohn seit dem Jahr 2001 nicht mehr unterhaltsverpflichtet gewesen. Auch sei die Gattin des Bw. nicht berufstätig. Daher sei die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Bosnien durch die Gattin und die geplante Rückkehr des Bw. nach Bosnien nach seiner Pensionierung nicht beruflich veranlasst. Das Einkommen des Bw. sei nicht derart geringfügig, dass dies einem Nachzug seiner Ehegattin nach Österreich entgegenstehen würde. Ein solcher Nachzug sei, da der Bw. nach eigenem Vorbringen seine Pension in seiner Heimat genießen wolle, zudem nie in Erwägung gezogen worden.

Dem Berufungsvorbringen, die Gattin des Bw. müsse während dessen Abwesenheit den kleinen landwirtschaftlichen genutzten Grundbesitz in Bosnien-Herzegowina bewirtschaften, sei zu entgegnen, dass das Katastereinkommen umgerechnet ca. 400,00 € betrage. Die

Behörde erblicke darin bereits hinsichtlich der Höhe keine relevanten Einkünfte des Bw. oder seiner Gattin, insbesondere auch deshalb, weil die Einkünfte weder dem Grunde noch der Höhe nach belegt worden seien. So werde laut der am 23. Juli 2007 ausgestellten Heiratsurkunde der Name des Bw. mit „Duzelić Hasan“ angeführt. Im vorgelegten Grundbuchsauszug scheine als Name „Duzelić H. Hasan“ auf. In der beigefügten Übersetzung werde wörtlich ausgeführt, „Duzelić/Hd./Hasan, Katasternummer: xx, wohnhaft in Ostrožac, sei im Grundbuchsamt als „Eigentümerin“ eingetragen.“ In der Übersetzung werde also aus dem weiblichen Vornamen „H.“ der Originalurkunde der männliche Vorname „Hd.“, der aber in der Heiratsurkunde nicht angeführt sei. Der mit 28. Mai 2007 datierte und erstmals am 11. Juni 2007 vorgelegte Grundbuchsauszug sage auch nichts darüber aus, seit wann die aufgeführten Liegenschaften im Eigentum des Bw. stünden. Dies lasse massive Zweifel darüber aufkommen, ob der Bw. überhaupt Eigentümer der im Akt angeführten Liegenschaft sei. Die Urkunde und deren Übersetzung deuteten vielmehr auf eine Eigentümerin, möglicherweise die Mutter des Bw., hin.

Unabhängig von der Frage, wem schlussendlich das Eigentum an der ins Treffen geführten kleinen Landwirtschaft zuzurechnen sei, würden Lehre und Rechtsprechung bei einer auf Dauer angelegten Haushaltsführung die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes anerkennen, wenn am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte erzielt würden. Als steuerlich relevant würden Einkünfte in Höhe von 2.200,00 € bzw. einem Zehntel des Familieneinkommens angesehen. Mit dem Grundbuchsauszug sei jedoch weder über den Zeitraum noch über die tatsächliche Höhe der im jeweiligen Zeitraum erzielten Einkünfte eine Aussage getroffen worden. Lehre und Judikatur sprächen von steuerlich relevanten Einkünften und nicht vom Vorliegen bewirtschaftbarer Liegenschaften. Eine Bescheinigung über steuerlich relevante Einkünfte könne nach Auffassung der Behörde bestenfalls eine ausländische Steuerbehörde und nicht ein Grundbuchsamt ausstellen. Zudem verblieben selbst die von einer ausländischen Steuerbehörde bestätigten Einkünfte der Überprüfung durch die österreichische Steuerbehörde, denn dieser Begriff sei naturgemäß an Hand des österreichischen Steuerrechts zu beurteilen. Weiters wären bei Vorliegen steuerlich relevanter Einkünfte am den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellenden Familienwohnsitz die ausländischen Steuerbescheide unter Einbeziehung der österreichischen Einkünfte mittels Progressionsvorbehaltes vorzulegen gewesen, da ansonsten nicht von steuerlich relevanten Einkünften gesprochen werden könne. Das Bewirtschaften eines „Gartens“ bzw. das Betreiben einer „Kleinstlandwirtschaft“ zur Eigenversorgung könne jedenfalls nicht unter diesen Begriff subsumiert werden. Die „Einkünfte“ des Bw. in Bosnien würden somit von der Behörde sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach in Zweifel gezogen.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Bosnien für die Zeit des Ruhestandes des Bw. sei verständlich und nachvollziehbar. Diese zugrunde liegende Motivation sei jedoch nicht beruflicher Natur, diene also nicht der Erzielung steuerlich relevanter Einkünfte, sondern sei rein privater Natur.

Bezüglich der Familienheimfahrten sei kein Nachweis darüber erbracht worden, dass solche überhaupt stattgefunden hätten bzw. dass dem Bw. dadurch Kosten entstanden wären. Da der Bw. nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz bei der Fa. G.W. als „Kraftfahrer“ beschäftigt sei - darauf deuteten die hohen Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 hin - bestünde auch die Möglichkeit, dass der Bw. auf sein Heimatland tangierenden Routen eingesetzt worden sei. Zudem könnte auch eine kostenlose Mitfahrmöglichkeit bei Kollegen bestanden haben.

Der Bw. sei im anhängigen Verfahren schon durch Bescheid vom 5. Februar 2009 mit diversen Zweifeln der Behörde an der Richtigkeit und Vollständigkeit des Sachverhaltes konfrontiert worden. Dennoch seien in der Berufung keine neuen Beweismitteln vorgelegt worden. Der Bw. habe im Gegenteil seine bislang geltend gemachte Anzahl an Familienheimfahrten ohne nähere Begründung halbiert. Dieser Umstand erschüttere die Glaubwürdigkeit des Erstvorbringens.

Generell gelte bei Sachverhalten mit Auslandsbezug eine verstärkte Mitwirkungspflicht des dem verwirklichten Sachverhalt und damit auch den Beweismitteln in der Regel näher stehendem Abgabepflichtigen. Ursache dafür seien primär die eingeschränkten behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten. Die verstärkte Verpflichtung zur Mitwirkung an der Feststellung des Sachverhaltes betreffe neben der Beweismittelbeschaffung auch die Beweisvorsorge (vgl. Ritz, BAO³, §115 Tz 10). Dieser erhöhten Mitwirkungspflicht sei der Bw. aber bislang nicht nachgekommen. Die obigen Ausführungen würden vielmehr berechtigte Zweifel der Behörde am Wahrheitsgehalt des Vorbringens erkennen lassen.

Mit Schreiben vom 28. April 2009 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Unter Aufrechterhaltung des Berufungsbegehrens wurde ergänzend sinngemäß vorgebracht, dem Bw. sei zwischenzeitig im Jahr 2008 eine Pensionsleistung seitens der Pensionsversicherung zuerkannt worden. Nach Verwirklichung des Pensionsanspruches sei der Bw. im Sinne eines klassischen Gastarbeiters wiederum dauerhaft zu seiner Ehefrau an den Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina zurückgekehrt. Die nunmehrige Wohnanschrift des Bw. laute „s.O. 77a, C., Bosnien und Herzegowina. Allein schon deshalb sei dem Bw. im Jahr 2007 eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den österreichischen Beschäftigungsort und damit verbunden ein Nachzug seiner Gattin nicht (mehr) zumutbar gewesen.

Auf Grund des monatlichen Pensionseinkommens könne der Bw. die Lebenshaltungskosten für sich und seine Gattin in Österreich nicht mehr in dem Ausmaß tragen, wie am Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina. Denn die dortigen Lebenshaltungskosten seien, insbesondere da dem Bw. ein eigener kleiner landwirtschaftlich genutzter, vorwiegend der Eigenversorgung mit Lebensmitteln und Heizmaterial dienender Grundbesitz zur Verfügung stehe, wesentlich geringer als in Österreich.

Hinsichtlich der vom Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung monierten Höhe der Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Grundbesitz werde nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2006, 2005/14/0127, verwiesen, wonach im gegebenen Sachverhalt auf die Lohn-, Preis- und Lebenshaltungskostenverhältnisse in Bosnien-Herzegowina abzustellen sei. Zudem diene der landwirtschaftlich genutzte Grundbesitz des Bw. am Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina vorwiegend der Eigenversorgung der Familie mit Lebensmitteln und Heizmaterial, welche anderenfalls zugekauft werden müssten.

„H.“ sei kein weiblicher Vorname, sondern richtigerweise der zweite Fall des männlichen Vornamens „Hd.“. Hd. sei der Name des Vaters des Bw. gewesen, „D.H.H.“ heiße daher vollständig übersetzt „D.H., Sohn des Hd.“. Von Dolmetschern werde das oftmals verkürzt, aber durchaus üblich mit „D/H/H übersetzt. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei der Bw. also zweifelsfrei Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft in Bosnien-Herzegowina. Für diese Schlussfolgerung sei die Beherrschung der bosnischen Sprache notwendig, zumindest dürften bei Unkenntnis dieser Sprache keine voreiligen Schlüsse gezogen werden. Hätte das Finanzamt den Bw. oder dessen Rechtsvertreter zu einer Stellungnahme aufgefordert, hätten die diesbezüglichen Zweifel beseitigt werden können.

Zutreffend sei, dass bei Sachverhalten mit Auslandsbezug eine verstärkte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen judiziert werde. Dies könne aber nicht zur Folge haben, dass behördlicherseits der Inhalt von Urkunden wegen Unkenntnis der Fremdsprache, in der diese verfasst seien, in Zweifel gezogen und die beglaubigte Übersetzung selbstständig interpretiert werde.

Mit Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. Juli 2009 wurde dem Bw. mitgeteilt, er sei laut Steuerakt mit 1. Juni 2008 pensioniert worden und zwischenzeitlich an den Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina zurückgekehrt. Laut Zentralem Melderegister sei der Bw. jedoch bis zum 30. Jänner 2009 in B., S.-Straße 2, polizeilich gemeldet gewesen und seit diesem Zeitpunkt in B., M.-Straße 70a (Unterkunftgeber sei das K.M.). Eine Abmeldung sei bisher nicht erfolgt. Der Bw. werde daher unter Setzung einer vierwöchigen Frist um Mitteilung ersucht, ob er nach wie vor auch tatsächlich in Österreich wohnhaft und/oder beschäftigt sei.

Beizubringen sei ferner eine Aufstellung, aus der für jede einzelne im Streitjahr unternommene Heimfahrt das Datum der Hin- und Rückreise sowie das verwendete Transportmittel ersichtlich seien. Zwecks Nachweis für die tatsächliche Durchführung der Fahrten seien zudem Reisepasskopien (Ein- und Ausreisestampiglien das Streitjahr betreffend) zu übermitteln. Sofern die Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführt worden seien, seien Tickets oder zumindest einer Bestätigung des Reiseunternehmens über die entstandenen Kosten vorzulegen. Bei Fahrten mit dem eigenen Auto werde um Vorlage von Treibstoffrechnungen und Bekanntgabe der genauen Fahrzeugdaten (Marke, Type, Erstzulassung, Fahrgestellnummer, Kennzeichen) gebeten sowie um Angabe der mitfahrenden Personen (Name, Adresse in Österreich, deren Destinationen der Reise). Sollte für die Fahrten ein nicht im Eigentum des Bw. stehendes Fahrzeug verwendet worden sein, werde um Namhaftmachung des Fahrzeughalters, einer genauen Bezeichnung des Fahrzeuges mit Type und Kennzeichen, einer Bescheinigung des Halters über Zeitpunkt und -dauer der Nutzung, einer Bekanntgabe der mitfahrenden Personen (Name, Adresse in Österreich, deren Destinationen der Reise) sowie um Nachweis der vom Bw. konkret geleisteten Kosten ersucht.

Im Antwortschreiben vom 20. August 2009 teilte der rechtliche Vertreter des Bw. mit, der Bw. sei tatsächlich in Österreich nicht mehr wohnhaft und beschäftigt. Hinsichtlich der angeforderten Belege betreffend die Kosten für die Familienheimfahrten sei eine Kontaktaufnahme mit dem Bw. in Bosnien-Herzegowina erforderlich. Da dies erfahrungsgemäß längere Zeit in Anspruch nehme, werde um Fristerstreckung bis zum 31. Oktober 2009 ersucht.

Die formlos verlängerte Frist für die Beibringung einer Stellungnahme bzw. von Beweismitteln bezüglich der Kosten für Familienfahrten ist ungenützt verstrichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung" sowie für Familienheimfahrten wegen Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort als Werbungskosten anzuerkennen sind.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 definiert Werbungskosten als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 sind 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 leg. cit. angeführten Betrag übersteigen, nicht abzugsfähig.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der am XXX geborene Bw. war zumindest seit dem Jahr 1994 bis zum 31. Mai 2008 in Österreich nichtselbständig erwerbstätig. Mit 1. Juni 2008 wurde er pensioniert und bezieht seither von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt eine monatliche Rente in Höhe von 1.216,33 € netto einschließlich der Sonderzahlungen (13. und 14. Gehalt). Im Streitjahr bewohnte er nachweislich eine private Unterkunft in B., S.-Straße 2, in der er laut Zentralem Melderegister bis zum 30. Jänner 2009 auch polizeilich gemeldet war. Seit 30. Jänner 2009 ist er in B., M.-Straße 70a (Unterkunftgeber ist das K.M.), polizeilich gemeldet, eine Abmeldung ist bisher nicht erfolgt. Die nicht erwerbstätige Gattin des Bw. lebt am ca. 840 km entfernten Familienwohnsitz in O., Gemeinde Bc., in Bosnien-Herzegowina, wo sie zur Eigenversorgung eine Landwirtschaft betreibt. Bis zum Jahr 2001 war der Bw. gegenüber seinem Sohn unterhaltsverpflichtet, nunmehr hat der Bw. lediglich gegenüber seiner Ehegattin Unterhaltspflichten.

Der Bw. hat die Unzumutbarkeit einer Verlegung des Familienwohnsitzes in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit im Streitjahr 2007 mit seiner auf Grund seines fortgeschrittenen Lebensalters baldigen Pensionierung begründet. Darüber hinaus hat er vorgebracht, dass seine Gattin am Familienwohnsitz während seiner berufsbedingten Abwesenheit eine in seinem Eigentum stehende kleine Landwirtschaft betreibe, die überwiegend der Eigenversorgung mit Lebensmitteln und Heizmaterial diene, die anderenfalls zugekauft werden müssten. Die erheblich geringeren Lebenshaltungskosten in Bosnien-Herzegowina ermöglichten ihm und seiner Gattin in seiner Heimat mit seiner monatlichen Pension ein wesentlich leichteres Auskommen als in Österreich, zumal er – wie erwähnt - am Familienwohnsitz über landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz verfüge.

Bei der rechtlichen Beurteilung dieses Vorbringens ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, der wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit,

sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038; VwGH 28. 9. 2004, 2001/14/0178, VwGH 21. 6. 2007, 2005/15/0079). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011).

Im vorliegenden Fall ist das Finanzamt von einer Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes bis zur Beendigung der Unterhaltspflichten des Bw. gegenüber seinen Kindern ausgegangen. Da der Sohn des Bw. im Jahr 2001 seine Ausbildung unbestrittenermaßen beendet hat, wurde ab dem Jahr 2002 die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Bosnien-Herzegowina als privat veranlasst angesehen und den dadurch entstandenen Mehraufwendungen die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten versagt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach judiziert hat, ist die Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (z.B. VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116; VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047; VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079; 20.9.2007, 2006/14/0038). Ob bzw. welche Unzumutbarkeitsgründe in früheren Zeiträumen gegeben waren, ist deshalb unmaßgeblich, weil diese nichts über die persönliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen in einem Streitjahr aussagen (z.B. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079). Der Gerichtshof hat in seiner Rechtssprechung ferner zum Ausdruck gebracht, dass die im Einzelfall zu beurteilende Unzumutbarkeit auch in der privaten Lebensführung gelegen sein kann (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038).

Im Erkenntnis vom 26.11.1996, 95/14/0124, hat der Verwaltungsgerichtshof die im Streitjahr nachweislich unmittelbar bevorstehende Beendigung der Berufstätigkeit aus Altersgründen jenen Fällen gleichgestellt, bei denen von vornherein mit Gewissheit von einer befristeten auswärtigen beruflichen Tätigkeit auszugehen ist. Der im zitierten Erkenntnis vertretenen Rechtsauffassung war auch nicht abträglich, dass der Beschwerdeführer beim selben Arbeitgeber mehr als zehn Jahre nichtselbständig erwerbstätig war. Ebenso hat das Höchstgericht im Erkenntnis vom 22.10.1997, 97/13/0062, aus einer in naher Zeit bevorstehenden Pensionierung eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung abgeleitet.

In der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates findet sich allerdings keine einheitliche Interpretation des erstzitierten Verwaltungsgerichtshoferkennnisses. So sah der

Unabhängiger Finanzsenat im Judikat vom 23.1.2006, RV/0204-I/05, die Einstellung einer Berufstätigkeit infolge Pensionierung nur dann als Unzumutbarkeitsgrund an, wenn innerhalb von fünf Jahren nach Dienstantritt das Regelpensionsalter für die Alterspension von 65 Jahren erreicht werde, wenn also von vorneherein mit Gewissheit die vier- bis fünfjährigen Befristung der auswärtigen Tätigkeit feststehe (so auch UFS 6.9.2005, RV/0048-W/03; UFS 19.12.2005, RV/1861-W/05; UFS 28.10.2008, RV/3106-W/08).

Die dargelegte Interpretation des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshof steht allerdings in Widerspruch zu dessen Sachverhaltsfeststellungen, wonach der Beschwerdeführer mehr als 12 Jahre auswärtig tätig war, bis er mit der Erreichung des Regelpensionsalters seine Erwerbstätigkeit beendete. Nach Auffassung der im Streitfall zuständigen Referentin stellt daher ein aus der Sicht des Streitjahres in absehbarer Zeit nachweislich oder zumindest glaubhaft gemachter bevorstehender Pensionsantritt - unabhängig vom Zeitpunkt des Dienstantrittes und unabhängig davon, ob der Pensionsantritt mit Erreichen des Regelpensionsalters erfolgt oder ob eine Vorruhestandsregelung in Anspruch genommen wurde - einen gewichtigen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes dar (so auch UFS 16.2.2009 RV/2740-W/08; UFS 20.5.2009, RV/0782-W/09; UFS 26.4.2007, RV/3360-W/02; siehe dazu auch die Judikaturangaben bei Kofler, Die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung, in taxlex 2008, S. 8ff).

Die aus der Sicht des Streitjahres unmittelbar bevorstehende Pensionierung hat der Bw. - wie obig dargelegt – unstrittig dargetan. Dieser der privaten Lebensführung zuzurechnende Umstand wird in Entsprechung der zitierten Judikatur als gewichtiger Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes gewertet. Auf das Vorbringen des Bw., dass daneben auch wirtschaftliche Gründe eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bewirkt hätten, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden. Die Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“ sowie für Familienheimfahrten waren daher dem Grunde nach anzuerkennen.

Belegmäßig nachgewiesen wurden für die Unterkunft am Beschäftigungsort angefallene Mietkosten in Höhe von 250,00 € monatlich bzw. 3.000,00 € jährlich. Anders verhält es sich mit den Aufwendungen für Familienfahrten. Während der Bw. in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung diesbezüglich noch die Berücksichtigung von Kosten in Höhe von 2.400,00 € beantragte, wurde dieser Betrag in der Berufung unter Hinweis auf die im Jahr 2002 geltend gemachten Fahrtkosten auf 1.225,00 € reduziert. Eine Aufschlüsselung dieser Aufwendungen ist aber trotz der in der Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2009 geäußerten Zweifel am tatsächlichen Anfall dieser Kosten im Vorlageantrag unterblieben. Dem

Verlangen der Abgabenbehörde auf Beibringung eines Nachweises über die Durchführung der Fahrten im Sinne der §§ 138 und 161 BAO oder zumindest auf deren Glaubhaftmachung wäre aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates aber gerade auf Grund der widersprüchlichen Sachverhaltsangaben zu entsprechen gewesen. So findet sich in der Erklärung für das Jahr 2002 der handschriftliche Vermerk, dass sieben Familienheimfahrten unternommen worden seien, wofür 7/12 des für in diesem Veranlagungsjahr höchstzulässigen Pendlerpauschales von 2.100,00 €, das sind 1.225,00 €, geltend gemacht und auch gewährt wurden. Das Finanzamt ist daher offenbar davon ausgegangen, dass die Fahrten mit dem eigenen PKW unternommen worden sind. Auch die Angabe im Schriftsatz vom 23. Oktober 2008, wonach die Strecke zwischen dem Familienwohnsitz und dem Beschäftigungsort in Österreich ca. 840,00 km betrage und der Bw. kein Fahrtenbuch geführt habe, lässt darauf schließen, dass der Bw. für die Familienheimfahrten als Transportmittel den eigenen PKW benutzt habe. Im selben Schriftsatz findet sich aber auch die Aussage, die „Rückfahrkarte mit dem Autobus koste jeweils 100,00 €“. Es findet sich also nicht einmal eine klare Aussage, welches Transportmittel für die Fahrten tatsächlich verwendet wurde, wie viele solcher Fahrten unternommen wurden und ob überhaupt bzw. in welcher Höhe dafür tatsächlich Kosten angefallen sind.

Wie obig dargelegt wurde, hat der Unabhängige Finanzsenat den Bw. mit Ergänzungersuchen vom 24. Juli 2009 aufgefordert, die Aufwendungen für Familienheimfahrten dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen. Da der Bw. seiner Mitwirkungspflicht gemäß § 138 BAO nicht entsprochen hat, kann unter Berücksichtigung der dazu getätigten widersprüchlichen Angaben nicht ausgeschlossen werden, dass der Bw. im Streitjahr keine Familienheimfahrten unternommen hat bzw. dass ihm – etwa wegen kostenloser Mitfahrgelegenheiten – keine Kosten entstanden sind (siehe dazu auch VwGH 26.07.2007, 2006/15/0111).

Gesamthaft waren daher die Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Höhe von 3.000,00 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. November 2009