



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, geb. X, Adresse, Polen, vom 3. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes C vom 11. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war laut Zentralem Melderegister von 12. Juli 2001 bis 17. November 2009 in Adresse1, mit einem Nebenwohnsitz gemeldet.

Seinen Hauptwohnsitz hat der Bw, der seit Februar 2005 verheiratet ist und zwei minderjährige Kinder hat, in Polen, wo auch seine Familie lebt.

In der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2009 machte der Bw neben der Beanspruchung des Alleinverdienerabsetzbetrages Kosten wegen doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Gesamtbetrag von 2.478,02 € (Übernachtungskosten: 1.720,00 €; Kosten für Familienheimfahrten: 758,02 €) geltend. Die Höhe der Einkünfte seiner Ehegattin in diesem Jahr bezifferte er mit null.

Laut einem beigefügten Lohnzettel war der Bw von 1. Jänner bis 31. Oktober 2009 bei der Fa. H GmbH beschäftigt.

Der Erklärung ebenfalls beigelegt wurden eine Rechnung der Jausenstation E in Adresse1 , worin dem Bw für Übernachtungen von Jänner bis November 2009 insgesamt 1.720,00 € verrechnet worden waren, eine Kopie seines polnischen Führerscheins, seine polnische Kraftfahrzeugversicherungspolizze sowie diverse Tankquittungen aus dem Jahr 2009 von insgesamt 758,02 €.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 erging am 11. Oktober 2010 unter Ansatz des Alleinverdienerabsetzbetrages, jedoch ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten.

Begründend wurde dargelegt, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur dann Werbungskosten seien, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübe. Würden die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend könne bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden. Da die Voraussetzungen nicht zutreffen würden, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

In der gegen diesen Bescheid innerhalb offener Frist eingebrochenen Berufung wandte der Bw im Wesentlichen ein, dass er seit Februar 2005 verheiratet sei und seine Ehegattin mit den Kindern in Polen lebe. Nach den österreichischen gesetzlichen Vorschriften habe er als verheirateter Steuerpflichtiger einen Anspruch auf Berücksichtigung der Werbungskosten im Rahmen der Familienheimfahrten für die Dauer von zwei Jahren, wenn seine Ehegattin nicht berufstätig sei. Bei allen Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2005 bis 2009 seien die Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten berücksichtigt worden. Er bitte daher, die ihm als verheiratetem Arbeitnehmer zustehenden Werbungskosten, nämlich Familienheimfahrten in Höhe von 758,02 € und Übernachtungskosten in Höhe von 1.720,00 €, zu berücksichtigen. Laut Steuerbuch 2010 dürften bis zu 2.200,00 € als Hotelkosten abgesetzt werden.

Der Berufung wurden die Heiratsurkunde vom 21. Februar 2005 sowie die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Mai 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988, wenn die Voraussetzungen

einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen würden. Dabei könnten die Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen. Der Bw sei laut vorliegenden Unterlagen seit Jahren in F beschäftigt, weshalb die durchgeführten Heimfahrten keine abzugsfähigen Werbungskosten im obigen Sinne darstellten. Da die Verehelichung bereits 2005 erfolgt sei, hätten die Bescheide für die entsprechenden Jahre angefochten werden müssen.

Im Vorlageantrag vom 2. Juni 2011 wandte der Bw ein, dass ihm zwar die Nichtberücksichtigung von Familienheimfahrten mitgeteilt worden sei, nicht aber, ob die Übernachtungskosten berücksichtigt werden können. Laut Steuerbuch 2010 seien diese als Hotelkosten bis 2.200,00 € absetzbar.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 21. September 2012 wurde der mittlerweile in Polen lebende und dort einer Arbeit nachgehende Bw ersucht, sein Berufungsvorbringen zu ergänzen.

Er gab an, Ende November 2009 nach Polen zurückgekehrt zu sein, da er dort am 1. Dezember 2009 eine Beschäftigung aufgenommen habe. Eine Kopie des polnischen Arbeitsvertrages liege bei.

Als er in Österreich arbeitslos gemeldet gewesen sei (von 1. bis 30. November 2009), habe er ein Angebot bekommen, in Polen eine Beschäftigung aufzunehmen. Da seine Ehefrau und seine Kinder in Polen lebten, wollte er in der Nähe seiner Familie sein und habe sich dazu entschlossen, nach Polen zurückzukehren.

Er habe, als er nach Österreich gekommen sei, nicht geplant, sich in Österreich dauerhaft niederzulassen. Er wollte so lange wie möglich im Ausland arbeiten, um seinen Lebensstandard und in Zukunft auch den Lebensstandard seiner Familie zu verbessern. Da er ab Dezember 2009 die Möglichkeit bekommen habe, in Polen zu arbeiten, habe er diese Gelegenheit genutzt.

Er habe seinen Familienwohnsitz in Polen beibehalten, da er dort ein Haus habe, das er und seine Familie bewohnten. Dies sei der Grund dafür, dass er in Polen im Rahmen der Familienheimfahrten seine Familie besucht und für deren Unterhalt gesorgt habe.

Sein Familienwohnsitz in Polen sei von seinem Wohnsitz in F etwa 600 Kilometer entfernt.

Er habe in F ein etwa 15 m² großes Zimmer zur Verfügung gehabt, das er alleine bewohnt habe.

Sein Haus in Polen sei etwa 200 m² groß. Die Betriebskosten bestünden aus Stromkosten (etwa 100 € monatlich), Wasserkosten (etwa 20 € monatlich), Grundsteuer (etwa 80 € jährlich) sowie Heizungs- und Müllentsorgungskosten (etwa 900 € monatlich; richtig offenbar entweder 90 € monatlich oder 900 € jährlich).

2009 sei er ein- bis zweimal monatlich alleine nach Polen gefahren. Die Benzinkosten habe er selbst bezahlt. Selten sei er mit seinem Kollegen mitgefahren, wobei in diesem Fall der Kollege die Benzinkosten getragen habe. Der Arbeitnehmerveranlagung 2009 habe er nur die von ihm selbst bezahlten Tankquittungen beigefügt. Zu den Kosten verweise er auf die bereits vorgelegten Tankquittungen.

Konkret sei er am 26. Februar, 14. März, 22. und 28. April, 12. und 22. Mai, 6. und 17. Juni, 6. Juli, 1. August, 9. September und 9. Oktober 2009 nach Polen gefahren.

Er habe im Vierschichtbetriebssystem gearbeitet, weshalb er auch während der Woche zu seiner Familie fahren konnte.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 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.

Ebenso wenig dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung abgezogen werden, 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.

Werden aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze – einer am Familienwohnort und einer am Beschäftigungsamt – geführt, so können die durch diese doppelte Haushaltsführung verursachten Miet- und Betriebskosten einer angemieteten Wohnung sowie die Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn die Begründung des zweiten Wohnsitzes am Arbeitsort beruflich veranlasst und die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes unzumutbar ist.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsamt ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsamt des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder die Beibehaltung des

Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort aus verschiedenen privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 12. GL § 16 Anm. 25, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung").

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache demnach in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen, wobei ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen wäre oder nicht (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047). Die Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes sind daher jährlich von der Abgabenbehörde zu prüfen.

Unzumutbarkeit kann bei ständig wechselnder Arbeitsstätte bzw. bei zeitlich befristeter Tätigkeit am Beschäftigungsstandort vorliegen. Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes kann auch gegeben sein, wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. "Wirtschaftliche Gründe" liegen beispielsweise vor, wenn der Arbeitgeber dem Steuerpflichtigen eine kostenlose bzw. verbilligte Wohnmöglichkeit, die auf Grund der Größe und Ausstattung nicht den Familienbedürfnissen entspricht, zur Verfügung stellt.

Für die Anerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung ist es ohne Belang, ob der Familienwohnsitz im In- oder Ausland liegt, 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 in der Regel keine Rolle spielen, wie beispielsweise die Bestreitbarkeit des Familienunterhalts bei deutlich niedrigeren Lebenshaltungskosten am Familienwohnort.

Ist die Wohnsitzverlegung grundsätzlich zumutbar, wird dem Steuerpflichtigen allerdings, weil es Zeit in Anspruch nimmt, die Wohnsituation am Beschäftigungsstandort zu gestalten, eine gewisse Übergangsfrist zur Wohnsitzverlegung eingeräumt, für welche er Aufwendungen für Familienheimfahrten noch steuerlich geltend machen kann.

Ist der Steuerpflichtige verheiratet und der Ehegatte nicht berufstätig, kann die doppelte Haushaltsführung in der Regel für eine Dauer von zwei Jahren beansprucht werden. Bei Alleinstehenden ist sie mit etwa sechs Monaten befristet. Bei Arbeitnehmern, die in

Berufszweigen mit typischerweise hoher Fluktuation (zB im Baugewerbe) tätig sind, kann auch ein längerer Zeitraum gerechtfertigt sein (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, aaO).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache desjenigen Steuerpflichtigen, der die – grundsätzlich nie durch die Erwerbstätigkeit veranlasste – Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsstandort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Der Bw war laut aufliegenden Lohnzetteln von 9. März bis 30. April 2001 und von 5. Juni 2001 bis 11. Dezember 2002 bei der Fa. EF, von 15. Dezember 2002 bis 31. Dezember 2007 bei der G GmbH und von 1. Jänner 2008 bis 31. Oktober 2009 bei der H GmbH beschäftigt. Bei der G GmbH und der H GmbH handelt es sich um dasselbe Unternehmen, welches lediglich die Firma geändert hat.

Die aufgezeigten Beschäftigungsverhältnisse lassen weder zeitlich befristete Tätigkeiten noch die Möglichkeit jederzeitiger Verwendung an einem anderen Beschäftigungsstandort erkennen, welche die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort unzumutbar gemacht hätten. Derartiges wurde auch nicht eingewendet.

Der Bw hatte seinen Angaben zufolge nicht geplant, sich in Österreich niederzulassen. Vielmehr beabsichtigte er, eine von vornherein nicht abgegrenzte Zeit in Österreich tätig zu sein, um seinen Lebensstandard und nach seiner Verehelichung im Jahr 2005 auch den seiner Familie in Polen zu verbessern. Der Familienwohnsitz in Polen wurde wegen des Hauses, das die Familie dort bewohnt, beibehalten.

Behält der Steuerpflichtige den bisherigen Familienwohnsitz deswegen bei, weil er dort ein Eigenheim errichtet hat, so sind die Aufwendungen für Familienheimfahrten privat veranlasst und nicht abzugsfähig (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, aaO; VwGH 26.4.89, 86/14/0030).

Weitere Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Polen nannte der Bw nicht.

Da die Gattin in Polen keine Einkünfte bezieht, sind keine Gründe ersichtlich, weshalb der Familie nicht zumutbar gewesen wäre, den Wohnsitz nach Österreich zu verlegen.

Dass es dem Bw, der bis Oktober 2009 Bruttoeinkünfte von rund 31.800,00 € erzielt hatte, aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar gewesen wäre, den Familienwohnsitz in Österreich zu begründen, wurde ebenso wenig vorgebracht wie dass es ihm nicht möglich gewesen wäre, eine größere, familiengerechte Unterkunft zu finden.

Der Bw erhielt seinen Angaben zufolge erst im November 2009 und somit nach Beendigung seiner Tätigkeit in Österreich ein Arbeitsangebot in Polen, sodass ihm zum Zeitpunkt der beantragten Familienheimfahrten noch nicht bewusst war, dass sein Aufenthalt in Österreich in Kürze beendet sein würde. Aus diesem Grund kann gegenständlich das Argument, die Beendigung des Aufenthaltes in Österreich sei absehbar und eine Verlegung des Familienwohnsitzes daher nicht mehr zumutbar gewesen, nicht greifen.

Dass der Bw nicht geplant hatte, sich in Österreich niederzulassen, ist nicht mit der Gewissheit einer von vornherein befristeten Tätigkeit in Österreich gleich zu setzen, welche geeignet gewesen wäre, die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort als unzumutbar zu qualifizieren.

Der Bw arbeitete bereits seit 9. März 2001 in Österreich und verließ es offenbar unter dem Eindruck der Arbeitslosigkeit überraschend und nicht von langer Hand geplant und nicht, weil eine etwaige Befristung abgelaufen wäre oder sonstige besondere Umstände eine Rückkehr nach Polen erfordert hätten.

Die in der Regel bei verheirateten Arbeitnehmern zuzuerkennende Übergangsfrist für die Verlegung des Wohnsitzes von zwei Jahren ist längst verstrichen. Besondere Umstände, die geeignet gewesen wären, eine längere Frist zu rechtfertigen, waren nicht erkennbar.

Die Aufrechterhaltung des Familienwohnsitzes in Polen war daher als privat veranlasst anzusehen, weshalb die durch die doppelte Haushaltsführung erwachsenen Mehraufwendungen (Fahrt- und Mietkosten) nicht als Werbungskosten abzugsfähig waren.

Der Vollständigkeit halber wird darauf verwiesen, dass im Rahmen dieses Berufungsverfahrens die Verhältnisse des Kalenderjahres 2009 zu prüfen waren. Die Einkommensteuerbescheide der Vorjahre sind in Rechtskraft erwachsen und waren nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Linz, am 8. November 2012