



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 4

GZ. RV/2118-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AM, x, vom 21. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 4. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. AM erzielt in Österreich Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Im Rahmen seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2007 beantragte er die Berücksichtigung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung i.H.v. € 4.161,36 sowie Familienheimfahrten i.H.v. € 2.175,- als Werbungskosten wobei er ein ärztliches Attest über die psychische Erkrankung seiner in Polen lebenden Gattin sowie Zahlungsbestätigungen über Mietvorschreibungen für die Benutzung der Wohnung in x vorlegte.

Mit Bescheid vom 4. Juli 2008 erließ das Finanzamt Wien 6/7/15 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 mit dem die beantragten Werbungskosten für Familienheimfahrten bzw. der Wohnung am Arbeitsort nicht anerkannt wurden.

Laut Begründung sei es für deren Berücksichtigung erforderlich, dass die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen würden. Dies sei insbesondere der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt. Da die Ehefrau in Pension sei, könnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt werden.

Mit Eingabe vom 21. Juli 2008 berief der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid. Darin legte er dar, dass seine Gattin eine in Polen lebende Pensionistin psychisch und physisch krank sei und ständiger ärztlicher Kontrolle bedürfe.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. mit Schreiben vom 5. Dezember 2008 weitere Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen.

Dargelegt werden sollte, mit welchem Verkehrsmittel die Familienheimfahrten durchgeführt wurden. Im Falle von Fahrten mit einem PKW sei die Kopie des Zulassungsscheines, Führerscheines, Benzinrechnungen, ein Fahrtenbuch sowie ein Kfz-Überprüfungsbericht vorzulegen. Für die Familienheimfahrten wurde um Vorlage einer detaillierten Aufstellung ersucht.

Eine finanzbehördliche Bestätigung über die Höhe des Einkommens wurde ebenso abverlangt wie eine ärztliche Bestätigung bzw. Befunde über die Krankheit und Pflegebedürftigkeit seiner Gattin.

Der Bw. legte dem Finanzamt am 23. Dezember 2008 nachfolgende Unterlagen vor:

Eine Aufstellung der Familienheimfahrten, Führerschein, Zulassungsschein, Kfz-Überprüfungsbericht, 12 Treibstoffrechnungen (betreffend 2007 bzw. 2008), ein Fahrtenbuch sowie das (bereits im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung vorgelegte) ärztliche Attest vom 1. Februar 2008 im Original sowie Übersetzung.

Dem Attest kann entnommen werden, dass die Gattin an Dysthymie leidet, ‚feste‘ Betreuung im psychischen Bereich benötigt sowie regelmäßige Arztbesuche erforderlich sind.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Nach Darlegung der bezughabenden gesetzlichen Vorschriften erläuterte das Finanzamt, dass aufgrund der vorliegenden bzw. beigebrachten Unterlagen (eine ständige Pflegebedürftigkeit der Gattin sei nicht erkennbar, die Gattin sei nicht erwerbstätig) weder auf eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes noch auf beruflich bedingte Gründe geschlossen werden könne.

In dem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz vom 26. Jänner 2009 erläuterte der Bw., dass seine Gattin psychisch erkrankt sei und Betreuung benötige. Er selbst arbeite täglich von 6 bis 17 Uhr und könne sich nicht der Betreuung widmen. Seine Gattin werde in Polen betreut. Die (österreichische) Krankenkasse

habe auf Anfrage mitgeteilt, dass sie die als sehr hoch zu veranschlagenden Kosten nicht übernehmen werde.

Der UFS forderte den Bw. mit Schreiben vom 16. Juli 2010 zur Beantwortung näher ausgeführter Fragen bzw. Beibringung weiterer Unterlagen auf. Neben einem Attest, wonach die Krankheit bereits seit Beginn des Jahres 2007 bestand sollte dargelegt werden, wer die Gattin in seiner Abwesenheit betreue. Vorgelegt werden sollte im Falle der häuslichen Betreuung zusätzlich der entsprechende Miet/Kaufvertrag.

Mit Eingabe vom 17. August 2010 erläuterte der Bw. dass seine Kinder MM und RMa die Betreuung seiner Gattin übernommen hätten.

Aus einer beglaubigt übersetzten ärztlichen Bescheinigung geht hervor, dass IM seit 28.

September 2006 in der Abteilung für Psychiatrie und Psychologie in P erfasst ist.

Gemäß einer Bestätigung der Wohnungsgemeinschaft O nutzen der Bw. seine Gattin sowie seine beiden Kinder die Wohnung OP für Wohnzwecke.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 16 (1) EStG 1988 lautet (auszugsweise):

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 (1) EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

....

e) 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.

§ 119 (1) BAO lautet: Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

(2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von

diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gemäß § 161 (1) BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig, hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag).

(2) Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

§ 138 (1) BAO lautet:

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden und zwar einer am Familienwohnort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsstandort (Berufswohnsitz). Unterschieden wird zwischen einer vorübergehend und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung. Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten...einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bildet (vgl. Jakom EStG 1988 § 16 Rz. 56).

Der VwGH führt u.a. mit Erkenntnis vom 29.7.2010 Zl. 2004/13/0116 allgemein zur Frage der Kosten der Familienheimfahrten aus:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt, 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 Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 28. September 2004, 2001/14/0178, und vom 21. Juni 2007, 2005/15/0079, mwN). 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 (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. November 2006, 2005/15/0011). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 26. Juli 2007, 2006/15/0047, und vom 20. September 2007, 2006/14/0038).‘

Der Bw. ist sei mehreren Jahren in Österreich unselbstständig tätig.

Er befand sich im berufungsgegenständlichen Zeitraum im 60 Lebensjahr.

Als Grund für die erforderliche doppelte Haushaltsführung führt er die psychische Erkrankung seiner Ehegattin an, die eine Wohnsitzverlegung unzumutbar erscheinen lasse.

Dass eine Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger ein steuerlich zu beachtender Grund für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sein kann hat der VwGH wiederholt bejaht (u.a. 9.10.1991, 88/13/0121; 27.5.03, 2001/14/0121; 19.10.06, 2006/14/0027).

Die Ehegattin des Bw. ist Pensionistin. Wenn trotz Verlangens des Finanzamtes kein Einkommensnachweis beigebracht wurde so ist dies hier deshalb unmaßgeblich, weil die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung mit der Erkrankung der Ehegattin (und nicht ihren steuerlich relevanten Erwerbseinkünften) begründet wird.

Der Bw. hat nachgewiesen, dass er in Polen über eine Wohnung in P (Familienwohnsitz) verfügt die er mit seiner Gattin und seinen beiden Kindern bewohnt.

Die Gattin leidet gemäß ärztlichem Attest vom 1. Februar 2008 unter Dysthymie worunter eine chronische, wenigstens mehrere Jahre andauernde depressive Verstimmung zu verstehen ist die nicht schwer genug ist, um die Kriterien einer rezidivierenden depressiven Störung zu erfüllen. Beachtlich ist, dass das vorliegende ärztliche Attest der Patientin das Erfordernis einer ‚festen Betreuung‘ mit regelmäßigen Arztbesuchen (6-12 mal jährlich) bescheinigt.

Laut nachträglich beigebrachter ärztlicher Bescheinigung vom 11. August 2010 ist die Patientin seit 28. September 2006 im Ärztehaus K in Behandlung.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.11.96 95/14/0124 u.a.), ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht (VwGH 26.7.07, 2006/15/0047) – (vgl. Jakom EStG § 16 Rz. 56 lit d).

Aufgrund des Krankheitsbildes ist davon auszugehen, dass die erforderliche ‚feste Betreuung‘ (in ambulanter Form) ständig gewährleistet sein muss.

Der UFS erachtet die in diesem Zusammenhang vorgelegten Unterlagen als ausreichend.

Wenn der Bw. erläutert, dass er aufgrund seiner Tätigkeit im Inland nicht die erforderliche Zeit für die Pflege/Beaufsichtigung erübrigen kann so ist ihm darin zu folgen.

Nachdem angesichts des fortgeschrittenen Alters der Gattin des Bw. (63) sowie aufgrund der Art ihrer Krankheit bei mangelnder Betreuung vermutet werden kann, dass eine Übersiedlung an den Arbeitsort des Bw. ins Inland einen negativen Krankheitsverlauf nach sich ziehen

würde wohingegen am Familienwohnsitz eine Betreuung im Rahmen des gewohnten familiären Umfeldes durch nächste Verwandte gewährleistet ist, ist die Übersiedlung der Gattin des Bw. (an seinen Berufswohnsitz) als unzumutbar anzusehen.

Der Grund für die Beibehaltung des doppelten Wohnsitzes wurde nach Ansicht des Senates im erforderlichen Ausmaß (§ 138 BAO) glaubhaft gemacht.

Der Bw. beantragt die Berücksichtigung von Fahrtkosten für 25 Familienheimfahrten a € 87,- somit in Höhe von gesamt € 2.175,-.

Der Betrag liegt unter dem in § 20 (1) Z 2 lit. e i.V.m. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für das gegenständliche Jahr zu beachtenden Höchstbetrag i.H.v. € 2.664,- bzw. ab 1.7.2007 € 2.931,- (§ 124b Z 138 EStG 1988).

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen; bei einem verheirateten Steuerpflichtigen können i.d.R. wöchentliche Familienheimfahrten berücksichtigt werden (vgl. Doralt/Ruppe EStG³ § 4 Rz. 359 mit Verweis auf E 11.1.1984, 81/13/0171).

Angesichts der Entfernung des Familienwohnsitzes ist die Anzahl der beantragten Heimfahrten nicht unüblich.

Der entsprechend obiger Berechnung der Höhe der Kosten für Familienheimfahrten zugrunde gelegten Häufigkeit stehen jedoch die Angaben in der vom Finanzamt geforderten Aufstellung (Eingabe v. 23. Dezember 2008) sowie im Fahrtenbuch gegenüber, wonach der Bw. im Jahr 2007 nur 21 Familienheimfahrten durchgeführt hat. Die durchschnittlichen Treibstoffkosten von € 87,- führen nach Auswertung der Belege für Treibstoffkosten (durchschnittlicher Kaufpreis rd. € 1,2/Liter) sowie unter Berücksichtigung einer Entfernung von 600 km zum Familienwohnsitz des Bw. in P zu einem (glaublichen) Durchschnittsverbrauch von rd. 36,3 Liter/Wegstrecke.

Die Kosten für Familienheimfahrten sind daher mit 21 Fahrten a € 87,- d.s. € 1.827,- zu berücksichtigen.

Neben den Kosten für Familienheimfahrten stellen auch die unvermeidbaren Mehraufwendungen für die Unterbringung am Arbeitsort abzugsfähige Werbungskosten dar. Der Bw. beantragt die Berücksichtigung von Aufwendungen für seine Unterkunft in x und legt Zahlungsnachweise vor wobei aus einem von ihm verfassten Vermerk entnommen werden kann, dass die Gesamtkosten der Wohnung mit einem Mitbewohner zu gleichen Teilen getragen werden und ihm Kosten i.H.v. € 4.161,36 (=monatlich € 693,56 mal 12 geteilt durch 2) verbleiben.

Da diese Kosten in unmittelbarem Zusammenhang mit der inländischen Tätigkeit des Bw. stehen und die Verlegung des Familienwohnsitzes nach den obigen Ausführungen unzumutbar

ist, stellen sie als im Vergleich zu anderen Dienstnehmern anfallende (Mehr)Aufwendungen abzugsfähige Werbungskosten dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Besteuerungsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Werbungskosten 2007

	€
Familienheimfahrten	1.827,00
Kosten Wohnung	<u>4.161,36</u>
Werbungskosten	
gesamt	<u>5.988,36</u>

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe beträgt:

Einkommensteuer 2007

	€
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	
EM	20.047,23
Wr. Gebietskrankenkasse	222,81
Werbungskosten	<u>-5.988,36</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>14.281,68</u>
Sonderausgaben (Lebensversicherung)	-210,00
Einkommen	14.071,68

Die Einkommensteuer (vor Absetzbeträgen)

beträgt	1.560,81
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer auf sonst. Bezüge (z.B. 13. u. 14 Bezug)	<u>170,61</u>
Einkommensteuer	<u>1.386,42</u>

anrechenbare Lohnsteuer	<u>-3.366,36</u>
festgesetzte Einkommensteuer	<u>-1.979,94</u>

Wien, am 24. August 2010