

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer P LL.M in der Beschwerdesache Bf., AdressseBf., vertreten durch Stb., über die Beschwerden vom 25.11.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 19.10.2015 und vom 20.10.2015 betreffend Einkommensteuer 2010 bis 2014 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben für die Jahre **2010 bis 2013** sind den dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Einkommensteuer **2014** wird mit 2.040,91 € festgesetzt. Das ergibt eine Abgabengutschrift von 1.610,00 €.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer erzielte in den gegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In den **Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2010 bis 2013 vom 19. Oktober 2015 sowie im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 20. Oktober 2015** wurden - abgesehen vom Pauschbetrag für Werbungskosten - keine weiteren Werbungskosten berücksichtigt.

Begründet wurden die Bescheide wie folgt:

Ausgaben für Familienheimfahrten und Kosten der doppelten Haushaltsführung:

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien in den durch § 20 Abs. 1 Z 2e EStG 1988

gesetzten Grenzen Werbungskosten, 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

steuerlich relevante Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als 2.200,00 € jährlich erziele oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien (aus der Nutzung eines Ackers von lediglich 1.855 m² entstehe keine wirtschaftliche Bedeutung). Da am Familienwohnsitz des Beschwerdeführers keine unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder wohnen würden und die Ehegattin des Beschwerdeführers auch keine steuerlich relevanten Einkünfte erzielen würde, würden die beantragten Ausgaben für Familienheimfahrten sowie Kosten der doppelten Haushaltsführung zu keinem Werbungskostenabzug führen.

Mit Schreiben vom **25. November 2015** wurde gegen die oben angeführten Einkommensteuerbescheide 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 **Beschwerde** eingereicht wie folgt:

Mit den Einkommensteuerbescheiden 2010, 2011, 2012 und 2013 vom 19.10.2015 und dem Einkommensteuerbescheid 2014 vom 20.10.2015 wurden weder die geltend gemachten Werbungskosten für die regelmäßigen Familienheimfahrten an den Familienwohnsitz in Serbien, noch jene für die Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich berücksichtigt, weil die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus Serbien nach Österreich nicht vorliegen würde.

Der Beschwerdeführer verfüge am Familienwohnsitz in Serbien über einen kleinen, überwiegend der Eigenversorgung dienenden landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz, welcher für die Dauer seiner beschäftigungsbedingten Abwesenheit in Österreich von seiner Ehefrau bewirtschaftet werden müsse und bewirtschaftet werde, wobei dieser Grundbesitz des Beschwerdeführers am Familienwohnsitz in Serbien insgesamt glaublich nicht nur lediglich 1.855 m² groß sei (siehe den beiliegenden Katasterbescheid vom 14.10.2009, in Bezug auf welchen eine beglaubigte Übersetzung noch nachgereicht werde). Wie aus der beigeschlossenen zeugenschaftlichen Erklärung zweier Zeugen samt beglaubigter Übersetzung hervorgehe, bewirtschafte die Ehefrau des Beschwerdeführers am Familienwohnsitz in Serbien diesen Grundbesitz, besitze zwei Kühe, Hühner und produziere Gemüse und Obst, weshalb der Ehefrau die Verlegung des Familienwohnsitzes aus Serbien nach Österreich nicht möglich bzw. nicht zumutbar sei.

Zudem würde ein Verkauf des Hauses bzw. des Bauernhofes am Familienwohnsitz in Serbien auf Grund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet und auf Grund der enormen Unterschiede in den Immobilienpreisen zwischen der Republik Serbien und der Republik Österreich für den Beschwerdeführer zu einer erheblichen Vermögenseinbuße führen und würde die Anschaffung einer adäquaten Wohnung, geschweige denn eines Hauses, am Beschäftigungsort aus dem (Verkaufs)Erlös des Hauses bzw. Bauernhofes des Beschwerdeführers in Serbien nicht möglich sein.

Darüber hinaus benötige die Ehefrau des Beschwerdeführers als so genannte Drittstaatsangehörige eines Fremden (als serbische Staatsbürgerin) für ihren dauerhaften Aufenthalt in Österreich eine (nach wie vor) quotenpflichtige (Erst)Aufenthalts- bzw.

Niederlassungsbewilligung zum Zweck der Familiengemeinschaft mit einem Fremden in Österreich, deren Erteilung mit einer längeren Wartezeit verbunden sein würde. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich sei dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau daher auch aufgrund der für so genannte Drittstaatsangehörige nach wie vor bestehenden, restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit der Erteilung von (Erst)aufenthaltstiteln zum Zweck der Familiengemeinschaft in Österreich nicht zumutbar.

Aufgrund der obigen Darlegungen und der obgenannten einzelnen Faktoren bestehe eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus Serbien nach Österreich. Es werde daher beantragt, dass die in den Kalenderjahren 2010, 2011, 2012, 2013 und 2014 geltend gemachten Werbungskosten für die regelmäßigen Familienheimfahrten des Beschwerdeführers zu seiner Ehefrau an den Familienwohnsitz in Serbien und jene für die Mietaufwendungen für die Unterkunft des Beschwerdeführers am Beschäftigungsort in Österreich steuerlich entsprechend berücksichtigt werden.

Mit **Schreiben vom 6. Juli 2016** wurde durch den Beschwerdeführer wie folgt ergänzt:

Katasterbescheid samt beglaubigter Übersetzung betreffend den der Eigenversorgung mit Lebensmitteln dienenden Grundbesitz des Beschwerdeführers am Familienwohnsitz in Serbien, weshalb die Ehefrau auch in jener Zeit, in welcher sie über einen gültigen Aufenthaltstitel für Österreich verfügt hätte, im gesamten Zeitraum 2010 bis 2014 tatsächlich - mit Ausnahme von kurzen Besuchen des Ehemannes am Beschäftigungsort in Österreich für einige wenige Tage - am Familienwohnsitz in Serbien gelebt hätte und den der Eigenversorgung dienenden Grundbesitz in Serbien bewirtschaftet hätte;

Bestätigung der Bezirkshauptmannschaft vom 1.6.2016, wonach die Ehefrau des Beschwerdeführers vom 5.7.2011 bis 4.7.2013 über einen Aufenthaltstitel in Österreich verfügt habe;

Erklärung der Ehefrau des Beschwerdeführers samt beglaubigter Übersetzung, aus welcher unter anderem hervorgehe, dass sie auf eine weitere Verlängerung ihres Aufenthaltstitels im Jahr 2013 verzichtet habe, zumal ihr das erfolgreiche Bestehen des hierfür erforderlichen Deutschkurses mangels jeglicher Kenntnisse der deutschen Sprache nicht möglich gewesen sein würde.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 14. Juli 2016 und vom 4. August 2016** wurden die Beschwerden in den gegenständlichen Punkten abgewiesen und wie folgt begründet:

Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer sei seit 1998 bei einer Baufirma in A. beschäftigt und hätte seinen Hauptwohnsitz laut Zentralem Melderegister seit 22.6.1989 in A.. Seit 9.2.1984 sei er mit B.C. verheiratet.

Seine Gattin hätte ihren Hauptwohnsitz laut Zentralem Melderegister von 2011 bis 29.8.2013 ebenfalls an dieser Adresse in A. gehabt und sei sodann nach Serbien verzogen.

Gemeinsame (minderjährige) Kinder seien nicht vorhanden. Ihre beiden Kinder (geboren 1984 und 1991) wären in den streitgegenständlichen Jahren bereits volljährig gewesen. In der schriftlichen Erklärung vom 4.11.2015 bei der städtischen Behörde für allgemeine Angelegenheiten in D., Serbien, sei angegeben worden, dass die Gattin des Beschwerdeführers zwei Kühe, Federvieh und eine Hund besitzen würde, Obst und Gemüse produziere und deshalb nicht nach Österreich reisen könne.

Vorliegend sei auch ein Bescheid des Katasteramtes für Liegenschaften D. 1 vom 6.8.2012, der einen Eintel-Anteil an dem Grundstück in der Katastergemeinde E., Katasterparzelle Nr. 340, bestehend aus 1.855 m² Ackerfläche 2. Klasse des Beschwerdeführers, wohnhaft in Adr.Serbien, bescheinige.

Weiters sei ein weiterer Bescheid vorgelegt worden. Dieser, ausgestellt vom Katasteramt für Liegenschaften F. vom 14.10.2009, bescheinige je einen Hälfte-Anteil an dem Grundstück in der Katastergemeinde G., Katasterparzelle Nr. 2465/1, bestehend aus 1.075 m² Obstgarten 3. Klasse des Beschwerdeführers und seiner Gattin, beide wohnhaft in Adr.Serbien.

Begehrt würden Aufwendungen für Familienheimfahrten im höchstmöglichen Ausmaß von 3.372,00 € (für 2010 und 2011) und 3.672,00 € (für 2012, 2013 und 2014) und doppelter Haushaltsführung (Miete der Wohnung in A.) 2.100,00 € (2010), 1.800,00 € (2011), 1.843,40 € (2012), 1.874,40 € (2013) und 1.874,40 € (2014).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes von Serbien nach Österreich werde zum einen begründet mit drohenden Vermögenseinbußen, die bei einem Verkauf des Eigentums am Familienwohnsitz auf Grund seiner Lage in einem strukturschwachen Gebiet entstehen würden und zum anderen mit dem Betreiben einer kleinen, der Eigenversorgung dienenden Landwirtschaft durch die Ehegattin des Beschwerdeführers, und mit restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen für den Zuzug der Gattin nach Österreich.

Im Ergänzungsvorhalt vom 26.11.2015 seien Nachweise über einen Antrag auf Aufenthaltsbewilligung und über die jeweils 2010-2014 bezahlten Kirchenbeiträge abverlangt worden.

In dessen Beantwortung seien die angeforderten Unterlagen teilweise vorgelegt worden. Vorgelegt worden sei ein Schreiben der Bezirkshauptmannschaft, aus dem hervorgehe, dass die Gattin des Beschwerdeführers in Österreich eine Niederlassungsbewilligung mit Gültigkeit 5.7.2011 bis 4.7.2012 und eine Rot-Weiß-Rot-Karte plus mit Gültigkeit von 5.7.2012 bis 4.7.2013 gehabt hätte. Der Antrag auf weitere Verlängerung des Aufenthaltstitels sei von dieser persönlich am 29.8.2013 zurückgezogen worden. Nachweise betreffend die geltend gemachten Kirchenbeiträge seien nicht vorgelegt worden.

Rechtliche Würdigung:

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien durch die in § 20 Abs. 1 EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, 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 steuerlich relevante Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.000,00 € (bis Veranlagungsjahr 2012 2.200,00 €) jährlich oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien. Würden die Einkünfte des Ehepartners höchstens 6.000,00 € (bis Veranlagungsjahr 2012 2.200,00 €) betragen, machten sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, komme den Einkünften des Ehepartners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken könne.

Gemessen am Einkommen des Beschwerdeführers wäre die Erzielung von Einkünften durch dessen Gattin in Höhe von circa 2.000,00 € als wirtschaftlich bedeutend notwendig gewesen. Aus der Bewirtschaftung der vorliegenden Fläche, dem Halten von zwei Kühen und Hühnern sei nicht von wirtschaftlich bedeutenden Einnahmen aus der Landwirtschaft auszugehen, sondern von einer, wie auch in der Beschwerde behaupteten, kleinen, der Eigenversorgung dienenden Landwirtschaft.

In der Beschwerde werde angeführt, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort weiters auf Grund fremdenrechtlicher Bestimmungen für einen Familiennachzug nicht zumutbar gewesen sein würde. Die Gattin des Beschwerdeführers hätte 2011 bis 2013 einen gültigen Aufenthaltstitel gehabt und freiwillig auf dessen Verlängerung verzichtet.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass diese in den Jahren 2011 bis 2013 am österreichischen Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers ebenfalls mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen wäre, sodass dieses Argument nicht nachvollziehbar sei.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort sei weiters zumutbar, wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit-)Übersiedelung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar sei.

In den folgenden Fällen würden "wirtschaftliche Gründe" vorliegen, die die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar machen würden:

- Verkauf des Einfamilienhauses bzw. der Wohnung am Familienwohnsitz würde aufgrund der Lage in einem strukturschwachen Gebiet zu erheblichen Vermögenseinbußen führen. Die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort würde aus dem Erlös nicht möglich sein.

- Am Familienwohnsitz werde eine eigene - wenn auch kleine und nur der eigenen Selbstversorgung dienende - Landwirtschaft bewirtschaftet (LStR Rz 345).

Für einen Begründung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes von Serbien nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen (wegen drohender hoher

Vermögenseinbußen, die bei einem Verkauf des Eigentums entstehen würden) oder (wegen Betreibens einer kleinen, der Eigenversorgung dienenden Landwirtschaft) sei nach Ansicht des Finanzamtes das Vorhandensein von unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen (=minderjährigen) Kindern am Familienwohnsitz Voraussetzung.

Mangels Vorhandenseins minderjähriger Kinder am Familienwohnsitz sei auch aus diesem Grund eine berufsbedingte Veranlassung von Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung steuerlich nicht anzuerkennen.

Die Beibehaltung des Wohnsitzes in Serbien sei privat veranlasst.

Der geltend gemachte Kirchenbeitrag werde nicht anerkannt, die Bescheide würden dahingehend abgeändert werden.

Mit Schreiben vom **12. August 2016** wurde **Anträge auf Entscheidung über die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 durch das BFG** eingereicht und wie folgt begründet:

Mit Beschwerdevereinsentscheidungen vom 14.7.2016 sei den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2014 hinsichtlich Berücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten für die regelmäßigen Familienheimfahrten des Beschwerdeführers zu seiner Ehefrau an den Familienwohnsitz in Serbien und für die Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich unter dem Titel von Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht Folge gegeben worden.

In Bezug auf die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus Serbien nach Österreich würde für den Beschwerdeführer und dessen Ehefrau ergänzend vorgebracht werden:

Der VwGH hätte in den letzten Jahren in zahlreichen Erkenntnissen, siehe etwa das vom 10.3.2016, 2013/15/0146, ausgesprochen, dass ein lediglich der Eigenversorgung dienender, landwirtschaftlich genutzter Grundbesitz am Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen im Ausland auch ohne den Umstand, dass am Familienwohnsitz im Haushalt des Steuerpflichtigen auch noch minderjährige bzw. betreuungspflichtige Kinder leben würden, zur Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes führe, insbesondere aus einem so genannten Drittstaat wie im vorliegenden Fall der Republik Serbien. In der Entscheidung BFG vom 2.6.2016, RV/4100185/2016, hätte auch das BFG diese Rechtsansicht übernommen und bestätigt.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach für die Begründung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes von Serbien nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen wegen des Betreibens einer kleinen, der Eigenversorgung dienenden Landwirtschaft am Familienwohnsitz zusätzlich auch das Vorhandensein von unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen (= minderjährigen) Kindern am Familienwohnsitz Voraussetzung sei, sei sohin im Hinblick auf die diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH und des BFG nicht richtig. Dem Erkenntnis des VwGH vom 10.3.2016 und anderen in diesem Zusammenhang ergangenen Erkenntnissen des VwGH zur Frage der Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung sei zu entnehmen, dass

bei den dortigen jeweiligen Sachverhalten keine am Familienwohnsitz im Haushalt des Steuerpflichtigen noch lebende, minderjährigen Kinder des Steuerpflichtigen vorhanden seien.

Was die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes des Steuerpflichtigen aus Serbien nach Österreich auf Grund der restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit der Erteilung von Daueraufenthaltstiteln an so genannte Drittstaatsangehörige wie die Ehefrau des Beschwerdeführers als serbische Staatsbürgerin betreffe, so zeige der gegenständliche Sachverhalt die für einen Drittstaatsangehörigen wie die Ehefrau des Beschwerdeführers hiermit verbundenen Schwierigkeiten auf. Der Ehefrau des Beschwerdeführers sei zwar seitens der Bezirkshauptmannschaft zunächst eine einjährige Niederlassungsbewilligung mit Gültigkeit vom 5.7.2011 bis 4.7.2012 und im Anschluss daran wiederum für lediglich ein Jahr die Rot-Weiß-Rot-Karte plus mit Gültigkeit vom 5.7.2012 bis 4.7.2013 erteilt worden, eine weitere Verlängerung dieses Aufenthaltstitels hätte die Ehefrau des Beschwerdeführers aber nicht bewerkstelligen können, weil sie die hierfür erforderlichen Deutschkenntnisse nicht nachweisen habe können, weshalb sie den Antrag auf Verlängerung des bis 4.7.2013 befristet erteilten Aufenthaltstitels mangels Aussichten auf Erfolg zurückziehen hätte müssen (wenn ihr Verlängerungsantrag nach Rücksprache mit der Bezirkshauptmannschaft bzw. nach vorheriger Auskunft der Bezirkshauptmannschaft Aussicht auf Erfolg gehabt haben würde, würde die Ehefrau des Beschwerdeführers natürlich gerne einen weiteren Aufenthaltstitel für Österreich gehabt haben, um ihren in Österreich beschäftigten Ehemann leichter in Österreich besuchen zu können; mehr als gelegentliche Besuche des Ehemannes in Österreich wären der Ehefrau aber auch in der Zeit des Besitzes eines Aufenthaltstitels zwischen 5.7.2011 und 4.7.2013 und würden ihr bei Verlängerung des Aufenthaltstitels ab 5.7.2013 auch danach aufgrund der Notwendigkeit der Bewirtschaftung des der Eigenversorgung dienenden Grundbesitzes am Familienwohnsitz in Serbien garnicht möglich gewesen sein).

Wie von vielen anderen Ehepartnern von in Österreich beschäftigten Gastarbeitern aus so genannten Drittstaaten wie z.B. Serbien oder Bosnien-Herzegowina auch hätte auch die Ehefrau des Beschwerdeführers, auch wenn sie sich aufgrund der Notwendigkeit der Bewirtschaftung des Grundbesitzes am ausländischen Familienwohnsitz gar nicht dauerhaft bei ihrem Ehepartner in Österreich aufhalten habe können und könne, aus Zweckmäßigkeits- und Kosten- und Wirtschaftlichkeitsüberlegungen die Erteilung eines Aufenthaltstitels für Österreich angestrebt und beantragt, um ihren in Österreich arbeitenden Ehemann leichter und vor allem, wann sie wolle, in Österreich besuchen zu können und nicht jedes Mal für einen solchen Besuch des Ehepartners in Österreich eigens ein Einreisevisum bei der ausländischen Vertretungsbehörde beantragen und auf die Erteilung eines solchen Visums warten zu müssen.

Aufgrund des bisherigen Vorbringens, der bislang vorgelegten Urkunden und Unterlagen und der obigen ergänzenden Darlegungen wäre für den Beschwerdeführer eine dauerhafte Verlegung des Familienwohnsitzes aus Serbien nach Österreich in den Jahren 2010 bis 2014 nicht möglich bzw. nicht zumutbar gewesen.

Am **4. Oktober 2016** wurden durch das Finanzamt obige Beschwerden dem **BFG** vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

Beantragt würden Aufwendungen für Familienheimfahrten nach Serbien mit dem jeweiligen höchstzulässigen Pendlerpauschale und Ausgaben für doppelte Haushaltsführung (Miete der Wohnung). Der Beschwerdeführer hätte seinen Hauptwohnsitz seit 1989 in A. und sei dort bei einer Baufirma beschäftigt. Er sei seit 1984 verheiratet und die beiden gemeinsamen Kinder wären in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2010 bis 2014 bereits volljährig gewesen. Die Ehegattin hätte für die Jahre 2011 bis 2013 einen gültigen Aufenthaltstitel in Österreich (laut Zentralem Melderegister in dieser Zeit Hauptwohnsitz beim Ehegatten in A.) und hätte freiwillig auf dessen Verlängerung verzichtet.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes von Serbien nach Österreich werde wie folgt begründet:

- drohende Vermögenseinbußen, die bei einem Verkauf des Eigentums am Familienwohnsitz auf Grund seiner Lage in einem strukturschwachen Gebiet entstehen würden;
- Betreiben einer kleinen, der Eigenversorgung dienenden Landwirtschaft durch die Ehegattin;
- restriktive fremdenrechtliche Bestimmungen für den Zuzug der Gattin nach Österreich.

Beweismittel:

Schriftliche Erklärung über die Tätigkeit der Ehegattin in der Landwirtschaft; Bescheid des Katasteramtes für Liegenschaften D. über den Besitz der Ackerfläche; Bescheid des Katasteramtes für Liegenschaften F. über den Besitz eines Obstgartens; Bescheinigung der Bezirkshauptmannschaft zur Ehegattin über den Besitz einer Niederlassungsbewilligung und einer Rot-Weiß-Rot-Karte einschließlich Sachverhalt zur Verlängerung des Aufenthaltstitels; Erklärung der Ehegattin zum Verzicht auf den Antrag auf Verlängerung der Aufenthaltsbewilligung.

Stellungnahme:

Die Verlegung des Familienwohnsitzes von Serbien nach Österreich sei aus folgenden Gründen zumutbar:

- gemessen am Einkommen des Beschwerdeführers würden keine wirtschaftlich bedeutenden Einkünfte der Ehegattin aus der Landwirtschaft vorliegen, sondern es handle sich um eine kleine, der Eigenversorgung dienende Landwirtschaft;
- die Ehegattin hätte 2011 bis 2013 einen gültigen Aufenthaltstitel in Österreich und einen Hauptwohnsitz in dieser Zeit beim Ehegatten in A. gehabt. Auf die Verlängerung des Aufenthaltstitels sei freiwillig verzichtet worden.
- im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz in Serbien würden keine unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder wohnen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei die Frage, ob einem Arbeitnehmer zuzumuten sei, seinen Wohnsitz in den Nahebereich der Arbeitsstätte zu verlegen, nach den

Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Im gegenständlichen Fall sei der Sachverhalt von den dem Vorlageantrag beigelegten Erkenntnissen des VwGH und des BFG insofern abweichend, als ein Zuzug der Gattin auf Grund fremdenrechtlicher Bestimmungen möglich gewesen sein würde und freiwillig darauf verzichtet worden wäre.

Aus den Ausführungen ergebe sich, dass die Beibehaltung des Wohnsitzes in Serbien privat veranlasst sei, sodass für die geltend gemachten Kosten aus dem Titel Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung ein Werbungskostenabzug unzulässig sei. Es werde daher die Abweisung der Beschwerden beantragt.

Mit **Schreiben vom 8. November 2016** wurden folgende Fragen an den Beschwerdeführer gerichtet:

"1.

Die Mietkosten als Grundlage für die geltend gemachten Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung sind für das Jahr 2010 nicht und für das Jahr 2011 nur zum Teil nachgewiesen. Die fehlenden Verträge und Belege sind einzureichen.

2.

Im Hinblick auf Familienheimfahrten wurde das jeweils höchste Pendlerpauschale geltend gemacht.

In welcher Form sind Kosten angefallen - Nachweise diesbezüglich sind einzureichen.

3.

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.10.2006, 2005/14/0127, ausgeführt hat, sind Aufwendungen nicht abzugsfähig, die mit einem gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 steuerbefreiten versicherungsgemäßen Arbeitslosengeld im Zusammenhang stehen. Sie haben in den beschwerdegegenständlichen Jahren ein solches bezogen und werden daher aufgefordert, die beschwerdegegenständlichen Beträge dahingehend zu korrigieren."

Mit **Schreiben vom 21. Dezember 2016** wurde wie folgt geantwortet:

Im Jahr 2010 hätte der Beschwerdeführer keine Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich gehabt und es seien solche daher auch nicht geltend gemacht worden.

Im Jahr 2011 hätte der Beschwerdeführer erst ab 1.6.2011 Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich gehabt, wobei die Mietaufwendungen im Jahr 2011 richtigerweise nicht, wie für das Jahr 2011 geltend gemacht, 1.800,00 €, sondern für sieben Monate lediglich 954,52 € (136,36 € x 7 Monate) betragen hätten und daher für das Jahr 2011 die Berücksichtigung nur dieses Betrages unter dem Titel von Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend gemacht werde.

Der Beschwerdeführer hätte seine regelmäßigen Heimfahrten (durchschnittlich einmal im Monat) vom Beschäftigungsort in Österreich an den Familienwohnsitz in Serbien jeweils mit dem eigenen Auto unternommen, ab Ende Juli 2011 mit jenem Fahrzeug, dessen Zulassungsschein vorgelegt worden wäre. Auch schon vor dem im Juli 2011 auf den

Beschwerdeführer zugelassenen Fahrzeug, hätte der Beschwerdeführer ein eigenes Fahrzeug gehabt, mit welchem er die Familienheimfahrten nach Serbien unternommen hätte, jedoch besitze er nach Rücksprache von diesem Fahrzeug keine Unterlagen mehr. Ein Fahrtenbuch betreffend Familienheimfahrten in den Jahren 2010 bis 2014 hätte er nicht geführt, jedoch würden die jeweils in Höhe der großen Pendlerpauschale geltend gemachten Werbungskosten für die Familienheimfahrten insofern nachvollziehbar und glaubhaft, als die Entfernung des Familienwohnsitzes in Serbien vom Beschäftigungsort in Österreich in etwa 700 km betrage, sodass dem Beschwerdeführer unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes von 0,42 € pro gefahrenem Kilometer bereits anlässlich einer einzigen solchen Familienheimfahrt mit seinem Auto Aufwendungen bzw. Kosten in der Höhe von 588,00 € (700 km x 2 x 0,42 €) erwachsen wären.

Der jeweiligen Aliquotierung der Aufwendungen für die Familienheimfahrten infolge des Bezuges von Arbeitslosengeld in den Kalenderjahren 2010 bis 2014 werde mit Rücksicht auf die diesbezügliche Judikatur des VwGH nicht entgegen getreten, sodass an Werbungskosten für die Familienheimfahrten für das Jahr 2010 (für 11 begonnene Monate der Beschäftigung) nur 3.091,00 €, für das Jahr 2011 (für 11 begonnene Monate der Beschäftigung) nur 3.366,00 €, für das Jahr 2012 (für 11 begonnene Monate der Beschäftigung) ebenfalls nur 3.366,00 €, für das Jahr 2013 (für 11 begonnene Monate der Beschäftigung) ebenfalls 3.366,00 €, für das Jahr 2014 (für 10 begonnene Monate der Beschäftigung) nur 3.060,00 € geltend gemacht würden.

Mit **Schreiben vom 22. Dezember 2016** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. Eine solche erfolgte nicht.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 27. Februar 2017** an den Beschwerdeführer wurde wie folgt ausgeführt:

"Es wird davon ausgegangen, dass auch die Kosten der doppelten Haushaltsführung iSd § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu aliquotieren sein werden.

Unter Zugrundelegung des Mietaufwandes laut den eingereichten Mietverträgen (2010: Null, 2011: 1.050,00 €, 2012: 1.843,40 €, 2013 und 2014: 1.874,40 €) ergeben sich für die Jahre 2012 bis 2014 folgende korrigierte Beträge:

2012: 1.693,40 €;

2013: 1.718,20 €;

2014: 1.562,00 €.

Da im Jahr 2011 für den Zeitraum, in dem Arbeitslosengeld bezogen worden ist, keine Aufwendungen angefallen sind, ist der Betrag von 1.050,00 € nicht zu kürzen."

Mit **Schreiben vom 15. März 2017** wurde wie folgt geantwortet:

Es werde bekannt gegeben, dass einer Aliquotierung der Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht entgegen getreten werde und dass der Beschwerdeführer mit der Berücksichtigung der im Schreiben vom 27.2.2017 genannten Beträge für die Jahre 2010

bis 2014 einverstanden sei, wobei für das Jahr 2010 keine Mietaufwendungen geltend gemacht würden.

Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war in den gegenständlichen Jahren nichtselbständig tätig an einem Beschäftigungsort in Österreich. Sein Familienwohnsitz befand sich in dieser Zeit in Serbien, wo er und seine Ehefrau über ein Haus und einen kleinen landwirtschaftlichen Grundbesitz verfügen, welcher von dieser bewirtschaftet wurde und der Eigenversorgung diente.

Eine Verlegung des Familienwohnsitzes von Serbien nach Österreich würde aufgrund der unterschiedlich hohen Lebenshaltungskosten mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden sein.

Strittig ist die Anerkennung von Werbungskosten in Form von Fahrtkosten für Familienheimfahrten und Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich.

Die Kosten für Familienheimfahrten, vermindert um den Teil, der auf jene Zeiträume entfällt, in denen steuerbefreites Arbeitslosengeld bezogen worden ist, betragen: 3.091,00 € im Jahr 2010, 3.366,00 € in den Jahren 2011, 2012 und 2013 sowie 3.060,00 € im Jahr 2014.

Die Kosten der doppelten Haushaltsführung - ebenso vermindert - betragen: 1.050,00 € im Jahr 2011, 1.693,40 € im Jahr 2012, 1.718,20 € im Jahr 2013 sowie 1.562,00 € im Jahr 2014.

	2010	2011	2012	2013	2014
Familienheimfahrten	3.091,00	3.366,00	3.366,00	3.366,00	3.060,00
Doppelte Haushaltsführung		1.050,00	1.693,40	1.718,20	1.562,00
Werbungskosten	3.091,00	4.416,00	5.059,40	5.084,20	4.622,00

Rechtliche Begründung

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

Nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem nicht abgezogen werden

Z 1

die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge;

Z 2a

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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind auch 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, der in der im Jahr 2010 geltenden Fassung 3.372 € und in den Jahren 2011 bis 2014 geltenden Fassung 3.672 € beträgt (bei einfachen Fahrtstrecke von über 60 km).

Ausgaben für den Haushalt, Verpflegung und Wohnung des Arbeitnehmers gehören nach den Grundregeln des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu den Aufwendungen für die Lebensführung, die nicht abzugsfähig sind.

Unter bestimmten Voraussetzungen können jedoch Aufwendungen oder Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten einkünftermindernd berücksichtigt werden.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden und zwar einer am Familienwohrt (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Unterschieden wird zwischen einer vorübergehenden und einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung.

Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen gilt jedenfalls jener Ort, an dem er mit seiner Ehegattin einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet, als sein Familienwohnsitz (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Für beide Arten der doppelten Haushaltsführung gilt allgemein, dass 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 ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind aber Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb

des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort 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 Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (vgl. dazu auch Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 16 Abs. 1 Z 6 Tzen 72, 75, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 56 "Doppelte Haushaltsführung").

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort kann - wie erwähnt - unterschiedliche Ursachen haben. Diese Ursachen müssen jedoch aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorlieben für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 16.3.2005, 2000/14/0154; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235).

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt (VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132).

Im gegenständlichen Fall liegt diese Voraussetzung unstrittig vor.

Bei ausländischen Familienwohnsitzen gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischen Familienwohnsitzen. Wohl kann aber ein wesentlicher Kaufkraftunterschied oder die Bewirtschaftung einer eigenen Landwirtschaft dazu führen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar ist (UFS 7.7.06, RV/0440-G/04).

Für die Unzumutbarkeit ausreichend ist jedenfalls (siehe auch VwGH 10.3.2016, 2013/15/0146), dass - der Sachverhalt ist diesbezüglich unbestritten - der Beschwerdeführer in Serbien über ein Haus und einen der Eigenversorgung dienenden landwirtschaftlichen Grundbesitz verfügt, der während der beschäftigungsbedingten Abwesenheit des Beschwerdeführers von dessen Ehefrau bewirtschaftet wurde und die erheblich höheren Lebenshaltungskosten in Österreich der Verlegung des Familienwohnsitzes entgegenstehen.

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind unter denselben Voraussetzungen anzuerkennen wie jene für doppelte Haushaltsführung.

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 lautet:

"Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder
- Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist oder
- Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 angewendet wird, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen."

Das versicherungsgemäße Arbeitslosengeld ist von der Steuerbefreiungsregelung des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 erfasst, weshalb auch die mit ihm im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähig sind (VwGH 19.10.2016, 2005/14/0127).

Die geltend gemachten Aufwendungen waren um jene Beträge zu kürzen, die auf Monate entfallen, in denen Arbeitslosengeld bezogen worden ist.

Die beantragten aliquotierten Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung waren folglich als Werbungskosten anzuerkennen.

Berechnung der Einkommensteuer 2014

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
BUAK	429,79 €
Bau GmbH	19.095,21 €
Werbungskosten	-4.622,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	14.903,00 €
Sonderausgaben	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	14.843,00 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt:	
Gesamtbetrag der Einkünfte: 14.903,00 €	
Umrechnungsbasis: 14.903,00 €	
Umrechnungszuschlag (14.903,00) x 365 / (365 - 82,00) - 14.903,00	4.318,18 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	19.161,18 €
(19.161,18 - 11.000) x 5.110 / 14.000,00	2.978,83 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.978,83 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz	2.633,83 €
Durchschnittssteuersatz (2.633,83/19.161,18x100)	13,75 %
Durchschnittssteuersatz 13,75% von 14.843,00	2.040,91 €
Einkommensteuer	2.040,91 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-3.650,72 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,19 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.610,00 €

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage der Zumutbarkeit der Verlegung eines Familienwohnsitzes bei Bewirtschaftung eines der Eigenversorgung dienenden Grundbesitzes am Familienwohnsitz und drohenden erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen aufgrund der unterschiedlich hohen Lebenshaltungskosten ist durch die Rechtsprechung des VwGH (siehe etwa vom 10.3.2016, 2013/15/0146) eindeutig entschieden. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist daher nicht gegeben.

Linz, am 23. März 2017