



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BfADR, vertreten durch Mag. Peter Zivic, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Weihburggasse 20, vom 1. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 30. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 sowie die Berufung vom 10. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 7. März 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Staatsbürger der Republik Serbien. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen 2003 - 2006 machte er unter dem Titel Familienheimfahrten zu seiner in Serbien lebenden Familie und doppelte Haushaltsführung Werbungskosten geltend. Der Berufungswerber führte aus, dass seine Gattin und seine vier Kinder mangels Selbsterhaltungsfähigkeit nach wie vor am Familienwohnsitz in Serbien leben würden.

Mit den angefochtenen Bescheiden hat das Finanzamt dem Berufungsführer Einkommensteuer vorgeschrieben. Die unter dem Titel Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung geltend gemachten Werbungskosten wurden nicht anerkannt.

In den Berufungen brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Wie aus der vorgelegten zeugenschaftlichen Haushaltsgemeinschaftserklärung vom 11.11.2005 hervorgeht, leben im Haushalt des Berufungswerbers am Familienwohnsitz in Jugoslawien nicht nur seine Ehefrau, sondern mangels Selbsterhaltungsfähigkeit auch noch seine vier bereits volljährige Kinder.“

„Die Erteilung von Niederlassungsbewilligungen bzw. Aufenthaltstitel zum Zweck der Familiengemeinschaft mit dem Berufungswerber in Österreich ist zugunsten von volljährigen Kindern gemäß den fremdenrechtlichen Bestimmungen nicht vorgesehen. Zudem müsste der Berufungswerber für den Nachzug der gesamten Familie gemäß § 8 Abs. 5 des FremdenG 1997 über eine für Inländer ortsübliche Unterkunft für eine sechsköpfige Familie verfügen. Die Anschaffung bzw. Anmietung einer solchen Unterkunft wäre jedoch mit einem erheblichen finanziellen Mehraufwand verbunden, weshalb die Verlegung des Familienwohnsitzes aus Jugoslawien nach Österreich für den Berufungswerber auch wirtschaftlich unzumutbar ist. Dass auch volljährige Kinder, welche am Familienwohnsitz in Jugoslawien mangels Selbsterhaltungsfähigkeit noch im Haushalt des Steuerpflichtigen leben und von diesem finanziell erhalten werden, für die Beurteilung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes von Bedeutung bzw. zu berücksichtigen sind, geht u.a. aus dem Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2005, Zl. 2005/14/0046, hervor.“

„In Österreich könnte der Berufungswerber mit seinen jährlichen Einkünften die Lebenshaltungskosten für eine sechsköpfige Familie (Berufungswerber, Ehefrau, vier volljährige Kinder) nicht, oder zumindest kaum, d.h. lediglich mit großen finanziellen Einbußen gegenüber den Lebenshaltungskosten für die Familie am Familienwohnsitz in Jugoslawien, tragen.“

„Was das im vorgelegten Grundbuchsauszug ausgewiesene geringe Katastereinkommen des Berufungswerbers aus dem landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz am Familienwohnsitz in Serbien betrifft, so ist diesbezüglich richtigerweise nicht auf österreichische Verhältnisse, sondern auf das Preis- und Lohnniveau bzw. auf die Lebenshaltungskosten in Jugoslawien abzustellen, wie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2006, Zl. 2005/14/0127, hervorgeht. Aus dem vorgelegten Grundbuchsauszug ist immerhin ersichtlich, dass sich der Berufungswerber am Familienwohnsitz mit Tabakanbau befasst.“

Die Berufungen wurden vom Finanzamt Bregenz mittels Berufungsvorentscheidungen als unbegründet abgewiesen. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„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, 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.“

„Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist 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 (Erkenntnis vom

26. November 1996, 95/14/0124, auch die Erkenntnisse vom 29. Jänner 1998, 96/15/0171, vom 17. Februar 1999, 95/14/0059, und vom 22. Februar 2000, 96/14/0018).

Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Bloß persönliche Vorlieben für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt. Für die Anerkennung von Familienheimfahrten ist nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren, bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten angesehen werden können. Es ist dabei auf die Verhältnisse des Einzelfalls und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen (VwGH 31.3.1987, 86/14/0165; VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Der Berufungswerber ist seit 1982 in Österreich beschäftigt. Im vorliegenden Fall hat die Behörde dem Berufungswerber Gelegenheit gegeben, die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht.

Das Vorbringen des Berufungswerber vermag nicht darzulegen, warum während dieser Jahre der Familienwohnsitz nicht in die Nähe des Arbeitsplatzes verlegt wurde. Der Berufungswerber hat zwar Unterlagen eingebracht, die glaubhaft belegen, dass seine vier Kinder nach wie vor am Familienwohnsitz wohnen. Die vier Kinder sind 1978, 1980, 1982, 1983 geboren. Somit ist das jüngste Kind im Berufungsjahr 2006 23 Jahre alt gewesen. Erwachsene Kinder durch laufende persönliche Besuche zu betreuen oder für sie den eigenen Haushalt aufrecht zu erhalten, ist nicht erforderlich.

Die Unterhaltsverpflichtung für Kinder reicht daher als Kriterium für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht aus. Es ist davon auszugehen, dass bei volljährigen Kindern (ausgenommen zB bei Pflegebedürftigkeit des Kindes) grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltführenden Elternteils mehr besteht.

Weiters konnte, trotz mehrfacher Aufforderung, kein Beweis dafür erbracht werden, dass die Gattin in Serbien am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200 Euro jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.4.1996, 96/15/0006; VwGH 17.2.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154). Betragen die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens 2.200 Euro, machen sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, kommt den Einkünften des (Ehe)Partners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Der Behörde liegt lediglich eine Abschrift des Eigentumsblattes über den Grundbesitz des Berufungswerbers vor. Daraus lässt sich sehr wohl entnehmen, dass der Berufungswerber über ein 18 a 31 m² umfassendes, als Tabakanbau gewidmetes Grundstück verfügt, jedoch liegen keine Beweise vor, die eventuelle Einkünfte der Gattin in Serbien belegen.

Die Behauptung, die Anschaffung bzw. Anmietung einer ortsüblichen Unterkunft in Österreich sei mit einem erheblichen Mehraufwand verbunden, weshalb die Verlegung des Familienwohnsitzes aus Serbien nach Österreich auch aus wirtschaftlicher Sicht gesehen unzumutbar sei, geht auch ins Leere. Der bloße Umstand eines wirtschaftlichen Nachteils ist für sich allein kein Grund für die Anerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis 2006/15/0313 zum Ausdruck gebracht hat, begründen fremdenrechtliche Bestimmungen jedenfalls bis zum Fremdenrechtspaket 2005 eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung. Das Erkenntnis ist so auszulegen, dass zumindest ein Antrag gestellt werden muss bzw. ein Versuch der Familienzusammenführung stattfinden soll und nicht einfach nur auf die Bestimmungen verwiesen wird.

Da die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen können die dafür geltend gemachten Aufwendungen im vorliegenden Fall nicht berücksichtigt werden. Die Kriterien für eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung und die damit im Zusammenhang stehenden Familienheimfahrten sind allerdings gegeben, und wurden auch in dem höchstzulässigen Ausmaß von zwei Jahren in den Jahren 2001 und 2002 im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung gewährt.

Für Sonderausgaben (wie Versicherungen), die in den "Sonderausgabentopf" fallen, ist ohne besonderen Nachweis ein Sonderausgabenpauschale von jährlich 60 Euro abzusetzen. Ein höherer Betrag wird nur berücksichtigt, wenn die Sonderausgabenzahlungen mehr als 240 Euro betragen. Im Jahr 2005 sind es bei Ihnen € 74,88 für die Unfallversicherung und im Jahr 2006 € 161,46 (€ 74,88 Unfallversicherung plus € 86,58 Lebensversicherung). Da die 240 Euro somit nicht erreicht werden, bleibt es bei der jährlichen Sonderausgabenpauschale von 60 Euro.

Das auswärtige Studium für Ihren Sohn Darko wurde gemäß der vorgelegten Bestätigung ab dem Studienjahr 2006/2007 berücksichtigt.“

In den Vorlageanträgen brachte der Berufungsführer im Wesentlichen ergänzend vor:

„Wie aus der ebenfalls einen Gastarbeiter aus dem ehemaligen Jugoslawien betreffenden, in Kopie beigeschlossenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 7.7.2006 mwN hervorgeht, kommt im ehemaligen Jugoslawien auch einer kleinen Landwirtschaft besonders große wirtschaftliche Bedeutung zu, zumal auch schon ein derart kleiner landwirtschaftlicher Betrieb geeignet ist, eine Familie mit den sonst kaum leistbaren Lebensmitteln zu versorgen bzw. einer Familie Mittel zur Verfügung zu stellen, mit welchen sie die Versorgung mit Lebensmitteln sicherstellen kann.“

Wie aus dem jüngst ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2007, Zl. 2007/15/0044, hervorgeht, wiederholt der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsansicht, wonach schon allein die (in Bezug auf das Recht auf Familiennachzug restriktiven) fremdenrechtlichen Bestimmungen jedenfalls bis zum (am 1.1.2006 in Kraft getretenen) "Fremdenrechtspaket 2005" (Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz, BGBl. I, Nr. 100/2005) eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach Österreich begründen bzw. begründet haben. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sind die Erkenntnisse des VwGH vom 21.6.2007, Zl. 2006/15/0313, und vom 24.9.2007, Zl. 2007/15/0044, nicht so auszulegen, dass zumindest ein Antrag (auf Erteilung einer Niederlassungsbewilligung) gestellt werden muss bzw. ein Versuch der Familienzusammenführung statt finden soll, zumal in den den beiden vorgenannten

Erkenntnissen des VwGH zugrundeliegenden Sachverhalten, die jeweiligen Ehefrauen der Beschwerdeführer keinen Antrag auf Erteilung einer Niederlassungsbewilligung gestellt hatten.“

Hinsichtlich des Jahres 2006 teilte der Berufungsführer mit, dass seine Ehegattin im August 2006 nach Österreich nachgezogen ist. Er schränkte daher das Berufungsbegehren für das Jahr 2006 für Familienheimfahrten und Mietaufwendungen bis einschließlich August 2006 ein. Weiters brachte er vor, dass im Jahr 2006 die Kosten für die Wohnung für das gesamte Jahr 2.640,00 € betragen haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 definiert Werbungskosten als Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte 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 abgesetzt werden.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsstandort, so können Familienheimfahrten von der Wohnung am Beschäftigungsstandort zum Familienwohnsitz sowie die Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsstandort als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn die Aufgabe des bisherigen Familienwohnsitzes unzumutbar ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Die berufliche Veranlassung der mit Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen wird aber angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 15. November 2005, 2005/14/0039).

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer in den streitgegenständlichen Jahren für seine am Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina mit ihm in einem Haushalt lebende Ehefrau und seine vier Kinder unterhaltpflichtig war.

Der Beschwerdeführer begründet die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung u.a. mit den (in den streitgegenständlichen Jahren geltenden) fremdenrechtlichen Bestimmungen, wonach ein Familiennachzug auf Grund der geringen Anzahl der jährlich zugewiesenen Quotenplätze

unvorhersehbar und mit langen Wartezeiten verbunden gewesen sei. Zudem hätte der Beschwerdeführer gemäß § 8 Abs. 5 FrG nachweisen müssen, dass für seine Familie eine für Inländer ortsübliche Unterkunft in Österreich zur Verfügung stehe, was für ihn wiederum wirtschaftlich nicht finanzierbar gewesen wäre.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 24. September 2007 2007/15/0044 zu Recht erkannt, dass die fremdenrechtlichen Bestimmungen jedenfalls bis zum „Fremdenrechtspaket“ 2005 eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach Österreich begründeten. Weiters führte der VwGH aus, dass falls ein Rechtsanspruch auf Erstniederlassungsbewilligung bestanden haben sollte, die tatsächliche Erteilung der Niederlassungsbewilligung das Vorhandensein und die Zuteilung entsprechender Quotenplätze vorausgesetzt hat. Daraus wird vom UFS abgeleitet, dass eine unterbliebene Antragstellung auf Erteilung eines Aufenthaltstitels der Berücksichtigung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht entgegenstehen.

Das „Fremdenrechtspaket 2005“ ist am 1.1.2006 in Kraft getreten. Für die Jahre 2003 bis 2005 hat daher jedenfalls eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nach Österreich bestanden.

In Anbetracht dessen, dass die Wohnsitzverlegung der Ehegattin des Berufungsführers bereits im August 2006 nach Österreich erfolgte, sohin die Wohnsitzverlegung ab Wegfall der Unzumutbarkeit zügig betrieben wurde, sind dem Berufungsführer die Werbungskosten aus doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten auch bis einschließlich August 2006 zu gewähren.

Dass die langjährige Dauer des Aufenthalts des Beschwerdeführers in Österreich der Beurteilung der Unzumutbarkeit nicht entgegensteht, ist im Ergebnis bereits dem hg. Erkenntnis vom 15. November 2005, 2005/14/0039, zu entnehmen. Jenes Erkenntnis betraf einen seit 1972 in Österreich tätigen Beschwerdeführer, der in den Jahren 1999 bis 2001 Familienheimfahrten als Werbungskosten abgesetzt wissen wollte.

Den Berufungen war daher stattzugeben.

Die Einkommensteuer errechnet sich daher folgendermaßen:

Einkommensteuer für 2003		
Einkünfte aus nsA	18.042,39	
Werbungskosten	-2.100,00	
Einkünfte aus nsA		15.942,39

Sonderausgaben		-60,00
Einkommen		15.882,39
0% für die ersten 3.640,00		0,00
21% für die weiteren 3.630,00		762,30
31% für die restlichen 8.612,39		2.669,84
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		3.432,14
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-774,85
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		2.312,29
Steuer sonstige Bezüge		128,86
Einkommensteuer		2.441,15
Anrechenbare Lohnsteuer		-3.118,48
Festgesetzte Einkommensteuer		-677,33
Einkommensteuer für 2004		
Einkünfte aus nsA	19.303,32	
Werbungskosten	-2.781,00	
Einkünfte aus nsA	16.522,32	
Sonderausgaben	-60,00	
Einkommen	16.462,32	
0% für die ersten 3.640,00	0,00	
21% für die weiteren 3.630,00	762,30	
31% für die restlichen 9.192,32	2.849,62	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.611,92	
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-830,51	
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00	
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00	
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.436,41	
Steuer sonstige Bezüge	141,91	
Einkommensteuer	2.578,32	

Anrechenbare Lohnsteuer		-3.505,47
Festgesetzte Einkommensteuer		-927,15
Einkommensteuer für 2005		
Einkünfte aus nsA	19.837,96	
Werbungskosten	-4.581,00	
Einkünfte aus nsA		15.256,96
Sonderausgaben		-60,00
Einkommen		15.196,96
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 EStG beträgt (15.196,96-10.000)*5.750/15.000)		1.992,17
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		1.992,17
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.647,17
Steuer sonstige Bezüge		150,44
Einkommensteuer		1.797,61
Anrechenbare Lohnsteuer		-3.503,06
Festgesetzte Einkommensteuer		-1.705,45
Einkommensteuer für 2006		
Einkünfte aus nsA	19.982,04	
Werbungskosten	-3.536,00	
Einkünfte aus nsA		16.446,04
Sonderausgaben		-60,00
Auswärtige Berufsausbildung eines Kindes		-1.320,00
Einkommen		15.066,04
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs 1 EStG beträgt (15.066,04-10.000)*5.750/15.000)		1.941,98
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		1.941,98
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00

Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		1.596,98
Steuer sonstige Bezüge		164,65
Einkommensteuer		1.761,63
Anrechenbare Lohnsteuer		-3.451,17
Festgesetzte Einkommensteuer		-1.689,54

Feldkirch, am 31. August 2009