



GZ. RV/2130-W/11,
miterledigt RV/2129-W/11,
RV/2128-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Interexpert Treuhand Steuerberatungsges.m.b.H. & Co OG, 1120 Wien, Gierstergasse 6, vom 10. August 2010 und vom 20. April 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 2. August 2010 und vom 8. April 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2007 bis 2009 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Statt gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 ersuchte das Finanzamt mit Vorhalt vom 14. Juni 2010 den in der Folge Berufungswerber (Bw.) u.a. um Vorlage folgender Unterlagen in beglaubigter Übersetzung: Meldezettel aller am Familienwohnsitz wohnhaften Personen, Mietvertrag der Wohnung in Wien, Nachweis der Mietzahlungen, Heiratsurkunde in Kopie, Einkommensnachweis der Ehegattin des Bw. für das Jahr 2009.

Mit Schriftsatz vom 28. Juli 2010 legte der Bw. folgende Unterlagen in Fotokopie vor: Auszüge aus dem Zentralen Melderegister betreffend seine Person und seine Tochter I., geb. 1989;

eine Wohnsitzbescheinigung betreffend seine Tochter A., geb. 1998; eine Wohnsitzbescheinigung betreffend seine Ehefrau, geb. 1966; eine Urkunde vom 24.2.2000 betreffend die Eheschließung mit seiner Ehefrau; eine Aufstellung der Fahrten Wien-S.-Wien im Jahr 2009; einen Kaufvertrag vom 3.3.2004 betreffend die Liegenschaft in X., diverse Zahlungsbelege betreffend die Wohnbeitragszahlungen für die Wohnung in X.; Zahlungsnachweise betreffend Gas und Strom; eine Jahressteuererklärung für das Jahr 2009 betreffend die Ehefrau des Bw. und eine Bestätigung der Dienstgeberin des Bw. vom 11.3.2002.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009, berücksichtigte lediglich Werbungskosten in Höhe von € 5.397,17 und führte aus, dass die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nicht zuträfen. Daher seien die geltend gemachten Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 10.661,51 nicht zu berücksichtigen.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung vom 10. August 2010** gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 brachte der Bw. vor, dass die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vorlägen, da die Ehegattin des Bw. in S. gemeldet sei und am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit als Rechtsanwältin ausübe. Daneben sei die Ehefrau des Bw. bei der Gemeinde unselbständig beschäftigt und erziele daraus ein Bruttoeinkommen von über € 6.000,00.

Der Kauf der Eigentumswohnung am Arbeitsort könne nicht als Indiz für die Verlegung des Familienwohnsitzes gelten. Im gegenständlichen Fall handle es sich um eine Wohnung, die von jeweils ein paar Jahren in Wien beschäftigten Mitarbeitern der IBM immer wieder an weitere Mitarbeiter weitergegeben worden sei.

Mit **Vorhalt vom 27. August 2010** ersuchte die Amtspartei um eine detaillierte Aufstellung des Familienwohnsitzes von 1989 bis März 2000 und von Juli 2004 bis dato sowie um entsprechende behördliche Dokumente in beglaubigter Übersetzung.

Die beantragten Familienheimfahrten betreffend das Jahr 2009 seien belegmäßig nachzuweisen sowie eine detaillierte Aufstellung der Kosten der Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung vorzulegen.

Mit **Berufungsergänzung vom 7. September 2010** brachte der Bw. vor, dass seine berufliche Laufbahn Im Jahr 1990 in C. als Richter begonnen habe, 1995 sei er zur B. (ehemalige Dienstgeberin des Bw.) gewechselt, der er bis zum 30. September 2004 angehört habe. Von April 2000 bis 30. September 2004 sei er nach Österreich entsandt worden, wobei es sich hierbei um befristete Vertragsverhältnisse gehandelt habe, die immer wieder verlängert

worden seien. Mit Oktober 2004 habe der Bw. schließlich zur Ö. (nunmehrige Dienstgeberin des Bw.) gewechselt und sei er seit diesem Zeitpunkt bei dieser Dienstgeberin beschäftigt.

Mit der Entsendung nach Österreich habe der Bw. seinen Familienwohnsitz in C. nicht aufgegeben, auch wenn seine Familie ihn für die Dauer der Entsendung an den Beschäftigungsort (Wien) begleitet habe.

Im gegenständlichen Fall liege eine dauernde Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes vor, da die Ehegattin des Bw. steuerlich relevante Einkünfte von mehr als € 2.200,00 jährlich erziele.

Dem Schriftsatz waren folgende Unterlagen in Fotokopie beigelegt: eine Bescheinigung vom 3.11.2010 der Gebietsdirektion für Innere Angelegenheiten betreffend den Bw.; ein Personalausweis vom 29.12.2004 des Bw.; eine notarielle Urkunde vom 4.7.2003 über den Kauf einer Immobilie in S.; eine Geburtsurkunde der Ehefrau des Bw.; Auszüge aus den D. Pässen der Kinder I. und A.; eine Verlängerung des Entsendeauftrages vom 27.1.2004 betreffend des Bw.; eine Bescheinigung des Rechtsanwaltskammerrates-P. vom 30.7.2007 betreffend die Ehefrau des Bw.; eine detaillierte Aufstellung, sowie die belegmäßigen Nachweise betreffend die beantragten Werbungskosten: Steuerberatung € 840,00, Fortbildung € 56,40, Stromkosten € 1.175,55, Betriebskosten € 1.685,64, Abschreibungskosten € 1.042,50 und Flugkosten € 6.757,92.

In einem weiteren **Vorhalt vom 8. Oktober 2010** ersuchte das Finanzamt den Bw. um Vorlage von Einkommensnachweisen betreffend seine Ehefrau für die Jahre 2007 - 2009, eines gültigen Dienstvertrages mit der Ö. und einer detaillierten Meldedarstellung betreffend der am Familienwohnsitz gemeldeten Personen, beginnend mit dem Zeitpunkt der Gründung des Familienwohnsitzes.

Mit **Schriftsatz vom 8. November 2010** übermittelte der Bw. abermals die Jahressteuererklärung seiner Ehefrau für das Jahr 2009, den Arbeitsvertrag vom 1. Oktober 2004 betreffend Ö. und den Kaufvertrag betreffend die Wohnung in C.. Desweiteren wurde mitgeteilt, dass ein dem österreichischen Meldewesen entsprechender Datenbestand in C. nicht existiere und daher nicht vorgelegt werden könne.

Hinzuweisen sei, dass der Bw. erstmals im Jahr 2000 in Österreich im Rahmen einer Entsendung tätig gewesen sei.

Aus den vorgelegten Unterlagen gehe eindeutig hervor, dass die Ehefrau und die Kinder des Bw. in C. leben bzw. arbeiten würden.

Am 8. April 2011 wurden das **Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 wieder aufgenommen**, neue Einkommensteuerbescheide erlassen und auf die gesonderte Begründung der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2009 hingewiesen.

Mit **Berufungsvorentscheidung 2009**, ebenfalls vom 8. April 2011, wies die Amtspartei das Berufungsbegehren ab und vertrat hinsichtlich der Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung die Ansicht, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes von S. nach Wien zumutbar gewesen sei, da der Anteil des Verdienstes der Ehegattin am Familieneinkommen (weniger als 10 % des Familieneinkommens) bei Wegfall ihrer Berufstätigkeit kein massiver Einschnitt sei. Deshalb stünden die Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung nicht zu.

Betreffend die geltend gemachten Unterhaltsleistungen (laut angefochtenem Bescheid: andere außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt) für die Tochter A. führte das Finanzamt aus, dass C. ab Jänner 2007 EU-Mitglied sei und sich daher die Tochter nicht ständig im EU-Ausland bzw. außerhalb des EWR und der Schweiz aufhalte. Der entsprechende Punkt des angefochtenen Bescheides sei daher zu korrigieren.

Gegen die wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 legte der Bw. **Berufungen vom 20. April 2011** ein und führte aus, dass die Ansicht der Amtspartei, eine Wohnsitzverlegung der Ehefrau sei nur dann unzumutbar, wenn sie mindestens 10 % zum Familieneinkommen beitrage, dem österreichischen Recht fremd sei. Ein Betrag von € 2.200,00 sei jedenfalls als wesentlich anzusehen. Die von der Amtspartei angesprochene 10 %-Grenze komme nur zur Anwendung, wenn dieser Betrag in Höhe von € 2.200,00 nicht erreicht worden sei. Die beiden Grenzen, € 2.200,00 und 10 % des Familieneinkommens, stünden nicht alternativ nebeneinander, sondern die 10 %-Grenze sei subsidiär für den Fall anzuwenden, dass die Absolutgrenze nicht erreicht worden sei. (VwGH vom 24. April 1996, 96/15/0006 und 17. Februar 1999, 95/14/0059).

Das Einkommen der Ehefrau des Bw. betrage Lewa 11.791,50 (umgerechnet mehr als € 6.000,00) und sei der Behörde bereits nachgewiesen worden.

Betreffend die Nichtanerkennung der Unterhaltsleistungen für Kinder die sich ständig im Ausland aufhalten, verwies der Bw. auf die EWG-Verordnung Nr. 1408/71 Art. 4 Abs. 1 iVm Art. 3 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und Selbständige sowie deren Familienangehörige, die innerhalb der Gemeinschaft zu oder abwandern und auf die Rechtsprechung des EuGH, der den Kinderabsetzbetrag neben der Familienbeihilfe als Familienleistung ansehe.

Das Bundesministerium für Finanzen habe sich der Rechtsmeinung angeschlossen, dass im Inland beschäftigte EU-Bürger, deren Kinder sich ständig in einem Mitgliedsstaat der EU aufhalten würden, zusätzlich zur Familienbeihilfe auch Anspruch auf Kinderabsetzbeträge hätten (siehe LStR 2002, RZ 792a).

Gegen die Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2009 stellte der Bw. einen **Vorlageantrag** und begründete diesen im Wesentlichen wortgleich wie in den Berufungen vom 20. April 2011.

Mit **Schriftsatz vom 9. Mai 2011** ergänzte der Bw. seinen Vorlageantrag noch dahingehend, dass sich die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung daraus ergebe, dass die Ehefrau des Bw. am Ort des Familienwohnsitzes eine Berufstätigkeit ausübe. Sie sei selbständige Rechtsanwältin in S. und P..

Im VwGH-Erkenntnis vom 19. Oktober 2006, 2005/14/0127 hat dieser die Beurteilung der Unzumutbarkeit darauf abgestellt, ob ein Zuzug der Ehefrau und ein Tätigwerden in Österreich möglich gewesen wäre. Die Ehefrau des Bw. habe in C. eine Kanzlei aufgebaut und arbeite für bulgarische Unternehmen und Privatkunden. Ihre bulgarische Berufsbefugnis, die Kenntnis des D. Rechts und natürlich der D. Sprache würden eine Übersiedlung nach Österreich zur Berufsausübung faktisch unmöglich machen, sodass daraus eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes resultiere.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung sei nach der Rechtsprechung des VwGH und des UFS insbesondere dann unzumutbar, wenn der Ehegatte am Familienwohnsitz nachhaltige, ins Gewicht fallende Einkünfte erziele. Hinsichtlich des "in Gewicht fallens" sei maßgeblich, welches Gewicht dem Beitrag des Partners am Ort des Familienwohnsitzes zum Familieneinkommen zukomme, wobei ein Zehntel als Grenzwert anzusehen sei (vgl. VwGH vom 20. April 2004, 2003/13/0154).

Auch der UFS habe dies u.a. in einer Entscheidung vom 25. September 2007, RV/2017-W/07 umgesetzt und das Einkommen der Ehefrau des Bw. in ein Verhältnis zum Lohnniveau und zu den durchschnittlichen Lebenshaltungskosten gesetzt.

Im vorliegenden Berufungsfall habe der Eurostat-Preisindex für C. im Jahr 2009 49,7 und jener für Österreich 107,6 betragen. Der daraus resultierende Verhältniswert sei 2,6 (gemeint: 2,16) und sei das Einkommen der Ehefrau des Bw. damit zu multiplizieren. Das Einkommen der Ehefrau des Bw. habe für das Jahr 2009 gemäß der Steuererklärung bulgarische Lewa 15.722,00 oder umgerechnet € 17.358,20 betragen. Damit ergebe sich für das Jahr 2009 ein Familieneinkommen in Höhe von € 167.502,03, wobei der rechnerische Anteil der Ehefrau des Bw. am Familieneinkommen 10,4 % betrage.

Die Berufungen vom 10. August 2010 und vom 20. April 2011 wurden dem **Unabhängigen Finanzsenat** (UFS) zur Entscheidung **vorgelegt**.

In einem **ergänzenden Schriftsatz vom 12. August 2011** führte der Bw. aus, dass die im Vorlagebericht des Finanzamtes angeführten Streitpunkte nicht Gegenstand des bisherigen Veranlagungsverfahrens gewesen seien.

Der Familienwohnsitz der Eheleute und damit der gemeinsame Hausstand sei in S. in einem in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Objekt und der Bw. reise fast an jedem Wochenende nach Hause.

Im Zeitraum April 2000 bis Oktober 2004 (gemeint: September 2004) sei der Bw. von B. nach Österreich entsandt worden und habe sich seine Familie ebenfalls in Österreich aufgehalten. Der Familienwohnsitz in C. sei jedoch nicht aufgegeben worden. Mit 1. Oktober 2004 sei der Bw. von Ö. in ein unbefristetes Dienstverhältnis übernommen worden und seine Ehefrau und seine Kinder seien im September 2004 nach C. zurückübersiedelt.

Da zwischen den Jahren 2000 und 2004 eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht stattgefunden habe, liege auch keine Wegverlegung des Familienwohnsitzes im Jahr 2004 vor. Der Familienwohnsitz habe vielmehr durchgehend in C. bestanden.

Mit **Schriftsatz vom 18. Oktober 2012** weist der Bw. nochmals darauf hin, die Ehefrau des Bw. habe sich in den Jahren 2000 bis 2004 mit dem Wissen in Österreich aufgehalten, ihr Ehemann (Bw.) habe nur einen befristeten Dienstvertrag gehabt.

Der Bw. und seine Ehefrau seien vor dieser Zeit bereits jahrelang in C. berufstätig gewesen.

Die Ehefrau des Bw. sei nach C. zurückgekehrt, um ihre Anwaltstätigkeit fortzusetzen. In Österreich habe sie keine Arbeitserlaubnis erhalten.

Auf Befragen durch den UFS teilte die Ehefrau mit **Schreiben vom 14. Jänner 2013, E-Mail vom 19. Februar 2013 und E-Mail vom 3. März 2013** mit, dass sie bereits seit dem Jahr 1991 von der Anwaltskammer P. als Rechtsanwältin zugelassen worden sei.

Im April 2000 sei ihre Familie vorübergehend nach Wien übersiedelt.

Von April 2000 bis September 2004 habe sie nicht gearbeitet und ihre beiden Töchter seien in die American International School Vienna gegangen.

Hinsichtlich des Grundes für das Zurückziehen der Ehefrau und ihrer Töchter nach S. gab die Ehefrau des Bw. an, dass die vorübergehende Entsendung ihres Ehemannes geendet habe und die neue Arbeitgeberin (Ö.) die Kosten für die Unterkunft und Schule nicht mehr bezahlt

habe. Ein weiterer Grund sei gewesen, dass sie ihre juristische Tätigkeit als Rechtsanwältin wieder ausüben wolle, da ein Ausüben ihres Berufes in Wien nicht möglich gewesen sei.

Bis zum April 2000 habe sie, ihr Mann und ihre Kinder in P. (ca. 30 km von S. entfernt) in einer ihr gehörigen Eigentumswohnung gewohnt. Diese Wohnung sei in einem dreistöckigen Haus gewesen, wobei sie und ihre Familie (Ehemann und Kinder) im zweiten und dritten Stock und ihre Eltern im ersten Stock gewohnt hätten. Als sie im April 2000 nach Wien übersiedelt seien, seien ihre Eltern dort geblieben und die zwei Stockwerke leer geblieben.

Ab September 2004 hätten die Ehefrau und ihre Kinder in der 2003 gekauften Wohnung in S. gewohnt, damit die Kinder in S. zur Schule gehen könnten. Am Wochenende würde sie ins Haus nach P. zu ihren Eltern und den Hunden fahren.

Die Ehefrau des Bw. arbeite für die Gemeinde in besonders rechtlich komplizierten Fällen als private Rechtsanwältin ohne Arbeitsvertrag. Diese Tätigkeit gebe ihr die Gelegenheit ihre Praxis zu erweitern und eine Arbeit von sozialer Bedeutung auszuüben.

Im Jahr 2004 habe die Ehefrau des Bw. eine Steuererklärung eingereicht und Einnahmen als Rechtsanwältin in Höhe von bulgarische Lewa 1.780,00 und Mieteinnahmen in Höhe von bulgarische Lewa 1.600,00 erklärt.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung** ergänzte der Bw. sein Vorbringen dahingehend, dass es nie geplant gewesen sei, in Österreich seinen Familienwohnsitz zu gründen, und dass die Familie nach Österreich ziehe. Mit dem Angebot an den Bw., von Ö. übernommen zu werden, sei es für die Ehefrau des Bw. klar gewesen, dass sie im Jahr 2004 mit den Kindern wieder nach Hause (C.) gehe, da sie auch einen eigenen Beruf habe.

Die Amtspartei vertrat die Meinung, dass im Jahr 2004 der Familienwohnsitz nach Wien verlegt worden und im selben Jahr eine Rückverlegung des Familienwohnsitzes aus privaten Gründen nach C. erfolgt sei. In den streitgegenständlichen Jahren sei lt. Amtspartei der Familienwohnsitz des Bw. zwar wieder in C. gelegen; allerdings seien die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung nicht anzuerkennen, da im Jahr 2004 die Verlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach S. nicht aus beruflichen sondern aus privaten Gründen erfolgt sei.

Nach Meinung der Amtspartei habe in den Jahren 2000 bis 2004 der Familienwohnsitz in Österreich bestanden, weil die Familie den Familienwohnsitz laut vorliegenden Unterlagen in C. aufgegeben habe. Das Haus in C. sei – abgesehen von den Eltern der Ehefrau des Bw. – in dieser Zeit leer gestanden. Diesem Vorbringen entgegnete der Bw., dass lt. VwGH Judikatur eine befristete Entsendung nicht zu einer Aufgabe des Familienwohnsitzes führe. Die

Wohnung in C. sei deshalb leer gestanden und nicht vermietet worden, damit die Familie jederzeit zurückkommen könne.

Die Amtspartei sehe in der Aussage der Ehefrau des Bw., der Wohnsitz sei nach C. verlegt worden, weil Ö. nicht bereit gewesen sei, die Kosten für die Wohnung und für die Schulbildung der Kinder zu übernehmen, eine private Entscheidung der Familie; die Familie sei nicht gezwungen gewesen nach C. zurückzugehen, weil sie sich die Wohnung in Österreich nicht mehr habe leisten können.

Im Jahr 2004 habe lt. Amtspartei durch die Familie des Bw. eine Wohnsitzrückverlegung nach C. aus privaten Gründen stattgefunden. Im Jahr 2007, räumte die Amtspartei ein, sei der Familienwohnsitz in S. gelegen und liege bei isolierter Betrachtung der Jahre 2007 und 2008 eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes vor.

Abschließend betonte der Bw. nochmals, dass durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt der Familie in Österreich, der Familienwohnsitz in C. nicht aufgegeben worden sei.

Mit **Schriftsatz vom 10. April 2013** teilte der Bw. noch mit, dass das Dienstverhältnis mit der B. ein unbefristetes Vertragsverhältnis gewesen sei, sich seine Ehefrau als Rechtsanwältin auf Familien-, Immobilien- und Versicherungsrecht spezialisiert habe und die Mieteinkünfte der Ehefrau aus einer 40 m² großen Wohnung in S. stammten, welche als Anlageobjekt gedient habe. Die Familie habe in dieser Wohnung nie gewohnt und mittlerweile sei die Wohnung verkauft worden. Die Ehefrau des Bw. habe im Jahr 2005 aus ihrer anwaltlichen Tätigkeit Einnahmen in Höhe von bulgarische Lewa 4.338,00 und im Jahr 2006 Einnahmen in Höhe von bulgarische Lewa 8.031,00 erzielt (siehe Kopien der diesbezüglichen Steuererklärungen).

Der letzte Schriftsatz wurde der **Amtspartei zur Kenntnis** gebracht und ersuchte der UFS zu den von der Amtspartei gestellten Beweisanträgen (beglaubigt übersetzte Steuererklärungen der Ehefrau des Bw. betreffend die Jahre 2005 und 2006, beglaubigt übersetzter Kaufvertrag betreffend die 40 m² große Wohnung in S.) die Beweisthemen bekannt zu geben.

Hiezu wurde seitens der Amtspartei vorgebracht, dass es sinnvoll sei, den Mietvertrag der 40 m² großen Wohnung in S. vorzulegen, damit die Angaben des Bw. auch einwandfrei als erwiesen anzusehen seien.

Auf Grund der kyrillischen Schrift und der unbekannte Sprache seien die Einkommensnachweise der Ehefrau in den Jahren 2005 und 2006 nicht nachvollziehbar.

Mit **Vorhalt vom 28. August 2013** wurde der Bw. ersucht zu den laut Aktenlage ermittelten Einkünften seiner Ehefrau Stellung zu nehmen und **wiederholte der Bw.** im Wesentlichen, dass die Einkünfte seiner Ehefrau im Jahr 2009 mehr als ein Zehntel seiner Einkünfte betragen würden.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. wurde erstmals mit April 2000 von seiner Dienstgeberin B. für sechs Monate von C. nach Österreich entsandt. Diese Entsendungen wurden mehrmals verlängert und letztmalig befristet bis 30. September 2004 vereinbart.

Die Ehefrau und die zwei Kinder des Bw. begleiteten ihn während des gesamten Entsendungszeitraumes (April 2000 bis September 2004) nach Österreich. Die Ehefrau arbeitete, bevor sie ihren Mann nach Österreich begleitete, seit dem Jahr 1991 als selbständige Rechtsanwältin in C.. Während des Entsendungszeitraumes gingen die Kinder des Bw. in Wien zur Schule bzw. in den Kindergarten und seine Ehefrau kümmerte sich um die Kinder und den Haushalt. Ihre Tätigkeit als Rechtsanwältin übte sie in der Zeit, in der sie in Österreich lebte, nicht aus.

Im September 2004 zogen die Ehefrau und die Kinder des Bw. wieder zurück nach C. (S.).

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung, wie z. B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zumutbar ist, sind die Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Nach ständiger VwGH-Judikatur gilt als Familienwohnsitz bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jener Ort, an dem er mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH vom 24. November 2011, 2008/15/0235). Der Bw. hat hiezu ausgeführt, dass sich sein Familienwohnsitz auch während der Entsendung nach Wien nie geändert habe. Es sei nie geplant gewesen, dass seine Familie nach Wien zieht. Dies sei auch bestätigt durch das Zurückziehen seiner Ehefrau und seiner Kinder im Herbst 2004 nach S.. Diesem Vorbringen entgegnet die Amtspartei, dass laut vorliegenden Unterlagen die Familie in der Zeit der Entsendung den Familienwohnsitz in C. aufgegeben habe, da das Haus in C. komplett leer gestanden sei; lediglich im 1.Stock des Hauses hätten die Eltern der Ehefrau des Bw. gelebt. Durch das teilweise Leerstehen des Hauses in C. ist jedoch nach Ansicht des UFS nicht als erwiesen anzusehen, dass der Bw. seinen Familienwohnsitz in C. aufgegeben hat. Gerade durch die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit in C. hat sich der Bw. und die Familie die Möglichkeit offen gelassen, nach der Entsendung wieder nach C. zurückzukehren. Als weiteres Indiz für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in C. sieht der UFS die im Sommer 2003 getätigte Anschaffung einer 143 m² großen, in S. liegenden Eigentumswohnung. Diese Anschaffung wurde durch den Bw. gemeinsam mit seiner Ehefrau vorgenommen und noch während seines Entsendungszeitraumes. Wenn der Bw. und seine Familie von Anfang an vorgehabt hätte, den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen nach Österreich zu verlegen, dann hätten der Bw. und seine Ehefrau keinen verständlichen Grund gehabt, gemeinsam eine Eigentumswohnung in S. zu kaufen. Soweit das Finanzamt den Kauf einer Wohnung in X. als Indiz für die Verlegung des Familienwohnsitzes des Bw. nach Wien ansieht, ist darauf hinzuweisen, dass die erst im März 2004 gekaufte Wohnung in Wien, bestehend aus zwei Zimmern und Nebenräumen, für eine vierköpfige Familie doch etwas beengt ist. Außerdem wurde die Wiener Wohnung fast ein Jahr später angeschafft, als die Wohnung in S..

Soweit das Finanzamt vermeint, der Bw. habe im Frühjahr 2004 durch die Unterschrift im Dienstvertrag mit Ö. seinen Familienwohnsitz nach Wien verlegt, ist dieser Sachverhalt durch die nachfolgende Vorgehensweise der Familie des Bw. eben nicht als erwiesen anzusehen. Denn mit Ende des Entsendungszeitraumes ist die Familie des Bw. tatsächlich wieder nach C. zurückgegangen. Dass die Verlegung des Familienwohnsitzes für einen von vornherein absehbar befristeten Zeitraum ins Ausland nicht zugemutet werden kann, hat der VwGH bereits in seiner Entscheidung vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111 ausgesprochen. Daher hat der Bw. auch mit der Unterschrift im neuen Dienstvertrag allein seinen Familienwohnsitz im Jahr 2004 in C. noch nicht aufgegeben.

Hinsichtlich der von der Amtspartei vertretenen Meinung, der Bw. habe im Jahr 2004 seinen Familienwohnsitz nach Wien verlegt und ebenfalls im Jahr 2004 seinen Familienwohnsitz aus

privaten Gründen wieder nach C. zurückverlegt, ist entgegenzuhalten, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien im Jahr 2004 eben nicht stattgefunden hat. Durch das tatsächliche Zurückziehen der Ehefrau und der Kinder des Bw. nach S. im Herbst 2004 ist bewiesen, dass der Bw. seinen Familienwohnsitz in C. beibehalten hat. Dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen, vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH vom 27.2.2008, 2005/13/0037). Demnach kommt dem Einwand der Amtspartei, der Familienwohnsitz des Bw. sei im Jahr 2004 aus privaten Gründen wieder nach C. zurückverlegt worden, keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Im Übrigen ist die Prüfung der Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen und räumt die Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung ein, dass in den Jahren 2007 und 2008 eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes vorliegt (siehe Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung am 21. März 2013, Seite 8, 3. Absatz).

Wenn die Amtspartei desweiteren ausführt, die Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung seien nicht anzuerkennen, da im Jahr 2004 die Verlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach S. nicht aus beruflichen, sondern aus privaten Gründen erfolgt sei, ist zu erwidern, dass im gegenständlichen Fall eine Verlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach S. eben nicht vorgelegen ist. Der Bw. hat während seiner Entsendung den Familienwohnsitz in C. beibehalten. Sein Familienwohnsitz war während dieser Zeit nie in Wien, sodass im Herbst 2004 auch keine Verlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach S. stattgefunden hat. Falls die Amtspartei zu diesem Thema – Wegverlegung des Familienwohnsitzes aus privaten Gründen – die VwGH-Entscheidung vom 22. Dezember 2011, 2008/15/0157 anspricht, unterscheidet sich dieser Beschwerdefall aber vom berufsgegenständlichen Fall. Während im Beschwerdefall unstrittig eine Verlegung des Familienwohnsitzes durch Wegzug der Ehefrau nach Jugoslawien erfolgt ist, ist im gegenständlichen Fall der Familienwohnsitz in C. verblieben. Nach dem Ende des Entsendungszeitraumes in Österreich sind die Ehefrau und die Kinder des Bw. wieder nach C. zurückgegangen. Dass bei einer befristeten Entsendung die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zumutbar ist, diese Ansicht vertritt auch der UFS.

Das Vorbringen der Amtspartei, in den Jahren 2000 bis 2004 habe der Familienwohnsitz in Österreich bestanden, weil der Bw. und seine Familie den Familienwohnsitz in C. aufgegeben habe, da das Haus in C. leer gestanden sei, reicht nicht aus, um von einer Verlegung des Familienwohnsitzes des Bw. auszugehen. Auch die vorgelegten Meldezettel der Familie des Bw. sind nur ein Indiz, dass in den Jahren 2000 bis 2004 der Bw. und seine Familie einen gemeinsamen Hausstand in Österreich unterhalten haben. Die Meldezettel allein sagen jedoch

nichts über den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Familie des Bw. aus. Ebenso genügt der Kauf einer 46 m² großen Eigentumswohnung in Wien (Beschäftigungsort des Bw.) nicht, um eine Verlegung seines Familienwohnsitzes anzunehmen. Die Bescheinigung des Rechtsanwaltskammerrats-P. vom 30. Juli 2007 bestätigt ebenfalls dass die Ehefrau des Bw. bereits vor der Entsendung ihres Mannes nach Österreich als Rechtsanwältin eingetragen und bis zum Zeitpunkt, wo sie ihren Mann nach Österreich begleitet hat, auch als Rechtsanwältin tätig war. Nach Ende des Entsendungszeitraumes war bzw. ist die Ehefrau des Bw. wiederum als Rechtsanwältin aktiv. Selbst wenn der Bw. seinen Beruf in Österreich ausübt, sind seine persönlichen Verhältnisse, sowie sein Familienleben in der Weise gestaltet, dass sich nach Ansicht des UFS der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in C. befindet.

Soweit die Amtspartei einwendet, die Aussage der Ehefrau des Bw., die Dienstgeberin des Bw. habe nicht mehr die Kosten für Unterkunft und Schule übernommen, daher seien sie wieder nach C. zurückgegangen, sei eine private Entscheidung der Familie und daher nicht beruflich veranlasst gewesen, ist darauf hinzuweisen, dass die Ehefrau des Bw. als weiteren Grund für das Zurückziehen nach S. aber auch angegeben hat, dass sie ihre juristische Karriere als Rechtsanwältin weiter betreiben wollte. Entscheidend in diesem Fall ist, dass die Familie des Bw. tatsächlich wieder nach C. zurückgegangen ist und damit ihren Familienwohnsitz immer in C. beibehalten hat. Unter diesen Umständen kommt der Hinweis der Amtspartei, die Familie sei nicht gezwungen gewesen nach C. zurückzugehen, weil sie sich die Wohnung in Österreich nicht habe leisten können, keine entscheidende Bedeutung zu.

Wenn die Amtspartei der Meinung ist, im Jahr 2004 habe die Familie eine Wohnsitzrückverlegung nach C. aus privaten Gründen vorgenommen, ist auf den bereits festgestellten Sachverhalt hinzuweisen. Eine Wohnsitzrückverlegung nach C. aus privaten Gründen konnte vom Finanzamt nicht nachgewiesen werden. Der Familienwohnsitz des Bw. befand sich in den streitgegenständlichen Jahren jedenfalls in C..

In der Folge ist zu beurteilen, ob eine Verlegung des Familienwohnsitzes des Bw. von C. nach Österreich zumutbar ist. Betreffend die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort eines Steuerpflichtigen hat der VwGH schon mehrfach ausgesprochen, dass die Berufstätigkeit des Ehepartner am Familienwohnsitz eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes begründen kann, nämlich dann, wenn der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltigt Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt, wobei das Gewicht des Beitrags der vom Ehepartner am Familienwohnsitz erzielten Einkünfte zum Familieneinkommen der Eheleute entscheidend ist. In Doralt, Einkommensteuergesetz, § 4, Rz 351 wird zudem ausgeführt, dass eine doppelte Haushaltsführung nur dann anzuerkennen ist, wenn der Ehegatte am Familienwohnsitz über

nennenswerte Einkünfte verfügt. Hiezu vertritt der Autor die Meinung, dass die vom VwGH genannten Beträge keine absoluten Beträge sind. Für das Jahr 1990 waren dies jährliche Einkünfte des Ehepartners in Höhe von S 20.000,00 (VwGH vom 24. April 1996, Zl. 96/15/0006); für das Jahr 1996 sprach der VwGH in diesem Zusammenhang aus, dass es darauf ankommt, ob der Beitrag des Ehepartners im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen vernachlässigbar ist, wobei im Beschwerdefall der Beitrag des Ehepartners deutlich unter einem Zehntel der Einkünfte des Beschwerdeführers lag (VwGH vom 20. April 2004, Zl. 2003/13/0154); für die Jahre 1995-1999 war der Beitrag des Ehepartners bei ca. € 1.500,00 gelegen und hat der VwGH entschieden, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes, wenn beide Ehepartner berufstätig sind, unzumutbar und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes beruflich veranlasst ist (VwGH vom 8. Februar 2007, Zl. 2004/15/0102). Im gegenständlichen Fall sind für die Ermittlung der Einkünfte der Ehefrau des Bw. noch folgende Prämissen von Bedeutung: Der Umrechnungskurs der D. Lewa in Euro und der Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und C..

Laut Österreichischer Nationalbank betrug der Referenzkurs der D. Lewa für die Jahre 2007 bis 2009 € 1,9558.

Hinsichtlich des Kaufkraftunterschiedes hat die Europäische Kommission unter der Internetadresse epp-eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home folgende Werte veröffentlicht:

	2007	2008	2009
C.	45,6	49,4	51,3
Österreich	102,7	105,3	107,9

Der Kaufkraftunterschied zwischen Österreich und C. beträgt sohin für das Jahr 2007 2,25, für das Jahr 2008 2,13 und für das Jahr 2009 2,10.

Laut Steuererklärung der Ehefrau des Bw. für das Jahr 2007 betrug die jährliche Besteuerungsgrundlage für Einkommen aus sonstiger Geschäftstätigkeit bulgarische Lewa 2.223,23; von diesem Betrag sind 10% Steuerbegünstigung des Einkommens in Abzug zu bringen, sodass die Einkünfte der Ehefrau des Bw. aus rechtsanwaltlicher Tätigkeit im Jahr 2007 bulgarische Lewa 2.000,91 betragen; umgerechnet sind dies Einkünfte in Höhe von € 3.913,38. Im Jahr 2007 betrug die Kaufkraft der Einkünfte der Ehefrau des Bw. aus rechtsanwaltlicher Tätigkeit in C. somit rund € 8.805,00.

Laut Steuererklärung der Ehefrau des Bw. für das Jahr 2008 betrugen die Einkünfte der Ehefrau des Bw. aus rechtsanwaltlicher Tätigkeit bulgarische Lewa 13.239,90; umgerechnet sind dies Einkünfte in Höhe von € 25.894,60. Im Jahr 2008 betrug die Kaufkraft der Einkünfte der Ehefrau des Bw. aus rechtsanwaltlicher Tätigkeit in C. somit rund € 55.156,00.

Laut Steuererklärung der Ehefrau des Bw. für das Jahr 2009 betrugen die Einkünfte der Ehefrau des Bw. aus rechtsanwaltlicher Tätigkeit bulgarische Lewa 9.116,11; umgerechnet sind dies Einkünfte in Höhe von € 17.829,29. Im Jahr 2009 betrug die Kaufkraft der Einkünfte der Ehefrau des Bw. aus rechtsanwaltlicher Tätigkeit in C. somit rund € 37.442,00. Nach Literatur- und Judikaturmeinung ist eine Verlegung des Familienwohnsitzes dann nicht unzumutbar, wenn nach den Umständen des Einzelfalles der Beitrag des Ehepartners im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen vernachlässigbar ist (Doralt, Einkommensteuergesetz, § 4, Rz 351; VwGH vom 20. April 2004, ZI. 2003/13/0154). Nach Ansicht des UFS haben aber die Einkünfte der Ehefrau des Bw. ein Ausmaß erreicht, dass nicht außer Acht zu lassen ist. Aus den vorgelegten Unterlagen ist zu entnehmen, dass die Ehefrau des Bw. seit dem Jahr 1991 in C. als Rechtsanwältin tätig war, während des Entsendungszeitraumes ihre Rechtsanwaltsbefugnis ruhend gemeldet hatte und beginnend mit Herbst 2004 wieder ihre rechtsanwaltliche Tätigkeit ausübte. Auch wenn die oben festgestellten jährlichen Einkünfte der Ehefrau des Bw. nicht in sämtlichen streitgegenständlichen Jahren den von der Judikatur entwickelten 10%igen Anteil am Familieneinkommen erreichen, wobei in den Jahren 2008 und 2009 ihr Anteil am Familieneinkommen jedenfalls mehr als 10% beträgt, geht doch die Ehefrau des Bw. seit mehr als 15 Jahren einer Erwerbstätigkeit als Juristin nach. Zwar hat die Ehefrau des Bw. ihre rechtsanwaltliche Tätigkeit während des gegenständlichen Entsendungszeitraumes ruhend gemeldet und im Herbst 2004 erst wieder mit der rechtsanwaltlichen Tätigkeit in C. begonnen, so ist es durchaus nachvollziehbar, dass die Einkünfte in den ersten Jahren der Wiederaufnahme der rechtsanwaltlichen Tätigkeit noch nicht jene Höhe erreicht haben, die dem von der Judikatur entwickelten Ausmaß vom Beitrag der Ehefrau am Familieneinkommen entspricht. Ebenso sind zu Beginn der Tätigkeit einer Rechtsanwältin gewisse Umsatzschwankungen nicht von der Hand zu weisen, so lange jedenfalls, bis eine selbständig tätige Anwältin von einem gesicherten Kundenstock ausgehen kann. Gerade das Jahr 2007 fällt noch in diesen Zeitraum. Da somit der Beitrag der Ehefrau des Bw. im Verhältnis zu den Einkünften des Bw. nicht vernachlässigbar ist, ist auch eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht zumutbar. Die Aufwendungen des Bw. betreffend die doppelte Haushaltsführung sind mangels Einwendungen der Amtspartei über deren Höhe in der vom Bw. geltend gemachten Höhe anzuerkennen.

Hinsichtlich der Anregung der Amtspartei, sich den Mietvertrag der Ehefrau des Bw. betreffend die 40 m² große Wohnung in S. vorlegen zu lassen, ist anzumerken, dass im gegenständlichen Fall der Bw. der Steuerpflichtige ist. Dass die Ehefrau des Bw. die Mieteinkünfte aus dieser Wohnung in ihrer D. Steuererklärung angegeben hat, wird seitens

der Amtspartei nicht bestritten. Für den gegenständlichen Fall sind die Mieteinkünfte der Ehefrau des Bw. jedoch nicht entscheidungswesentlich.

Betreffend die in kyrillischer Schrift vorgelegten Einkommensnachweise der Ehefrau des Bw. für die Jahre 2005 und 2006 und das Ersuchen der Amtspartei auf Übersetzung dieser Einkommensnachweise in die Amtssprache, ist entgegenzuhalten, dass die Jahre 2005 und 2006 nicht streitgegenständlich sind, und dass die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung jedes Jahr für sich zu prüfen ist (vgl. VwGH vom 21. Juni 2007, Zl. 2005/15/0079). Da die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung des Bw. nach Österreich in den Jahren 2007 bis 2009 zu prüfen ist, ist dem Antrag der Amtspartei auf Übersetzung der Einkommensnachweise der Ehefrau des Bw. für die Jahre 2005 und 2006 nicht nachzukommen.

Soweit der Bw. die Korrektur des Finanzamtes betreffend die außergewöhnliche Belastung für Unterhaltsleistungen für die Tochter A. bekämpft, ist lediglich darauf hinzuweisen, dass gem. § 33 Abs. 4 Z. 3 iit. a EStG 1988 der Kinderabsetzbetrag gemeinsam mit der Familienbeihilfe ausbezahlt wird. Dem Bw. steht jederzeit frei an das Finanzamt einen Antrag auf Gewährung von Familienbeihilfe zu stellen.

Ermittlung der Werbungskosten für das Jahr 2007

Doppelte Haushaltsführung It. Erklärung:	€ 7.696,18
Sonstige Werbungskosten It. Erklärung	€ 6.566,77
Werbungskosten It. Berufungsentscheidung:	€ 14.262,95

Ermittlung der Werbungskosten für das Jahr 2008

Doppelte Haushaltsführung It. Erklärung:	€ 11.135,74
Sonstige Werbungskosten It. Erklärung	€ 516,23
Werbungskosten It. Berufungsentscheidung:	€ 11.651,97

Ermittlung der Werbungskosten für das Jahr 2009

Doppelte Haushaltsführung It. Erklärung:	€ 10.661,51
Aus-, Fortbildungskosten	€ 56,40
Sonstige Werbungskosten It. Erklärung	€ 5.340,77
Werbungskosten It. Berufungsentscheidung:	€ 16.058,68

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 13. November 2013