



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mi. Mo., PLZ Gu., M., vertreten durch Mag. Peter Zivic, 1010 Wien, Weihburggasse 20, vom 14. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 12. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 12. Juni 2006 sowie die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 vom 13. Februar 2007 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der rechtsfreundlich vertretene Berufungswerber (Bw.) beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 unter anderem Werbungskosten infolge doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten nach Serbien i.H.v. 2.421 € und außergewöhnliche Belastungen infolge auswärtiger Berufsausbildung zweier (1985 und 1996 geborener) Kinder außerhalb des Wohnortes in Serbien.

Beigeschlossen waren folgende Bescheinigungen im Original und in Übersetzung:

- Undatierte Bestätigung der Höheren Schule für Sporttrainer in Beograd, wonach Mo. Mi. Ur., geboren 30. September 1985, ordentlicher Student dieser Schule in der Abteilung Physiotherapeut sei.

- Bestätigung des Verkehrsunternehmens Profitorganisation „Nahverkehr“ vom 9. März 2006, wonach Mo. Mi. Ur., für die Fahrt von seinem Wohnort Zv. nach Beograd 1 Stunde 30 Minuten brauche.
- Undatierte Bestätigung der Höheren Schule für Sporttrainer in Beograd, wonach Mo. Mi. Ne-, geboren 4. November 1986, ordentlicher Student dieser Schule in der Abteilung Physiotherapeut sei.
- Bestätigung des Verkehrsunternehmens Profitorganisation „Nahverkehr“ vom 9. März 2006, wonach Mo. Mi. Ne-, für die Fahrt von seinem Wohnort Zv. nach Beograd 1 Stunde 30 Minuten brauche.

Mit Bescheid vom 12. Juni 2006 wurde der Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 veranlagt. Das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt anerkannte darin weder die geltend gemachten Werbungskosten noch die außergewöhnliche Belastung:

„Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur 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. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da in Ihrem Fall die Voraussetzungen nicht zutreffen, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.“

Mit Schreiben vom 12. Juli 2006 erhob der Bw. durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 mit dem Antrag, die Familienheimfahrten und die auswärtigen Berufsausbildungen steuermindernd anzuerkennen.

Die beiden studierenden Kinder des Bw. lebten nach wie vor im Haushalt des Bw. am Familienwohnsitz in Serbien. Der Bw. sei beiden Kinder gegenüber unterhaltspflichtig. Eine noch bestehende Unterhaltspflicht auch gegenüber volljährigen Kindern sei nach dem Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2005, 2005/14/0046, für die Bejahung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus dem Ausland an den Beschäftigungsort Österreich von Bedeutung.

Darüber hinaus verfüge der Bw. am Familienwohnsitz in Serbien über Grundbesitz, weshalb ebenfalls eine Familienwohnsitzverlegung unzumutbar sei.

Für die auswärtige Berufsausbildung stünde jeweils der Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu, da nach der Bestätigung des Autobusunternehmens der Studienort mehr als 1 Stunde 30 Minuten vom Familienwohnsitz entfernt sei.

Mit Vorhalt vom 11. August 2006 wurde daraufhin der Bw. vom Finanzamt ersucht die Gründe darzulegen, die eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung unzumutbar machten, da „sowohl der Beschäftigungsort (seit Jahren Bezüge vom selben Arbeitgeber) als auch der Wohnsitz in Österreich gelegen“ sei, während der Familienwohnsitz in Serbien beibehalten worden sei.

Auch nach mehrfachen Fristerstreckungsersuchen wurde dieser Vorhalt nicht beantwortet.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2007 hat das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt der Berufung teilweise Folge gegeben und den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung i.H.v. insgesamt 1.760 € gewährt.

Begründend wurde ausgeführt:

„Betreffend auswärtige Berufsausbildung hinsichtlich der beiden Kinder wird dem Berufsbegehren entsprochen.

Mangels Beantwortung des Vorhaltes vom 11.8.2006 wurden keine ausreichenden Gründe dargelegt, die eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung unzumutbar machen. Nur bei Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort liegen die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung und damit in Zusammenhang stehende Familienheimfahrten vor.

Aufgrund des konstanten Beschäftigungsverhältnisses seit vielen Jahren beim gleichen Arbeitgeber liegt die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung zum Beschäftigungsort in Umständen, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen, sodass der Abzug von Werbungskosten nicht in Betracht kommt.“

Mit Schreiben vom 14. März 2007 beantragte der Bw. durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung.

Der Bw. werde von seinem Dienstgeber als Monteur auf ständig wechselnden Arbeitsstätten in ganz Österreich eingesetzt. Gemäß einem Erlass des BMF vom 12.11.2004 bewirke unter anderem auch dieser Umstand die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort.

Beigefügt war eine Kopie des Erlasses des BMF vom 12.11.2004, BMF 010203/0177-IV/7/2004 betreffend unter anderem Rz. 345 LStR 2002.

Aktenkundig ist eine (kopierte) Bescheinigung der Gemeindeverwaltung Ob. vom 9. Mai 2003 im Original und in Übersetzung, wonach Mo. Mi., geboren 1956, „welcher sich bei der zeitweiligen Arbeit in Österreich befindet“, „eine Familienhauswirtschaft im Ort Zv., Gemeinde Ob., habe. Der dortige landwirtschaftliche Besitz müsse von seiner Frau Mo. Ve., geboren 1962, in dessen Abwesenheit bewirtschaftet werden.

Das Finanzamt richtete einen weiteren Vorhalt an den Bw.:

„Der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2002 wurde eine Bescheinigung beigelegt, dass Sie an Ihrem Familienwohnsitz einen landwirtschaftlichen Betrieb besitzen, der durch Ihre Ehegattin betrieben wird. Es wird ersucht, eine Bestätigung der Heimatgemeinde über die Größe des landwirtschaftlichen Besitzes vorzulegen.

Eine Bestätigung des Arbeitgebers betreffend die Tätigkeit und die Arbeitsstätten (Bezirke, in denen die Arbeit zu erledigen ist) ab 2000 ist vorzulegen.

Weiters sind die Beschäftigungsbewilligungen ab 2000 anzuschließen.

Wie oft und in welcher Form werden Familienheimfahrten getätigt? Fahrt mit Bus, Bahn, PKW? Höhe der Fahrtkosten? Entfernung vom Wohnsitz in Österreich zum Familienwohnsitz?

Wurde jemals der Versuch unternommen, den Familienwohnsitz nach Österreich zu verlegen?“

Mit Schreiben vom 31. Mai 2007 wurden nochmals die Bestätigungen betreffend auswärtige Berufsausbildung sowie folgende Unterlagen übermittelt:

- Eine Bescheinigung des Katasteramtes für Liegenschaften in Ob., wonach auf den Namen Mo. Mi. Liegenschaften mit einer Gesamtfläche von 0,4817 ha (ertragreich 0,4755 ha, nicht ertragreich 0,0062 ha) mit einer gesamten Katastereinnahme von 105,91 Dinar eingetragen seien, und zwar
 - KO Zv. Anteil ½, Fläche 498 qm
 - KO Ra. Anteil 2/9, Fläche 62 qm
 - KO Ra. Anteil 1/1, Fläche 4.257 qm.
- Kopie eines Kaufvertrags vom 7. Juli 2005 betreffend einen VW Passat Baujahr 1996.

Hinsichtlich des PKW wurde darauf verwiesen, dass die Entfernung zum Familienwohnsitz in Serbien etwa 680 km in eine Richtung betrage, sodass unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometersgeldes dem Bw. allein bei einer Familienheimfahrt Aufwendungen in der Höhe von 516,80 € (1.360 km hin und zurück x 0,38 €) erwachsen.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass der Bw. eine Dienstgeberbestätigung über die laufend wechselnden Arbeitsstätten im Bundesgebiet nicht erhalten habe können.

Auf Grund des Grundbesitzes am Familienwohnsitz in Serbien und auf Grund der noch immer in Serbien in Schul- bzw. Berufsausbildung befindlichen zwei Kinder des Bw. sei seitens der Ehefrau des Bw. „die Erteilung einer Niederlassungsbewilligung zum Zweck des Nachzuges nach Österreich (noch) nicht gestellt“ worden.

Mit Bericht vom 5. Juni 2007 legte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In weiterer Folge legte das Finanzamt einen Schriftsatz des rechtsfreundlichen Vertreters des Bw. vom 10. April 2007 vor, mit welchem eine Dienstgeberbestätigung über die verschiedenen Arbeitsstätten des Bw. im Zeitraum 2003 bis 2006 (Wien, südliches und nördliches Niederösterreich, Steiermark, Oberösterreich) nachgereicht wurde.

Dieser Bestätigung zufolge war der Bw. wie folgt eingesetzt:

20.12.2002	10.01.2003	Urlaub
11.01.2003	26.11.2003	Wien
27.11.2004	30.11.2004	Salzburg
01.12.2004	31.12.2004	Wien
12.01.2004	05.03.2004	Wien
08.03.2004	16.07.2004	Schwechat
19.07.2004	30.07.2004	Urlaub
02.08.2004	14.10.2004	Schwechat
18.10.2004	04.12.2004	Leoben
06.12.2004	22.07.2005	Timmelkam
25.07.2005	05.08.2005	Urlaub
08.08.2005	20.01.2006	Timmelkam
23.01.2006	21.07.2006	Schwechat
24.07.2006	11.08.2006	Wien
14.08.2006	01.09.2006	Urlaub
04.09.2006	15.12.2006	Rastenfeld
18.12.2006	31.12.2006	Urlaub
11.01.2007		Rastenfeld

Über die Berufung wurde erwogen:

Bisherige Sachverhaltsfeststellungen

Auf Grund der Akten des Finanzamtes steht fest:

Der Bw. ist in Österreich bei einem Baumontageunternehmen beschäftigt und verfügt über einen Wohnsitz in Österreich.

Der Bw. wurde in den letzten Jahren in unterschiedlichen Arbeitsstätten eingesetzt, die sich nicht in der Nähe seines österreichischen Wohnsitzes befinden (Entfernungen laut Routenplaner www.viamichelin.at):

2003: Jänner bis November: Wien-Simmering: Rund 74 km entfernt.

2003: November (4 Tage): Salzburg: Rund 320 km entfernt.

2003: Dezember: Wien-Simmering: Rund 74 km entfernt.

2004: Jänner bis Oktober: Wien-Simmering, Schwechat: Rund 74 bzw. 76 km entfernt.

2004: Dezember: Timelkam: Rund 260 km entfernt.

2005: Timelkam: Rund 260 km entfernt.

2006: Jänner: Timelkam: Rund 260 km entfernt.

2006: Jänner bis August: Wien, Schwechat: Rund 74 bzw. 76 km entfernt.

2006: September bis Dezember: Rastendorf: Rund 144 km entfernt.

2007: Rastendorf: Rund 144 km entfernt.

Im Jahr 2005 erhielt der Bw. Bruttobezüge von 24.884,61 €. Die steuerpflichtigen Bezüge betrugen 17.271,89 €, die anrechenbare Lohnsteuer 2.492,27 €. Ohne sonstige Bezüge standen dem Bw. daher 1.231,64 € monatlich zur Verfügung.

Am Familienwohnsitz in Serbien in Zv., Gemeinde Ob., leben seine 1962 geborene Frau und seine 1985 und 1986 geborenen Kinder, die beide in Beograd studieren.

Beograd ist von Ob. laut Routenplaner www.viamichelin.at 32 km entfernt und liegt 2 km von der E 70 entfernt. Die Fahrtstrecke zwischen Ob. und Gu. beträgt nach dieser Quelle 700 km.

Am Familienwohnsitz verfügt der Bw. über Grundvermögen in folgendem Umfang

- KO Zv. Anteil $\frac{1}{2}$, Fläche 498 qm
- KO Ra. Anteil $\frac{2}{9}$, Fläche 62 qm
- KO Ra. Anteil $\frac{1}{1}$, Fläche 4.257 qm,

welches von seiner Frau bewirtschaftet wird.

Ein Ansuchen um Nachzugsbewilligung wurde von seiner Frau bislang nicht gestellt.

Der Bw. hat im Juli 2005 einen PKW gekauft.

Familienheimfahrten

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

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zufolge dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Ebenfalls nicht abzugsfähig (Z 2 lit. a leg. cit.) sind 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.

Nicht abzugsfähig sind auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits(Tätigkeits)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988). Der höchste in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c leg. cit. angeführte Betrag betrug in der in der im Berufszeitraum geltenden Fassung 2.421 € jährlich.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind 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 (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 25 „Doppelte Haushaltsführung – Allgemeines“), 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.

Für die Anerkennung von Aufwendungen i.Z.m. einer doppelten Haushaltsführung ist es ohne Belang, ob der Familienwohnsitz im Inland oder Ausland liegt, wobei allerdings bei der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus dem Ausland weitere Kriterien zu beachten sind, die bei einer Verlegung von einem inländischen Ort zu einem anderen Ort im Inland i.d.R. keine Rolle spielen (zB fremdenrechtliche Vorschriften, Bestreitbarkeit des Familienunterhalts bei deutlich niedrigeren Lebenshaltungskosten am Familienwohnsitz; vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 25 „Doppelte Haushaltsführung – Begriff ‚Familienwohnsitz‘“).

Nach Rz. 345 LStR 2002 ist die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort etwa unzumutbar, wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz

unterhaltsberechtigten und betreuungsbedürftigen Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Beschäftigungsort 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. Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, Kfz-Kosten, Flugkosten). Der Arbeitnehmer ist nicht gehalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen. Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e leg. cit. mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt. Dabei ist die jährliche Höchstgrenze auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate der auswärtigen (Berufs)Tätigkeit zusteht. Die derart errechnete jährliche Höchstgrenze wird durch Urlaube oder Krankenstände nicht vermindert (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 27 „Familienheimfahrten“).

Nun steht fest, dass der Bw. über einen Wohnsitz in Österreich im Bezirk Wr. Neustadt, von welchem er zur Arbeit in Österreich fährt, verfügt, und seinen Familienwohnsitz in Serbien in einer Gemeinde in der Nähe von Beograd hat.

Ferner steht fest, dass im Berufszeitraum am Familienwohnsitz mit dem Bw. seine 1962 geborene Gattin sowie seine 1985 und 1986 geborenen Kinder wohnen, wobei die im Berufszeitraum 20 bzw. 19 Jahre alten Kinder in Beograd studieren.

Der Bw. arbeitet in Österreich; eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz in Serbien ist nicht möglich.

In rechtlicher Hinsicht ist zunächst festzuhalten, dass zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens zutreffenderweise unstrittig ist, dass zum einen die Wohnsitznahme des Bw. in Österreich beruflich veranlasst war und zum anderen – schon im Hinblick auf Art. 8 EMRK – der Bw. das Recht hat, zur Aufrechterhaltung des Familienlebens seine Familie in Serbien in angemessenen Zeiträumen zu besuchen.

Strittig ist, ob dem Bw. eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich zugemutet werden konnte.

Hierzu ist vorerst einmal grundsätzlich auszuführen, dass es nicht allein Sache des Steuerpflichtigen selbst ist, über den **Familienwohnsitz** zu disponieren.

Nach § 91 ABGB in der Stammfassung (Kaiserliches Patent vom 1. Juni 1811 JGS Nr. 946) war der Mann „das Haupt der Familie“. Gemäß § 92 leg. cit. war die Gattin „verbunden, dem

Manne in seinen Wohnsitz zu folgen, in der Haushaltung und Erwerbung nach Kräften beizustehen, und soweit es die häusliche Ordnung erfordert, die von ihm getroffenen Maßregeln sowohl selbst zu befolgen, als befolgen zu machen". Die Kinder unterstanden i.d.R. bis zur Großjährigkeit der väterlichen Gewalt (§ 147 leg. cit.), bei deren Ausübung freilich auch das Wohl der Kinder zu berücksichtigen war.

Nun hat sich das Familienbild des beginnenden 19. Jahrhunderts in den letzten knapp zweihundert Jahren gesellschaftlich und rechtlich grundsätzlich verändert.

Es sind nach § 90 Abs. 1 ABGB i.d.g.F. die Ehegatten „einander zur umfassenden ehelichen Lebensgemeinschaft, besonders zum gemeinsamen Wohnen, sowie zur Treue, zur anständigen Begegnung und zum Beistand verpflichtet". „Verlangt ein Ehegatte aus gerechtfertigten Gründen die Verlegung der gemeinsamen Wohnung, so hat der andere diesem Verlangen zu entsprechen, es sei denn er habe gerechtfertigte Gründe von zumindest gleichem Gewicht, nicht mitzuziehen (§ 92 Abs. 1 ABGB i.d.g.F.). Ein Ehegatte kann auch wichtigen persönlichen Gründen vorübergehend gesonderte Wohnung nehmen (§ 92 Abs. 2 ABGB i.d.g.F.). Wird diesbezüglich das Gericht angerufen, hat es bei der Entscheidung „auf die gesamten Umstände der Familie, besonders das Wohl der Kinder, Bedacht zu nehmen" (§ 92 Abs. 3 ABGB i.d.g.F.).

Gemäß § 140 Abs. 1 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse der Kinder unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Der Elternteil der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag. Darüber hinaus hat er zum Unterhalt des Kindes beizutragen, soweit der andere Elternteil zur vollen Deckung der Bedürfnisse des Kindes nicht imstande ist oder mehr leisten müsste, als es seinen eigenen Lebensverhältnissen angemessen wäre (Abs. 2 leg. cit.). Der Anspruch auf Unterhalt mindert sich insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist (Abs. 3 leg. cit.).

Bei der Ausübung der Erwerbstätigkeit haben die Ehegatten auf die Belange des Partners und der Familie entsprechend Rücksicht zu nehmen (*Dittrich-Tades*, ABGB 36. Auflage [2003], § 91 E 2). Der Grundsatz der gleichrangigen Partnerschaft und das Gebot zur gegenseitigen Rücksichtnahme verlangen, dass bei der Entscheidung über die Verlegung der gemeinsamen Wohnung auf den Willen beider Ehegatten Bedacht zu nehmen ist (*Dittrich-Tades*, ABGB 36. Auflage [2003], § 92 E 5). Sind die gerechtfertigten Gründe des einen Ehegatten für die Verlegung der gemeinsamen Wohnung und die des anderen für einen Verbleib in der bisher gemeinsamen Wohnung von gleichem Gewicht, kann es zu einem getrennten Wohnen der

Ehegatten kommen, ohne dass einem von ihnen ein rechtlicher Vorwurf gemacht werden kann (*Dittrich-Tades*, ABGB 36. Auflage [2003], § 92 E 6b).

Leben die Kinder im elterlichen Haushalt, ist deren Anspruch auf Naturalunterhalt gerichtet. Er wandelt sich erst dann in einen Anspruch auf Unterhaltsgewährung in Geld, wenn die Eltern ihre Unterhaltspflicht verletzen (vgl. *Dittrich-Tades*, ABGB 36. Auflage [2003], § 140 E 102). Nach einer Unterhaltsverletzung bleibt der einmal entstandene Anspruch auf Geldunterhalt weiter aufrecht (vgl. *Dittrich-Tades*, ABGB 36. Auflage [2003], § 140 E 107). Wenn eine Alimentierung in natura angenommen wird, ist es nicht nötig, dass die erbrachten Leistungen exakt denjenigen Beträgen entsprechen, welche bei einer Unterhaltsverpflichtung in Geld zu leisten wären (vgl. *Dittrich-Tades*, ABGB 36. Auflage [2003], § 140 E 110). Bei einer Haushaltstrennung hat das Kind einen Geldunterhaltsanspruch (vgl. *Dittrich-Tades*, ABGB 36. Auflage [2003], § 140 E 121).

Zur Verlegung des Wohnsitzes von Kindern in das Ausland hat der Oberste Gerichtshof in seinem Urteil vom 26.7.1996, 1 Ob 2078/96m; 1 Ob 25/00z; 1 Ob 274/00a, ausgeführt, dass bei der Frage der Berechtigung einer Übersiedlung unter gleichzeitiger Ausübung des Rechts zur Bestimmung des Aufenthalts des Kindes (§ 146b ABGB) die Staatsangehörigkeit des Kindes und seine Vertrautheit mit der Sprache und Kultur im fremden Staat mitberücksichtigt werden müssen. Bei einem älteren Kind könne neben dem Abbruch gewachsener sozialer Bindungen nicht nur der Wechsel des Kulturkreises selbst, sondern auch der kulturelle Kontrast zwischen der bisher erlebten Umwelt und den bisherigen Lebensgewohnheiten und Lebensauffassungen zu jenen des neuen Kulturkreises unter Umständen Anlass zur Annahme der Kindeswohlsgefährdung bieten.

Judikatur zur Verlegung des Wohnsitzes des Ehegatten in das Ausland ist nicht ersichtlich, doch wird der Abbruch gewachsener sozialer Bindungen, der kulturelle Kontrast zwischen der bisher erlebten Umwelt und den bisherigen Lebensgewohnheiten und Lebensauffassungen zu jenen des neuen Kulturkreises, die mangelnde Vertrautheit mit Sprache und Kultur im fremden Staat sowie die Möglichkeit, im fremden Staat einer Erwerbstätigkeit nachzugehen, bei der Beurteilung, ob gerechtfertigte Gründe, einem Verlangen des anderen Ehegatten auf Verlegung der gemeinsamen Ehwohnung in das Ausland nicht zu entsprechen, zu berücksichtigen sein.

Nun sind die vorstehenden Ausführungen nicht unmittelbar auf den Bw. und seine Familie anwendbar, da die persönlichen Rechtswirkungen der Ehe und der Beziehungen zwischen Eltern und Kindern i.d.R. nach dem gemeinsamen Personalstatut zu beurteilen sind und daher das Recht des Staates Serbien maßgebend wäre.

Allerdings zu beachten, dass gemäß Art. 5 des 7. ZPEMRK die Ehegatten „untereinander und in ihren Beziehungen zu ihren Kindern gleiche Rechte und Pflichten privatrechtlicher Art hinsichtlich der Eheschließung, während der Ehe und bei Auflösung der Ehe“ haben, wobei die Staaten „die im Interesse der Kinder notwendigen Maßnahmen“ treffen können.

Sollte das nationale Recht von den Grundsätzen einer partnerschaftlichen Ehe im Sinne von Art. 5 des 7. ZPEMRK abweichende Regelungen enthalten, wären diese in Österreich auf Grund des auch steuerlich maßgebenden ordre public (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2005], § 34 Anm. 32) unbeachtlich.

Angaben über das anzuwendende nationale Recht wurden von keiner der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens getätigt. Dies erscheint im gegenständlichen Fall auch entbehrlich, da nach der Europäischen Menschenrechtskonvention jedenfalls feststeht, dass sowohl in Bezug untereinander als auch in Bezug auf ihre Kinder beiden Ehegatten die gleichen Rechte und Pflichten zukommen.

Es ist daher der gegenständlichen Entscheidung zugrunde zu legen, dass der Bw. nicht im Sinne eines patriarchalischen Familienbildes den Aufenthalt seiner Familienangehörigen bestimmen kann, sondern der Familienwohnsitz bzw. die Wohnsitze der einzelnen Familienangehörigen grundsätzlich partnerschaftlich zwischen den Eheleuten festzulegen sind.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ist festzuhalten, dass die vorübergehende Wohnsitznahme des Bw. in Österreich auf Grund dessen Berufstätigkeit in Österreich erforderlich ist. Im Hinblick auf die wirtschaftliche Situation in Serbien ist es nicht unverständlich, dass der Bw. in Österreich arbeitet, und liegt diese Erwerbstätigkeit im Interesse der Familie.

Der vom Finanzamt ins Treffen geführte Nachzug der Familie nach Österreich müsste dieser zumutbar sein.

Nach den Feststellungen der Statistik Austria haben Migrantinnen und Migranten in Österreich ein sehr hohes Armutsrisiko (Einkommen, Armut und Lebensbedingungen, Statistik Austria 2007, 15).

„....Personen mit Migrationshintergrund, besonders jene mit ausländischer Staatsbürgerschaft, aber auch bereits Eingebürgerte aus Nicht-EU/EFTA-Staaten, sind eine weitere Gruppe mit Armutsrisiken deutlich über dem Bevölkerungsschnitt. Gute Ausbildung und österreichische Herkunft sind Merkmale unterdurchschnittlicher Armutsgefährdung“ (a.a.O., 34).

„Betrachtet man die Erwerbsbeteiligung, sind Migrantinnen und Migranten gegenüber Österreicherinnen und Österreichern auf dem Arbeitsmarkt nur wenig schlechter gestellt: 69%

erwerbstätige Österreicherinnen und Österreichern stehen 62% erwerbstätige Nicht-ÖsterreicherInnen gegenüber. Dennoch ist die Armutsgefährdungsquote bei der Erwerbsbevölkerung mit Migrationshintergrund um vieles höher, was einerseits an ihrer schlechteren Einbindung in das Sozialsystem liegen kann, andererseits auch mit geringeren Erwerbseinkommen erklärbar ist. Betrachtet man nur die Erwerbstätigen, sind AusländerInnen von außerhalb der EU/EFTA mit 23% Armutsgefährdung sehr stark betroffen, während das Armutsrisiko von erwerbstätigen ÖsterreicherInnen mit 6% deutlich niedriger ist" (a.a.O, 36).

„Berücksichtigt man die Art der Arbeiten, die Migrantinnen und Migranten verrichten, wird klar, dass ihnen viel häufiger als den einheimischen Arbeitskräften nur niedrigere Positionen auf dem Arbeitsmarkt offen stehen: 62% der erwerbstätigen AusländerInnen verrichten Hilfsarbeiten, bei den in Österreich geborenen Erwerbstätigen sind es nur 15%. In höher qualifizierten Jobs sind AusländerInnen praktisch kaum vertreten. Zwar wird ein Teil der Benachteiligung von nicht-österreichischen Bürgerinnen und Bürgern auf dem Arbeitsmarkt durch geringere Ausbildungsniveaus erklärt, die Gründe für ihre mangelhafte Integration in den Arbeitsmarkt sind jedoch vermutlich vielfältiger" (a.a.O, 37).

„Geringes Einkommen und geringes soziales Kapital zeigt sich besonders bei MigrantInnen, die wenn nicht aus dem EU/EFTA Raum kommend, mit 15% in sehr hohem Ausmaß nicht nur von niedrigem Einkommen sondern auch von sichtbaren Mangel- und Problemlagen betroffen sind" (a.a.O, 47).

„Das Armutsrisiko ist mit 30% bei den Haushalten mit AusländerInnen besonders hoch. Eingebürgertenhaushalte haben ein deutlich höheres mittleres Einkommen als Haushalte mit AusländerInnen – im Vergleich mit der österreichischen Gesamtbevölkerung sind sie dennoch eine Risikogruppe" (19% Armutsgefährdung; a.a.O., 50).

„Bereits 88% der Haushalte, deren Haushaltsrepräsentant österreichischer Staatsangehöriger ist, leben in Wohnungen der - heute schon zum üblichen Standard zählenden - Kategorie A, während dies nur für 62% der Haushalte zutrifft, deren Haushaltsrepräsentant türkischer Staatsangehöriger ist. Bei Haushalten aus den Nachfolge-Staaten Jugoslawiens variiert der Anteil jener, die in Kategorie-A-Wohnungen leben, zwischen 55% bei Serben/Montenegrinern und 75% bei Slowenen. Auch bei Substandard-Wohnungen (ohne WC; Kategorie D) ist ein deutlicher Unterschied auszumachen: Während nur noch 2,5% österreichischer Haushalte in Wohnungen mit Substandardniveau anzutreffen sind, beträgt dieser Anteil bei türkischen Haushalten noch 18,4%, bei Haushalten von Serben/Montenegrinern 27% und bei jenen von Slowenen 10%. Deutliche Unterschiede zeigen sich auch bei Betrachtung der Wohnungsgröße: Ist der Haushaltsrepräsentant türkischer Staatsangehöriger, dann entfällt in drei Fünftel der Wohnungen auf eine Person weniger als 20 m², in einem weiteren Fünftel 20

bis 30 m² und beim restlichen Fünftel mehr als 30 m². Die Haushalte von Personen aus den Nachfolgestaaten Jugoslawiens verfügen zur Hälfte über weniger als 20 m² pro Bewohner. Im Unterschied dazu haben 67% der österreichischen Haushalte 20 bis 60 m² Fläche pro Person zur Verfügung, nur jede 16. Wohnung bietet weniger als 20 m² pro Person, jede 4. (oft von alleinlebenden älteren Menschen bewohnt) 60 und mehr m² pro Person. Im Durchschnitt aller österreichischen Haushalte leben 27.000 der unter 15-Jährigen (2%) in Substandard-Wohnungen, während dies in den Haushalten mit Bewohnern aus den Nachfolgestaaten Jugoslawiens, den größeren neuen EU-Staaten, Rumänien und der Türkei (mit rund 127.000 Kindern) insgesamt 11,4% sind. 16,5% der Kinder in Haushalten von Serben/Montenegrinern und 14% jener in türkischen Haushalten leben in Kategorie-D-Wohnungen"

(<http://www.statistik->

[austria.at/dynamic/web_de/statistiken/wohnen_und_gebaeude/bestand_an_gebaeuden_und_wohnungen/wohnungen_wohnungen_einschl._nebenwohnsitzen/012558](http://www.statistik-austria.at/dynamic/web_de/statistiken/wohnen_und_gebaeude/bestand_an_gebaeuden_und_wohnungen/wohnungen_wohnungen_einschl._nebenwohnsitzen/012558)).

„Die Integration von Ausländern ist heute ein vorherrschendes Thema in der „Ausländerpolitik“ der europäischen Länder. Doch ist Zuwanderung ein Phänomen, das in die späten 60er Jahre zurückreicht; der kontrollierte Zugang ausländischer Arbeitskräfte zum Arbeitsmarkt prägte in Österreich eine Zuwanderungspolitik, die (auch längerfristig) nicht auf Integration ausgerichtet ist. Zuwanderer gelten in Österreich aufgrund der Gesetzeslage (zu Einbürgerung, Niederlassung, Zugang zum Arbeitsmarkt etc.) über eine sehr lange Periode als „Fremde“, was sich nicht nur auf die ökonomische Lage, sondern auch auf die kulturelle Integration auswirkt. So sind soziale Aufstiege von Migranten nur sehr beschränkt, die Entscheidung über Verbleib oder Rückkehr wird oft lange hinausgeschoben, das Leben zwischen den Kulturen prolongiert. Die zweite Generation ist in diesen Kontexten herangewachsen und steht vor der Anforderung, Integrationswege in den verschiedenen Lebensbereichen zu erschließen“ (Herzog-Punzenberger, Bildungsbe/nach/teiligung in Österreich und im internationalen Vergleich, Österreichische Akademie der Wissenschaften 2003, 27).

Bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes des Bw. nach Österreich ist

- aus Sicht des Bw. etwa zu berücksichtigen,
 - dass die Verlegung der ehelichen Wohnung grundsätzlich im Einvernehmen mit seiner Ehegattin zu erfolgen hätte,
 - es ihm durch die Haushaltsführung durch seine Ehegattin in Serbien möglich ist, seinen Kindern Naturalunterhalt zu leisten, und er diesen – abgesehen von

der erforderlichen Bereitstellung auch von Geldmitteln – wirtschaftlich eher leisten kann als durch die alleinige Gewährung von Geldmitteln,

- der Bw. eine Kleinstlandwirtschaft in Serbien unterhält, die einen nicht unbeachtlichen Beitrag zur Bestreitung des Lebensunterhalts für sich und seine Familie erbringt,
- dass eine Beschäftigung des im Berufszeitraum 46 Jahre alten Bw. im Bau(neben)gewerbe in Österreich keineswegs fortdauernd gesichert ist,
- einem Fremden ein Aufenthaltstitel gemäß § 11 Abs. 2 Z 2 NAG unter anderem nur erteilt werden darf, wenn dieser einen Rechtsanspruch auf eine Unterkunft nachweisen kann, „die für eine vergleichbar große Familie als ortsüblich angesehen wird“, sodass anstelle des derzeit offenbar unentgeltlich bewohnten Arbeiterquartiers in Österreich der Bw. die Kosten einer für Inländer ortsüblichen Unterkunft für sich und seine Gattin in Österreich zu tragen hätte,
- die Aufwendungen für den Unterhalt für sich und seine Gattin in Österreich einerseits und für den Geldunterhalt an seine noch nicht selbsterhaltungsfähigen, studierenden Kinder andererseits wesentlich höher sind als in Serbien, auch wenn zu den Unterhaltskosten in Serbien noch die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten kommen;
- aus Sicht der Ehegattin des Bw. etwa zu berücksichtigen,
 - dass Angehörigen von Drittstaaten – soweit es sich um die so genannte „Kernfamilie“ (§ 2 Abs. 1 Z 9 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz, NAG) handelt - nach den geltenden österreichischen fremdenpolizeilichen und aufenthaltsrechtlichen Bestimmungen zwar ein Aufenthaltstitel als Familienangehöriger eines Fremden, der sich berechtigterweise im Inland aufhält, unter bestimmten Voraussetzungen zu erteilen ist, dies aber unter anderem einen vorhandenen so genannten „Quotenplatz“ (§ 46 Abs. 4 Z 2 NAG) voraussetzt und die Zahl dieser Quotenplätze weit unter der Zahl der Interessenten hierfür liegt, sodass keineswegs gewährleistet ist, ob und wann die Ehegattin des Bw. überhaupt rechtlich zulässig nachziehen dürfte,
 - dass sie mit Sprache und Kultur in Österreich nicht vertraut ist,
 - dass nicht absehbar ist, ob und wann der Ehegattin selbst bei Erteilung einer Niederlassungsbewilligung als Angehörige eine Niederlassungsbewilligung erteilt werden würde, die dieser auch die Möglichkeit gibt, in Österreich einer Erwerbstätigkeit nachzugehen,

- dass nicht absehbar ist, ob die Ehegattin selbst im Falle einer Beschäftigungsbewilligung eine Arbeit in Österreich finden würde,
- dass auch die Ehegattin den Kindern gegenüber unterhaltspflichtig ist und den Unterhalt bei einem Nachzug nach Österreich nicht mehr in natura leisten könnte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die wesentlich niedrigeren Lebenshaltungskosten in den Nahefolgestaaten des ehemaligen Jugoslawien als wesentlichen Umstand, der einem Nachzug der Familie nach Österreich entgegenstehe und eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten rechtfertige, in mehreren Erkenntnissen – VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039; VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046; VwGH 19.10.2006, 2005/14/0127; VwGH 21.6.2007, 2006/15/0313 – angesehen.

Dabei wurde auch die Unterhaltsleistung im eigenen Haushalt im Ausland für bereits volljährige Kinder als einer Übersiedlung der Familie bzw. der Ehegattin allein nach Österreich entgegenstehend erachtet (VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039).

Ebenso von Bedeutung sei die Unterhaltung einer „Familienlandwirtschaft“ in der Heimat (VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039; VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046; VwGH 21.6.2007, 2006/15/0313).

In der Rechtsprechung des VwGH wird auch festgehalten, dass die in Bezug auf das Recht auf Familiennachzug restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen in Österreich „jedenfalls bis zum ‚Fremdenrechtspaket 2005‘ eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung begründen.

Wenngleich der rechtsfreundlich vertretene Bw. letzteren Aspekt nicht ins Treffen führt, kann daran nicht vorübergegangen werden.

Auch nach der im Berufszeitraum geltenden Rechtslage ist zwar Angehörigen von Drittstaaten – soweit es sich um die so genannte „Kernfamilie“ (§ 2 Abs. 1 Z 9 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz, NAG) handelt und zu der erwachsene Kinder nicht zählen - nach den österreichischen fremdenpolizeilichen und aufenthaltsrechtlichen Bestimmungen ein Aufenthaltstitel als Familienangehöriger eines Fremden, der sich berechtigterweise im Inland aufhält, unter bestimmten Voraussetzungen zu erteilen, dies setzt aber unter anderem weiterhin einen vorhandenen so genannten „Quotenplatz“ (§ 46 Abs. 4 Z 2 NAG) voraus.

Es ist notorisch – und auch in den genannten Erkenntnissen des VwGH manifestiert - dass und die Zahl dieser Quotenplätze weit unter der Zahl der Interessenten hierfür liegt, sodass weiterhin keineswegs gewährleistet ist, ob und wann Familienangehörige des Bw. überhaupt rechtlich zulässig nachziehen dürften.

Hinzukommt, dass einem Fremden ein Aufenthaltstitel gemäß § 11 Abs. 2 Z 2 NAG unter anderem nur erteilt werden darf, wenn dieser einen Rechtsanspruch auf eine Unterkunft nachweisen kann, „die für eine vergleichbar große Familie als ortsüblich angesehen wird“.

Schließlich führt der Bw. als weiteren Grund, der einer Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich entgegenstehe, die Arbeit auf ständig wechselnden Arbeitsstätten an.

Der Unabhängige Finanzsenat geht mangels entgegenstehender, durch entsprechende Ermittlungen begründeter Feststellungen des Finanzamtes davon aus, dass die von der Familie des Bw. in Serbien bewirtschaftete Kleinstlandwirtschaft einen nicht unwesentlichen Beitrag zur kostengünstigen Ernährung der Familie leistet und die Lebenshaltungskosten in Serbien deutlich niedriger als in Österreich sind, und schon dies allein einem Nachzug der Ehegattin oder der gesamten Familie nach Österreich – ohne die weitere Bedachtnahme auf die fremdenpolizeilichen Bestimmungen – entgegensteht.

Selbst wenn ein fremdenrechtlicher Quotenplatz für die Ehegattin vorhanden und damit ein Nachzug rechtlich möglich wäre, ist weitere Voraussetzung für die Erteilung eines Aufenthaltstitels gemäß § 11 Abs. 2 Z 2 NAG der Nachweis des Rechtsanspruchs auf eine Unterkunft, „die für eine vergleichbar große Familie als ortsüblich angesehen wird“. Der Bw. müsste daher anstelle des offensichtlich kostenlos zur Verfügung gestellten Firmenquartiers (Aufwendungen hierfür wurden jedenfalls nicht geltend gemacht) die Kosten einer für Inländer ortsüblichen Unterkunft in Österreich finanzieren. Hinzu kämen die Aufwendungen für den – mangels gemeinsamen Haushalts – zu leistenden Geldunterhalt an seine in Beograd studierenden Kinder.

Mit einem Jahresnettoeinkommen unter Einbeziehung der Sonderzahlungen von etwas über 18.000 € im Jahr kann der Bw. nicht zu jenen Schlüsselarbeitskräften gezählt werden, die international tätig und wirtschaftlich in der Lage sind, ihrer Familie auch in Österreich einen entsprechenden Lebensstandard zu bieten und ihren Kindern – etwa in internationalen Schulen – eine adäquate Ausbildung finanzieren zu können.

Der Bw. muss vielmehr mit seinem geringen Einkommen knapp wirtschaften. Die Familie des Bw. wäre in Österreich armutsgefährdet.

Zur Relevanz von ehe- und familienrechtlichen Rechten und Pflichten bei der steuerrechtlichen Beurteilung der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist auf Art. 18 B-VG zu verweisen, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf und sich dem EStG 1988 eine Norm, wonach das österreichische Verfassungs- und Zivilrecht in Bezug auf die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes steuerlich unbeachtlich sei, nicht entnehmen lässt. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus Sicht jener

Tätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit als solche, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser liegen, wobei die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes zu prüfen ist. Dass bei dieser (steuerrechtlichen) Prüfung die geltende Rechtslage – Verfassungs-, Zivil- oder Verwaltungsrecht - außer Acht zu lassen sein soll, lässt sich der Judikatur der Höchstgerichte nicht entnehmen. Es versteht sich vielmehr von selbst, dass ein Handeln gegen österreichisches Recht bei Auslegung der Steuergesetze nicht per se als zumutbar angesehen werden kann. Es ist daher an Hand der gesamten österreichischen Rechtsordnung zu untersuchen, ob der Familie des Bw. ein Nachzug nach Österreich im Berufszeitraum zumutbar war oder nicht.

Zorn, Familienheimfahrt: Übersiedlung aus Bosnien unzumutbar?, RdW 2005, 784, hat bereits aus Anlass des ersten diesbezüglichen Erkenntnisses des VwGH vom 18.10.2005 mit Recht darauf verwiesen, dass der Zuzug von Familien aus Drittstaaten durch die fremdenrechtliche Rechtslage als erschwert anzusehen ist und es überlegenswert erscheine, bei Personen aus Drittstaaten *generell* „den Gedanken des amtlichen Lohnsteuerprotokolls, AÖF 2003/181, Punkt 1.3.3, aufzugreifen, wonach die Verlegung des Familienwohnsitzes aus einer strukturschwachen Region, weil mit erheblichen Nachteilen verbunden, unzumutbar sei.“

Dass es sich bei Serbien wie bei Bosnien-Herzegowina um eine strukturschwache Region handle, ist offenkundig – die Kaufkraft des Euro gemessen an den Kosten des Endverbrauchs der privaten Haushalte (einschließlich indirekter Steuern) betrug dort im Jahr 2005 mehr als das Doppelte als in Österreich

(http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page?_pageid=1996,39140985&_dad=portal&_schema=PORTAL&screen=detailref&language=de&product=_STRIND&root=STRIND/strind/ecoref/er011).

Durch die Berücksichtigung der Lebensumstände der so genannten „Gastarbeiter“ aus den Nachfolgestaaten des ehemaligen Jugoslawien werden diese nicht (gegenüber Inländern) bevorzugt:

Der verfassungsrechtliche Gleichheitsgrundsatz (Art. 2 Staatsgrundgesetz vom 21.12.1867, RGBl. Nr. 142, über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrat vertretenen Königreiche und Länder), der auch auf die Behandlung von Ausländern untereinander Anwendung findet, und darüber hinaus im Hinblick auf die in der EMRK normierten Rechte auch dieser immanent ist (vgl. *Mayer*, B-VG, 3. Auflage [2002], Art. 2 StGG Vorb.), verbietet es wie Art. 7 B-VG Ungleiches gleich zu behandeln.

Es wäre gleichheitswidrig, etwa die Übersiedlung eines Inländers mit Familie von Wien nach Linz gleich zu behandeln, wie etwa die Übersiedlung der Familie des Bw. von Zv. nach Gu., sofern die zu beurteilenden Umstände andere sind:

Es kann nicht dem Gesetz entsprechen, die Kosten der Lebensführung und des Unterhalts der Familie unberücksichtigt zu lassen – auch wenn die Lebenshaltungskosten innerhalb Österreichs durchaus unterschiedlich sind, sind diese Unterschiede doch in keiner Weise mit den Unterschieden in den Lebenshaltungskosten zwischen Österreich und den Ländern des ehemaligen Jugoslawiens zu vergleichen.

Schließlich ist die Freizügigkeit der Staatsbürger schon seit der Monarchie garantiert (Art. 4 StGG), während die Zuwanderung aus Drittstaaten nach Österreich rechtlichen und tatsächlichen Beschränkungen unterliegt.

Mit jedem Wohnsitzwechsel sind Veränderungen verbunden, die auch die mit übersiedelnde Familie treffen.

Auch wenn beispielsweise eine Familie aus einem Vorarlberger Dorf nach Wien übersiedelt, bedeutet dies den Wechsel aus einer ländlichen Umgebung in den großstädtischen Bereich, innerhalb des deutschsprachigen Kulturraums bestehen durchaus auch kulturelle Veränderungen, Mentalitätsunterschiede können eine Rolle spielen, außerhalb des Hochdeutschen gibt es beachtliche umgangssprachliche Unterschiede, der bisherige Freundeskreis geht weitgehend verloren, Kinder müssen von einer in eine andere – freilich i.d.R. nach dem selben oder jedenfalls einem ähnlichen Lehrplan geführte – Schule, ein neuer Hausstand muss begründet werden, und vieles mehr.

Es kann jedoch nicht ernstlich behauptet werden, diese mit jeder Migration verbundenen Probleme seien mit jenen vorstehend ausgeführten Problemen gleichzusetzen, die die Familie eines Angehörigen eines der Nachfolgestaaten des ehemaligen Jugoslawien typischerweise bei einem Nachzug nach Österreich, sollte dieser rechtlich überhaupt möglich sein, erwartet. Hier bestehen deutliche qualitative Unterschiede.

Von einer „Besserstellung“ eines ausländischen Arbeitnehmers, der gezwungen ist, mit einem bei Berücksichtigung der Unterhaltungspflichten nur unwesentlich über dem österreichischen pfändungsrechtlichen Existenzminimum gelegenen Erwerbseinkommen eine vierköpfige Familie zu ernähren, und dessen Familie bei einem – so überhaupt möglichen - Nachzug nach Österreich akut armutsgefährdet wäre, durch die steuerliche Berücksichtigung einiger der - mit dem höchsten Pendlerpauschale gedeckelten - Aufwendungen für Familienheimfahrten zur Aufrechterhaltung des Familienlebens, kann keine Rede sein.

Die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung auf Dauer und Familienheimfahrten liegen daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats vor.

Hinzu kommt, dass auch die wechselnden Arbeitstätten des Bw. in Österreich einer Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich entgegenstehen:

Ob die zwischen 74 km und 76 km entfernten Arbeitsstätten in Österreich eine doppelte Haushaltsführung rechtfertigen würden, kann ohne Kenntnis der Arbeitszeiten nicht beurteilt werden. Die vier Tage in Salzburg fallen nicht ins Gewicht.

Während des gesamten Streitzeitraumes war der Bw. jedoch in Oberösterreich eingesetzt. Hier wäre eine tägliche Rückkehr an den Wohnsitz in Gu. in Österreich zweifellos nicht möglich gewesen.

Gleiches gilt für den Einsatz in Rastendorf seit September 2006.

Es kann wohl nicht ernstlich verlangt werden, die Familie des Bw. möge nach Österreich nachziehen, um dann erst recht im Berufszeitraum vom Bw. getrennt zu leben und in Österreich eine doppelte Haushaltsführung zu begründen.

Angesichts der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sieht sich der Referent nicht zu einem Vorgehen nach § 282 Abs. 1 Z 2 BAO veranlasst.

Allerdings ist, und hierin ist dem Finanzamt beizupflichten, bisher der Nachweis, in welcher Höhe dem Bw. im Berufszeitraum Aufwendungen infolge Familienheimfahrten – Aufwendungen für Mehrkosten einer doppelten Haushaltsführung wurden bislang nicht geltend gemacht – erwachsen sind, nicht geführt worden.

Der diesbezügliche Vorhalt wurde lediglich durch Vorlage der Kopie eines Kaufvertrages vom 7. Juli 2005 über ein Auto und dem Hinweis auf die zurückzulegende Entfernung von etwa 680 km in eine Richtung beantwortet.

Auswärtige Berufsausbildung

Nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Die hierzu ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 i.d.g.F., legt fest, dass Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort dann als nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen gelten, wenn die Fahrzeit vom

Wohnort zum Ausbildungsort und vom Ausbildungsort zum Wohnort mehr als je eine Stunde unter Benützung des günstigsten öffentlichen Verkehrsmittels beträgt. Dabei sind die Grundsätze des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305, anzuwenden.

Der Pauschbetrag steht auch bei einem Familienwohntort im Ausland zu (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2005], § 34 Anm. 68 m.w.N.)

Da die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, BGBl. Nr. 624/1995 i.d.g.F. – ebenso wie das Studienförderungsgesetz 1992 – auf den Wohnort bzw. den Ausbildungsort und nicht die Wohnung bzw. die Ausbildungsstätte abstellt, ist somit nicht die tatsächliche Gesamtfahrzeit zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte maßgebend, sondern die tatsächliche Fahrzeit zwischen diesen beiden Gemeinden. Hierbei ist die Fahrzeit zwischen jenen Punkten der jeweiligen Gemeinden heranzuziehen, an denen üblicherweise die Fahrt zwischen diesen Gemeinden mit dem jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel angetreten bzw. beendet wird (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2005], § 34 Anm. 72 m.w.N.).

Bei Katastralgemeinden ist auf die jeweilige Ortsgemeinde abzustellen (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2005], § 34 Anm. 70 m.w.N.).

Das Finanzamt hat mit der Berufungsvorentscheidung die Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung anerkannt.

Allerdings kann den Bestätigungen des Verkehrsunternehmens einer Fahrzeit von 1,5 Stunden (bei einer Entfernung von knapp 30 km zwischen der Wohnsitzgemeinde und der Ausbildungsgemeinde) nicht entnommen werden, ob bei der Ermittlung der Fahrzeit die vorstehenden Grundsätze berücksichtigt wurden. Diese Grundsätze sind auch bei einer Ausbildung im Ausland – zur Vermeidung einer Ungleichbehandlung – relevant.

Ergänzende Ermittlungen

"Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen

würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß." (§ 289 Abs. 1 BAO).

Das Finanzamt wird im fortgesetzten Verfahren auf Grundlage der Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenats, die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung der Familienheimfahrten lägen infolge Unzumutbarkeit des Nachzugs der Familie des Bw. nach Österreich dem Grunde nach vor, zu erheben haben, welche Aufwendungen dem Bw. im Berufszeitraum für diese Familienheimfahrten erwachsen sind.

Hierbei trifft den Bw. grundsätzlich eine Mitwirkungspflicht. Mit der Vorlage der Kopie eines Kaufvertrages über ein Auto allein ist der Bw. dieser Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen.

Es werden unter Mitwirkung des Bw. im weiteren Verfahren insbesondere Feststellungen darüber zu treffen sein,

- welche Familienheimfahrten vor dem Kauf des Autos unternommen wurden,
- welche Aufwendungen hierfür getätigt wurden,
- welche Familienheimfahrten nach dem Kauf des Autos unternommen wurden,
- welche Aufwendungen hierfür getätigt wurden (der Ansatz des so genannten amtlichen Kilometergeldes muss bei Anschaffungskosten des Gebrauchtwagens um 2.000 € nicht unbedingt eine zutreffende Schätzung der tatsächlichen Fahrtkosten ergeben)
- ob der Bw. mit seinem Auto allein gefahren ist oder auch Mitreisende hatte (den Abgabenbehörden ist jedenfalls ein weiterer beim selben Arbeitgeber in Österreich beschäftigter ausländischer Arbeitnehmer aus der selben Gemeinde in Serbien bekannt); letzterenfalls, welche Kosten von dem oder den Mitreisende(n) getragen wurden.

Die Entfernung zwischen den Gemeinden Gu. und Ob. – etwa 700 km – ist auch ohne Mitwirkung des Bw. mit Hilfe eines Routenplaners zu ermitteln.

Allerdings ist damit noch nichts über die Fahrtkosten gesagt. Der Bw. wird im weiteren Verfahren die ihm im Berufszeitraum diesbezüglich erwachsenen Aufwendungen nachzuweisen oder zumindest an Hand konkreter Angaben und Beweisanboten glaubhaft zu machen haben.

Hinsichtlich der auswärtigen Berufsausbildung wird an Hand der von Lehre und Entscheidungspraxis des UFS entwickelten Grundsätze die Fahrzeit zwischen den zentralen Punkten (Hauptbahnhof, Haltestelle am Hauptplatz,...) der Gemeinden Ob. und Beograd zu

ermitteln haben, wobei neben einer allfälligen weiteren Bestätigung des Verkehrsunternehmens auch die jeweiligen Fahrpläne – in Bezug auf allfällige andere zumutbare Verkehrsverbindungen mit einer Fahrzeit unter einer Stunde – zu prüfen sein werden.

Da die durchzuführenden Ermittlungen einen anderslautenden Bescheid nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, war der angefochtene Bescheid (unter Einbeziehung der Berufungsvorentscheidung) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Mit der Erlassung des gegenständlichen Bescheides wird dem Finanzamt ferner die Möglichkeit eröffnet, vorweg die dargestellte Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenats durch den Verwaltungsgerichtshof überprüfen zu lassen, und entspricht die Klärung der grundsätzlichen Frage vor Eingehen in die Detailprüfung der Aufwendungen den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit i.S.d. Art. 126b Abs. 5 B-VG bzw. Einfachheit, Raschheit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit im abgabenbehördlichen Berufungsverfahren (vgl. zu diesen Grundsätzen die Erläuterungen zum Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, AbgRmRefG, NR: GP XXI IA 666/A, sowie §§ 10 Abs. 5, 12 UFSG).

Wien, am 9. August 2007