



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., P.G., Z. 11/48, vom 6. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vom 28. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer 2007 wird festgesetzt mit:	<b>-994,73 €</b>
Das Einkommen im Jahr 2007 beträgt:	<b>26.516,86 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	30.914,79 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-4.197,50 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.717,29 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	-100,43 €
Kirchenbeitrag	-100,00 €
Einkommen	26.516,86 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.411,29 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €

Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	249,72 €
Einkommensteuer	6.316,01 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-7.310,74 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-994,73 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), ein polnischer Staatsbürger, der im Streitjahr nichtselbständig erwerbstätig war, machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 unter „Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ einen Betrag von 4.331,00 € (Mietkosten in Höhe von 1.400,00 € sowie Fahrtkosten in Höhe von 2.931,00 €) als Werbungskosten geltend. Der Erklärung beigelegt waren eine Mietzinsbestätigung sowie eine Meldebestätigung, aus der hervorgeht, dass der Bw. seit 8. Februar 1990 in Österreich wohnhaft ist und daneben einen Wohnsitz in Polen innehalt.

Mit Vorhalt vom 5. Mai 2008 ersuchte das Finanzamt den Bw. die geltend gemachten Kosten für die doppelte Haushaltsführung mittels einer detaillierten Aufstellung belegmäßig nachzuweisen. Der Bw. wurde zudem um Angabe der Gründe gebeten, die gegen eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den österreichischen Beschäftigungsstandort sprächen und um Nachweis des steuerpflichtigen Einkommens seiner Gattin mittels einer Bestätigung des Wohnsitzfinanzamtes samt einer amtlich beglaubigten Übersetzung. Ein entsprechender Nachweis sei auch zu erbringen, wenn die Gattin des Bw. kein steuerpflichtiges Einkommen erzielt habe.

In der Folge brachte der Bw. eine Meldebestätigung bei, aus der zu ersehen ist, dass seine Gattin in Polen an der selben Adresse wie der Bw. wohnhaft ist. Übermittelt wurde zudem ein mit 13. Mai 2008 datiertes ärztliches Attest, ausgestellt von der Gesundheitsbetreuungsstelle der Heimatgemeinde, wonach die Gattin des Bw. wegen chronischer Krankheiten des Atmungs- und Kreislaufsystems nicht im Gebirge wohnen könne und ständiger ärztlicher Betreuung am bisherigen Wohnsitz bedürfe. Beigelegt war weiters eine mit „Steuererklärung“ betitelte Urkunde, wonach die Pensionseinkünfte der Gattin des Bw. im Streitjahr 13.226,52 PLN (Polnische Zloty) betragen haben.

Mit Bescheid vom 28. Mai 2008 wurde den strittigen Aufwendungen die Abzugsfähigkeit im Wesentlichen mit der Begründung versagt, mangels Nachweises mittels einer zumindest vom Bw. unterschriebenen Aufstellung der Fahrten oder Belegen könnten die Kosten der

Familienheimfahrten nicht anerkannt werden. Auch Kosten für Bus oder Bahn seien nicht belegt worden, sodass nicht klar sei, ob überhaupt Familienheimfahrten angetreten worden seien. Bei den Atemwegserkrankungen der Gattin des Bw. handle es sich nicht um einen steuerlich relevanten Tatbestand, der gegen eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstand spreche.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wurde um Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe des für das Streitjahr höchstzulässigen Pendlerpauschales von 2.797,50 € ersucht und eine handschriftliche Aufstellung über die in diesem Jahr getätigten Heimfahrten beigelegt. Daraus geht hervor, dass der Familienwohnort vom Beschäftigungsstand 1.290,00 km entfernt ist und dass die folgenden Fahrten unternommen wurden:

#### **Im Streitjahr unternommene Familienheimfahrten**

<b>Datum der Anreise an den Familienwohnort</b>	<b>Datum der Rückreise</b>	<b>Geltend gemachte Kilometer</b>
18.12.2006	07.01.2007	1.290,00 km
07.04.2007	11.04.2007	2.580,00 km
26.05.2007	03.06.2007	2.580,00 km
14.07.2007	29.07.2007	2.580,00 km
20.09.2007	23.09.2007	2.580,00 km
26.10.2007	04.11.2007	2.580,00 km
15.12.2007	09.01.2008	1.290,00 km
		15.480,00 km

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juni 2008 wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, das ärztliche Attest führe keine steuerlich relevanten Gründe für eine Verlegung des Familienwohnsitzes (konkret: den Nachzug der Ehegattin) an den Beschäftigungsstand an. Eine medizinische Versorgung der Ehegattin wäre auch in Österreich möglich und andere gegen die Zumutbarkeit einer Verlegung des Familienwohnsitzes sprechende Gründe seien nicht angeführt worden.

Mit dem fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrag wurde das Berufungsbegehren aufrechterhalten und ergänzend vorgebracht, zu berücksichtigen sei auch, dass der Bw. bei einem Nachzug der Gattin eine größere Wohnung anmieten müsste. Dadurch würden sich die

Mietkosten mehr als verdoppeln und gleichzeitig müsste der Familienwohnsitz in Polen aufgelöst werden. In ca. einem halben Jahr stehe die Pensionierung des Bw. und damit die Aufgabe des Wohnsitzes in Österreich und der Rückzug nach Polen an. Der Bw. würde dann aber über keinen Wohnsitz in seinem Heimatland Polen mehr verfügen und müsste eine neue Unterkunftsmöglichkeit suchen. Aus den angeführten Gründen erachte der Bw. daher eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort als unzumutbar.

Mit Vorhalt vom 27. Juli 2009 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat das Finanzamt um Mitteilung, ob der Bw. – wie im Vorlageantrag für das Streitjahr angekündigt – zwischenzeitlich pensioniert worden sei. Da aus dem Abgabeninformationssystem zu ersehen sei, dass vom Bw. in den Jahren 2001 bis einschließlich 2006 unter dem Titel „Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ geltend gemachte Aufwendungen vom Finanzamt anerkannt worden seien, werde überdies um Bekanntgabe des Unzumutbarkeitsgrundes für eine Familienwohnsitzverlegung in diesen Jahren gebeten.

In der auf elektronischem Weg übermittelten Anfragebeantwortung gab das Finanzamt bekannt, wie aus dem beiliegenden Versicherungsdatenauszug ersichtlich, sei der Bw. mit 1. März 2009 pensioniert worden (vorzeitige Alterspension infolge langer Versicherungsdauer). Weiters wurde bekannt gegeben, dass in den Jahren 2002, 2004, 2005 und 2006 keine inhaltliche Überprüfung der geltend gemachten Kosten für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten erfolgt sei. Für das Jahr 2002 seien der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung jedoch die folgenden Unterlagen beigelegt worden:

- 1) Befreiungsschein
- 2) Bescheid des Arbeitsmarktservices (AMS) vom 9. November 2001, mit dem der Befreiungsschein antragsgemäß bis zum 31. Dezember 2006 verlängert wurde
- 3) Niederlassungsbewilligung
- 4) Passkopie
- 5) Ärztliches Attest der Privat-Gesundheitsbetreuungsstelle der Heimatgemeinde vom 25. September 2002 in beglaubigter Übersetzung, wonach die Gattin des Bw. an chronischen Respirationswege- und Kreislaufsystemerkrankungen leide, deshalb unter ständiger ärztlicher Kontrolle bei kardiologischen und auf Lungenkrankheiten spezialisierten Beratungsstellen sei und wegen der notwendigen ärztlichen Behandlung bzw. oftmaliger fachärztlicher Nachuntersuchungen keine längeren Abwesenheiten vom Wohnsitz möglich seien.
- 6) Bescheid der Sozialversicherungsanstalt über die Wiederaufnahme der Rentenleistung vom 16. August 2002 in beglaubigter Übersetzung, wonach der Gattin des Bw. wegen teilweiser Arbeitsunfähigkeit vom 1. August 2002 bis zum 31. August 2003 eine Rente in Höhe von 693,46 PLN brutto bzw. 604,92 PLN netto gewährt werde.
- 7) Bescheid der Sozialversicherungsanstalt über die „Umrechnung einer Rente“ vom 15. März 2001 in beglaubigter Übersetzung, wonach der Gattin des Bw. wegen partieller Arbeitsunfähigkeit seit 1. Jänner 2002 eine Rentenleistung zustehe.
- 8) Bestätigung der Vermieterin des Bw. vom 9. März 2003, wonach der Bw. für ein Zimmer in B., A.-Straße, im Jahr 2002 1.800,00 S (130,81 €) an Miete bezahlt habe.

- 9) Meldebestätigung vom 5. März 2003, ausgestellt von der Gemeinde B, wonach der Bw. seit 13. Jänner 1992 in dieser Gemeinde unter der Adresse: B., A.-Straße, gemeldet sei.
- 10) Bescheinigung der Sozialversicherungsanstalt vom 24. Februar 2003, wonach die Gattin des Bw. im Jahr 2002 eine Rente in Höhe von 8.304,27 PLN erhalten habe.
- 11) Anmeldebescheinigung der polnischen Heimatstadt des Bw. vom 24. Februar 2003, wonach der Bw. seit 22. Februar 1979 dort unter derselben Adresse gemeldet sei.

Für das Jahr 2003 sei zwar eine Überprüfung der unter dem Titel „Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten“ geltend gemachten Aufwendungen erfolgt, diese seien aber unter Verweis auf die für das Jahr 2001 ergangene stattgebende Berufungsvorentscheidung als Werbungskosten anerkannt worden. Im Jahr 2001 sei der Berufung des Bw. deshalb Folge gegeben worden, weil dessen Gattin, die nachweislich seit 21. Mai 1980 am Familienwohnort erwerbstätig gewesen sei, krankheitsbedingt vorerst nur befristet pensioniert worden sei und eine Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich einen Verlust der Rentenzahlungen nach sich gezogen hätte.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

In Streit steht, ob Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung" sowie für Familienheimfahrten wegen Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort als Werbungskosten anzuerkennen sind.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 sind 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 abzugsfähig.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der am xxx geborene Bw. war zumindest seit dem Jahr 1989 bis zum 28. Februar 2009 in Österreich nichtselbständig erwerbstätig. Mit 1. März 2009 wurde er pensioniert und bezieht

seither von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt eine monatliche Rente. Im Streitjahr bewohnte er nachweislich eine private Unterkunft in B, A.-Straße, in der er laut Zentralem Melderegister bis zum 2. März 2009 auch polizeilich gemeldet war. Mit 3. März 2009 erfolgte eine Abmeldung mit der Angabe, dass der Bw. an den Familienwohnsitz in Polen verzogen ist. Die Gattin des Bw., die am ca. 1.290 km entfernten Familienwohnsitz in PG., Z. 11/W.48, in Polen wohnhaft ist, bezog im Streitjahr eine Rente in Höhe von 13.226,52 PLN.

Der Bw. hat die Unzumutbarkeit einer Verlegung des Familienwohnsitzes in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit im Streitjahr 2007 mit seiner auf Grund seines fortgeschrittenen Lebensalters baldigen Pensionierung begründet. Darüber hinaus hat er ein von der Gesundheitsbetreuungsstelle seiner Heimatgemeinde ausgestelltes ärztliches Attest beigebracht, wonach seine Gattin wegen chronischer Krankheiten des Atmungs- und Kreislaufsystems nicht im Gebirge wohnen könne und ständiger ärztlicher Betreuung am bisherigen Wohnsitz bedürfe.

Bei der rechtlichen Beurteilung dieses Vorbringens ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, der wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Kosten für eine doppelte Haushaltsführung sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038; VwGH 28. 9. 2004, 2001/14/0178, VwGH 21. 6. 2007, 2005/15/0079). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011).

Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach judiziert hat, ist die Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (z.B. VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116; VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047; VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079; 20.9.2007, 2006/14/0038). Ob bzw. welche Unzumutbarkeitsgründe in früheren Zeiträumen gegeben waren, ist deshalb unmaßgeblich, weil diese nichts über die persönliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen in einem Streitjahr aussagen (z.B. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079). Der Gerichtshof hat in seiner Rechtssprechung ferner zum Ausdruck gebracht, dass die im

Einzelfall zu beurteilende Unzumutbarkeit auch in der privaten Lebensführung gelegen sein kann (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038).

Im Erkenntnis vom 26.11.1996, 95/14/0124, hat der Verwaltungsgerichtshof die im Streitjahr nachweislich unmittelbar bevorstehende Beendigung der Berufstätigkeit aus Altersgründen jenen Fällen gleichgestellt, bei denen von vornherein mit Gewissheit von einer befristeten auswärtigen beruflichen Tätigkeit auszugehen ist. Der im zitierten Erkenntnis vertretenen Rechtsauffassung war auch nicht abträglich, dass der Beschwerdeführer beim selben Arbeitgeber mehr als zehn Jahre nichtselbständig erwerbstätig war. Ebenso hat das Höchstgericht im Erkenntnis vom 22.10.1997, 97/13/0062, aus einer in naher Zeit bevorstehenden Pensionierung eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung abgeleitet.

In der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates findet sich allerdings keine einheitliche Interpretation des erstzitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses. So sah der Unabhängige Finanzsenat im Judikat vom 23.1.2006, RV/0204-I/05, die Einstellung einer Berufstätigkeit infolge Pensionierung nur dann als Unzumutbarkeitsgrund an, wenn innerhalb von fünf Jahren nach Dienstantritt das Regelpensionsalter für die Alterspension von 65 Jahren erreicht werde, wenn also von vornherein mit Gewissheit die vier- bis fünfjährigen Befristung der auswärtigen Tätigkeit feststehe (so auch UFS 6.9.2005, RV/0048-W/03; UFS 19.12.2005, RV/1861-W/05; UFS 28.10.2008, RV/3106-W/08).

Die dargelegte Interpretation des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshof steht allerdings in Widerspruch zu dessen Sachverhaltsfeststellungen, wonach der Beschwerdeführer mehr als 12 Jahre auswärtig tätig war, bis er mit der Erreichung des Regelpensionsalters seine Erwerbstätigkeit beendete. Nach Auffassung der im Streitfall zuständigen Referentin stellt daher ein aus der Sicht des Streitjahres in absehbarer Zeit nachweislich oder zumindest glaubhaft gemachter bevorstehender Pensionsantritt - unabhängig vom Zeitpunkt des Dienstantrittes und unabhängig davon, ob der Pensionsantritt mit Erreichen des Regelpensionsalters erfolgt oder ob eine Vorruestandsregelung in Anspruch genommen wurde - einen gewichtigen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes dar (so auch UFS 16.2.2009 RV/2740-W/08; UFS 20.5.2009, RV/0782-W/09; UFS 26.4.2007, RV/3360-W/02; siehe dazu auch die Judikaturangaben bei Kofler, Die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung, in taxlex 2008, S. 8ff).

Die aus der Sicht des Streitjahres unmittelbar bevorstehende Pensionierung ist aus den Akten ersichtlich. In Entsprechung der obigen Ausführungen wird dieser der privaten Lebensführung zuzurechnende Umstand als einer Verlegung des Wohnsitzes entgegenstehend gewertet. Auf das Vorbringen des Bw., dass daneben auch die attestierten Krankheiten seiner Gattin eine

Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bewirkt hätten, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden. Die Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“ sowie für Familienheimfahrten waren daher dem Grunde nach anzuerkennen.

Belegmäßig nachgewiesen wurden für die Unterkunft am Beschäftigungsplatz angefallene Mietkosten in Höhe von 1.400,00 € jährlich. Hinsichtlich der Aufwendungen für Familienfahrten wurde die Kilometeranzahl der einfachen Wegstrecke zwischen dem damaligen österreichischen Wohnort (B) und dem polnischen Familienwohnsitz (PG.) mit 1290 km angegeben (diese Angaben wurden mittels Routenplaner (<http://www.viamichelin.ch>; <http://www.falk.de> und <http://www.reiseplanung.de>) überprüft und als zutreffend erachtet) und es wurde auch die Anzahl und der Zeitpunkt der Fahrten mitgeteilt (siehe dazu oben). Mit diesen Angaben ist der Bw. dem in der Begründung des angefochtenen Bescheides angesprochenen Minimalerfordernis für eine Glaubhaftmachung der tatsächlichen Vornahme von Familienheimfahrten mit einem PKW nachgekommen.

#### **Berechnung der Aufwendungen für die Familienheimfahrten**

<b>Datum der Anreise an den Familienwohnort</b>	<b>Datum der Rückreise</b>	<b>Geltend gemachte Kilometer</b>	<b>Kilometergelder (0,376 €)</b>
18.12.2006	07.01.2007	1.290,00 km	485,04 €
07.04.2007	11.04.2007	2.580,00 km	970,08 €
26.05.2007	03.06.2007	2.580,00 km	970,08 €
14.07.2007	29.07.2007	2.580,00 km	970,08 €
20.09.2007	23.09.2007	2.580,00 km	970,08 €
26.10.2007	04.11.2007	2.580,00 km	970,08 €
15.12.2007	09.01.2008	1.290,00 km	485,04 €
		15.480,00 km	5.820,48 €

Da Familienheimfahrten aber gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 nur insoweit Werbungskosten darstellen, als sie das für das jeweilige Veranlagungsjahr höchstzulässige Pendlerpauschale nicht übersteigen, konnten aus diesem Titel für das Streitjahr 2007 nur Aufwendungen in Höhe von 2.797,50 € berücksichtigt werden.

Gesamthaft waren daher Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung" sowie für Familienheimfahrten in Höhe von 4.197,50 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. August 2009