



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der D., W., T.gasse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) bezieht Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit als Zahnärztin bei den W.V.. Seit 1998 befindet sich der Familienwohnsitz in Belgien, da der Ehemann der Bw. dort beschäftigt ist. Die beiden Kinder leben ebenfalls am Familienwohnsitz in Belgien .

### **Einkommensteuer 2003**

Im Jahr 2003 erzielte die Bw. überdies Einkünfte aus einer Zahlung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Wien in Höhe von € 13.190,69. Bei der Veranlagung konnten laut Bescheidbegründung vom 21. Dezember 2005 Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt werden, da die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung trotz Erinnerung nicht beim Finanzamt eingegangen sei. Gegen diesen Bescheid wurde berufen und als Begründung folgendes vorgebracht:

1. Ärztekammer Wien Wohlfahrtsfonds

Den Einkünften aus € 13.190,69 würden Aufwendungen in Höhe von € 12.459,-- entgegenstehen, die daraus resultierten, dass der Ehemann der Bw. sie in dem äußerst langwierigen Rechtsstreit mit der Ärztekammer, der bis zum VwGH bzw. VfGH führte, aufgrund seiner juristischen Fachkenntnisse vertreten habe. Der Bw. seien schließlich € 12.459,-- vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer zurückerstattet worden. Ihr Ehegatte habe insgesamt etwa 350 Arbeitsstunden für die Erstellung von Schriftsätze aufgewendet. Die von der Ärztekammer erhaltene Summe sei ihm im Mai 2003 als Entgelt für seine Arbeit übergeben worden. Eine diesbezügliche Empfangsbestätigung wurde vorgelegt. Schon im Zuge des Rechtsstreites sei mit dem Ehemann vereinbart worden, dass im Falle eines ohnehin sicher erscheinenden Sieges, die Gesamtsumme ihm gehören werde.

Beigelegt wurde ein als "Bestätigung" übertiteltes Schreiben, datiert mit 2.5.2003 und unterfertigt vom Ehegatten der Bw. mit folgendem Inhalt:

*Ich bestätige hiermit, dass ich am 2. Mai 2003 von meiner Ehefrau, D.,*

*€ 12 459.- für die Verfassung aller Schriftsätze in den Verwaltungsverfahren vor der Ärztekammer sowie in den Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof und dem Verfassungsgerichtshof erhalten habe.*

## 2. Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung

Das im Jahr 2000 aufgenommene Darlehen sei nicht für die Anschaffung eines Hauses in Belgien sondern für dessen Sanierung bestimmt gewesen. Vorgelegt wurden Rechnungen eines Installateurs aus dem Jahr 2001, laut Berufungsvorbringen als Nachweis dafür, dass ein erheblicher Teil des aufgenommenen Darlehens für die Finanzierung der Sanierung bzw. Erneuerung verwendet worden sei.

## 3. Werbungskosten, Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung

Die Bw. beantragte die Berücksichtigung dieser Kosten im tatsächlichen Ausmaß und zwar Ausgaben für Familienheimfahrten in Höhe von € 4.133,09 und für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 6.804,24. Eine Begrenzung auf € 2.100,-- für Familienheimfahrten jährlich, wie im § 16 Abs. 1 Ziffer 6 lit. c EStG 1988 angeführt, diskriminiere österreichische Arbeitnehmer mit Familienwohnsitz im Ausland gegenüber jenen die im Inland wohnen und arbeiten, weil deren Fahrtkosten durch das höchste Pendlerpauschale jedenfalls abgedeckt seien.

## 4. Außergewöhnliche Belastung

Die Bw. beantragte die Berücksichtigung von Anschaffungskosten für eine Gleitsichtbrille in Höhe von € 845,-- und legte die entsprechende Rechnung bei.

In der Berufungsvorentscheidung vom 14. Februar 2006 wurde der Berufung insoweit teilweise stattgegeben, als die Aufwendungen für Familienheimfahrten im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales, die Kosten für doppelte Haushaltsführung in beantragter Höhe und die Aufwendungen für die Anschaffung einer Gleitsichtbrille als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden. Letztere wirkten sich allerdings aufgrund des gesetzlich vorgesehenen Selbstbehaltens in § 34 Abs. 4 EStG 1988 steuerlich nicht aus.

In dem in der Folge gestellten Vorlageantrag wendete die Bw. folgendes ein:

1. Rückerstattung der Beiträge durch den Wohlfahrtsfonds

Die Leistungsbeziehung zwischen ihr und ihrem Ehegatten sei nach außen sichtbar geworden, was sich aus der genauen Darstellung der von ihrem Mann verfassten Schriftsätze ergebe. Eine tatsächliche Leistungserbringung könne nicht in Zweifel gezogen werden. Auch gehöre es nicht zu den normalen ehelichen Pflichten eines Ehemannes Berufungen, Beschwerden und dergleichen zu verfassen.

2. Gleitsichtbrille

Entgegen dem Inhalt der Berufungsvorentscheidung rügte die Bw., dass die Aufwendungen für die Anschaffung einer Gleitsichtbrille als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt worden sei.

3. Sonderausgaben

Da das aufgenommene Darlehen der Finanzierung der Sanierung des Hauses in Belgien gedient habe, seien diese Beträge als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

4. Familienheimfahrten

Die gesetzliche Bestimmung des § 16 Abs. 1 Ziffer 6 lit. c EStG 1988, wonach die Aufwendungen für Familienheimfahrten durch das höchste Pendlerpauschale in Höhe von € 2.100,-- begrenzt sei, wirke sich diskriminierend auf alle jene Personen aus, die so wie die Bw. in einem anderen Mitgliedstaat der EU wohnten und von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machten, um in Österreich zu arbeiten.

## **Einkommensteuer 2004**

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 erklärte die Bw. Aufwendungen in der Höhe von € 35.000,-- für die Rückzahlung von Darlehen sowie in Höhe von € 8.000,-- als Werbungskosten für Reisen. In Ergänzung dieses Antrages führte die Bw. mit Schriftsatz vom 22.12.2005 folgendes aus:

Die Gesamtsumme der Reisekosten im Jahr 2004 belaufe sich auf € 5.901,03. Hinsichtlich Wohnraumschaffung verwies die Bw. darauf, dass sie gemeinsam mit ihrem Ehemann am

8.12.2000 in Belgien ein Grundstück mit Haus gekauft habe. Für die Finanzierung dieser Anschaffung hätten sie ein Darlehen in Höhe von 11 Millionen belgischer Franken aufgenommen. Davon sei im Jahr 2004 ein Betrag von € 35.835,12 zurückbezahlt worden. Hinsichtlich dieses Berufungspunktes legte die Bw. folgende Unterlagen vor:

1. den Kaufvertrag vom 8. Dezember 2000, wonach der Kaufpreis für das Haus 15 Millionen belgischer Franken betragen habe,
2. einen Grundbuchsauzug mit Darlehensvertrag vom 8. Dezember 2000 sowie die Zahlungsbestätigung der kreditgewährenden Bank.

Im Zuge der Veranlagung wurden die geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung nicht berücksichtigt, da es sich nach Auffassung des Finanzamtes um Darlehensrückzahlungen für die Anschaffung von Wohnraum gehandelt habe. Die Aufwendungen für Familienheimfahrten seien nicht zu berücksichtigen gewesen, da sie als Reisekosten geltend gemacht worden seien und solche nur dann anerkannt würden, wenn es sich um Dienstreisen im Sinne des Einkommensteuergesetzes handle.

Gegen diesen Bescheid wurde zugleich mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 berufen und die Berücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in geltend gemachter Höhe sowie der Darlehensrückzahlungen als Sonderausgaben beantragt. Die Begründung deckt sich mit jener der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben und die Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von € 2.100,-- sowie die Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 6.869,40 als Werbungskosten berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 13. März 2006 stellte die Bw. den Vorlageantrag und führte folgendes aus:

#### 1. Sonderausgaben

Das bereits erwähnte Darlehen sei zur Sanierung des in Belgien angekauften Hauses aufgenommen worden.

#### 2. Familienheimfahrten

Eine Fahrt von Wien nach Innsbruck mit der Bahn koste, wenn man eine Vorteilskarte habe und den Fahrschein am Automaten erwerbe oder den Fahrschein selbst ausdrucke etwa 20 €. Eine Fahrt nach Bregenz sei etwas teurer. Hin und zurück seien es folglich 40 bis 50 €. Reise jemand wie die Bw. jedes Wochenende zur Familie, so koste das um die 200 € pro Monat. Diese Kosten würden mit der gegenwärtigen Regelung des § 16 Abs. 1 Ziffer 6 lit. c EStG 1988 also zu 100 % abgedeckt. Wenn die Bw. vier Mal im Monat zu ihrer Familie fahre, zahle

sie etwa 800 bis 900 €. Davon würden aufgrund der zitierten Regelung nur etwa 20 bis 25 % steuerlich berücksichtigt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3.6.2007 brachte die Bw. gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat folgendes vor:

### 1. Zahlung an den Ehegatten

Die Vereinbarung sei klar zum Ausdruck gekommen, weil die Schriftsätze an die Höchstgerichte ergangen seien und auch in den Erkenntnissen erwähnt würden. Der aufgrund von verfahrensrechtlichen Erfordernissen für die Bw. tätige Rechtsanwalt habe die Schriftsätze auf eigenem Kopfpapier eingebracht und nach Prüfung allenfalls geringfügig modifiziert. Er habe eine Evidenz der Fristen geführt und für den Schriftwechsel mit den Höchstgerichten gesorgt. Er habe dafür die auf sein Konto überwiesenen vom Verwaltungs- bzw. Verfassungsgerichtshof zugesprochenen Kostenersätze erhalten. Durch die eingebrachten Schriftsätze sei folglich die Tätigkeit des Ehegatten mehr als nur ausreichend zum Ausdruck gekommen. Die Vereinbarung habe auch einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt gehabt, nämlich die Verfassung jener Schriftsätze, die aufgrund des Rechtsstreites mit der Ärztekammer notwendig gewesen seien. Solche Vereinbarungen würden auch mit familienfremden Dritten, nämlich mit Rechtsanwälten, abgeschlossen. Es sei entgegen der Auffassung der Behörde jedoch nicht richtig, dass diese dafür einen gewissen Prozentsatz verlangten. Gerade Schriftsätze an Verwaltungsgerichtshof und Verfassungsgerichtshof erforderten spezifische Kenntnisse und würden nach Stundensätzen, die je nach Anwaltskanzlei zwischen 250 und 500 € betragen, verrechnet. Folglich würde die marktübliche Summe für einen solchen Schriftsatz mindestens 5.000 € betragen. die Zahlung einer solchen Summe an den Ehegatten habe nicht vereinbart werden können, weil dies über den finanziellen Möglichkeiten der Bw. gelegen wäre. Deshalb sei sozusagen ein Erfolgshonorar vereinbart worden. Es könne nicht ernsthaft erwartet werden, dass der Ehemann, der aufgrund seiner beruflichen Stellung 60 Stunden in der Woche arbeite, am Wochenende aus purem Idealismus Schriftsätze in nicht enden wollenden Verfahren verfasse, ohne jeden finanziellen Anreiz. Die Bw. legte Kopien von Kontoauszügen vor, aus denen ersichtlich ist, dass am 18.4.2003 € 12.459,-- vom Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Wien auf ihr Konto überwiesen wurden, am 13.5.2003 € 12.000,-- und am 19.5.2003 € 1.500,-- jeweils bar behoben wurden.

### 2. Familienheimfahrten 2003 und 2004

Der Familienwohnsitz habe sich seit 1998 in Belgien befunden. Eine Diskriminierung von Arbeitnehmern, die in Österreich wohnen gegenüber jenen, die im Ausland wohnen, liege ab 2007 nicht mehr vor, da aufgrund von Billiganbietern Flüge genauso günstig seien wie etwa

eine Bahnfahrt von Wien nach Bregenz. Bis dahin sei allerdings für die Frage der Diskriminierung entgegen der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates sehr wohl vom Vergleich der beiden günstigsten Varianten auszugehen. Dabei sei nicht zu übersehen, dass die steuerlichen Bestimmungen gerade auf die 100%ige Abdeckung der Kosten im Inland abstellten.

### 3. Wohnraumsanierung 2003 und 2004

Es sei richtig, dass sich der Kaufpreis des Hauses auf 15 Millionen belgische Franken belaufen habe, doch seien aufgrund von Gebühren und Sanierungen die Gesamtkosten auf mehr als 23 Millionen gestiegen. Die Eigenmittel hätten nicht ausgereicht, um all das zu finanzieren. Der aufgenommene Darlehensbetrag habe gerade auch der Abdeckung von Renovierungsarbeiten gedient. Der eingesetzte Eigenbetrag könne daran nichts ändern. Im Übrigen gäbe es keine gesetzliche Verpflichtung, eigenes Geld für die Sanierung und fremdes Geld für den Kauf zu verwenden. Dass die vorgelegten Rechnungen des Installateurs über die Mittelherkunft nichts aussagten, wie der UFS in seinem Vorhalt behauptete, sei nicht weiter verwunderlich.

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

#### **Einkommensteuer 2003**

##### **1. Zahlungen an den Ehegatten**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den Einkünften 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 abgezogen werden.

Zu diesen nicht abzugsfähigen Aufwendungen gehören u.a. auch jene, hinter denen eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung steht, die aber ihrem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach familienhaft veranlasst sind. Eine steuerlich anzuerkennende Leistungsbeziehung ist in diesem Fall deshalb zu verneinen, weil es an dem zwischen Fremden üblichen Interessengegensatz mangelt, der dadurch zum Ausdruck kommt, dass jeder der Vertragspartner seinen maximalen Vorteil anstrebt (vgl. VwGH vom 29.10.1985, Zl. 85/14/0087).

Sind Leistung und Gegenleistung Inhalt einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen (hier Ehegatten), so sind diese nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. VwGH vom 20.4.2006, Zl. 2002/15/0106) nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien kommen in all jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Im Hinblick auf die bereits angesprochene VwGH-Judikatur kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung zwischen den Ehegatten, die wechselseitige Rechte und Pflichten begründen, vorgelegt worden sei. Die Bw. vermeint, dass durch die Behauptung, der Ehegatte habe diese Schriftsätze verfasst und der VwGH habe diese auch in seinen Erkenntnissen erwähnt, den Kriterien des "nach außen in Erscheinung Tretens" und "einen klaren und eindeutigen Inhalt haben" ausreichend Genüge getan sei. Jedoch ist dadurch allein eine eindeutige Zuordnung, nämlich wer mit wem worüber eine Vereinbarung geschlossen hat, nicht möglich.

Auch die vorgelegte Empfangsbestätigung vom 2.5.2003 vermag die dargelegten Kriterien nicht zu erfüllen: Die Bw. behauptet zwar, ihr Mann habe etwa 350 Arbeitsstunden aufgewendet, eine genaue Abrechnung der einzelnen Leistungen mit Datum, aufgewendeten Stunden, genauer Bezeichnung der Leistung und dafür verrechnetem Stundensatz, wie dies bei einer Leistungserbringung durch einen Fremden (etwa einem Rechtsanwalt) üblich wäre, fehlen allerdings. Vielmehr sei ein Pauschalhonorar über die gesamte streitähnige Summe vereinbart worden. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Werkvertrag (hier: der Verpflichtete schuldet die Verfassung eines bestimmten Schriftsatzes) ist jedoch die detaillierte und inhaltlich klare Darlegung der erbrachten Leistung sowie ein fremdüblicher Zahlungsverkehr durch regelmäßige Zahlungen und Rechnungslegung (vgl. VwGH vom 10.7.1996, ZI. 95/15/0181).

Weiters konnte die Bw. durch diese Bestätigung auch nicht den Nachweis eines Zahlungsflusses an ihren Ehemann erbringen: Bestätigt dieser nämlich am 2.5.2003 den Erhalt von € 12.459.-, so wurden lt. vorgelegtem Kontoauszug der Bw. erst am 13.5.2003 €12.000.- und am 19.5.2003 € 1.500 bar behoben. Ein fremder Dritter würde wohl kaum elf Tage vor Erhalt der nicht unerheblichen Summe von € 12.459.- bereits deren Empfang bestätigen. Von der Bw. wird diese Tatsache mit dem besonderen Vertrauensverhältnis in einer seit langen Jahren bestehenden Ehe begründet, nämlich offenbar, dass der Ehegatte, im Vertrauen auf das zukünftig zu erhaltende Geld bereits dessen Übernahme bestätigt. Es stellt sich dann allerdings die Frage, warum bei einem derartigen Vertrauensverhältnis überhaupt eine Bestätigung erforderlich war.

Im Gegensatz dazu führt die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 3.6.2007 aus, dass ihr Ehemann nicht ohne "finanziellen Anreiz" tätig geworden wäre. Damit widerspricht aber die Bw. dem von ihr behaupteten "besonderen Vertrauensverhältnis". Denn gerade dann, wenn es möglich sein soll, auf Grund der schon seit Jahren bestehenden ehelichen Beziehung Vorausbestätigungen für zu erhaltende Geldbeträge zu erteilen, würde man gerade von einem juristisch gebildeten Ehemann erwarten können, dass dieser seine Ehefrau mit Rat und Tat unterstützt. Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 9.10.1991, Zl. 90/13/0012 deutlich zum Ausdruck gebracht, dass ein Abgeltungsanspruch der Ehegatten gemäß § 98 ABGB nur bei Mitwirkung im Erwerb des anderen bestehe. Selbst die Hilfeleistung eines anerkannten Rechtsexperten bei der Verfassung von Gutachten sei nur Ausfluss der allgemeinen ehelichen Beistandspflicht nach § 90 ABGB, wonach nicht nur "immaterielle" sondern auch "materielle" Beistandspflichten zu verstehen seien.

Die an den Ehegatten geleisteten Zahlungen sind daher durch die eheliche Gemeinschaft und damit familienhaft veranlasst. Die zwischen den Ehegatten getroffene "Vereinbarung" bezüglich der Leistungserbringung durch den Ehegatten hält einem Fremdvergleich auch deswegen nicht stand, weil es völlig unüblich ist, einem Rechtsvertreter die gesamte aus einem Rechtsstreit zu lukrierende Summe zu versprechen bzw. ihn damit gleichsam zu belohnen.

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens sind daher die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 12.459.- nicht zu berücksichtigen.

## **2. Gleitsichtbrille**

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

Hinsichtlich einer Bifokalbrille hat der VwGH im Erkenntnis vom 28.2.1995, Zl. 94/14/0154 ausgeführt, dass diese dem Ausgleich einer altersbedingten Verringerung der Anpassungsgeschwindigkeit der Linse des menschlichen Auges von Nah- auf Fernsicht und umgekehrt diene. Eine derartige Brille habe somit die Aufgabe, eine altersbedingte Sehschwäche nach Möglichkeit auszugleichen; "sie ist also ein medizinische Hilfsmittel". Diese Funktion verliere eine derartige Brille auch dann nicht, wenn sie ausschließlich bei der Berufstätigkeit verwendet und am Arbeitsplatz aufbewahrt werde. Sie werde damit nicht zum Arbeitsmittel gemäß §16 Abs. 7 EStG 1988.

Gleiches gilt für die von der Bw. verwendete Gleitsichtbrille, bei der zum Unterschied zu einer Bifokalbrille die im Allgemeinen große Fernzone des Glases ohne Bildsprung stufenlos in den Nahbereich übergeht.

Aufwendungen zur Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel betreffen stets auch die allgemeine Lebensführung, sodass diese gemäß dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind.

Völlig zu Recht hat jedoch die Abgabenbehörde erster Instanz diese Ausgaben bereits in der Berufungsvorentscheidung als Krankheitskosten, hier Kosten für Heilbehelfe, also etwa Sehbehelfe, im Sinne des § 34 EStG 1988 anerkannt (vgl. auch Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg/Schuch, S. 1288). Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung ist jedoch auch, die wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Diese Voraussetzung ist nur dann erfüllt, wenn die Ausgaben den in § 34 Abs. 4 EStG 1988 vom Einkommen gem. § 2 Abs. 2 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt übersteigen. Die Bw. bezog Einkünfte vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung in Höhe von € 43.145,39 (ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Zahlungen an den Ehegatten und der Sonderausgaben für Wohnraumsanierung). Nach § 34 Abs. 4 leg.cit. beträgt der Selbstbehalt in diesem Fall 12% vom Einkommen, sodass die Zahlung für die Brille in Höhe von € 854.- vom Selbstbehalt umfasst ist und sich steuerlich nicht auswirkt.

### **3 Ausgaben für Wohnraumsanierung**

Gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 3 lit. c EStG 1988 können bei der Ermittlung des Einkommens Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum sowie gemäß lit. d leg.cit. Rückzahlungen von Darlehen für die Sanierung von Wohnraum sowie von Zinsen für derartige Darlehen als Sonderausgaben abgezogen werden.

Strittig ist, ob das Darlehen zur Schaffung (dann würden dafür keine Sonderausgaben zustehen) oder zur Sanierung von Wohnraum aufgenommen wurde.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 19.12.2005 bezüglich der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 führte die Bw. aus, dass sie zur Anschaffung des Hauses in Belgien ein Darlehen in Höhe von 11 Mio. belgischer Franken aufgenommen habe. Lt. vorgelegtem Darlehensvertrag wurde dieses am 8.12.2000 aufgenommen. Der Kaufvertrag wurde ebenfalls am 8.12.2000 abgeschlossen und 15 Mio. belgischer Franken als Kaufpreis vereinbart.

Im Berufungsverfahren bringt die Bw. nunmehr vor, dass das Darlehen zur Sanierung des Wohnhauses aufgenommen worden sei. Die Gesamtkosten hätten inklusive Anschaffung, Gebühren und Sanierung über 23 Mio. belgischer Franken betragen. Der Bw. ist zuzustimmen, dass es keine gesetzliche Vorschrift gibt, eigenes Geld für die Sanierung und fremdes Geld für den Kauf zu verwenden. Sollen allerdings die Zinsen für die Rückzahlung von "fremdem Geld"

als Sonderausgaben berücksichtigt werden, dann muss dieses für die Sanierung aufgenommen worden sein.

In der Berufung legte die Bw. Rechnungen eines Installateurs vor, die, nach ihren eigenen Worten, "beweisen, dass ein erheblicher Teil des aufgenommenen Darlehens für die Finanzierung der Sanierung bzw. Erneuerung verwendet worden ist." Abgesehen davon, dass diese Rechnungen aus dem Jahr 2001 stammen und daher für den Berufungszeitraum 2003 ohne Belang sind, kann die Mittelherkunft, also "eigenes" oder "fremdes" Geld für die Bezahlung dieser Rechnungen entgegen der Auffassung der Bw. dadurch nicht nachgewiesen werden. Zu erschließen ist lediglich, dass Sanierungsbedarf und-aufwand bestanden.

Dafür, dass das Darlehen für die Anschaffung des Hauses aufgenommen wurde, spricht, abgesehen vom eigenen und damit widersprüchlichen Vorbringen der Bw., hingegen die Tatsache, dass sowohl der Kaufvertrag, der Darlehensvertrag und die hypothekarische Sicherstellung am gleichen Tag, nämlich am 8.12.2000, abgeschlossen wurden. Weiters ist offensichtlich, dass der Kaufpreis in Höhe von 15 Mio. belgischer Franken durch die aufgenommenen Darlehenssumme von 11 Mio. belgischer Franken nicht einmal gedeckt war, sodass der Schluss nahe liegt, dass die Differenz durch (durchaus vorhandene, siehe Vorhaltsbeantwortung vom 3.6.2007) Eigenmittel aufgebracht wurde.

Lt. Vorhaltsbeantwortung im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2004 führte die Bw. auch aus, dass die Darlehenssumme von 11 Mio. belgischer Franken € 272.682,88 entsprechen (siehe auch die vorgelegte Rückzahlungsbestätigung der Bank "C." für das Jahr 2004). Lt. Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 3.6.2007 betrugen die Gesamtkosten des Hauses 23 Mio. belgischer Franken. Bei einem unbestritten feststehenden Kaufpreis von 15 Mio. wären somit 8 Mio. auf Gebühren und Sanierung entfallen. Wäre der gesamte Darlehensbetrag in Höhe von 11 Mio Franken nur für die Sanierung aufgewendet worden, so wäre der Kaufpreis unter Berücksichtigung der Gebühren entgegen dem Vorbringen der Bw. über 26 Mio. Franken gelegen.

Der unabhängige Finanzsenat gelangte daher in freier Beweiswürdigung zur Auffassung, dass das gegenständliche Darlehen nicht für die Wohnraumsanierung aufgenommen wurde und die Rückzahlungsbeträge daher nicht als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 3 lit.c und lit. d EStG 1988 berücksichtigt werden können.

#### **4. Familienheimfahrten**

Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen

(Berufs-) Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Zif. 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Zif. 6 sind Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten absetzbar. Lit. c leg.cit. lautet: "Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: .....über 60 km € 2.100 jährlich" (sog. großes Pendlerpauschale).

Die Bw. beantragt in der Berufung die Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrtkosten und sieht in der Beschränkung auf die gesetzlich vorgesehene Höhe von € 2.100.- eine Diskriminierung jener Arbeitnehmer, die ihren Familienwohnsitz im EU-Ausland haben gegenüber jenen, die ihren Familienwohnsitz im Inland haben, da die Höchstbetragsgrenze so gewählt sei, dass deren Kosten jedenfalls gedeckt seien.

Zum historischen Hintergrund der betragsmäßigen Beschränkung der Abzugsfähigkeit ist folgendes auszuführen:

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde die Abzugsfähigkeit der Kosten für Familienheimfahrten der Höhe nach eingeschränkt (ÖStZ 1996, 183 und 406). Ziel war es, durch verschiedene Budgetbegleitmaßnahmen zur Konsolidierung des Bundeshaushaltes einnahmenseitig beizutragen. Die Höhe der dem Grunde nach weiterhin abzugsfähigen Aufwendungen für Familienheimfahrten wurde, obwohl es sich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt, betragsmäßig mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt.

Der Bw. ist nicht zuzustimmen, wenn sie vermeint, dass für die Familienheimfahrten das "günstigste Verkehrsmittel" zu wählen sei. Sowohl § 16 als auch § 20 sprechen eindeutig von "Kosten bzw. Ausgaben der Fahrten". Diese Begriffe umfassen sämtliche Kosten, die durch das Pendeln zwischen Familienwohnsitz und Wohnsitz am Arbeitsort entstehen. Es ist daher unmaßgeblich welches Verkehrsmittel die Bw. benützt (UFS 29.8.2003, Zl. RV/4199-W/02).

Die Bw. begründet die vermeintliche Diskriminierung eines Arbeitnehmers mit Familienwohnsitz im Ausland im Vorlageantrag damit, dass bei einer wöchentlichen Heimfahrt nach Innsbruck (Bregenz sei etwas teurer) diese, unter Benutzung einer "Vorteilscard" und Fahrscheinerwerb beim Automaten etwa 40 bis 50 Euro koste. Reise jemand, wie sie, jedes Wochenende zur Familie, so koste diese um die 200 Euro im Monat. Diese Kosten seien mit der gegenwärtigen Regelung 100%-ig gedeckt. Doch auch für diesen von der Bw. beispielhaft angeführten Arbeitnehmer wären die Kosten nicht gedeckt (12 Monate a 200 Euro ergeben €

2.400, der Pauschbetrag für Strecken über 60 km lt. § 16 Abs. 1 Zif. 6 lit.c EStG betrug im Jahr 2003 € 2.100 jährlich). Von einer Diskriminierung kann also keine Rede sein.

Damit in Zusammenhang steht aber auch die hinter jeder "Pauschalierung" stehende Durchschnittsbetrachtung, die auf den Regelfall abstellt (vgl. VfGH vom 26.2.1988, Slg.Nr. 11615, wonach die bei einer Pauschalierung entstehenden Härtefälle ein Gesetz nicht gleichheitswidrig machen). Unter diesem Gesichtspunkt ist aber der österreichische Arbeitnehmer, der in Belgien seinen Familienwohnsitz hat und wöchentlich an diesen zurückkehrt noch nicht als "Regelfall" zu betrachten, sodass es bei der derzeitigen Gesetzeslage durchaus vorkommen kann, dass Steuerpflichtige nicht ihre gesamten Fahrtkosten ersetzt bekommen (vgl. auch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung im Hinblick auf die Häufigkeit der Familienheimfahrten bei unüblicher Entfernung des Familienwohnsitzes vom Arbeitsplatz. VwGH vom 11.1.1984, Zl. 81/13/0171).

Werbungskosten stehen daher nur im gesetzlich vorgesehenen Ausmaß von € 2.100.- zu.

## **Einkommensteuer 2004**

### **1. Ausgaben für Wohnraumsanierung**

Diesbezüglich kann auf die Begründung der Berufungsentscheidung hinsichtlich Einkommensteuer 2003 verwiesen werden.

### **2. Familienheimfahrten**

Das höchste Pendlerpauschale betrug gemäß § 16 Abs. 1 Zif. 6 lit. b im Jahr 2004 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005 € 2.421.-. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 22.12.2005 reiste die Bw. im Jahr 2004 33 mal zu ihrer Familie. Die Bw. bringt in Zusammenhang mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, wie bereits ausgeführt, vor, dass eine Bahnfahrt von Wien nach Innsbruck mit der Vorteilscard € 40-50 koste. Die Fahrpreise im Jahr 2004 waren für den UFS nicht mehr feststellbar. Im Hinblick darauf aber, dass eine Vorteilscard von Wien nach Innsbruck und retour dzt. € 52,20 und eine Vollpreiskarte € 104,20 koste, somit um 50,09% teurer ist, geht der UFS davon aus, dass auch im Jahr 2004 die Differenz zwischen Vollpreis und Vorteilscardpreis rund 50 % betrug. Dies bedeutet umgelegt für den von der Bw. durchschnittlich angegebenen Fahrpreis im Jahr 2003 von € 45.- einen Vollpreis von rund € 90.-. Allfällige Preissteigerungen im Jahr 2004 müssen bei dieser Berechnung außer Betracht bleiben.

Würde nun ein Arbeitnehmer mit Familienwohnsitz in Österreich, so wie die Bw., 33 mal im Jahr 2004 zu seiner Familie fahren so entstünden ihm Kosten von insgesamt € 2.970.-, die ebenfalls nicht durch das höchste Pendlerpauschale gedeckt wären. Die von der Bw.

eingewendete Diskriminierung liegt daher nicht vor. Auf die Ausführungen hinsichtlich Einkommensteuer 2003, warum nach Auffassung des UFS der Vergleich mit dem Vorteilscardpreis nicht zielführend ist, wird verwiesen.

Wien, am 16. Juli 2007