



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 10. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 11. August 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	€ 13.308,43	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	€ 1.076,47 € -3.490,89
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				€ -2.414,42

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

In seiner Abgabenerklärung für die Einkommensteuer 2008 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 20. Februar 2009 begehrte der Berufungswerber unter anderem Werbungskosten aus doppelter Haushaltsführung in Höhe von € 5.071,50.

Im Einkommenssteuerbescheid 2008 datiert vom 11. August 2009 blieb dieser Betrag unberücksichtigt. Dies wurde damit begründet, dass der Berufungswerber die noch benötigten Unterlagen trotz Aufforderung nicht beigebracht habe. Deshalb hätten die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt werden können, als Beweismittel vorgelegen seien.

Bereits am 6. April 2009 hatte nämlich das Finanzamt mit Vorhalt dem Berufungswerber ersucht, mitzuteilen, ob seine Ehegattin in D einer Beschäftigung nachgehe. Zu diesem Zweck sollte der Berufungswerber eine Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde (Formular E 9) beibringen. Weiter sollte der Berufungswerberin mitteilen, ob er in den vergangenen Jahren um Familienzusammenführung angesucht habe und entsprechende Nachweise beilegen. Sollte der Berufungswerber dies nicht getan haben, sollte er bekannt geben, ob er beabsichtige, die Familie in Zukunft nach Österreich zu holen oder den Grund bekannt geben, weshalb er dies unterlassen werde.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Am 10. September 2009 erhob der Berufungswerber Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und brachte darin vor, dass er zwar den oben genannten Vorhalt beantwortet habe, die Eingabe vom 10. August 2009 dem Finanzamt beim Erlassen des Einkommensteuerbescheides datiert vom 11. August 2009 wohl noch nicht vorgelegen sei. Darin habe er vorgebracht, dass die Ehefrau des Berufungswerbers am Familienwohnsitz in D die beiden minderjährigen Kinder des Berufungswerbers betreue und den kleinen im Grundbesitz des Berufungswerbers befindlichen Acker (4.377 m² Acker, 1.008 m² Haus und Hof; nachgewiesen mit beglaubigter Übersetzung aus dem Grundbuch) bewirtschaftete, weswegen das Verlegen des Familienwohnsitzes von D nach Österreich nicht möglich beziehungsweise zumutbar sei. Solange die Kinder in D die Schule besuchen würden, sei daher nicht beabsichtigt, die Familien nach Österreich zu holen.

Dementsprechend beantragte der Berufungswerber die geltend gemachten Familienheimfahrten und die Mietaufwendungen am Beschäftigungsamt steuerlich zu berücksichtigen.

Dieses Begehr wurde mit Berufungsvorentscheidung datiert vom 23. September 2009 abgewiesen. In der zusätzlichen Begründung erklärte das Finanzamt, dass nach ständiger

Rechtsprechung das Beibehalten des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung vom Wohnsitz ausgeübt würde, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst sei, welche außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen würden. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Berücksichtigung finden könnten, liege darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Die Unzumutbarkeit der Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes könne ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder des Ehegatten des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes haben, sofern dies steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988](#) seien und die Einkünfte des Ehegatten in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung. Solche Ursachen müssten aber aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht seien. Bloß persönliche Vorliebe reiche für das Beibehalten des Familienwohnsitzes nicht aus. Dafür sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes das Gewicht des Beitrages der vom Partner erzielten Einkünfte zum Familieneinkommen entscheidend. Sei dieses vernachlässigbar, würde dies die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht beeinflussen. Da die Ehegattin des Berufungswerbers nur einen kleinen Acker im Ausmaß von 4.377 m² bewirtschaftete, könne nicht davon ausgegangen werden, dass dem erzielten Jahreseinkommen der Ehegattin besondere Bedeutung beizumessen sei. Da der Berufungswerber auch nicht beabsichtige die Familie nach Österreich zu holen, müsse davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber den bisherigen Familienwohnsitz aus privaten Motiven beibehalten würde.

Dagegen richtete sich der vom Rechtsanwalt des Berufungswerbers verfasste Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 21. Oktober 2009. Darin wird ausgeführt, dass die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 mangels Vorliegen der Voraussetzungen für die geltend gemachten Familienheimfahrten und Mieteraufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsstandort in Österreich unter dem Titel der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung abgewiesen worden sei.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien die von der Ehefrau am Familienwohnsitz erzielten Einkünfte in ein Verhältnis zum Lohnniveau und zu den durchschnittlichen Lebenshaltungskosten im ehemaligen Jugoslawien zu setzen. Der der Eigenversorgung mit frischen Lebensmittel und Heizmaterial dienende landwirtschaftliche Grundbesitz des Berufungswerbers am Wohnsitz in D leiste in Anlehnung an die Judikatur einen monatlichen Beitrag von zumindest € 70,00 zu den Lebenshaltungskosten der Familie

des Berufungswerbers. Am Familienwohnsitz des Berufungswerbers in D würden zwei minderjährige schulpflichtige Kinder leben, weshalb die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht zumutbar sei. Einem Nachzug der Ehefrau der beiden minderjährigen Kinder an den Beschäftigungsstandort in Österreich würde Berufungswerberin erheblichen wirtschaftlichen Nachteile erleiden, da die Lebenshaltungskosten einer vierköpfigen Familie in Österreich ein Vielfaches von jenen in D getragen würden und sich die Familie nicht mehr aus dem kleinen landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz mit eigenen Lebensmitteln versorgen könne.

Am 4. Dezember 2012 hielt der Sachbearbeiter des Finanzamtes in einem Aktenvermerk fest, dass die gesonderte Bescheidbegründung für die Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2009 nicht mehr auffindbar sei und auch nicht mehr rekonstruiert werden könne. Das gleiche gelte wohl auch für die Berufungsschrift vom 10. September 2009, welche ebenfalls in den Verwaltungsakten fehle.

Mit Schreiben vom 18. März 2014 wurde der Berufungswerber von der Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht, soweit möglich die verloren gegangenen Aktenteile (Berufung, zusätzliche Begründung zur Berufungsvorentscheidung) beizubringen und Auskunft über die (zu diesem Zeitpunkt aufgrund der verlorenen Aktenteile den Abgabenbehörden Instanz nicht mehr bekannte) Art der Beschäftigung der Ehegattin am Familienwohnsitz, sowie über die allenfalls versuchte oder beabsichtigte Familienzusammenführung in Österreich zu geben. Weiter wurde der Berufungswerber aufgefordert bekannt zu geben, wann seine Kinder geboren worden seien und welchen Ausbildungsweg diese beschreiten würden und die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung in Höhe von € 5.071,50 aufzugliedern und detailliert darzustellen. Auch wurde um Informationen über die Anzahl der Fahrten zum Familienwohnsitz, die Art des benutzten Verkehrsmittels, die Art des Grundstückes in D und seine Bewirtschaftung und die beabsichtigte und verstrichene Arbeitsdauer in Österreich gebeten.

Die erbetenen Unterlagen, die Berufungsschrift vom 10. September 2009, die Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 22. September 2009, die Vorhaltsbeantwortung vom 10. August 2009 (vom Finanzamt unbemerkt verloren gegangen, samt Grundbuchsatz in beglaubigter Übersetzung), zwei Schulbesuchsbestätigungen der minderjährigen Kinder des Berufungswerbers samt beglaubigter Übersetzung (A geboren am 14. April 2000 und B geboren am 18. April 2002), eine Bestätigung des Vermieters über die am Wohnsitz des Berufungswerbers in Österreich über die für die Jahre 2008 bis 2012 bezahlten Mietentgelte, Führerschein des Berufungswerbers und Zulassungsschein des Fahrzeuges, mit welchem der Berufungswerbers regelmäßig (jedes zweite oder dritte

Wochenende) zum Familienwohnsitz in D gefahren ist, Reparatur-, Service- und Rechnungen von der Fahrzeugüberprüfung des genannten Fahrzeuges der Jahre 2011, 2012 und 2013, aus welchen die jährliche Kilometerleistung von mehr als 25.000 km ersichtlich ist (einfache Fahrtstrecke 535 km) und Routenplanerauszüge für diese Fahrstrecke, legte der Berufungswerber mit Schreiben vom 29. April 2013 vor.

Darin brachte er noch weiter vor, dass die beiden Töchter des Berufungswerbers (im Berufungsjahr sechs beziehungsweise acht Jahre alt) weiterhin am Familienwohnsitz in D die Schule besuchen würden. Die Mietzahlungen am Wohnort in Österreich für das Jahr 2008 in Höhe von € 2.260,00 würde der Berufungswerber zusätzlich zu den Kosten für die Familienheimfahrten als Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend machen. Aus der jährlichen Kilometerleistung des Fahrzeuges des Berufungswerbers könne man ersehen, dass der Berufungswerber tatsächlich alle zwei bis drei Wochen den Familiensitz in D aufgesucht habe. Belege über Reparatur und Überprüfungen besitze der Berufungswerber nur für die letzten drei Jahre. Gehe man von einem amtlichen Kilometergeld von € 0,42 aus, ergäben sich für eine einzige Familienheimfahrt Werbungskosten in Höhe von € 449,40. Aus diesem Grund sei es gerechtfertigt Aufwendungen in Höhe des großen Pendlerpauschales als Werbungskosten geltend zu machen, da bloß sieben bis acht Familienheimfahrten notwendig seien, um diesen Betrag zu erreichen. Der Berufungswerber habe seit dem Jahr 1993 mit jeweils Unterbrechungen durch Arbeitslosigkeit im Winter in Österreich gearbeitet. Die Ehefrau des Berufungswerbers widme sich in D der Erziehung der minderjährigen Kinder und bewirtschaftet den Eigenversorgung mit frischen Lebensmitteln (vor allem Obst und Gemüse) dienenden landwirtschaftlichen Grundbesitz (Haus und Hof, Acker). Aus diesem Grund habe die Ehefrau auch nicht um Familienzusammenführung (Erstaufenthaltsbewilligung beziehungsweise Erstniederlassungsbewilligung) in Österreich angesucht. Der Verkauf von Haus, Hof und Grund in einem strukturschwachen Gebiet in D würde für den Berufungswerber zu einer erheblichen Vermögenseinbuße führen, weil der Erlös nicht für den Kauf einer adäquaten Wohnung oder eines Einfamilienhauses in Österreich ausreichen würde. Auch sei aufgrund der restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen (quotenpflichtiger Aufenthaltstitel für Familienzusammenführung) der Familiennachzug nicht zumutbar (unter Hinweis auf die Judikatur). Abschließend wies der Vertreter des Berufungswerbers, wie schon im Berufungsschreiben auf die erteilte Zustell- und Geldvollmacht hin.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der vom Berufungswerber vorgelegten Unterlagen erscheint das dem Finanzamt schon zum Zeitpunkt des Erlassens des angefochtenen Bescheides zugekommene und (später

wohl wie das gegenständliche Berufungsschreiben) in Verstoß geratene Vorbringen, glaubhaft, dass der Berufungswerber den Familienwohnsitz in D im Jahr 2008 mindestens 20 mal von seinem Wohnsitz in Österreich aus besucht hat, um dort seine sechs- und achtjährigen Töchter, welche dort zur Schule gehen, sowie seine Ehefrau zu sehen. In Hinblick auf die dafür notwendige Fahrstrecke von mindestens 10.000 km und einer glaubhaft gemachten jährlichen Kilometerleistung des Fahrzeuges des Berufungswerbers von 25.000 km erscheint die Darstellung dieses Sachverhaltes konsistent. Ebenso den Tatsachen entspricht, dass die Lebenshaltungskosten in einem ländlichen Gebiet Ds in der Nähe der Grenze zu E, geringer als jene in Österreich sind und dort auch die Liegenschaftspreise wesentlich geringer sind als im Zentralraum C. Dementsprechend tragen auch die von der Ehefrau des Berufungswerbers selbst in der Landwirtschaft erzeugten Lebensmittel wohl nicht unweesentlich zum Decken des Nahrungsbedarfes der in D befindlichen Familienmitglieder bei.

Werbungskosten sind gemäß [§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1998 auch für 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.

Nach ständiger Lehre und Judikatur sind Aufwendungen für das Halten einer zweiten Wohnung am Arbeitsort (doppelte Haushaltsführung) und für Familienheimfahrten steuerlich anzuerkennen, soweit die Aufgabe des Familienwohnsitzes aus beruflichen oder privaten Gründen unzumutbar ist.

Eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung, wie beim der Berufungswerber, kann zum Beispiel dann steuerlich gerechtfertigt sein, wenn der Ehegatte (herrschende Lehre und Judikatur, siehe für viele Doralt, EStG¹⁵, § 20 Tz 104/11 und die dort zitierte Judikatur) oder der in eheähnlicher Lebensgemeinschaft lebende Partner am Familienwohnsitz relevante Einkünfte hat, welche durch das Verlegen des Wohnsitzes verloren gehen würden und dem Berufungswerber die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz nicht zumutbar ist. Andere Beispiele dafür wären die Pflegebedürftigkeit von nahen Angehörigen oder unter Umständen der Schulbesuch von minderjährigen Kindern. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ergibt sich daher aus der jeweiligen Konstellation des Einzelfalles und muss individuell geprüft werden.

Dies ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen, wobei ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen wäre oder nicht (VwGH 26.7.2007, [2006/15/0047](#)). Die Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes sind daher jährlich von der Abgabenbehörde zu prüfen.

Für das Anerkennen von Aufwendungen im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung ist es nicht entscheidend, ob der Familienwohnsitz im In- 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 in der Regel keine Rolle spielen, wie beispielsweise die Bestreitbarkeit des Familienunterhalts bei deutlich niedrigeren Lebenshaltungskosten am Familienwohnort, wie dies der Berufungswerbers vorbringt.

Ist der Steuerpflichtige verheiratet und der Ehegatte nicht berufstätig, kann die doppelte Haushaltsführung in der Regel für eine Dauer von zwei Jahren beansprucht werden. Bei Alleinstehenden ist sie mit etwa sechs Monaten befristet. Bei Arbeitnehmern, die in Berufszweigen mit typischerweise hoher Fluktuation (zum Beispiel im Baugewerbe) tätig sind, kann auch ein längerer Zeitraum gerechtfertigt sein.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsstandort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 20.4.2004, [2003/13/0154](#)).

Nun lagen beim Berufungswerber tatsächlich immer wieder insofern befristete Beschäftigungsverhältnisse vor als er im Winter arbeitslos war und behauptet er auch im Vergleich zu Kroatien seien die Lebenshaltungskosten in Österreich so hoch, dass er das Verlegen des Familienwohnsitzes nach Österreich, sowie das Beschaffen einer angemessenen Wohnmöglichkeit wirtschaftlich nicht tragen könne und dass aufgrund der rigiden fremdenrechtlichen Bestimmungen allein die Unzumutbarkeit des Verlegens des Familienwohnsitzes gegeben sei.

In jeden Zweifel ausschließenden Weise belegt ist, dass der Berufungswerber im Jahr 2008 zwei minderjährige Kinder hatte, welche die Schule am Familienwohnsitz besuchten.

Dies allein reicht an und für sich noch nicht aus, um eine Unzumutbarkeit des Verlegens des Familienwohnsitzes an den Wohnort des Berufungswerbers aus privater Veranlassung zu begründen, da davon ausgegangen werden muss, dass auch am Wohnort des Berufungswerbers in Österreich angemessene Volksschulen zur Verfügung stehen. Dass die Kinder des Berufungswerbers in Kroatien besondere auf ihre Talente und Bedürfnisse abgestimmte Schulen besuchen würden, welche in vergleichbarer Weise am Wohnort des Berufungswerbers in Österreich nicht bestehen würden, hat der Berufungswerber nicht behauptet.

Allerdings wurde in der Vergangenheit (Jakom 2013, § 16, 745 und die dort zitierte Judikatur und Literatur) auch die wahrscheinliche Unmöglichkeit aus dem Erlös der Liegenschaften am Familienwohnsitz eine angemessene Familienunterkunft am Arbeitsort zu erwerben und der damit einhergehende Vermögensverlust, sowie das Bestehen einer kleinen Landwirtschaft am Familienwohnsitz zur Selbstversorgung als Gründe, welche das Beibehalten des Familienwohnsitzes und die daraus entstehenden Aufwendungen als Werbungskosten rechtfertigen, angesehen (vergleiche auch (VwGH 22.11.2006, [2005/15/0011](#)). Gleiches würde auch für eine Behinderung des Zuzuges durch die in Hinblick auf den Familiennachzug restiktiven österreichischen gesetzlichen Bestimmungen gelten, allerdings beabsichtigt der Berufungswerber ein solches Vorgehen nach seinem eigenen Vorbringen ja gar nicht.

Betrachtet man all diese Umstände gemeinsam ([Pflicht-] Schulbesuch der minderjährigen Kinder, Landwirtschaft zur Selbstversorgung, wahrscheinliche Unmöglichkeit für den Erlös der Liegenschaften im Familienwohnsitz eine angemessene Familienunterkunft am Arbeitsort des Berufungswerbers erwerben zu können) so zeigt sich, dass im Fall des Berufungswerber sehr wohl von einer der Privatsphäre veranlassten Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ausgegangen werden muss und daher grundsätzlich eine Abzugsfähigkeit von Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Jahr 2008 besteht. Diese Beurteilung könnte sich beim Wegfall eines oder mehrerer der genannten Elemente in Zukunft ändern müssen.

Als unvermeidbare Mehraufwendungen, welche aufgrund der oben geschilderten Umstände als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, kommen als Erstes die vom Berufungswerber belegten Mietkosten in Höhe von € 2.260,00 in Betracht, welche ihm dadurch erwachsen sind, dass er am Arbeitsort wohnen musste, da die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar war.

Soweit es die Aufwendungen für die Familienheimfahrten betrifft ist, zu berücksichtigen, dass diese gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) in der Höhe mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) (€ 2.931,00) begrenzt sind. Dass die tatsächlichen

Kosten für die mindestens 10.000 km, welche der Berufungswerber 2008 bei Familienheimfahrten mit seinem Personenkraftwagen zurückgelegt hat, diesen Betrag bei weitem übersteigen, liegt auf der Hand.

In Summe sind daher für das Jahr 2008 beim Berufungswerber € 5.191,00 als Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988](#) für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzuerkennen und war der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 15. Mai 2013