



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vom 13. Juli 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 22. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005, 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 31. August 2009 übermittelte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 bis 2008 des Berufungswerbers und wies auf erhöhte Werbungskosten für regelmäßige Familienheimfahrten nach A hin (2005: € 2.421,00, 2006: € 2.664,00, 2007: 2.797,50, 2008: € 3.151,50).

Mit dem Ersuchen um Ergänzung datiert vom 14. September 2009 wurde der Berufungswerber ersucht, für die Jahre 2006 bis 2008 bestimmte genau bezeichnete Lohnzettel nachzureichen. Weiter wurde dem Berufungswerber in Hinblick auf die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten mitgeteilt, dass das Beibehalten eines Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung zum Arbeitsplatz niemals durch die Erwerbstätigkeit sondern durch Umstände veranlasst werde, welche außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen würden. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung würden nur soweit als Werbungskosten Berücksichtigung finden, als dem Erwerbstätigen nicht zugemutet werden könne, den (Familien-)Wohnsitz in übliche Entfernung zur Arbeitsstätte zu verlegen.

Diese Unzumutbarkeit könne ihre Ursache in der Lebensführung oder weiteren Erwerbstätigkeit, beziehungsweise derjenigen des Ehegatten haben. Beispiele seien die Unzumutbarkeit der (Mit-)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen oder unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder, wenn das Verlegen des Wohnsitzes der gesamten Familie aus finanziellen Gründen nicht zumutbar sei. Eine bloße Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern reiche für sich allein nicht aus. Bei volljährigen, nicht pflegebedürftigen Kindern sei das haushaltsführende Elternteil nicht mehr ortsgebunden. Bloße wirtschaftliche Nachteile würden für sich allein kein Grund sein, Aufwendungen im Zusammenhang mit doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten anzuerkennen. Aufwendungen für Familienheimfahrten seien im durch den [§ 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) gesetzten Rahmen Werbungskosten, soweit die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliege. Würden den die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vorliegen, so könnten die Aufwendungen für die Familienheimfahrten vorübergehend, also bei einem Verheirateten für eine Zeitraum von zwei Jahren anerkannt werden. Dabei sei nach den Umständen des Einzelfalles und nicht schematisch vorzugehen.

Dazu ersuchte das Finanzamt, die einzelnen Posten aus denen sich die geltend gemachten Kosten für die Familienheimfahrten und der doppelten Haushaltsführung zusammensetzen würden, detailliert darzustellen und durch Belege nachzuweisen. Dazu sollten auch die Zahlungsempfänger mit Namen, Adresse, Betrag und Datum bekannt gegeben und eine genaue Aufstellung der einzelnen Heimfahrten mit Angaben zu jeder Reise samt Datum und Uhrzeit, sowie dem verwendeten Verkehrsmittel, bei Fahrten mit dem Auto, das Fahrtenbuch, genaue Fahrzeugdaten (Marke, Type, Erstzulassung, Fahrgestellnummer, Kennzeichen), Führerschein, Treibstoffkosten, Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 (Kraftfahrzeuggesetz 1967, BGBl. Nr. 267/1967), sowie die Namen allfälliger Mitfahrender (Name, Adresse in Österreich) und deren Reiseziel übermittelt werden. Bei Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln sollte der Berufungswerber die Fahrkarten und Tickets vorlegen. Sollte der Berufungswerber nicht mit dem eigenen Fahrzeug gefahren sein, hätte der Berufungswerber die konkret geleisteten Kosten nachweisen sollen. Sollte er dabei ein Fahrzeug seines Arbeitgebers genutzt haben, hätte der Berufungswerber die Treibstoffrechnungen und eine Bescheinigung seines Arbeitgebers vorlegen, sowie die Namen der Mitfahrenden, ihre Adresse in Österreich, den Zielort ihrer Reise, sowie die genaue Bezeichnung des Fahrzeuges mit Type und Kennzeichen bekannt geben sollen. Beim Nutzen eines anderen Fahrzeuges, sollte er eine Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtnutzung eines arbeitgebereigenen Fahrzeuges vorlegen und den Fahrzeughalter und die Mitfahrenden Personen (Name, Adresse in Österreich, Ziel der Reise) bekannt geben. Weiter sollte der Berufungswerber die

durchgeführten Fahrten schriftlich auflisten und dies durch Ein- und Ausreisestampiglien nachweisen. Darüber hinaus wollte der Sachbearbeiter des Finanzamtes wissen, wann an den Berufungswerber eine Aufenthalts- beziehungsweise Niederlassungsbewilligung erteilt worden sei und welche Befristungen dafür gelten würden, ob und wann der Berufungswerber einen Antrag auf Zuzug der Ehegattin nach Österreich gestellt habe oder aus welchen Gründen er dies unterlassen habe. Letztlich sollte der Berufungswerber eine Einkommensbestätigung der Ehegattin aus ihrem Heimatland vorlegen.

Mit den Schreiben vom 20. Oktober 2009 und 15. Dezember 2009 ersuchte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers jeweils darum, die Frist zur Beantwortung dieses Vorhaltes (schlussendlich bis zum 15. Februar 2010) zu erstrecken, da die entsprechenden Informationen und Unterlagen des Berufungswerbers noch nicht (vollständig) eingelangt wären.

In den Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2008, alle datiert vom 22. Juni 2010, blieben die vom Berufungswerber als Werbungskosten beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten unberücksichtigt und wurde dies vom Finanzamt damit begründet, dass das „*Schreiben vom 14. September 2009 nicht beantwortet*“ worden sei.

Am 13. Juli 2010 langten die einzelnen jeweils mit 8. Juli 2010 datierten Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 beim Finanzamt ein. Darin begehrte der Berufungswerber übereinstimmend für alle vier Bescheide die erklärten Aufwendungen für Familienheimfahrten entsprechend steuerlich zu berücksichtigen.

Die Kanzlei des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers habe sich nochmals mit eingeschriebenem Brief an den Berufungswerber mit dem Ersuchen gewandt, Unterlagen zu übermitteln. Der Berufungswerber sei mit seinem privaten Pkw nach A gefahren. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich ergebe sich einerseits aus dem enormen Unterschied in den durchschnittlichen Lebenshaltungskosten pro Person zwischen Österreich und A, weshalb für den Berufungswerber das Verlegen des Familienwohnsitzes nach Österreich mit einem erheblichen wirtschaftlichen beziehungsweise finanziellen Nachteil verbunden wäre, und zum anderen aus den restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen. Nach wie vor bestehe eine Quotenpflicht im Zusammenhang mit der Erteilung von Niederlassungsbewilligungen für sogenannte Drittstaatsangehörige.

Im Vorhalt datiert vom 28. Juli 2010 wollte ein anderer Bearbeiter des Finanzamtes vom Berufungswerber in Hinblick auf die Einkommensteuer 2005 bis 2008 wissen, ob seine Ehegattin in A berufstätig sei (Einkommensnachweis), ob der Berufungswerber einen Antrag

auf Erstniederlassungsbewilligung (für seine Ehefrau) für den Familiennachzug gestellt (Nachweis durch einen eventuellen Abweisungsbescheid) oder ob er einen solchen Antrag geplant habe oder welche sonstigen Vorkehrungen der Berufungswerber für den Familiennachzug getroffen habe, beziehungsweise ob ein solcher Familiennachzug überhaupt geplant sei und welche Gründe dagegen sprechen würden. Weiter wollte der Sachbearbeiter wissen, welche Aufenthalts- und Niederlassungsbewilligungen an den Berufungswerber erteilt worden seien und wie diese befristet wurden und ersuchte um ein Fahrtenbuch oder die Auflistung sämtlicher Heimfahrten und deren Nachweis durch Ein- und Ausreisestampiglien oder ähnliches und die Kopie des aktuellen Zulassungsscheines für den Pkw des Berufungswerbers.

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers ersuchte mit Schreiben vom 19. August 2010 um Verlängerung der Frist für die Beantwortung dieses Vorhaltes bis zum 30. Oktober 2010.

Am 24. Januar 2011 verfasste das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen für die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008. Diesem wurden gleichlautend mit den Worten „*Da Sie trotz Aufforderung und mehrmaliger Fristverlängerungen die noch benötigten Unterlagen nicht beigebracht haben, konnte die Berufung nicht weiter bearbeitet werden und wurde daher abgewiesen.*“ begründet.

In den am 25. November 2011 zur Post gegebenen am 24. November 2011 verfassten Anträgen auf Vorlage der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers mit, dass er nochmals und letztmalig den Berufungswerber aufgefordert habe, die erforderlichen Unterlagen betreffend die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung und der regelmäßigen Familienheimfahrten „*zuzumitteln*“, wiederholte das Vorbringen in den Berufungsschreiben und vertrat darüber hinaus noch die Ansicht, dass allein schon in der Existenz der restriktiven Zuwanderungsbestimmungen für Drittstaatsangehörige die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus A nach Österreich begründet liege. Darüber hinaus wäre das Verlegen des Familienwohnsitzes nach Österreich aufgrund des Unterschiedes in den Lebenshaltungskosten und weil der Berufungswerber für seine Ehefrau in Österreich eine familiengerechte Unterkunft (Wohnung, Haus) ankaufen müsste, mit einem nicht unerheblichen wirtschaftlichen beziehungsweise finanziellem Nachteil verbunden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß [§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 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 und für Familienheimfahrten (doppelte Haushaltsführung) dann steuerlich anzuerkennen, wenn dies beruflich notwendig ist und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst 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, EStG¹⁴, § 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 der Schulbesuch von minderjährigen Kindern. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ergibt sich daher aus den jeweiligen Umständen des Einzelfalles und muss individuell geprüft werden.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes 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 ohne Belang, 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 steuerliche Vertreter des Berufungswerbers vorbringt.

Ist die Wohnsitzverlegung grundsätzlich zumutbar, wird dem Steuerpflichtigen allerdings, weil es Zeit in Anspruch nimmt, die Wohnsituation am Beschäftigungsstandort zu gestalten, eine

gewisse Übergangsfrist zur Wohnsitzverlegung eingeräumt, für welche er Aufwendungen für Familienheimfahrten noch steuerlich geltend machen kann.

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 (zB im Baugewerbe) tätig sind, kann auch ein längerer Zeitraum gerechtfertigt sein.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache 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 befristete Beschäftigungsverhältnisse vor und behauptet er auch im Vergleich zu A 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.

Soweit aktenkundig ist, hat der Berufungswerber keine minderjährigen Kinder mehr. Ob die Ehegattin oder Lebensgefährtin des Berufungswerbers über eigene Einkünfte verfügt, ist, da der Berufungswerber trotz Aufforderung keine Auskünfte darüber erteilt hat, unbekannt. Ebenso hat der Berufungswerber keine Auskünfte zu seinen Wohnverhältnissen in A oder darüber erteilt, ob er überhaupt versucht hat, eine fremdenrechtliche Genehmigung für den Zuzug seiner Ehegattin zu erlangen.

Gerade aber bei Sachverhalten, welche ihren Ursprung in Ländern haben, mit welchen kein umfassendes Rechtshilfeabkommen besteht, obliegt es dem Steuerpflichtigen dafür Sorge zu tragen, dass er jene Umstände, welche seine Darstellung der Sachlage belegen, bewiesen kann und tritt insofern die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde in den Hintergrund (Beweisvorsorgepflicht, herrschende Lehre und Judikatur, siehe diese darstellend Ritz, BAO⁴, § 115 Tz 10).

Nun hat aber der Berufungswerber die für die Annahme einer Unzumutbarkeit des Verlegens des Familienwohnsitzes notwendigen Sachverhaltselemente nicht bewiesen oder bloß glaubhaft gemacht, obwohl er von der Abgabenbehörde und nach dessen Vorbringen auch von seinem steuerlichen Vertreter mehrfach dazu aufgefordert wurde. Damit mangelt es an allen Belegen für dafür, dass es dem Berufungswerber nicht zumutbar wäre, seinen Familienwohnsitz zu seinem Arbeitsort zu verlegen. Eine bloße Behauptung ohne jedes tatsächliche Substrat reicht nämlich nicht dazu aus, behauptete Aufwendungen zu Werbungskosten zu machen.

Aber auch bei den vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen für die Familienheimfahrten (2005: € 2.421,00, 2006: € 2.664,00, 2007: 2.797,50, 2008: € 3.151,50) fehlt es trotz mehrfacher und detaillierter Aufforderung dazu, an jeden Belegen. Nicht einmal dazu, eine Erklärung darüber abzugeben, wie oft und wann er nach A gefahren ist, war der Berufungswerber bereit.

Die Vorhalte wurden im Rahmen der Berufung lediglich durch Vorlage einer Kopie des österreichischen Zulassungsscheins des Berufungswerbers beantwortet. Der Berufungswerber hat nicht dargelegt, welche Kosten ihm für Familienheimfahrten tatsächlich erwachsen sind, wie häufig er zum Familienwohnsitz gefahren ist, oder ob er auch Mitreisende hatte, die die Fahrtkosten anteilmäßig mitgetragen haben.

Es wäre Aufgabe des Berufungswerbers gewesen, durch Vorlage geeigneter Aufzeichnungen beziehungsweise von Belegen die geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen oder zumindest an Hand von konkreten Angaben und Beweisanboten glaubhaft zu machen.

Werbungskosten nach [§ 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988](#) können nur dort anerkannt werden, wo auch Aufwendungen angefallen sind. Das Vorliegen von Aufwendungen konnte der Berufungswerber genauso wenig darlegen wie die Unzumutbarkeit des Verlegens des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort des Berufungswerbers und war deshalb die Berufung abzuweisen.

Linz, am 4. Dezember 2012