



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mag. Peter Zivic, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und den Gerichtsbezirk Purkersdorf betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Kalenderjahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Vom steuerlichen Vertreter des Bw. wurden am 13. Juni 2002 Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 1997 bis 2001 beim Wohnsitzfinanzamt eingebracht. Beantragt wurden Aufwendungen für Familienheimfahrten nach B. in Höhe des höchsten Pendlerpauschales (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988) von S 28.800,00 bzw. S 34.560,00 für das Kalenderjahr 2001. Auf der Erklärung für das Kalenderjahr 1997 war als Tätigkeit der Ehegattin *Landwirtschaft in B.* angeführt. Als Unterlagen waren Ablichtungen der Reisepässe, des Führerscheins und des Zulassungsscheines sowie eine übersetzte Bescheinigung, aus welcher hervorging, dass der Bw. einen landwirtschaftlichen Besitz habe, der während seiner Abwesenheit von der Ehegattin bewirtschaftet werde, den Anträgen angeschlossen. Vom Finanzamt wurde der steuerliche Vertreter aufgefordert, eine Meldebestätigung der Gattin und der Kinder, einen Einkommensnachweis der Ehegattin aus der Landwirtschaft und eine Heiratsurkunde nachzureichen. Ebenso wurde ersucht bekannt zu geben, seit welchem Zeitpunkt der Bw. in Ö. beschäftigt ist. Vom steuerlichen Vertreter wurde - da Unterlagen aus dem Ausland beschafft werden mussten - um Fristerstreckung zur Beantwortung der Fragen bis zum 31. Oktober 2002 angesucht. Bis zum 31. Oktober 2002 sind laut Aktenlage beim Finanzamt weder Belege noch ein weiteres Ansuchen um Fristverlängerung eingelangt.

Mit Bescheiden vom 21. November 2002 hat das Finanzamt die Veranlagung für die Kalenderjahre 1997 bis 2001 durchgeführt. Die Aufwendungen für Familienheimfahrten wurden mit der Begründung, dass die angeforderten Unterlagen nicht nachgereicht worden sind, nicht berücksichtigt. Gegen die fünf Einkommensteuerbescheide hat der steuerliche Vertreter gleichlautende Berufungen eingebracht. Aus den Ausführungen ist ua. zu entnehmen, dass das Finanzamt die geltend gemachten Familienheimfahrten deswegen nicht berücksichtigt hätte, weil die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in B.-H. der privaten Lebensführung zuzuordnen sei. Weiters wurde noch angeführt, dass dem Bw., seiner Ehefrau und seinen zwei minderjährigen Kindern die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in B.-H. zugestanden werden müsse, da sie sich als *Drittstaatsangehörige* im Sinne des Aufenthaltsgesetzes und des Fremdenengesetzes in Ö. ohne Niederlassungsbewilligung nicht dauerhaft aufhalten dürften. Die Erteilung einer Niederlassungsbewilligung würde auf Grund der geringen jährlichen Quoten selbst bei positiver Erledigung mehrere Jahre dauern. Die Erteilung einer Beschäftigungsbewilligung zugunsten der Ehefrau des Bw. wäre auf Grund der Kontingentierungen von neu zu erteilenden Arbeits- bzw. Beschäftigungsbewilligungen und der regelmäßig überzogenen Bundes- und Landeshöchstzahlen gemäß dem Ausländer-

beschäftigungsgesetz nahezu ausgeschlossen. Außerdem wurde vom steuerlichen Vertreter betreffend der Häufigkeit und der Höhe der Familienheimfahrten die Ladung und Einvernahme des Bw. unter Beiziehung eines amtlichen Dolmetschers für die bosnische Sprache nach § 39a AVG beantragt.

Aus den im Veranlagungsakt aufliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 30. Oktober 2002 - welches beim Finanzamt am 2. Dezember 2002 einlangte - eine Heiratsurkunde des Bw. in Kopie, eine Bescheinigung, dass der Bw. einen landwirtschaftlichen Besitz habe, welcher von seiner Ehefrau bewirtschaftet werde, eine Wohnsitzbescheinigung, aus welcher ersichtlich ist, dass die am 28. August 1998 und am 11. Februar 2000 geborenen Kinder und seine Ehefrau in der Gemeinde S., B.-H. wohnhaft sind, dem Finanzamt übermittelt hat. Weiters war dem Schreiben eine Bestätigung der G. Versicherungs AG angeschlossen. Aus dem Schreiben der Versicherung geht hervor, dass verschiedene Fahrzeuge des Bw. seit dem 28. März 1994 bis 5. Mai 2000 (mit Unterbrechungen) versichert waren. Außerdem wurde eine Ablichtung eines Zeitungsartikels vom 8. Juli 2002 betreffend Heimfahrten von Gastarbeitern vorgelegt.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2003 ergänzte der steuerliche Vertreter des Bw. das Berufungsbegehren für die Kalenderjahre 1998 bis 2001 dahingehend, dass unter Hinweis auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 4. Dezember 2001, B 2366/00 die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für minderjährigen Kinder im Wege der Gewährung von Unterhaltsabsetzbeträgen in eventu im Rahmen von außergewöhnlichen Belastungen beantragt wurden. Weiters wurde eine Bestätigung des Arbeitgebers vorgelegt, woraus ersichtlich ist, dass der Bw. in einer Firmenunterkunft untergebracht ist und dass die Unterbringung von Familienangehörigen weder vorgesehen noch gestattet sei.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 1997 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen ausgeführt, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung zum Arbeitsort aus privaten Gründen erfolgt sei und dass die aus der Landwirtschaft erzielten Einkünfte nicht nachgewiesen worden sind. Für die Kalenderjahre 1998 bis 2001 wurde den Berufungen teilweise stattgegeben. Die Unterhaltsleistungen für die zwei minderjährigen im Ausland lebenden Kinder wurden mit monatlich S 688,00 geschätzt und ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt. Die Aufwendungen für die Familienheimfahrten wurden nicht anerkannt.

Vom steuerlichen Vertreter wurden daraufhin Vorlageanträge eingebracht. Mit Schreiben vom 29. September 2003 wurde betreffend der Familienheimfahrten auf die Ausführungen im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 26. Juni 2003 Z 07 0101/14-IV/7/03 hingewiesen. In den Vorlageanträgen für die Kalenderjahre 1998 bis 2001 wurde betreffend der Unterhaltsleistungen ausgeführt, dass der Bw. pro Monat und Kind Zahlungen in Höhe von ca € 200,00 bis € 250,00 leiste. Eine Unterhalts - und Wohnsitzbescheinigung sowie eine Empfangsbestätigung der Ehegattin, dass der Bw. für jedes Kind pro Monat € 200,00 bezahle wurden vorgelegt.

Das Finanzamt hat den steuerlichen Vertreter des Bw. mit Vorhalt eingeladen bekannt zu geben und nachzuweisen, ob für die Ehegattin und die Kinder ein Antrag auf Aufenthaltsbewilligung gestellt worden sei. Mit Schreiben vom 20. November 2003 wurde mitgeteilt, dass bislang keine Anträge auf Aufenthaltsbewilligung (richtig Niederlassungsbewilligung) gestellt wurden. Außerdem war dem Schreiben eine Kopie eines Artikels der Wiener Zeitung vom 9. Oktober 2003 über die Quotenregelungspraxis beim Familiennachzug und eine Ablichtung des Verwaltungsgerichtshofurteils vom 27. Mai 2003, 2001/14/0121 betreffend Familienheimfahrten angeschlossen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Werbungskosten

Nach § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

- 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- 2. a) 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.
- 2. e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer 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 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 Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehegatten. Für die einkünftermindernde Berücksichtigung von Heimfahrtkosten muss sohin die Begründung des zweiten Haushaltes am Arbeitsort beruflich veranlasst und die Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes unzumutbar sein.

Aus den übermittelten Lohnzetteldaten der jeweiligen Arbeitgeber des Bw. ist ersichtlich, dass dieser seit dem Kalenderjahr 1992 Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit in Ö. bezogen hat und aus einem Auszug des Melderegisters geht hervor, dass der Bw. in Ö. gemeldet war, also über eine Unterkunft verfügte. Im Kalenderjahr 1992 war der Bw. 19. Jahre alt. Ab 1. August 1994 ist der Bw. bei der Firma W. GesmbH beschäftigt. Diese Beschäftigung wurde nur durch den Bezug von Arbeitslosengeld für diverse Zeiträume unterbrochen. Am 4. Jänner 1996 hat der Bw. in S. B.-H. laut vorgelegter Heiratsurkunde die Ehe geschlossen und in seinem Heimatland mit seiner Ehegattin einen Familienwohnsitz begründet. Dass der Bw. bereits vor seiner Eheschließung einen Familienwohnsitz im Ausland hatte, ist weder aus der Aktenlage erkennbar, noch wurde dies vom Bw. vorgebracht. Es ist vielmehr anzunehmen, wie es bei Jugendlichen in diesem Alter üblich ist, dass der Bw. im Haushalt seiner Eltern wohnte. Im Kalenderjahr 1992 nahm der damals ledige Bw. seine Berufstätigkeit in Ö. auf, welche er noch bis dato ausübt. Mit der Eheschließung hat der Bw. einen Familienwohnsitz in unüblicher Entfernung von seinem Arbeitsort in Ö., in seinem Heimatland (Ausland) begründet. Die Eheschließung und die damit im Zusammenhang stehende Gründung des Familienwohnsitzes im Ausland sind in der Privatsphäre des Bw. gelegen. Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten vom Arbeitsort in Ö. zum Familienwohnsitz im Ausland sind nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates der privaten Lebensführung zuzuordnen und stellen daher keine abzugsfähigen Werbungskosten im Sinne des Einkommensteuergesetzes dar. Der Hinweis des steuerlichen Vertreters des Bw. auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 2003, 2001/14/0121,

dass die Familienheimfahrten als Werbungskosten zu gewähren seien, kann zu keinem anderen Ergebnis führen, da diesem Erkenntnis ein anderer Sachverhalt zu Grunde liegt, der mit dem vorliegenden Berufungsfall nicht vergleichbar ist.

Außergewöhnliche Belastungen:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein
- Sie muss zwangsläufig erwachsen
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt wird je nach Einkommen mit Prozentsätzen berechnet und vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und für jedes Kind (§ 106 EStG 1988).

Nach § 34 Abs. 7 EStG 1988 gilt für Unterhaltsleistungen Folgendes:

- 1 Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) Anspruch auf diese Beträge hat.

- 4 Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 4. Dezember 2001 B2366/00 - auf Grund dessen der steuerliche Vertreter des Bw. die Unterhaltsleistungen für die im Ausland lebenden haushaltszugehörigen Kinder beantragt hat – wird angeführt, dass der Gesetzgeber der verfassungsrechtlichen Pflicht zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltslasten auch dann gerecht wird, wenn er hierfür nicht den Weg der Gewährung von Transferzahlungen wählt, sondern die Berücksichtigung im Wege des Steuerrechts ermöglicht. Nach der geltenden Rechtslage ist nach Auffassung des Gerichtshofes nicht von vornherein ausgeschlossen, Unterhaltsleistungen an sich ständig im Ausland aufhaltende haushaltszugehörige Kinder, nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Unbestritten ist, dass der Bw. für seine im Ausland lebenden Kinder nach § 5 Abs. 4 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 keinen Anspruch auf Familienbeihilfe hat. Die Unterhaltsleistungen für seine im Ausland lebenden haushaltszugehörigen minderjährigen Kinder sind daher nicht mit der Familienbeihilfe und dem Kinderabsetzbetrag abgegolten. Die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltszahlungen hat nach den Ausführungen im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 zu erfolgen. Die Aufwendungen für die außergewöhnlichen Belastungen sind nachzuweisen. Nach § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. In diesem Zusammenhang sieht § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle normiert, dass Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen sind, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Es

handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (vgl. Ritz, BAO, Kommentar § 138 Tz 1).

In den zahlreichen Eingaben des steuerlichen Vertreters wurde angeführt, dass der Bw. pro Kind monatlich in etwa € 200,00 bis € 250,00 bezahle. Im Zuge des vom unabhängigen Finanzsenates durchgeführten Ermittlungsverfahrens wurde der Bw. eingeladen, die Zahlungen belegmäßig (etwa Kontoauszüge, Belege über Geldumtausch, Bestätigungen über die Ausfuhr von Valuten) nachzuweisen. Außerdem wurde in dem Schreiben noch darauf hingewiesen, dass die geltend gemachten Beträge für die Unterhaltszahlungen selbst die für in Ö. lebenden Kinder gültigen Regelbedarfssätze überschreiten und es beabsichtigt sei, die nachgewiesenen Kosten zu einem Drittel, da nach der deutschen Judikatur, welche auch für Ö. übernommen werden könne, der Regelbedarf eines in B.-H. lebenden Kindes bei rund einem Drittel der in D. anfallenden Kosten liege, nach Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Im Antwortschreiben wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. Folgendes ausgeführt:

Was die Höhe der zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen für die Unterhaltsleistungen betrifft, so ist der Steuerpflichtige mit der im Erlass des BM f. Finanzen vom 28. November 2003 genannten Pauschale von € 50,00 pro Kind und Monat – entsprechend einer angenommenen monatlichen Unterhaltsleistung von € 100,00 pro Kind – einverstanden.

Eine Pauschalabgeltung von Unterhaltszahlungen für im Ausland lebende haushaltszugehörige minderjährige Kinder lässt sich aus dem § 34 des Einkommensteuergesetzes nicht ableiten. Eine steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen ist nur bei Vorliegen eines Nachweises möglich. Das Vorbringen, dass eine monatlich angenommene Unterhaltsleistung von € 100,00 pro Kind bestehe, kann nicht als Nachweis, dass der Bw. tatsächlich Zahlungen in dieser Höhe für jedes Kind geleistet hat, angesehen werden. Da es dem Bw. nicht gelungen ist nachzuweisen, dass er Zahlungen für den Unterhalt seiner minderjährigen Kinder in der von ihm angeführten Höhe tatsächlich getätigt hat, ist eine Berücksichtigung von Aufwendungen für den Unterhalt als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, 22. Juni 2004