

GZ. RV/2315-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 entschieden:

1. Der Berufung wird, soweit sie die Jahre 1995 bis 1997 betrifft, teilweise stattgegeben. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe für die Jahre 1995 bis 1997 sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern (jeweils in ATS und Euro) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruchs.
2. Die Berufung wird, soweit sie das Jahr 1998 betrifft, als unbegründet abgewiesen. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 bleibt unverändert.

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

Der Berufungswerber (Bw.) beantragt erstmals für das Jahr 1995 als erhöhte Werbungskosten Kosten für Familienheimfahrten aus einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung. Der Bw ist ungarischer Staatsbürger, der Familienwohnsitz, an welchem seine Lebensgefährtin EA und die gemeinsame im Jahr 1988 geborene Tochter leben, befindet sich in Budapest. In Österreich arbeitet der Bw seit dem Jahr 1990. Der Berufswohnsitz habe sich von 1990 bis 1998 in K befunden. Die Strecke der Familienheimfahrt hin und retour betrage 660 km, welche er wöchentlich mit dem eigenen PKW zurücklege. Die tatsächlichen Fahrtkosten beziffert der Bw in der Erklärung mit 1 S je km. Der Bw ist im Baubereich als Elektriker tätig und erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Lebensgefährtin geht in den Streitjahren keiner Erwerbstätigkeit nach. Sie versorgt den Haushalt in B und sorgt für das gemeinsame schulpflichtige Kind.

Im angefochtenen Bescheid wurden Kosten für Familienheimfahrten nicht berücksichtigt.

In der Berufung bringt der Bw vor, dass trotz Bemühungen keine geeignete Familienwohnung am Dienstort gefunden werden kann, jederzeit eine berufliche Versetzung an einen anderen Einsatzort möglich ist, weil er als Elektriker von der Firma an verschiedene Stellen verschickt werde. Gegen eine Verlegung des Familienwohnsitzes an der Beschäftigungsstätte sprächen auch die Pensionierung der Eltern, womit eine Pflegebedürftigkeit verbunden sei. Weiters sei eine Familienzusammenführung nach dem neuesten Fremdengesetz sehr unwahrscheinlich. Die Wartezeiten betrügen überdies derzeit 2 bis 3 Jahre und die Familie müsste sich in einem ganz neuen Land von Anfang an integrieren.

Das Finanzamt weist die Berufung mit Berufungsentscheidung als unbegründet ab, setzt sich im angefochtenen jedoch nicht dem Vorbringen der jederzeitigen Möglichkeit der Abberufung an einen anderen Einsatz auseinander. Des Weiteren wird in der Begründung ausgeführt, dass die Pflege der Eltern kein steuerlich zu berücksichtigender Grund sei, welcher gegen die Verlegung des Familienwohnsitzes spreche. Die vom Finanzamt zur Pflegebedürftigkeit von Angehörigen vertretene Rechtsansicht erweist sich im Hinblick auf die VwGH-Erkenntnisse vom 27.5.2003, 2001/14/0121, und vom 9.10.1991, 88/13/0121, als unzutreffend. Im Beschwerdefall 2001/14/0121 hat der VwGH eine vergleichbare Entscheidung der belannten Behörde wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im Vorlageantrag wird an neuem Vorbringen vorgebracht, dass der Bw in Budapest die "Wohnung selbst errichtet habe", worüber er Bestätigungen vorlegen könne.

Mit Vorhalt vom 22. September 2003 werden an den Bw Fragen in Zusammenhang mit der Wohnung in B, gerichtet. Weiters wird der um Nachweis der in der Berufung erwähnten Bemühungen zur Wohnungsfindung in W, der Möglichkeit einer jederzeitigen Abberufung, dass die Pflege nur in Ungarn erbracht werden könne, dass die Lebensgefährtin bereits einmal um eine Aufenthaltsbewilligung angesucht hat, ersucht.

Zur Vorhaltsbeantwortung erscheint der Bw am 8. Oktober 2003 in den Amtsräumen des UFS. Über die vom Bw gemachte Aussage wurde eine Niederschrift aufgenommen.

Die Wohnung in Budapest sei am 24. November 1987 vom Bw gemeinsam mit der Lebensgefährtin um 3,5 Mio Forint erworben worden. Das Baujahr sei 1987 und die 63 m² umfassende Wohnung bestehe aus 2 1/2 Zimmer, Bad, WC, Küche, Vorzimmer und Balkon. Die Lebensgemeinschaft bestehe seit 15 Jahren in dieser Wohnung. Der Bw räumt ein, sich in W eine vergleichbare Wohnung nicht leisten zu können. Bis etwa 1992 habe die Lebensgefährtin ganztags als Sekretärin in einem Reisebüro gearbeitet. Ihr monatlicher Verdienst habe ca. 30.000,- Forint betragen, was rund ATS 2.500,- ausmache. Dann sei sie krank geworden und führe seither nur noch den Haushalt und versorge die Kinder.

Die Kosten sämtlicher vom Bw in Österreich innegehabten Wohnsitze seien von ihm getragen worden. Aus den vorgelegten Meldezetteln geht hervor, dass der Bw vom 19.2.1990 bis 9.12.1998 in K, in der Nähe von S gemeldet war. Das sei eine kleine Wohnung gewesen, wofür die monatliche Miete S 2.000,- betragen habe. Es sei ein Arbeiterquartier gewesen, in welchem der Bw und noch zwei andere Arbeiter, die ebenfalls ATS 2.000,- bezahlen mussten, gemeinsam gewohnt hätten. In K habe sich auch sein Arbeitgeber befunden. Im Jahr 1998 habe dieser jedoch Konkurs anmelden müssen. Von diesem Arbeitgeber sei der Bw auf verschiedene Baustellen eingesetzt worden, unter anderem auch auf Großbaustellen, die sich über viele Monate erstreckt hätten. Eine Großbaustelle sei die Voest Alpine in Linz gewesen; dieser Einsatz habe 10 bis 12 Monate gedauert und sei jahresübergreifend von 1996 zu 1997 erfolgt, wobei der Großteil in das Jahr 1996 falle. Bei dieser Baustelle habe es Firmenquartiere für die Arbeiter gegeben, welche sein Arbeitgeber von der Voest Alpine habe anmieten können. Er habe für die Unterkunft an einer Großbaustelle niemals etwas bezahlen müssen. Er habe in Linz übernachtet. Seine Unterkunft in K habe er aber aufrecht erhalten und daher bezahlen müssen, weil er wegen der Aufenthaltspapiere eine aufrechte Meldung gebraucht

habe. Eine weitere Großbaustelle sei in der Folge in WF gewesen. Dort habe er aber nicht übernachtet, sondern sei immer nach K zurückgekehrt. Die anderen Einsatzorte waren in der Nähe von K.

Von 5.12.1998 bis 1.4.1999 sei er in Sch gemeldet gewesen. Nach dem Konkurs des ersten Arbeitgebers sei er eine Zeitlang arbeitslos gewesen. Die dann folgenden Arbeitgeber hätten ihn ausschließlich in W eingesetzt. Ab dem 2.4.1999 stimmten die Daten des Zentralmelde-registers mit den tatsächlichen Gegebenheiten überein.

Die Lebensgefährtin habe noch nie eine Aufenthaltsbewilligung oder Beschäftigungsbewilligung beantragt. Nachweise für die Bemühungen, eine für die Familie geeignete Wohnung am Ort der Beschäftigung zu finden, könne er nicht beibringen.

Vor zwei Jahren sei sein Vater an Krebs verstorben. Seine Lebensgefährtin habe seiner Mutter im Haushalt ausgeholfen. Nunmehr habe seine Lebensgefährtin einen Bandscheibenvorfall und könne diese Arbeiten nicht mehr verrichten, sodass er samstags zu seiner Mutter fahre und dies erledige. Die Mutter könne keine längeren Strecken außer Haus mehr zurücklegen oder schwere Sachen tragen. Arztbescheinigungen werden nicht vorgelegt. Der Bw hat einen zwei Jahre jüngeren Bruder, welcher auch in Budapest wohnhaft ist. Der Bruder arbeite in Ungarn und werde innerlands auf verschiedene Einsatzorte geschickt. Er sei verheiratet und seine Ehefrau gehe auch arbeiten. Weiters habe der Bruder zwei Kinder zu versorgen.

Am 16. Oktober 2003 wurde das Finanzamt als Amtspartei iSd § 276 Abs. 7 BAO über den im Berufungsverfahren neu hervorgekommenen Sachverhalt der bis 1998 tatsächlich bestandenen jederzeitigen Abberufungsmöglichkeit informiert. Das Finanzamt verzichtete auf die Abgabe einer Stellungnahme.

Der Bw bezieht in den Streitjahren aus seinem Dienstverhältnis auch steuerbefreite Einkünfte gemäß § 3 Z 10 EStG 1988 und nicht steuerbare Einnahmen (Trennungsgelder) gemäß § 26 Z 4 EStG 1988. Die aus dem Dienstverhältnis bezogenen Einnahmen setzen sich wie folgt zusammen:

	1995	1996	1997
Bruttolohn, einschl. 13. und 14. Bezug	210.476,- das sind 86 %	178.232,- das sind 56 %	274.248,- das sind 85 %
§ 3 Z 10-Einnahmen	-	43.230,- das sind 13 %	-

§ 26-Ersätze	36.103,- das sind 14 %	99.996,- das sind 31 %	51.982,- das sind 15 %
100 % Einnahmen aus dem Dienstverhältnis	246.579,-	321.458,-	326.230,-

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Bei den einzelnen Einkunftsarten dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abgezogen werden:

Z 1 Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 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.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum mit einer doppelten Haushaltsführung zusammenstehende Aufwendungen dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten (stellvertretend für viele Entscheidungen des VwGH siehe Erkenntnis vom 29.1.1998, 96/15/0171).

Aufwendungen, die sich dadurch ergeben, dass ein Steuerpflichtiger seinen Familienwohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung von seinem Arbeitsplatz beibehält, können nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn sich die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz zu

verlegen, nicht aus Umständen ergibt, die lediglich in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen liegen (VwGH v 26.4.1989, 86/14/0030, und die darin zitierte Judikatur). Die Frage, ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Familienwohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraumes abhängig gemacht werden (VwGH vom 22.4.1986, 84/14/0198).

Die Lebensgefährtin erzielte in Ungarn in den Streitjahren keine Erwerbseinkünfte, sodass sich die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus der Lebensgemeinschaft nicht ergibt. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ergibt sich ebensowenig aus dem Umstand, dass die Kinder in Ungarn die Schule besuchten oder dass der Bw dort gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin eine Eigentumswohnung angeschafft hat (VwGH vom 31.3.1987, 86/14/0165). Auch das Vorbringen, die Lebensgefährtin habe seinen Vater gepflegt, ist nicht geeignet, die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung darzutun, denn wie dem dazu erstatteten Vorbringen zu entnehmen ist, hat seine Lebensgefährtin seiner Mutter im Haushalt geholfen, jedoch keine wie immer geartete Krankenbetreuung oder Pflegeleistung erbracht. Infolge einer Erkrankung seiner Lebensgefährtin kümmere sich der Bw nun selbst jeden Samstag um den Haushalt seiner Mutter. Von einer Krankenbetreuung einer kranken oder Pflege einer pflegebedürftigen Person ist daher nicht auszugehen. Überdies wurde das verlangte ärztliche Attest nicht vorgelegt.

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist aber zB auch dann gegeben, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung deswegen nicht zugemutet werden kann, weil er nach der Beschaffenheit seines Arbeitsverhältnisses der konkreten Möglichkeit jederzeitiger Verwendung an einem anderen Beschäftigungsstandort ausgesetzt ist (nochmals VwGH vom 31. März 1987, 86/14/0165).

Aufgrund des zu den verschiedenen Einsatzorten erstatteten Vorbringens wird davon ausgegangen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes bis Ende 1997 unzumutbar war. Der Bw hat vorgebracht, dass er von seinem Arbeitgeber in K wiederholt auf die Großbaustelle bei der V in L entsendet worden sei, das letzte Mal jahresüberschreitend von 1996 auf 1997. Nach den Lohnzetteldaten hat der Bw im Jahr 1996 weiters steuerfreie Einkünfte iSd § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 bezogen. Der Großteil des letzten Einsatzes in L sei im Jahr 1996 gelegen, sodass etwa mit April 1997 dieser letzte Einsatz beendet gewesen sein dürfte. Seit damals sei er dann nur noch in W, und zwar auch von den weiteren Arbeitgebern eingesetzt worden. Es wird davon auszugehen sein, dass das Ende dieses Einsatzes nicht unverzüglich die Wohnsitzverlegung zumutbar gemacht hat, vielmehr wird noch eine gewisse Zeit verstrichen sein,

bis der Bw mit Gewissheit annehmen konnte, dass solche Einsätze, die eine Wohnsitzverlegung unzumutbar machen, nicht mehr erfolgen werden. Der Zeitpunkt, ab dem die Wohnsitzverlegung zumutbar war, wird realistischer Weise mit Anfang 1998 angenommen werden können.

Ab dem Jahr 1998 liegen für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung ausschließlich steuerlich unbeachtliche Zweckmäßigkeitsgründe – wie der Schulbesuch der Tochter in Budapest, die Errichtung einer Eigentumswohnung, aber auch die Beibehaltung des Familienwohnsitzes als Altersquartier, was allein aufgrund des Kaufkraftverhältnisses der beiden Währungen und des unterschiedlichen Kostenniveaus zwischen Österreich und Ungarn gegeben ist – vor.

Zu den bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung abzugsfähigen Werbungskosten gehören auch die Kosten der Unterbringung am Beschäftigungsstandort. Sie finden jedoch Deckung in den nicht steuerbaren Ersätzen und führen zu keinen erhöhten Werbungskosten. Im Jahr 1995 waren darüber hinaus die Kosten für die Familienheimfahrten noch nicht limitiert. Für die hier maßgebende Familienheimfahrtsstrecke von 330 km von K nach Budapest sind wöchentliche Familienheimfahrten üblich. Der Antrag des Bw lautet auf 48 Familienheimfahrten pro Jahr mit Kosten von ATS 1,- für den eigenen PKW. Die Kosten für Familienheimfahrten werden für das Jahr 1995 mit ATS 31.680,- antragskonform berücksichtigt. Ab dem Jahr 1996 ist zu den Kosten für Familienheimfahrten durch das Strukturangepassungsgesetz 1996, BGBl. 1996/201, folgende Änderung der Rechtslage des Einkommensteuergesetzes 1988 zu berücksichtigen:

Gemäß § 20 Abs. 1 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten 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 angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden. Die Kosten für Familienheimfahrten sind ab dem Jahr 1996 mit höchstens ATS 28.800,- abzugsfähig.

Dennoch kann der Berufung auch hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1997 nur teilweise Folge gegeben werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Im Bereich der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit werden Werbungskosten aufgewendet, um aus dem Dienstverhältnis Einnahmen, die

sowohl steuerpflichtig, steuerbefreit, steuerfrei als auch nicht steuerbar sein können, zu erlangen, zu sichern und zu erhalten.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen ... in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Der Werbungskostenabzug ist daher insoweit ausgeschlossen, als die Werbungskosten zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von nicht steuerpflichtigen Einnahmen, das sind im gegenständlichen Fall sowohl steuerbefreiten Bezügen als auch die nicht steuerbaren Einnahmen, aufgewendet werden, denn es ergibt sich aus der Systematik des EStG, dass fehlender Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 auf der anderen Seite gegenübersteht (VwGH vom 14.1.2003, 97/14/0073).

Mit Berufungsentscheidung vom 19.5.2003, RV/3910-W/02, hat der unabhängige Finanzsenat gestützt auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 entschieden, dass Werbungskosten aliquot auf die steuerpflichtigen und die steuerfreien Bezugsbestandteile aufzuteilen sind. Betroffen hat diese Entscheidung steuerfreie Bezüge im Sinne des § 68 EStG 1988. Eine weiterreichende Aliquotierung von Werbungskosten, insbesondere auf die sonstigen Bezüge des § 67 Abs. 1 EStG 1988, hat der UFS in erwähnter Berufungsentscheidung als rechtswidrig verworfen. Sowohl steuerbefreite Einnahmen (hier für Auslandstätigkeit) als auch nicht steuerbare Ersätze im Sinne des § 26 EStG 1988 sind ebenfalls nicht steuerpflichtige Einnahmen iSd § 20 Abs. 2 EStG 1988.

Die erhöhten Werbungskosten sind im gegenständlichen Berufungsfall daher im Verhältnis der Bruttobezüge (einschließlich 13. und 14. Bezug), der steuerbefreiten Einnahmen gemäß § 3 EStG 1988 (hier Abs 1 Z 10) und der nicht steuerbaren Ersätzen gemäß § 26 EStG 1988 (hier Z 4) zu aliquotieren und wie folgt zu berücksichtigen beim:

Beträge in ATS	Anteil	1995	1996	1997
1.) laufenden Bezug mit	86, 56, 85 % das sind	27.245,-	16.128,-	24.480,-
2.) § 3-Einnahmen mit	-, 13, - %, das sind	-	3.744,-	-
3.) § 26-Ersätze mit	14, 31,15 %, das sind	4.435,-	8.928,-	4.320,-

Summe		31.680,-	28.800,-	28.800,-
-------	--	----------	----------	----------

Die den steuerbefreiten Einnahmen zuzuordnenden Werbungskosten wirken sich bei der Progressionsveranlagung gemäß § 3 Abs. 3 EStG 1988 aus. Die steuerbefreiten Auslandseinkünfte betragen unter Berücksichtigung der oa. Werbungskosten ATS 28.623,-.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter für die Jahre 1995 bis 1997
jeweils in ATS und Euro

Wien, 26. Jänner 2004