



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, betreffend Einkommensteuer 2003 und 2005 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuerbescheid 2003 wird Folge gegeben.

Der Berufung betreffend Einkommensteuerbescheid 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2003 Aufwendungen für Familienheimfahrten nach Serbien (für 1999-2002 Anregung zur Wiederaufnahme; dieser wurde mit Schreiben vom 30.12.2004 nicht entsprochen, Bl. 3/1999).

Da die Gattin des Bw. kein eigenes Einkommen bezieht, wurden die geltend gemachten Ausgaben nicht berücksichtigt.

Die Arbeitnehmerveranlagung 2005 wurde erklärungsgemäß durchgeführt. Im Rahmen der rechtzeitig eingebrachten Berufung wurden Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten nach Serbien geltend gemacht. Die Gattin des Bw. bezieht kein eigenes Einkommen.

Ad ESt 2003:

Der Bw., welcher zeitweilig in Österreich arbeitet, hat eine Familienhauswirtschaft in seinem

Heimatort.

Dort hat er einen landwirtschaftlichen Besitz, der von seiner Ehefrau während seiner Beschäftigung in Österreich bewirtschaftet werden muss.

Die Republiksanstalt für Geodäsie, die Dienststelle für Immobilienkataster Z., stellte folgende Bescheinigung aus: „Es wird bestätigt, dass auf den Bw. unbewegliche Güter von einer Gesamtfläche 1.4191 ha (fruchtbar 1.3754, unfruchtbar 0,0437 ha) mit einem Gesamtkatastereinkommen von 317,21 Dinar eingetragen sind.“

Der Einkommensteuerbescheid 2003 wurde wie folgt begründet:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen des Bw. angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies gegenständlich zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 13.734,11 € angewendet.

Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da in gegenständlichem Fall die Voraussetzungen nicht zutreffen, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung:

Wie aus den beige-schlossenen (zweisprachigen) Unterhaltsbescheinigungen hervorgeht, muss der Bw. am Familienwohnsitz in Serbien-Jugoslawien mangels Beschäftigung bzw. eigenen Einkommens nicht nur seine Ehefrau, sondern auch seinen über 80-jährigen Vater, seine Tochter und deren Kind, sohin sein Enkelkind, erhalten.

Abgesehen davon, dass von Gesetzes wegen (AufenthaltsG 1992, FremdenG 1997) weder der alte, kranke Vater des Bw., noch die volljährige Tochter des Bw., noch deren mj. Kind einen

Anspruch auf Erteilung einer Aufenthalts- bzw. Niederlassungsbewilligung zum Zweck der Familiengemeinschaft haben - ein solcher Anspruch besteht lediglich für den (drittstaatsangehörigen) Ehepartner und die (drittstaatsangehörigen) mj. Kinder eines sog. „Ankerfremden“ -, wäre dem Bw. die Finanzierung des Unterhaltes für diese Personen in Österreich aufgrund der Höhe seiner jährlichen Einkünfte nicht möglich. Der Bw. kann seine Familienangehörigen, zu deren Erhaltung er aufgrund deren Einkommens- und Vermögenslosigkeit gesetzlich verpflichtet ist, nur am Hauptwohnsitz in Serbien-Jugoslawien erhalten, zumal dort die Lebenshaltungskosten lediglich einen Bruchteil jener in Österreich ausmachen.

Aufgrund der obigen ergänzenden Darlegung wurde vom Bw. beantragt, die geltend gemachten (erhöhten) Werbungskosten für die regelmäßigen Familienheimfahrten im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung (auch) für das Kalenderjahr 2003 entsprechend zu berücksichtigen.

Das Finanzamt erließ daraufhin eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) wie folgt:

Bei der Beurteilung, ob die Beibehaltung des Familienwohnsitzes im Ausland beruflich veranlasst ist oder ob der Familienwohnsitz aus privaten Gründen in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort beibehalten wird, ist u.a. die Einkommenssituation des Ehegatten zu berücksichtigen (§ 16 Einkommensteuergesetz 1988).

Keine privaten Gründe liegen vor, wenn der Ehegatte am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte erzielt (VwGH vom 24.4.1996, 96/15/006, vom 28.5.1997, 96/13/0129, vom 17.2.1999, 95/14/0059).

Im ggst. Falle werden aus der Bewirtschaftung der Landwirtschaft keine steuerlich relevanten Einkünfte erzielt. Die aus dieser Bewirtschaftung hervorgehenden Güter tragen zur Versorgung der Familie bei; diese Tatsache stellt aber einen privaten Grund dar, der nicht geeignet ist, die Abzugsfähigkeit der aus der doppelten Haushaltsführung entstandenen Mehrkosten zu rechtfertigen.

Die als Familienheimfahrten geltend gemachten Aufwendungen finden daher keine steuerliche Anerkennung als Werbungskosten.

Der Bw. stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 7.1.2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus:

Unter Hinweis auf das gesamte bisherige Vorbringen des Berufungswerbers, die bislang vorgelegten Urkunden und Unterlagen, sowie die hiemit beigezeichneten Urkunden und Unterlagen, sowie unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.5.2003, ZI. 2001/14/0121, wird die Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 7.1.2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Die Ehefrau des Bw. hat bis zu dessen Tod (9.11.2004) den alten Vater des Bw., welcher bis zu seinem Tod am Familienwohnsitz im Haushalt des Bw. gelebt hat, gepflegt. Zudem muss die Ehefrau des Bw. für die Dauer der beschäftigungsbedingten Abwesenheit des Bw. in Österreich den landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz des Bw. in Jugoslawien bewirtschaften.

Ad ESt 2005:

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wurde folgendermaßen begründet:

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) - siehe Hinweise zur Berechnung - wurden zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs.2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 13.088,55 € angewendet.

Der Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 Berufung mit folgender Begründung:

Mit Einkommensteuerbescheid **2005** wurde über Antrag des Bw. eine Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr **2005** durchgeführt, hierbei wurden jedoch weder die im Kalenderjahr **2005** entstandenen (erhöhten) Werbungs- bzw. Fahrtkosten für die regelmäßigen **Familienheimfahrten** des Bw. zu seiner Familie (Ehefrau, Tochter, Enkel) nach Serbien-Jugoslawien, noch die **(Miet)Aufwendungen** für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich berücksichtigt, wobei diese Steuererleichterungen in dem vom Bw. selbst ausgefüllten Antragsvordruck gar nicht entsprechend geltend gemacht worden sind.

Mit Rücksicht auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes wurden die nachstehenden Urkunden vorgelegt, und zwar:

Wie aus den vorgelegten (zweisprachigen) Unterhaltsbescheinigungen hervorgeht, musste der Bw. am Familienwohnsitz in Serbien-Jugoslawien mangels Beschäftigung bzw. eigenen Einkommens nicht nur seine Ehefrau, sondern auch seine Tochter und deren Kind, sohin sein Enkelkind, welche als Familienangehörige in seinem Haushalt leben, erhalten.

Abgesehen davon, dass von Gesetzes wegen (AufenthaltsG 1992, FremdenG 1997) weder die bereits volljährige Tochter des Bw., noch deren mj. Kind einen Anspruch auf Erteilung einer (Erst)Aufenthalts- bzw. (Erst)Niederlassungsbewilligung zum Zweck der Familiengemeinschaft haben - ein solcher Anspruch besteht lediglich für den (drittstaatsangehörigen) Ehepartner

und die (drittstaatsangehörigen) m.j. Kinder eines sog. „Ankerfremden“ -, wäre dem Bw. auch die Finanzierung des Unterhaltes für diese (insgesamt vier) Personen in Österreich aufgrund der Höhe seiner jährlichen Einkünfte nicht möglich. Der Bw. kann diese seine Familienangehörigen, zu deren Erhaltung er aufgrund deren Einkommens- und Vermögenslosigkeit gesetzlich verpflichtet ist, nur am Familienwohnsitz in Serbien-Jugoslawien erhalten, zumal dort die Lebenshaltungskosten lediglich einen Bruchteil jener in Österreich ausmachen. Die Verlegung des Familienwohnsitzes aus Serbien-Jugoslawien nach Österreich wäre für den Bw. daher mit erheblichen wirtschaftlichen bzw. finanziellen Nachteilen verbunden.

Wie aus der 2003 vorgelegten Bestätigung des Vermieters hervorgehe, zahle der Bw. für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich eine **monatliche Miete** von € **123,00**. Unter dem Titel der **Kosten der doppelten Haushaltsführung** wird daher zusätzlich zu den beantragten Kosten für Familienheimfahrten die Berücksichtigung eines Betrages von gesamt € **1.476,00** an **(Miet)Aufwendungen** für die Unterkunft am Beschäftigungsort in Österreich geltend gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 20 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e leg. cit. sind nicht abzugsfähig 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 (nach § 124a Z. 3 EStG 1988 für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1995 enden).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes 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. Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach dieser ständigen Rechtsprechung nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des

Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111, vom 27. Mai 2003, 2001/14/0121, vom 20. April 2004, 2003/13/0154, und vom 18. Oktober 2005, 2005/14/0046). Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten. Solche Umstände können auch eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung rechtfertigen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 6, Tz 3, mit Hinweisen auf die VwGH-Rechtsprechung).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Sache desjenigen Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort 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 (vgl. etwa das Erkenntnis vom 20. April 2004, 2003/13/0154, m.w.N.).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage erweist sich die Berufung im Ergebnis als (teilweise) begründet. Auch eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung kann gerechtfertigt sein. Ausgehend von dieser Rechtsauffassung ist der Berufung in Hinblick auf die Führung eines landwirtschaftlichen Betriebes durch seine Ehefrau und der behaupteten beengten wirtschaftlichen Situation **grundsätzlich (teilweise; das Jahr 2005 betreffend)** stattzugeben (vgl. hierzu die hg. Erkenntnisse vom 20. April 2004, 2003/13/0154, und vom 18. Oktober 2005, 2005/14/0046; VwGH 22.11.2006, 2004/15/0138).

Im Jahr 2003 sind daher folgende Werbungskosten anzuerkennen:

Werbungskosten für die regelmäßigen Familienheimfahrten in Höhe von € 2.100,00 laut Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 (Blatt 41 ff/Hauptakt (HA) 2003), die laut Aktenlage nachgewiesen wurden (Bl. 9 ff/2003).

Im Jahr 2005 sind daher folgende Werbungskosten anzuerkennen:

Der Bw. hat für rd. 2 Monate im Jahr 2005 Arbeitslosengeld erhalten. Für diesen Zeitraum des Bezugs des Arbeitslosengeldes sind keine Werbungskosten anzuerkennen, da das Arbeitslosengeld von der Steuerbefreiungsregelung des § 3 Abs. 1 Z 5 lit.a EStG 1988 erfasst ist, weshalb auch die mit ihm im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht abzugsfähig sind (vgl. VwGH vom 19. Oktober 2006, Zl. 2005/14/0127). Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung in Höhe der monatlichen Miete von € 123,00 sind daher für diesen Zeitraum von 2 Monaten des Bezugs des Arbeitslosengeldes **nicht** anzuerkennen.

Kosten für doppelte Haushaltsführung sind für 10 Monate im Jahr 2005, also mit € 1.230,00 (monatliche Miete € 123,00 laut Berufung s. Bl. 9/HA 2005) sowie Werbungskosten für Familienheimfahrten von € 2.421,00 (somit doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten in Summe € 3.651,00) anzuerkennen. Angemerkt wird, dass diese Kürzung der Kosten der doppelten Haushaltsführung bzw. des Mietaufwandes um 2 Monatsmieten auf Grund der Höhe des Einkommens des Bw. im Jahr 2005 keine steuerlichen Konsequenzen herbeiführt.

Darüber hinaus wird der Vollständigkeit halber angemerkt, dass das Fremdenrechtspaket 2005 (BGBl I 100/2005) erst ab 1.1.2006 gültig ist, und daher die restriktiven fremdenrechtlichen Bestimmungen in den gegenständlichen Berufungsjahren eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung darstellen.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (4 Seiten)

Wien, am 22. Dezember 2008