



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0997-W/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, ohne inländischen Wohnsitz, vertreten durch Dr. Peter Zivic, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Weihburggasse 20, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der aus Kroatien stammende Berufungswerber (Bw) war in der Zeit vom 14.12.1993 bis 23.04.1996 und vom 10.06.1996 bis 5.7.2006 als Monteur bei einer inländischen Montagefirma beschäftigt. Für die Jahre 2003 bis 2005, bezüglich 2003 und 2004 im Wege einer Wiederaufnahme der Verfahren, beantragte der Bw rückwirkend die Berücksichtigung erhöhter Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung zwischen Wien und Z in Kroatien, und zwar ab September 2003 iHv von € 700,00, sowie die Berücksichtigung von Unerhaltskinder für seine im Ausland lebenden Kinder. In den betreffenden Abgabenerklärungsformularen ist als inländischer Wohnsitz die M-Straße angegeben.

Für die Jahre 2003 und 2004 waren zuvor von einem anderen Finanzamt Einkommensteuerbescheide-ANV erlassen worden. In den jenen Abgabenverfahren zu Grunde liegenden Erklärungen hatte der Bw als inländischen Wohnsitz Wien, S-Gasse, angegeben.

Mit Vorhalten vom 7.9.2006 und vom 10.10.2006 forderte die Amtspartei den Bw um Beantwortung folgender Ergänzungspunkte zur doppelten Haushaltsführung auf:

Belegmäßiger Nachweis der Kosten für Familienheimfahrten, z. B. Bus-, Bahnkosten. Wenn Kosten für Fahrten mit dem eigenen PKW beantragt worden sein sollten, sei der Nachweis durch ein laufend geführtes Fahrtenbuch mit Kilometerstandangabe und Belege zum Nachweis der Richtigkeit (z.B. Rechnungen, Überprüfungsgutachten mit Kilometerstand-Angabe) zu erbringen. Weiters wurde um eine Bestätigung des Arbeitgebers über steuerfreie Kostenersätze (Trennungsgelder) für Tage der Heimfahrten ersucht. Schließlich sei eine Aufstellung der bisher berücksichtigten Reisekosten mit Angabe der Kostenersätze beizubringen bzw. Stellungnahme, ob es sich ebenfalls um Aufwendungen für Heimfahrten gehandelt habe.

Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass die Heimfahrten die Strecke Wien-Z betreffe. Aus der Auflistung der Arbeitsstätten gehe hervor, dass diese im Inland, teilweise im Einzugsbereich Wiens gewesen seien. Eine berufliche Begründung der Rückverlegung des Familienwohnsitzes nach Z (Ehepartner und Kinder waren bereits in Wien gemeldet, Bezug von österr. Familienbeihilfe) liege daher lt. derzeitiger Aktenlage nicht vor, wozu um Stellungnahme ersucht werde.

Folgende Beweismittel wurden vorgelegt:

1.) Bestätigungen der Arbeitgeberin vom 21.9.2006 und vom 30.10.2006:

Die Arbeitgeberin des Bw bestätigte, dass der Bw auch auf Baustellen außerhalb Wiens eingesetzt war und so immer seine Arbeitsstätte ändern musste (2003/10) und legte dazu eine Einsatzliste des Bw ab 17.03.2003 bis zum Ende des Dienstverhältnisses am 5.7.2006 vor (2003/8, 9). Weiters bestätigte der Arbeitgeber, dass der Bw für die Jahre 2001 bis 2005 keine Kostenersätze für die Heimfahrten nach Kroatien erhalten habe (2003/26). Der Bw war wie folgt eingesetzt (2003/8):

2004: 2064 Wulzeshofen, 2320 Schwechat, 3105 Unterradlberg, 3970 Moorbach Harbach, 2551 Enzeldorf, 3435 Pischelsdorf, 8700 Leoben (vom 6.10.2004 bis 17.10.2004) und Loosdorf;

2005: 2320 Schwechat, 2064 Wulzeshofen und 3105 Unterradlberg;

2006: 3105 Unterradlberg vom 9.1.2006 bis 19.3.2006, ab 20.3. bis zum Ende des Dienstverhältnisses war der Bw auf Urlaub.

2.) Übersetzung einer eidesstattlichen Erklärung der Gattin, whft. in Z, Kroatien (630 km von Wien entfernt), vom 28.09.2006, mit der sie erklärt, dass ihr Gatte jede zweite Woche nach Z nach Hause fahre. Sie gebe diese Erklärung für den Reisekostenersatz ihres Gatten (2003/6).

3.) Meldebestätigung für die Gattin des Bw vom 09.09.2003. Demnach war die Gattin in Wien, S-Gasse, vom 14.02.1994 bis 09.09.2003 mit der Qualität Hauptwohnsitz gemeldet (2003/11).

4.) Kopie des Zulassungsscheines zum PKW mit dem Kennzeichen W-1, der am 22.02.2006 zugelassen worden war (2003/16).

5.) Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 vom 28.9.2001 zum PKW mit dem Kennzeichen W-2, worin ein Kilometerstand von 80.933 km ausgewiesen ist. Die erstmalige Zulassung erfolgte 09/1996. Das Gutachten wurde von einem Wiener Unternehmen erstellt. (2003/18).

6.) Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 vom 4.10.2002 zum PKW mit dem Kennzeichen W-2, worin ein Kilometerstand von 123.440 km ausgewiesen ist. Das Gutachten wurde von einem Wiener Unternehmen erstellt. (2003/19)

7.) Rechnung wegen Überprüfung § 57A vom 3.9.2004, in der ein Kilometerstand von 203.087 km ausgewiesen ist. Anhand der Fahrgestellnummer ist erwiesen, dass es sich beim angeführten PKW mit einem Kennzeichen aus Deutschlandsberg um jenen handelt, der zuvor auf das Kennzeichen W-2 zugelassen war (2003/20).

8.) Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 vom 8.9.2005 zum PKW mit dem Kennzeichen DL 3, worin ein Kilometerstand von 245.338 km ausgewiesen ist. Das Gutachten wurde von einem Unternehmen in Wulzeshofen, einem Einsatzort des Bw, erstellt. (2003/21)

Die Amtspartei verfügte für das Jahr 2003 die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens von Amts wegen (2003/34) und erließ einen neuen Sachbescheid, in welchem es zwar die Unterhaltslasten für im Ausland lebende Kinder anerkannte, nicht jedoch die beantragten Kosten für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung samt Kosten für Familienheimfahrten. (2003/35-38)

Der Bw **berief mit Schriftsatz** vom 6.12.2006 und brachte vor, dass Familienheimfahrten u.a. bei ständig wechselnden Arbeitsstätten anzuerkennen seien, legte eine Ablichtung des AÖFV vom 2.2.2005, 2005/39, laufende Wartung 2004, bei, worin er Punkt 1 der Rz 345 kennzeichnete, und verwies auf die vorgelegte Dienstgeberbestätigung vom 5.10.2006. Zur Rückkehr der Familie nach Kroatien wurde vorgetragen, dass diese erfolgt sei, weil für seine drei m.j. Kinder in Österreich keine entsprechende Kinderbetreuungseinrichtung vorgelegen sei, was im Lichte der neueren Rechtsprechung des VwGH zu den Familienheimfahrten einen wichtigen Grund für die Etablierung eines Familienwohnsitzes in seinem Heimatland darstelle.

Die Amtspartei wies die Berufungen mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 21.12.2006 als unbegründet ab (2003/46) und führte in der gesonderten Bescheidbegründung (2005/12, 13)

aus, dass Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz nur Werbungskosten seien, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) sei beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne.

Familienwohnsitz sei jener, an dem der Steuerpflichtige mit seinem (Ehe)Partner lebe. Die Ehepartnerin des Bw hätte laut Meldedaten bereits ab 1994 den gemeinsamen Wohnsitz in Wien inne, ebenso die (bereits in Wien geborenen) Kinder. Die Beibehaltung eines weiteren Wohnsitzes in Kroatien sei daher nur dann beruflich veranlasst, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen sei, dass die berufliche Tätigkeit (außerhalb des Einzugsbereiches dieses Wohnsitzes) mit vier bis fünf Jahren befristet ist. Ihr Dienstverhältnis besteht jedoch bereits seit 1993 (laut Lohnzetteldaten durchgehend).

Die spätere Rückverlegung des Familienwohnsitzes nach Kroatien, obwohl das Dienstverhältnis in Österreich weiterhin aufrecht war, sei daher nicht beruflich veranlasst, zumal die Baustellen nicht im Nahbereich des Wohnsitzes in Kroatien, sondern überwiegend in näherer Entfernung zum bisherigen Familienwohnsitz in Wien lägen.

Die Behauptung, dass es in Österreich keine entsprechende Kinderbetreuungseinrichtung gebe, entspreche nicht der Realität. Da die Ehepartnerin des Bw nicht berufstätig sei, liege auch kein zwangsläufiges Erfordernis für die Betreuung der Kinder durch andere Einrichtungen vor. Eine Rückübersiedlung sei daher auch aus diesem Grund nicht beruflich veranlasst. Ihre beantragten Aufwendungen für Heimfahrten nach Kroatien sind daher nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung.

Folgende Beweismittel wurden vom UFS erhoben:

1.) Meldedarstellung aus dem ZMR für den Bw.

Meldeadresse	Qualität	Dauer
S-Gasse	HWS	14.02.1994 bis 11.03.2004
S	HWS	12.03.2004 bis 21.02.2006
E	NWS	08.11.2005 bis 24.01.2006

M-Straße	HWS	21.02.2006 bis 01.09.2009
----------	-----	---------------------------

Danach Abmeldung nach Kroatien.

2.) Meldedarstellung aus dem ZMR für die Ehefrau des Bw

Meldeadresse	Qualität	Dauer
S-Gasse	HWS	14.02.1994 bis 09.09.2003

Danach Abmeldung nach Kroatien

3.) Meldedarstellung aus dem ZMR für die gemeinsamen Kinder

Meldeadresse	Qualität	Name des Kindes	Dauer
S-Gasse	HWS	G	13.07.1994 bis 05.09.2001
S-Gasse	HWS	I	27.03.1997 bis 09.09.2003
S-Gasse	HWS	J	23.01.2001 bis 18.03.2004

Danach jeweils Abmeldung nach Kroatien

4.) Auskunft der Arbeitgeberin vom 01.02.2008

Gegenüber seiner Arbeitgeberin hat der Bw als Wohnsitz bis Februar 2004 die S-Gasse angegeben, von März 2004 bis Jänner 2006 S und Februar 2006 bis Juli 2006 die M-Straße. Diese Adressen wurden zur Auszahlung der Trennungsgelder herangezogen. Im Fall von Übernachtung wurde dem Bw keine Unterkunft am Einsatzort bereitgestellt, für die Nächte wurde nur das Nächtigungsgeld laut Kollektivvertrag bezahlt. Von Jänner 2000 bis März 2003 war der Bw auf Baustellen in folgenden Orten eingesetzt: St. Pölten, Amstetten, Pernhofen, Loosdorf und Unterradlberg.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 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.

In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof erkannt, 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 und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange 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 insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehepartners haben (vgl. für viele VwGH 26.07.2007, 2006/15/0047). Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038). Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083; VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037, mwN).

Im Sinne dieser Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes spricht auch der BFH aus, entscheidend sei, dass die **BEGRÜNDUNG** des zweiten Haushaltes (am Arbeitsort) beruflich veranlasst ist (vgl. die bei Schmidt, EStG14, § 9 Anm 147, zitierten Urteile; VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

2. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bw lebte gemeinsam mit seiner Ehefrau seit 14.02.1994 bis 09.09.2003 in Wien, S-Gasse. An dieser Adresse lebten auch deren gemeinsamen Kinder G (geb. 1994) bis September 2001, I (geb. 1997) bis 09.09.2003 und J (geb. 2001) bis 18.03.2004. G kehrte bereits im Jahr 2001 nach Kroatien zurück; im Oktober 2003 folgten die Ehefrau des Bw und ihr gemeinsamer Sohn I und zuletzt der jüngste Sohn J im März/April 2004. Im März 2004 verlegte der Bw seinen im Inland gelegenen Hauptwohnsitz von Wien nach S. Auch seinen PKW meldete er auf die neue Adresse im Bezirk um. Die Ehefrau und die drei Kinder kehrten nach Kroatien zurück, nach Beendigung des Dienstverhältnisses per 05.07.2006 (FA-Akt, Bl. 8) folgte schließlich auch der Bw nach Kroatien. Die Rückkehr der Gattin des Bw und der gemeinsamen Kinder erfolgte, weil in Kroatien der Familienwohnsitz etabliert worden ist.

Vom Jahr 1994 bis zum 31.08.2003 wurden vom Bw nie Kosten für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung geltend gemacht. Für die Jahre 2001 bis 2005 hat der Bw von seiner Arbeitgeberin weiters keine Kostenersatzes für Heimfahrten nach Kroatien erhalten (FA-Akt, Bl. 26), sondern ausschließlich Nächtigungsgelder für Übernachtungen im Raum der Einsatzorte, für die der Bw selbst Sorge zu tragen hatte. Die Einsatzregion des Bw hat sich in

den Jahren 2000 bis zum Ende des Dienstverhältnisses nicht geändert. Der einzige Einsatzort, der dem neuen Wohnsitz im Bezirk Deutschlandsberg entspricht, ist Leoben für nur 12 Tage.

3. rechtliche Beurteilung:

Wie dem obigen dargestellten Begriff einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung zu entnehmen, ist dafür erforderlich, dass es einen Familienwohnsitz gibt, von dem aus beruflichen Gründen bzw. beruflicher Veranlassung zunächst in entsprechender Entfernung ein zweiter Wohnsitz, nämlich der Wohnsitz am Beschäftigungsort begründet wird. Der unter Punkt 2 festgestellte Sachverhalt ist jedoch völlig anders zu beurteilen. Im gegenständlichen Fall wurde aber vom Familienwohnsitz in Wien, S-Gasse, der Familienwohnsitz nach Kroatien, Z, verlegt und nur durch diesen Schritt sind in der Folge die Familienheimfahrten notwendig geworden. Der Bw spricht in der Berufung selbst von „ETABLIERUNG eines FAMILIENWOHNSITZES in meinem Heimatstaat“. Da aber der Familienwohnsitz zuvor in Wien bestanden hat, ist die zutreffende Beschreibung dieses Vorgangs nicht die Etablierung, was mit Begründung gleichzusetzen wäre, sondern die Wegverlegung des Familienwohnsitzes. Bereits in den angefochtenen Bescheiden wurde festgestellt, dass der Familienwohnsitz in Wien gelegen ist. Dem ist der Bw in seiner Berufung und den weiteren im Berufungsverfahren eingebrachten Schriftsätzen nicht entgegen getreten. Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes ist, ja kann niemals beruflich veranlasst sein. In der Folge verlegte der Bw weiters seinen inländischen Wohnsitz in den Süden Österreichs, obgleich sich seine Einsatzregion im Vergleich zu den Vorjahren nicht verändert hat. Der 12-tägige Einsatz in Leoben ist als einmaliger Ausreißer anzusehen, der an der Stabilität der Einsatzregion keinen Zweifel offen lässt.

Im gegenständlichen Fall liegen in Wahrheit zwei aneinander gefügte doppelte Haushaltsführungen vor. Zum einen die inländische infolge des ständigen Wechsels der Arbeitsstätte, die dem Bw jedoch keine Kosten verursacht hat, weil er Trennungsgelder erhalten hat. Diese inländische doppelte Haushaltsführung bestand zwischen dem Familienwohnsitz in Wien, S-Gasse, und dem jeweiligen außerhalb gelegenen Beschäftigungsort. Diese inländische doppelte Haushaltsführung bestand bis zum Ende des Dienstverhältnisses in leicht veränderter Art und Weise fort, indem der Hauptwohnsitz des Bw nach S verlegt wurde. Der in der Berufung erhobene Einwand, Erlass des BMF vom 12.11.2004, geht ins Leere, weil darin ein Sachverhalt geregelt ist, der gegenständlich nicht der Werbungskosten verursachende Sachverhalt ist. Abgesehen davon ist ein Erlass mangels Gesetzescharakter keine für einen unabhängigen Rechtsprechungskörper wie dem UFS verbindliche Rechtsquelle.

Indem nun im September 2003 in Kroatien der Familienwohnsitz etabliert worden ist, fügt sich zur inländischen doppelten Haushaltsführung eine zweite doppelte Haushaltsführung, die die in Streit stehenden Kosten verursacht, hinzu, der aber die Wegverlegung des Familienwohnsitzes zu Grunde liegt.

Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinne liegt hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (vgl. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083; VwGH 14.9.1993, 92/15/0054 und VwGH 28.03.2000, 96/14/0177, mwN).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. September 2010