



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist bosnischer Staatsbürger und im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. Für das Kalenderjahr 2004 nahm das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung erklärungsgemäß vor. In der dagegen eingebrachten Berufung machte der Bw. Heimfahrten zu seiner in Bosnien lebenden Familie in der Höhe von € 1.360,- (17 Fahrten zu jeweils € 80,-), Mietkosten für doppelte Haushaltsführung in der Höhe von € 1.482,48 sowie eine pauschale Abgeltung der Unterhaltsleistungen für sein in Bosnien lebendes minderjähriges Kind D. geltend.

In Beantwortung eines entsprechenden Vorhaltes teilte der Bw. mit Schriftsatz vom 19. 7. 2005 ergänzend mit, dass seine Ehegattin nicht nach Österreich verzogen sei, weil am Familienwohnsitz in Bosnien noch ein minderjähriges, schulpflichtiges Kind (D., geboren am 20. 3. 1989) lebe.

Das Finanzamt gab der Berufung dahingehend teilweise statt, als es pauschalierte Unterhaltskosten in der Höhe von € 600,- als außergewöhnliche Belastung anerkannte. Darüber hinaus versagte es den geltend gemachten Kosten betreffend Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung die steuerliche Anerkennung. Der Bw. lebe bereits seit 1990 in Österreich. Die Übersiedlung mit einem (Klein)Kind nach Österreich sei durchaus zumutbar. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Bosnien sei deshalb privat veranlasst.

Daraufhin wurde die Entscheidung über die Berufung durch den UFS beantragt. Die Ehegattin des Bw. habe sich am Familienwohnsitz in Bosnien nicht nur der Erziehung des minderjährigen Kindes gewidmet, sondern auch den landwirtschaftlichen Besitz für die Dauer der beschäftigungsbedingten Abwesenheit des Bw. bewirtschaftet.

Daraufhin wurde der Bw. aufgefordert folgende Unterlagen vorzulegen:

- 1) Fahrtenbuch bzw. Auflistung sämtlicher Heimfahrten
- 2) Mietvertrag
- 3) Beschreibung und Nachweis des Umfanges der Landwirtschaft
- 4) Einkommensteuerbescheide sowie Einnahmen/Ausgabenrechnung zu Pkt 3)
- 5) Auszug aus dem Grundbuch

Mit Schriftsatz vom 27. 10. 2005 teilte der Bw. mit, dass er über ein Fahrtenbuch bzw. eine schriftliche Auflistung der Familienheimfahrten nicht verfüge und wie schon im Jahre 2003 um Berücksichtigung von Familienheimfahrten in der Höhe von € 1.360,- (17 Fahrten zu je € 80,-) ersuche. Hinsichtlich des Mietvertrages sowie der Kontoauszüge betreffend Mietzahlungen werde auf die für das Kalenderjahr 2003 vorgelegten Unterlagen verwiesen.

Der Bw. reichte auch eine Grundbuchsbescheinigung seiner in Bosnien gelegenen Landwirtschaft nach.

Weiters teilte der Bw. mit, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht nur wegen eines minderjährigen Kindes, sondern insbesondere wegen der Pflegebedürftigkeit der alten und schwer kranken Mutter des Bw., die in seinem Haushalt in Bosnien lebe und von seiner Ehegattin gepflegt werde, nicht zumutbar sei. Damit in Zusammenhang legte der Bw. drei Entlassungsbriefe aus dem Krankenhaus, eine Pflegebescheinigung sowie eine Familienstandsbescheinigung, jeweils mit Übersetzung, vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Unterhaltsleistungen für minderjährige Kinder

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.
- 5 (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder-oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 4. Dezember 2001, B2366/00, wird angeführt, dass der Gesetzgeber der verfassungsrechtlichen Pflicht zur steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltslasten auch dann gerecht wird, wenn er hiefür nicht den Weg der Gewährung von Transferzahlungen wählt, sondern die Berücksichtigung im Wege des Steuerrechts ermöglicht. Ein solcher Weg ist aber nach der geltenden Rechtslage nicht schlechthin versperrt. 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. § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 steht dem nicht entgegen, weil diese Vorschrift auch bloß als Aussage über das Ausmaß der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für die vorstehend geregelten Fallgruppen interpretiert werden kann. Für diese Deutung spricht auch die Verfassungsbestimmung des § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988, derzufolge Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, grundsätzlich weder im Wege von Absetzbeträgen noch im Wege einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen sind.

Aus den Ausführungen des Verfassungsgerichtshoferkenntnisses ergibt sich, dass Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende Kinder nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 berücksichtigt werden können. Für die steuerliche Berücksichtigung ist daher zu unterscheiden, ob die Unterhaltsleistungen an minderjährige-oder an volljährige Kinder erbracht werden. Wann die Volljährigkeit eintritt, richtet sich nach der jeweiligen Staatsangehörigkeit des unterhaltberechtigten Kindes (vgl. § 9 Abs. 1 IPRG BGBL. Nr. 304/1978).

Das Volljährigkeitsalter in Bosnien liegt sowohl bei Männern als auch bei Frauen bei 18 Jahren.

In Entsprechung der Verwaltungspraxis kann die Höhe des steuerlich anzuerkennenden Unterhaltes mit € 50,- je Monat und Kind geschätzt werden, wobei die Existenz des Kindes durch geeignete Unterlagen wie Schulbestätigungen oder Bestätigungen der jeweiligen Wohnortgemeinde nachzuweisen sind.

Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass das im (bosnischen) Haushalt des Bw. lebende Kind D. am 20. 3. 1989 geboren wurde. In Entsprechung des oben Gesagten steht somit für dieses Kind die pauschale Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen in der Höhe von € 600,- für den gesamten Streitzeitraum zu.

Der Berufung auf steuerliche Zuerkennung von Unterhaltsleistungen war - wie vom Finanzamt bereits im Rahmen der Berufungsvorentscheidung zugestanden - Folge zu geben.

2) Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort und Familienwohnsitz nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c angeführten Betrag (S 28.800,- bzw. ab dem Veranlagungszeitraum 2002 € 2.100,-) übersteigen.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, 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 der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegen nach ständiger Rechtsprechung nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch etwa in der Erwerbstätigkeit der Ehegattin sowie in der erforderlichen Pflege naher Angehöriger (VwGH vom 27. Mai 2003, Zl. 2001/14/0121) liegen 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 (VwGH vom 3. August 2004, Zl. 2000/13/0083 sowie vom 15. 11. 2005, Zl. 2005/14/0039).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob einem Arbeitnehmer zuzumuten ist, seinen Wohnsitz in den Nahbereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen, nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Dabei ist die Abgabenbehörde nicht verpflichtet, die behauptete Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung unter Gesichtspunkten zu prüfen, die der Abgabepflichtige trotz gebotener Gelegenheit nicht vorgetragen hat (VwGH vom 15. 11. 2005, Zl. 2005/11/15).

Der Bw. begründete seine Familienheimfahrten zunächst damit, dass an seinem Familienwohnsitz in Bosnien neben seiner Ehegattin auch noch ein minderjähriges schulpflichtiges Kind lebe.

Dieser Einwand vermag gegenständlich nicht zu überzeugen. Der Bw. - seit Dezember 1983 verheiratet - ist am 6. September 1990 nach Österreich eingereist. Seit diesem Zeitpunkt verfügt er im Inland über einen Wohnsitz und geht hier einer Beschäftigung nach. Er hat somit eine doppelte Haushaltsführung nicht nur vorübergehend, sondern auf Dauer angelegt. Laut den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen erzielte er im Jahre 2004 Bruttoeinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von € 21.121,- und in den dem Streitjahr vorgelagerten Kalenderjahren 2003 und 2002 Bruttoeinkünfte in der Höhe von € 20.554,- bzw. € 20.284,-.

Es wird nicht bestritten, dass die Lebenshaltungskosten in Bosnien wesentlich geringer sind als in Österreich. Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Einkommenslage des Bw. erachtet der UFS den Zuzug seiner Familie jedoch bereits vor dem Streitzeitraum als (wirtschaftlich) zumutbar, wobei zu beachten ist, dass dadurch wesentliche Kosten wie eben doppelte Haushaltsführung oder Familienheimfahrten weggefallen wären.

Allein der Umstand, dass der Bw. im Streitzeitraum für das minderjährige Kind D. unterhaltspflichtig ist - die Tochter Dj., geboren am 16. 9. 1984, war im Streitzeitraum bereits großjährig - , vermag für seinen Standpunkt nichts zu gewinnen, ist doch eine private (und nicht berufliche) Veranlassung für eine doppelte Haushaltsführung zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige den Familienwohnsitz deswegen beibehält, weil seine Kinder dort die Schule besuchen.

Der Zuzug aus Drittstaaten nach Österreich setzt eine Niederlassungsbewilligung nach dem Fremdenengesetz voraus. Ehegatten und minderjährige unverheiratete Kinder solcher Fremder, die sich in Österreich auf Dauer rechtmäßig niedergelassen haben, steht grundsätzlich ein Anspruch auf eine Erstniederlassungsbewilligung zu (§ 20 Abs. 1 Fremdenengesetz). Aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, dass der Bw. Maßnahmen in diese Richtung gesetzt hätte. Dies vor dem Hintergrund, dass er bereits im Jahre 1990 nach Österreich zuzog und zu diesem Zeitpunkt schon verheiratet war (15. 12. 1983).

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den UFS brachte der Bw. weiters vor, dass seine Ehegattin „für die Dauer der beschäftigungsbedingten Abwesenheit in Österreich den landwirtschaftlichen Besitz in Bosnien zu bewirtschaften habe“.

Wie bereits eingangs dargelegt muss es sich dabei jedoch um Tätigkeiten von erheblichem objektiven Gewicht handeln. Davon kann gegenständlich nicht die Rede sein, umfasst der landwirtschaftliche Besitz des Bw. doch lediglich eine Fläche von ungefähr 46 Ar (4.600 m²). Die daraus resultierenden Einkünfte ermittelte das zuständige (bosnische) Gemeindeamt mit BAM 179,44, da sind € 91,74.

Im Rahmen der Berufung verweist der Bw. auch auf die „Pflegebedürftigkeit seiner sehr alten und schwer kranken Mutter, die in seinem Haushalt in Bosnien lebe und von seiner Ehegattin gepflegt werden müsse“.

Insoweit fällt auf, dass dieser Einwand weder im erstinstanzlichen Berufungsverfahren noch im Vorlageantrag, sondern erstmalig in einem Nachtrag zum Vorlageantrag (!) vorgebracht wurde. Damit im Zusammenhang legte der Bw. seine Mutter (geboren am 7. 8. 1932) betreffend drei Schreiben des medizinischen Zentrums in B. vor, welche für die Zeiträume vom 26. 3. 1994 bis 12. 4. 1994, vom 13. 4. 1998 bis 27. 4. 1998 sowie vom 22. 4. 2000 bis 9. 5. 2000 Krankenhausaufenthalte bestätigen. Diesen Bestätigungen können aber nur sehr allgemein gehaltene Symptombeschreibungen wie erhöhter Blutdruck, Herzschmerzen, Kopfschmerzen und Nervenleiden, somit typische Zivilisationserscheinungen, und keine Diagnosen entnommen werden. Weiters wird auf eine Gallenblasenoperation (1994) sowie auf kleine Nierensteine (links) verwiesen. Auf eine Pflegebedürftigkeit kann daraus nicht geschlossen werden. Davon ist auch in den in Rede stehenden Krankenhausbestätigungen nicht die Rede. Eine solche Pflegebedürftigkeit kann auch nicht der Bescheinigung des Gemeindeamtes K., worin mitgeteilt wird, dass sich die Ehegattin des Bw. um dessen Mutter kümmere und diese versorge, entnommen werden. Davon abgesehen ist es auch nicht Aufgabe eines Gemeindeamtes über den Pflegegrad von Personen zu befinden.

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass gegenständlich keine Gründe vorliegen, welche die Verlegung des Familienwohnsitzes ins Inland als unzumutbar erscheinen ließen. Somit sind aber die Kosten der auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung und damit verbunden die Aufwendungen für Familienheimfahrten steuerlich nicht als Werbungskosten absetzbar, sondern den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben des § 20 EStG zuzuordnen. Als Werbungskosten gelangt folglich nur der Pauschbetrag in der Höhe von € 132,- zum Ansatz.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 war daher im Sinne der Berufungsvorentscheidung teilweise stattzugeben.

Salzburg, am 13. Dezember 2006