



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Dr. Maria-Luise Wohlmayr, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Einkommensteuer 2003 und Einkommensteuervorauszahlung 2005 nach der am 21. Juni 2006 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- 2) Die Berufung betreffend den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als Physiotherapeut. Er ist belgischer Staatsbürger und hatte seinen Tätigkeitsort im Streitzeitraum in Österreich.

In seiner Einkommensteuererklärung für 2003 beantragte er u.a. Betriebsausgaben aus dem Titel Familienheimfahrten in Höhe von € 2.100,-. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2003 erfolgte mit Bescheid des Finanzamtes vom 30. März 2005 erklärungsgemäß.

Dagegen erhab der Bw. das Rechtsmittel der Berufung, legte gleichzeitig eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 2003 vor und beantragte Familienheimfahrten in der Höhe von € 11.763,07 mit der Begründung, in dieser Höhe seien die Kosten tatsächlich angefallen. Bisher seien lediglich Familienheimfahrten im Ausmaß des höchsten Pendlerpauschales, nämlich € 2.100,- beantragt und gewährt worden. Der Bw. sei 58 Jahre alt und in seinem Heimatland Belgien auf Grund geänderter Sozialpolitik arbeitslos geworden. Als Familienvater sei er für eine Person unterhaltpflichtig. In seinem Heimatland bestehe keine Möglichkeit, in seinem erlernten Beruf bis zu seiner Pensionierung in einigen Jahren erwerbstätig zu sein. Diese Möglichkeit sei ihm in Österreich eröffnet worden, allerdings mit dem gravierenden Nachteil, getrennt von seiner Familie und in einem bescheidenen Quartier wohnen zu müssen. Kosten für Familienheimfahrten seien Kosten, die nur deshalb entstünden, weil die Erwirtschaftung der Einkünfte bzw. deren Einsatzort in relativer Entfernung zu jenem Ort sei, der für den Bw. den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilde. Für den Bw. sei der Standort Österreich ausschließlich beruflich bedingt, daher seien die Fahrten zwischen Belgien und Österreich nur betrieblich veranlasst. Diese Aufwendungen seien als Betriebsausgaben zu qualifizieren und könnten daher keiner Deckelung mit dem höchsten Pendlerpauschale unterliegen. Eine private Veranlassung des Standortes Österreich sei gänzlich auszuschließen.

In der Zwischenzeit fand über den Betrieb des Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung statt, in deren Zuge ebenfalls der Antrag auf Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten der Familienheimfahrten gestellt wurde. Die Prüferin traf die Feststellungen, dass der Bw. verheiratet ist, dass seine Gattin in Belgien lebt und dort auch berufstätig ist. Weiters wurden Kosten der doppelten Haushaltsführung des Bw. in Österreich in Höhe von € 2.610,- (Miete, Betriebskosten) festgestellt und anerkannt. Die Kosten der Familienheimfahrten wurden von der Betriebsprüfung mit € 2.100,- festgesetzt.

Mit Berufungvorentscheidung berücksichtigte das Finanzamt die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen und wies das Berufungsbegehren des Bw. ab.

Dagegen richtet sich der Antrag des Bw. auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat. Als ergänzende Begründung führte der Bw. an:

Die Begrenzung der Reisekosten im Zusammenhang mit Familienheimfahrten aus Anlass einer beruflich erzwungenen doppelten Haushaltsführung sei eine willkürliche innerstaatliche Maßnahme, die der in den EU-Verträgen vereinbarten Niederlassungsfreiheit widerspreche.

Der Bw. habe die maximale Höchstgrenze der Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht voll ausgeschöpft, wohl aber bei den Familienheimfahrten den ihm zugestandenen Höchstbetrag bei weitem überschritten. Dies betrachte der Bw. als unzulässige Einmischung in

die Privatsphäre, denn es müsse einem Steuerpflichtigen unbenommen bleiben, wie er das durch Gesetz vorgegebene Potential an steuerlichen Absetzungsmöglichkeiten nutze, das sich zusammensetze aus den Kosten Pauschale für Familienheimfahrten und Pauschale für doppelte Haushaltsführung. Der Steuerpflichtige müsse die Wahl haben, ob er lieber am Arbeitsort komfortabel und somit teurer wohne oder ob er lieber öfter Familienheimfahrten unternehme oder unternehmen müsse. Daher müsste im Rahmen der innerstaatlichen Steuergesetzgebung die Möglichkeit bestehen, bei Überschreiten der einen oder anderen Höchstgrenze bis zum Ausmaß der Gesamtsumme dieser beiden Höchstgrenzen entsprechend wechselseitigen Gebrauch zu machen. Es könne nicht angehen, dass staatliche steuerliche Lenkungsmaßnahmen so missinterpretiert würden, dass dadurch die Privatsphäre des Einzelnen beeinflusst werde.

Der Bw. erhob weiters auch Berufung gegen den Bescheid vom 28. Juni 2005 über die Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2005 mit der gleichen Begründung und beantragte ebenfalls eine Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat. Diese Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid legte das Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn der Doppelwohnsitz beruflich bedingt ist (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171). Dies setzt voraus, dass der Familienwohnsitz so weit von der Arbeitsstelle entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung ist niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange 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 (Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer – Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6 TZ 3).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtfertigen steuerlich relevante Einkünfte des anderen Ehegatten am Familienwohnsitz, die bei dessen Verlegung

verloren gingen, eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung (zB VwGH 24.4.1996, 96/15/0006). Ebenso ist eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung über einen relativ längeren Zeitraum anzuerkennen, wenn die auswärtige Tätigkeit von vornherein befristet ist (VwGH 3.3.1992, 88/14/0081). Von einer Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung geht der Verwaltungsgerichtshof auch dann aus, wenn der Steuerpflichtige schon 60 Jahre alt ist und nicht länger als bis 65 berufstätig sein wird (26.11.1996, 95/14/0124).

Im gegenständlichen Fall wurde der Bw. im Alter von 56 Jahren in seinem Heimatland arbeitslos und fand in Österreich einen neuen Tätigkeitsort. Seine Erwerbstätigkeit in Österreich ist also von vornherein befristet auf die wenigen Jahre bis zu seinem Pensionsantritt. Darüberhinaus ist seine Gattin in Belgien als Lehrerin berufstätig. Der Berufungssenat geht daher von der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus. Es können somit die Kosten für die doppelte Haushaltsführung dem Grunde nach als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Bei einem berufsbedingten Doppelwohnsitz sind auch die Kosten für Familienheimfahrten abzugsfähig. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG dürfen jedoch 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. Diese Regelung normiert also eine betragsmäßige Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Familienheimfahrten mit dem Betrag des höchsten Pendlerpauschales. Die Begrenzung der Höhe nach gilt bei betrieblichen und bei außerbetrieblichen Einkünften; weiters gilt sie für Familienheimfahrten von in- und ausländischen Arbeitsorten (Doralt, EStG- Kommentar, § 20 TZ 104/12).

Der Bw. sieht in der betragsmäßigen Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Familienheimfahrten eine willkürliche innerstaatliche Maßnahme, die der in den EU-Verträgen vereinbarten Niederlassungsfreiheit widerspreche.

Diesem Argument vermag der Berufungssenat nicht zu folgen. Die Niederlassungsfreiheit gibt natürlichen und juristischen Personen das Recht, in einem anderen Mitgliedstaat als ihrem Heimatstaat eine dauernde selbständige Tätigkeit zu den gleichen Bedingungen wie Inländer auszuüben (Diskriminierungsverbot, Art. 43 Abs. 2 EGV; siehe Streinz, Europarecht, TZ 754). Die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG trifft jeden in Österreich Steuerpflichtigen, der seinen Familienwohnsitz in unüblicher Entfernung vom Arbeitsplatz beibehält und stellt daher keine Diskriminierung von Bürgern anderer Mitgliedstaaten dar. Die Niederlassungsfreiheit kann nach Ansicht des Berufungssenates nicht so verstanden werden, dass sie den Anspruch beinhaltet, die damit verbundenen Kosten könnten automatisch auf die Allgemeinheit abgewälzt werden.

Der Bw. vertritt weiters den Standpunkt, es müsse ihm unbenommen bleiben, wie er das vom Gesetz vorgegebene Potential an steuerlichen Absetzungsmöglichkeiten nutze. Da er die maximale Höchstgrenze der Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht ausgeschöpft habe, müsste er daher höhere Kosten für Familienheimfahrten absetzen können.

Dazu vertritt der Berufungssenat folgende Auffassung:

Die betragsmäßige Beschränkung der Kosten von (steuerlich anzuerkennenden) Familienheimfahrten ist im Gesetz, nämlich in § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG normiert. An Gesetzesbestimmungen ist die gesamte staatliche Verwaltung gebunden (Art. 18 B-VG). Die vom Berufungswerber angesprochene Höchstgrenze der Kosten der doppelten Haushaltsführung entstammt den Lohnsteuerrichtlinien, welche kein Gesetz darstellen und daher keine für den Unabhängigen Finanzsenat maßgebliche Rechtsquelle sind. Darüberhinaus scheint der Bw. aber auch die Aussage der Lohnsteuerrichtlinien zu erkennen. Die angesprochene Höchstgrenze kommt nur dann zum Tragen, wenn Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung (Hotelzimmer) in mindestens eben dieser Höhe vorliegen. Höhere Aufwendungen sollen nicht mehr anzuerkennen sein. Die Möglichkeit der Anerkennung von Aufwendungen, die in dieser Höhe gar nicht getätigten wurden, wird dadurch nicht eröffnet.

Die vom Bw. intendierte Vorgangsweise findet gemäß den obigen Ausführungen im Gesetz keine Deckung, sodass dem Berufungsbegehren nicht Folge geleistet werden kann.

Aus diesen Gründen war der Einkommensteuerbescheid für 2003 abzuändern und die Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid für 2005 als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 21. Juni 2006

Beilage: 1 Berechnungsblatt