



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A., B., vom 15. März 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 (Arbeitnehmerveranlagung) des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 15. Februar 2007 entschieden:

S p r u c h :

Der Berufung wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) ist ungarischer Staatsbürger und hat den Familienwohnsitz gemeinsam mit seiner Frau, C. und ihren beiden Kindern, D., XX..2004 geb. und E. XX.XX., 1985 geb., in Ungarn, F.. Für beide Kinder bestand im Jahr 2006 Anspruch (bzw. Teilanspruch) auf österreichische Familienbeihilfe und es wurde dieser Anspruch auch geltend gemacht.

Der Bw. steht seit mehreren Jahren bei einem Bauunternehmen in Österreich in nichtselbständiger Beschäftigung. Er hat am Firmensitz dieses Unternehmens, wo sich auch die Arbeitsstätte des Bw. befindet, eine 30m² große Mietwohnung zu seiner alleinigen Verfügung. Für fallweise Besuche und Besorgungen wurde diese Unterkunft auch von seiner Ehegattin mitbenützt.

Seine Ehegattin stand von August 2002 bis Jänner 2007 in einem Dienstverhältnis bei der Fa. G. in Ungarn. Auf Grund der Geburt des zweiten Kindes (D.) war sie für drei Jahre in Karenzurlaub. Im Jahr 2006 erhielt sie Kinderpflegegeld und Kinderbetreuungsgeld der ungarischen Krankenkasse und des Schatzamtes in Höhe von 404.568,-- Forint. Das sind bei einem Wechselkurs des Jahres 2006 von 264,11 € 1.532,--.

Seit Dezember 2006 ist die Ehegattin des Bw. im Ausmaß von 40 Wochenstunden bei der Firma K. in Budapest angestellt. Ihr Jahresnettoeinkommen betrug 2007 1.375.249,-- Forint und 2008 1.289.040,-- Forint (das sind rund € 5.500 und € 5.150).

In der Arbeitnehmerveranlagung 2006 beanspruchte der Bw. den Alleinverdienerabsetzbetrag (AVAB) sowie Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung (€ 1.020) und Familienheimfahrten (€ 2.664).

Im Einkommensteuerbescheid vom 15.2.2007 wurde der AVAB sowie die Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung nicht anerkannt, weil die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen würden und der Bw. schon länger als zwei Jahre in Österreich beschäftigt sei, sodass auch keine vorübergehende doppelte Haushaltsführung mehr in Betracht käme. Da zwar der Bw. - jedoch nicht seine Ehegattin - in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei, seien die Voraussetzungen für den AVAB ebenfalls nicht erfüllt.

In der form- und fristgerechten Berufung begehrt der Bw. mit folgender Begründung erklärungsgemäße Veranlagung: „Meine Frau arbeitete bis Anfang 2004 vollbeschäftigt bei der Fa. G. in Ungarn und erzielte damit einen relevanten Teil unseres Familieneinkommens. Ab der Geburt von D. im Jänner 2004 war ihr Dienstverhältnis für drei Jahre karenziert. An Stelle des Arbeitslohnes erhielt sie staatliches Kindergeld, wie schon von mir dargelegt. Seit Dezember 2006 ist meine Frau wieder vollbeschäftigt und verdiente damit in den Folgejahren wieder einen relevanten Teil unseres Familieneinkommens.

Für die Zweitwohnung, die sich direkt an meiner Arbeitsstätte in Österreich befindet, bezahle ich im Durchschnitt € 85 im Monat. Meistens fuhr ich an den Wochenenden (Freitags oder Samstags) von meiner Arbeitsstätte in H. zu dem Familienwohnsitz nach I.. Die einfache Fahrtstrecke beträgt 301 km. Sonntag abends oder montags in der Früh fuhr ich wieder vom Familienwohnsitz zurück zur Arbeitsstätte. Im Jahr 2006 habe ich 24-mal diese Wegstrecke zurückgelegt, das sind insgesamt 14.443 km. Die Ausgaben hierfür betrugen - nach dem amtlichen Kilometergeld - € 5.142.

Da ich verheiratet bin und meine Frau in Ungarn über ein, für unseren Haushalt wesentliches, Einkommen verfügt, war die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht zumutbar und waren die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung erfüllt.

Nachdem der Vorhalt des Finanzamtes vom 29.3.2007 zur Vorlage einer Jahreslohnbestätigung 2004 unbeantwortet blieb, wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24.8.2007 mit der Begründung abgewiesen, dass die erforderlichen Unterlagen nicht vorgelegt worden seien. Gegen die Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. fristgerecht einen Vorlageantrag (24.9.2007) ein.

In nachfolgenden Eingaben erläuterte der Bw. die Einkommensverhältnisse seiner Ehegattin und legte für die Jahre 2006, 2007 und 2008 amtliche Einkommensnachweise vor.

Der vorstehende Sachverhalt wurde auf Grundlage des erstinstanzlichen Verwaltungsaktes, den Ausführungen und übermittelten Unterlagen des Bw. im Rechtsmittelverfahren sowie dem Ergebnis der ergänzenden Erhebungen des UFS getroffen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist der Anspruch auf den AVAB im Hinblick auf die in Ungarn wohnhafte Ehegattin und die in Ungarn wohnhaften Kinder sowie Werbungskosten für die Unterkunft am Tätigkeitsort in Österreich und für die Ausgaben der Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz und der Zweitwohnung an der Arbeitsstätte des Bw.

1. Alleinverdienerabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

ohne Kind 364 Euro,
bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro,
bei zwei Kindern (§ 106 Abs. 1) 669 Euro.

Dieser Betrag erhöht sich für das dritte und jedes weitere Kind (§ 106 Abs. 1) um jeweils 220 Euro jährlich. Alleinverdienende sind Steuerpflichtige, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten nicht dauernd getrennt leben. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten nicht erforderlich. Alleinverdienende sind auch Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer anderen Partnerschaft leben. Voraussetzung ist, dass der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) bei mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) Einkünfte von höchstens 6 000 Euro jährlich, sonst Einkünfte von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10 und 11 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe)Partner die Voraussetzungen im Sinne der

vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem weiblichen (Ehe)Partner zu, ausgenommen der Haushalt wird überwiegend vom männlichen (Ehe)Partner geführt.

Zu der Streitfrage vertreten die Lohnsteuerrichtlinien 2002 in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des UFS folgende Auffassung (LStR 2002 Tz 772b und 772c sowie 771c):

Das Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht des (Ehe)Partners des Alleinverdieners kann auch durch einen abgeleiteten Wohnsitz erfüllt werden.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht daher in diesen Fällen zu, wenn

der (Ehe)Partner diese Wohnung in Österreich auch tatsächlich benützt und damit unbeschränkt steuerpflichtig ist und

ein Einkommensnachweis über die Einkünfte des (Ehe)Partners der ausländischen Steuerbehörde vorliegt, aus dem hervorgeht, dass der Grenzbetrag nicht überschritten wird.

Bei (Ehe)Partnern aus Drittstaaten kann ein abgeleiteter Wohnsitz nicht angenommen werden, sondern es bedarf eines Aufenthaltstitels. Nur wenn eine entsprechende Aufenthaltsgenehmigung vorliegt, ist die unbeschränkte Steuerpflicht auf Grund eines abgeleiteten Wohnsitzes möglich.

Kann ein Steuerpflichtiger nur deshalb nicht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 zur unbeschränkten Steuerpflicht optieren, weil er bereits auf Grund seines Wohnsitzes oder seines gewöhnlichen Aufenthaltes unbeschränkt steuerpflichtig ist, steht ihm der Alleinverdienerabsetzbetrag zu, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

Der Steuerpflichtige erfüllt die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 7 und Rz 8) mit Ausnahme des fehlenden inländischen Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes.

Der Nachweis der Auslandseinkünfte ist durch eine Bescheinigung der ausländischen Abgabenbehörde (Formular E9 - Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums) zu erbringen.

Es ist ein Einkommensnachweis über die Einkünfte des (Ehe-)Partners der ausländischen Steuerbehörde vorzulegen, aus dem hervorgeht, dass der Grenzbetrag nicht überschritten wird.

Damit erfolgt eine Gleichstellung von unbeschränkt steuerpflichtigen Alleinverdienern mit jenen, die die Voraussetzungen einer Option gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 erfüllen.

Der Kinderzuschlag zum Alleinverdienerabsetzbetrag steht dann zu, wenn ein Anspruch auf den österreichischen Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988 für mehr als sechs Monate besteht. Es ist für den Kinderzuschlag ausreichend, wenn ein Anspruch auf österreichische Familienbeihilfe dem Grunde nach besteht (zB bei Überlagerung des Familienbeihilfenanspruches auf Grund einer zwischenstaatlichen Regelung).

Da sich die Ehegattin des Bw. fallweise am Zweitwohnsitz in Österreich aufgehalten hat und ihre unter dem Grenzbetrag gelegenen Einkünfte im Jahr 2006 durch Nachweis der ungarischen Abgabenbehörde belegt sind, waren auf Grundlage der dargestellten Rechtsauffassung die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages erfüllt.

Da für die beiden Kinder im Jahr 2006 ein österreichischer Familienbeihilfenanspruch bestand, war auch der Kinderzuschlag zum AVAB für zwei Kinder im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 – somit ein AVAB in Höhe von € 669 zu berücksichtigen.

2. Doppelte Haushaltsführung

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 Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder

die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder

die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein.

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200 Euro jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.4.1996, 96/15/0006; VwGH 17.2.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

Betragen die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens 2.200 Euro, machen sie jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus, kommt den Einkünften des (Ehe)Partners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken kann.

Bei ausländischem Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz. Wohl aber kann ein wesentlicher Kaufkraftunterschied oder die Bewirtschaftung einer eigenen - wenn auch kleinen und nur der eigenen Selbstversorgung dienenden - Landwirtschaft dazu führen, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar ist (UFS 07.07.2006, RV/0440-G/04).

Die Frage der Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist für jedes Veranlagungsjahr gesondert zu beurteilen.

In der anzustellenden Jahresbetrachtung zeigt sich, dass bis zum Jahr 2003 und ab dem Jahr 2007 auf Grund der Vollbeschäftigung der Ehegattin im Nahbereich des ungarischen Familienwohnsitzes die Voraussetzungen einer auf Dauer angelegten Haushaltsführung erfüllt waren. In den Jahren 2004, 2005 und 2006 war die Ehegattin in Karenzurlaub, sodass während dieser Zeit eines aufrechten Dienstverhältnisses bei der Fa. G. ihre Arbeitspflicht und ihr Entgeltanspruch ruhte. Ihre währenddessen erzielten staatlichen Ersatzeinkünfte im Sinne des § 3 Abs. 1 EStG 1988 betrugen weniger als € 2.200 oder ein Zehntel der Einkünfte des

Bw. und waren somit für die Begründung eines beruflich veranlassten Doppelhaushaltes zu gering.

Relevante private Umstände der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes (z.B. ständig wechselnde Arbeitsstätte, befristete Tätigkeit in Österreich, fremdenrechtliche Hindernisse, im gemeinsamen Haushalt lebende pflegebedürftige Angehörige oder andere haushaltszugehörige Familienmitglieder wegen denen eine Übersiedlung unzumutbar ist) wurden nicht geltend gemacht.

Wenn während eines Karenzurlaubes – wie hier in den Jahren 2004 bis 2006 - die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht gegeben sind, so ist in einem zweiten Gedankenschritt zu prüfen, ob die Kriterien einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung erfüllt sind.

Wie bereits dargelegt, waren auf Grund der Beschäftigungs- und Einkommensverhältnisse der Gattin in den Jahren bis 2004 und ab dem Jahr 2007 die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung erfüllt. Zu bedenken ist, dass während des dreijährigen Karenzurlaubes ein aufrechtes Dienstverhältnis bestand und nur die wechselseitigen Leistungspflichten ruhten. Der Bw. konnte davon ausgehen, dass seine Frau nach Beendigung der Kinderkarenz wieder die Erwerbstätigkeit fortsetzt und relevante Einkünften am Familienwohnsitz erzielen wird.

Dies ist in der Folge dann auch so geschehen. Wobei die Ehegattin vorzeitig, ein Monat vor Ablauf des Karenzurlaubes, ihre Berufstätigkeit wieder aufnahm und von sich aus den Arbeitgeber wechselte.

Es stellt sich somit die Frage, ob während eines dreijährigen Karenzurlaubes die Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar ist. Hat der Ehegatte durch seine Berufstätigkeit am Familienwohnsitz relevante Einkünfte erwirtschaftet und konnte ernsthaft davon ausgegangen werden, dass nach Beendigung des Karenzurlaubes das Dienstverhältnis zur Erzielung relevanter Einkünfte wieder fortgesetzt wird, ist eine Verlegung des Familienwohnsitzes als unzumutbar zu erachten. Der Umstand, dass die Ehegattin vorzeitig den Karenzurlaub beendet hat und ihre Erwerbstätigkeit von sich aus bei einem anderen Arbeitgeber fortgesetzt hat, vermag am Vorliegen einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung nichts zu ändern (vgl. dazu VwGH, 96/15/0006, 24.04.1996).

Der Berufung war daher stattzugeben und die in der Einkommensteuererklärung beantragten Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung wie folgt anzuerkennen:

Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung:

Werbungskostenart	Betrag in EURO
Unterkunftskosten (pro Monat € 85)	1.020
Familienheimfahrten (§§ 16/1/6/c i.V.m. 20/1/2/e EStG)	2.664
Werbungskosten Kennzahl 723	3.684

Für die Amtspartei ist anzumerken, dass vom BMF die Rechtsauffassung vertreten wird, dass bei Arbeitnehmern, die die Wegstrecke zwischen Wohnung (Familienwohnsitz) und Arbeitsstätte weniger als 11-mal im Kalendermonat zurücklegen, für die über 120 km hinausgehende Wegstrecke – in sinngemäßer Anwendung der LStR 2002 Rz 352 – die tatsächlichen Fahrtkosten berücksichtigt werden können (Erlass des BMF, GZ BMF-010222/0241-VI/7/2008 vom 19.11.2008, Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2008 sowie Vortragsunterlage der AV-Tagung 2008, Seite 31).

Der Bw. hat nach seinen Angaben in der Berufung die 301 km lange Wegstrecke zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte im Jahr 2006 24-mal zurückgelegt. Nach der vorstehenden - an die Finanzämter gerichteten - Erlassmeinung wäre ebenfalls die Berücksichtigung von beruflich veranlasste Fahrtkosten vertretbar gewesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. Mai 2009