



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 12

GZ. RV/0356-S/12,
miterledigt RV/0007-S/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für 2009 und 2010 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen 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

Im Rahmen der Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 und 2010, beim Finanzamt eingelangt am 12.5.2011, hat der Bw den Alleinverdienerabsetzbetrag, die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für drei Kinder als außergewöhnliche Belastungen sowie im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend gemacht.

Das Finanzamt hat daraufhin einen Vorhalt vom 7.9.2011 hinsichtlich der Arbeitnehmerveranlagungen 2009 und 2010 mit nachstehenden Ergänzungspunkten an den Bw gerichtet:

- Aufstellung und Belege der Kosten der doppelten Haushaltsführung
- genaue Aufstellung der einzelnen Heimfahrten mit Angaben zu jeder Reise hinsichtlich des Datums der Hin- und Rückreise und verwendeten Verkehrsmittels
- Weiters werde der Bw ersucht mitzuteilen, warum die Ehegattin ihren Wohnsitz nicht nach Österreich verlegt habe und aus welchen wirtschaftlichen Gründen eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bw mit Schriftsatz vom 12.10.2011 die Belege für die doppelte Haushaltsführung vorgelegt, die sich wie folgt zusammensetzen würden: monatliche Miete € 193,95, Gewerkschaftsbeitrag € 20,40, monatliche Telefonkosten € 43,50, Versicherungsverträge € 49,21 und entsprechende Kontogebühr bei der Bank. Zu den einzelnen Familienheimfahrten hat er auf eine Beilage zu den eingereichten Erklärungen hingewiesen, die Kopien von Bustickets vorgelegt und folgende Angaben gemacht: A – B (C) = ca. 700 km, Fahrticket € 42 für eine Strecke. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nach Österreich könne nicht zugemutet werden bzw. sei aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar, da die Familie dort ein Bauernhaus habe, wo sich der Lebensmittelpunkt der Ehegattin und der Eltern des Bw befinde und die Kinder ihre Ausbildung absolvieren würden.

Mit Schriftsatz vom 20.10.2011 hat der Bw die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2006 bis 2010 beantragt und ua. neuerlich Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für 2009 und 2010 eingereicht. Der Bw habe in Erfahrung gebracht, dass aus einem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 4.12.2001, B 2366/00, abzuleiten sei, dass aufgrund der von Österreich vorgenommenen Kündigung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der türkischen Republik über soziale Sicherheit, BGBl 1985/91, seit 1.10.1996 für in Österreich ansässige türkische Staatsbürger, deren Ehegatten und Kinder in der Türkei bzw. außerhalb der EU leben bzw. sich aufhalten würden, in verfassungskonformer Weise kein Anspruch auf Familienbeihilfe mehr bestehen würde. Als Begründung sei angegeben worden, dass Kinder, die sich ständig außerhalb des EU-Raumes aufhalten würden, anstelle des nicht bestehenden Unterhalts in anderer Form einkommensteuerrechtlich und zwar als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden müssten. Der Bw gehe daher davon aus, dass er für den tatsächlich gewährten Unterhalt für seine außerhalb des EU-Raumes befindlichen Kinder D, geboren am 1995, Schüler von 2006 bis 2010, und E, geboren am 1985, Studentin von 2006 bis 2010, entweder den pauschalen Abgeltungsbetrag oder die Unterhaltskosten zumindest in halber Höhe als außergewöhnliche Belastung geltend machen könne. Zur doppelten Haushaltsführung hat der Bw festgehalten, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes der Ehegattin an den Beschäftigungsort der Bw in Österreich nicht zugemutet werden könne und zwar nicht so sehr aus wirtschaftlichen

Gründen, sondern wegen des dortigen Bauernhauses. Die Ehegattin würde dort mit den Kindern und den Eltern des Bw leben und die Kindererziehung leisten.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 25.10.2011 sind sodann außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von € 600,-- berücksichtigt worden. Der Ansatz des Alleinverdienerabsetzbetrages und der beantragten Werbungskosten ist nicht erfolgt. Begründend ist ausgeführt worden, dass Alleinverdiener ein Steuerpflichtiger sei, der mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet sei und von seinem in Österreich wohnhaften (unbeschränkt steuerpflichtigen) Ehegatten nicht dauernd getrennt lebe. Da diese Voraussetzungen im Falle des Bw nicht zutreffen würden, könne der Alleinverdienerabsetzbetrag nicht berücksichtigt werden. Weiters ist ausgeführt worden, dass die pauschal mit € 50,-- monatlichen Unterhaltsleistungen grundsätzlich bis zum 15. Lebensjahr der Kinder anzuerkennen seien und dass keine Nachweise für die Kosten doppelter Haushaltsführung für 2009 erbracht worden seien und daher die Aufwendungen für die Kosten der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht zu berücksichtigen seien.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 ebenfalls vom 25.10.2011 sind Werbungskosten in Höhe von € 378,-- sowie außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt in Höhe von € 600,-- anerkannt worden. In der Bescheidsbegründung ist ua. festgehalten worden, dass die Ausgaben für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung insoweit berücksichtigt worden seien, als Unterlagen für das Kalenderjahr 2010 nachgereicht worden seien.

Mit Schriftsatz vom 7.11.2011 hat der Bw in Ergänzung zum Wiederaufnahmeantrag betreffend die Jahre 2006 bis 2010 die aktuelle Familienstandbescheinigung, Schulbestätigungen und Bestätigung betreffend das Studium sowie weitere Unterlagen vorgelegt. Weiters hat der Bw mitgeteilt, dass die Aufwendungen für Familienheimfahrten gleich geblieben seien.

Mit zwei Schriftsätzen vom 10.11.2011 hat der Bw Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 eingebracht, Nachweise für die Ausgaben der beiden Kalenderjahre vorgelegt und auch auf den Schriftsatz vom 7.11.2011 verwiesen. Zusätzlich hat er unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 4.12.2001, B 2366/00, ausgeführt, dass die Pauschale von € 50,-- bis zum 18. Lebensjahr bzw. bis zum 27. Lebensjahr anzuerkennen sei. Es sei eine reine Versicherungsleistung. Der Bw zahle durch seinen Lohn noch immer Beitrag für Familienbeihilfe und so lange müssten die Unterhaltsleistungen als Versicherungsleistung gelten. Die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 seien daher gesetzwidrig.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 21.11.2011 hat der Bw die Ausführungen zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 nochmals wiederholt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 23.5.2012 ist den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 teilweise stattgegeben worden und sind nunmehr Werbungskosten in Höhe von € 294 für 2009 und von € 1.092,-- für 2010 anerkannt worden. Die pauschal mit € 50,-- monatlich anzuerkennenden Unterhaltsleistungen seien grundsätzlich bis zum 15. Lebensjahr des Kindes bzw. der Kinder anzuerkennen. Nach Vollendung des 15. Lebensjahres müsse ein Nachweis über die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit des Kindes erbracht werden. Ab der Volljährigkeit des Kindes dürfe nach § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG 1988 keine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Familienheimfahrten seien als Werbungskosten gegen Nachweis der Belege bis maximal der Höhe des höchsten Pendlerpauschales zu berücksichtigen. Da diese laut Belegen nur mit € 294 für 2009 und € 1.092,-- für 2010 nachgewiesen worden seien, seien diese Ausgaben zu berücksichtigen. Ein Nachweis über die Höhe der Mietkosten 2009 und 2010 sei nicht erbracht worden.

Im zwei Schriftsätzen vom 6.6.2012, welcher als Vorlageanträge gewertet worden sind, hat der Bw ua. festgehalten, dass sein Sohn D am 1995 geboren worden sei und daher erst am 2010 das 15. Lebensjahr vollendet habe und bis zum Jahresende nicht selbsterhaltungsfähig gewesen sei, trotzdem habe der Bw die Unterhaltskosten für die Jahre 2009 und 2010 nicht ersetzt erhalten. Die doppelte Haushaltsführung sei überhaupt nicht berücksichtigt worden, obwohl die Unterlagen vorgelegt worden seien. Das Finanzamt schreibe, dass ein Nachweis über die Höhe der monatlichen Mietkosten 2009 und 2010 nicht erbracht worden sei, obwohl der Bw dreimal seit 6.10.2011 die Kontoauszüge mit den monatlichen Ausgaben bekannt gegeben habe, nicht nur für 2009 und 2010, sondern für 2006 bis 2011. Der Bw wohne seit ca. 17 Jahren in der gleichen Wohnung und das würde das Finanzamt auch wissen.

Abschließend sind die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt worden.

In einem Vorhalt hat der Unabhängige Finanzsenat zu den anhängigen Berufungsverfahren Folgendes festgehalten:

- Zahlungen an den Österreichischen Gewerkschaftsbund seien nach § 16 Abs. 1 Z. 3 lit. b EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig. Voraussetzung sei allerdings, dass diese Ausgaben auch nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Der Bw habe lediglich einen Kontoauszug aus dem Jahr 2011 vorgelegt, aus welchem die Überweisung des

Gewerkschaftsbeitrages für 07/2011 hervorgehe. Erforderlich sei der Nachweis dafür, dass er bereits in den Streitjahren 2009 und 2010 Gewerkschaftsmitglied gewesen sei und in beiden Jahren beginnend mit Jänner 2009 Gewerkschaftsbeiträge bezahlt habe.

- Telefonkosten seien - unabhängig davon, ob sie im Festnetz oder im Mobilfunk angefallen seien – nur Werbungskosten, soweit sie aus beruflichen Gründen anfallen würden. Es gebe im gegenständlichen Fall keinen Hinweis dafür, dass die geltend gemachten Telefonkosten aus beruflichen Gründen und nicht aus privaten Gründen angefallen seien, sodass die geltend gemachten monatlichen Telefonkosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten (angemerkt werde auch, dass diesbezüglich wiederum nur ein Nachweis des grundsätzlichen Anfalls für 2011 erbracht worden sei). Für eine (anteilige) Anerkennung von Telefonkosten sei ein Nachweis darüber notwendig, dass diese tatsächlich in den Streitjahren 2009 und 2010 aus beruflichen Gründen angefallen seien bzw. in welcher Höhe diese aus beruflichen Gründen angefallen seien.

- Zu den als Werbungskosten geltend gemachten Versicherungsbeiträgen ist festzuhalten, dass Prämien für Sachversicherungen nach § 16 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 dann abzugsfähig seien, wenn bzw. soweit sie sich auf Wirtschaftsgüter beziehen würden, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmenerzielung dienen würden. Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen seien grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig (allenfalls würden Sonderausgaben vorliegen). Es sei daher die Art der Versicherung und die Höhe der in den Jahren 2009 und 2010 bezahlten Versicherungsbeträge durch entsprechende Bestätigungen der Versicherungsgesellschaft bekanntzugeben und bei tatsächlichem Vorliegen einer Sachversicherung darzustellen, wie diese der Einnahmenerzielung dienen würde.

- Zu den Kosten der doppelten Haushaltsführung würden die Fahrtkosten und die Aufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort gehören.

Hinsichtlich der Fahrtkosten habe der Bw über Verlangen des Finanzamtes für die Streitjahre 2009 und 2010 Bustickets vorgelegt. Eine Auswertung dieser vorgelegten Unterlagen durch das Finanzamt habe 7 Fahrten zum Preis von € 42,-- pro Fahrt, im Jahr 2009 und 26 Fahrten zum Preis von € 42, im Jahr 2010 ergeben. Dementsprechend habe das Finanzamt € 294,-- (= 7 x 42,--) im Jahr 2009 und € 1.092,-- (= 26 x 42,--) im Rahmen der Berufungsvorentscheidung als Werbungskosten anerkannt. Für die Berücksichtigung zusätzlicher Fahrtkosten als Werbungskosten seien entsprechende Belege für die Streitjahre 2009 und 2010 vorzulegen bzw. seien diese entsprechend glaubhaft zu machen.

Hinsichtlich der Unterkunftskosten habe der Bw lediglich einen Kontoauszug aus dem Jahr 2011 vorgelegt, aus welchem eine Überweisung der Miete am 15.7. in Höhe von € 193,95 hervorgehe. Auch wenn der Bw seit 24.6.1996 unter der Adresse F, gemeldet sei und daher davon auszugehen sei, dass er auch in den Streitjahren 2009 und 2010 Miete bezahlt habe, so fehle doch ein Nachweis über die Höhe der in diesen Jahren bezahlte Mietzinse. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass der monatliche Mietzins seit dem Jahr 1996 der Höhe nach unverändert geblieben sei. Der Bw werde daher eingeladen, Nachweise über die Höhe der in den Streitjahren 2009 und 2010 gezahlten Mietzinse vorzulegen.

Der Bw werde im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen ersucht, eine Aufstellung über die Werbungskosten, die nunmehr tatsächlich für die Jahre 2009 und 2010 geltend gemacht würden, und geeignete Unterlagen zum Nachweis der geltend gemachten Werbungskosten vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhalts hat der Bw mit Schriftsatz vom 12.3.2013 ausgeführt, dass er zum Nachweis der Höhe der in den Streitjahren 2009 und 2010 gezahlten Mietzinse einen Kontoauszug aus dem Jahr 2011 vorgelegt habe, auf dem unglücklicherweise daneben auch seine anderen Ausgaben gewesen seien, die der Bw durch die Arbeitnehmerveranlagung nicht beantragt habe und zwar Zahlungen an den Österreichischen Gewerkschaftsbund, Telefonkosten und Versicherungsbeiträge seien nicht beantragt worden, denn sie seien seine privaten Ausgaben. Zusätzliche Fahrtkosten für die Jahre 2009 und 2010 würden nicht existieren. Nachweise über die Höhe der in den Streitjahren 2009 und 2010 gezahlten Mietzinse werden als Beilage vorgelegt.

Der Vorhalt und die Vorhaltsbeantwortung sind dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht worden. Von Seiten des Finanzamtes ist dazu festgehalten worden, dass keine Einwände gegen die Berücksichtigung der geltend gemachten Mietkosten – auch hinsichtlich ihrer Höhe - als Werbungskosten bestehen.

Hierzu wird erwogen:

1. Werbungskosten:

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

§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z. 2 lit. a dieser

Gesetzesbestimmung Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

Weiters dürfen nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 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 EStG 1988 angeführten Betrag von € 3.372,-- übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen aber über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen. (Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ 4 zu § 16 allgemein)

Der Bw hat in der ursprünglich eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten im Ausmaß von € 5.636,-- und in der ursprünglich eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 3.272,-- und Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 2.364,-, in Summe daher ebenfalls € 5.636,--, als Werbungskosten geltend gemacht. Aus der Vorhaltsbeantwortung des Bw vom 12.10.2011 geht hervor, dass in den geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung auch der Gewerkschaftsbeitrag von monatlich € 20,40, die monatlichen Telefonkosten von € 43,50 und Kosten für Versicherung in Höhe von € 49,21 und Kontogebühren enthalten sind.

Es ist in diesem Zusammenhang sogleich festzuhalten, dass der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.3.2013 ausgeführt hat, dass er für die Jahre 2009 und 2010 Ausgaben für Zahlungen an den österreichischen Gewerkschaftsbund, Telefonkosten und Versicherungsbeiträge nicht als Werbungskosten geltend macht.

Zu den beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung ist Folgendes auszuführen:

Der Bw, ein Staatsangehöriger von G mit Geburtsort H, hat seit 24.6.1996 seinen Hauptwohnsitz in F . Laut seinen Angaben ist er seit xyz mit Frau I verheiratet, welche in Österreich laut Auskunft des Zentralen Melderegisters nicht gemeldet ist. Seine Ehegattin lebt nach den unbestrittenen Ausführungen des Bw mit den gemeinsamen Kindern E , geboren am 1985 , J, geboren am 1978, und D , geboren am 1995 , bei seinen Eltern auf einem

Bauernhof in B , einer Stadt im Norden von G . Die Entfernung zwischen A und B beträgt rund 700 km.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, können die (Mehr)Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“, wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist bzw. eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. (Vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 20 Rz 90).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes steht im gegenständlichen Fall außer Streit. Zu klären ist aber die Höhe der als Werbungskosten anzuerkennenden Kosten für die doppelte Haushaltsführung.

Zu den Kosten der doppelten Haushaltsführung gehören die Fahrtkosten und die Aufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsort.

Als Fahrtkosten für Familienheimfahrten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen. Der Höhe nach wird aber die Geltendmachung von Aufwendungen durch § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 begrenzt. (Vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ 104/12 zu § 20).

Hinsichtlich der Fahrtkosten hat der Bw über Verlangen des Finanzamtes für die Streitjahre 2009 und 2010 Bustickets vorgelegt. Eine Auswertung dieser vorgelegten Unterlagen durch das Finanzamt hat 7 Fahrten zum Preis von € 42,-- pro Fahrt, im Jahr 2009 und 26 Fahrten zum Preis von € 42, im Jahr 2010 ergeben. Dementsprechend hat das Finanzamt € 294,-- (= 7 x 42,--) im Jahr 2009 und € 1.092,-- (= 26 x 42,--) im Rahmen der Berufungsvorentscheidung als Werbungskosten anerkannt. In der Vorhaltsbeantwortung vom 12.3.2013 hält der Bw fest, dass keine weiteren Fahrtkosten in den Jahren 2009 und 2010 geltend gemacht werden.

Hinsichtlich der Unterkunftskosten hat der Bw mit der Vorhaltsbeantwortung vom 12.3.2013 Dauerauftragsbestätigungen der Bank für die Jahre 2009 und 2010 vorgelegt, aus welchen jährliche Mietzahlungen in Höhe von jeweils € 2.327,40 hervorgehen.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind nach § 20 EStG grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Aufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am

Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebensowenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind. Die Grenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen. (Vgl. VwGH vom 23.11.2011, 2010/13/0148, VwGH vom 26.5.2010, 2007/13/0095).

Im gegenständlichen Fall sind beim Bw in den Streitjahren 2009 und 2010 Mietkosten in Höhe von € 2.327,40 jährlich angefallen. Dies ergibt monatliche Mietkosten von € 193,95, welche ohne Zweifel als angemessene Mietkosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anzusehen sind und dementsprechend als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

2. außergewöhnliche Belastung:

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Für Unterhaltsleistungen gilt nach § 34 Abs. 7 EStG Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z. 3 abgegolten.
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. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

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.

Unterhaltsleistungen für minderjährige Kinder sind somit nach § 34 Abs. 7 Z. 1 und 2 EStG 1988 grundsätzlich durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag bzw. Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Laut dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 4.12.2001, B 2366/00, schließt es die gesetzliche Beschränkung des § 34 Abs. 7 EStG 1988 aber nicht aus, dass Unterhaltsleistungen für sich ständig im Ausland aufhaltende, haushaltszugehörige Kinder, für die keine Transferleistungen bezogen werden, nach den allgemeinen Regeln des § 34 EStG 1988 und damit als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Die Unterhaltsleistungen sind bis zum vollendeten 15. Lebensjahr des Kindes zu berücksichtigen, darüber hinaus ist ein entsprechender Nachweis über die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit zu erbringen. Die fehlende Selbsterhaltungsfähigkeit ist durch eine entsprechende amtliche Bescheinigung nachzuweisen (zB Schulbesuchsbestätigung, Bescheinigung über die Arbeitslosigkeit oder das vergebliche Bemühen um Arbeit). (Vgl. LStR 866).

Nach der Verwaltungspraxis werden die außergewöhnlichen Belastungen mit € 50,-- pro Monat und Kind ohne Abzug eines Selbstbehalts angesetzt.

Zu beachten ist, dass nach § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) ab der Volljährigkeit des Kindes keine derartige außergewöhnliche Belastung mehr berücksichtigt werden darf. Die Volljährigkeit der Kinder steht nach der im Verfassungsrang stehenden Vorschrift des § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG 1988 einer Berücksichtigung der an diese erbrachten laufenden Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung entgegen (Vgl.

Jakom/Baldauf, EStG 2012, § 34 Rz 69, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, TZ. 4 zu § 34 Abs. 6 bis 9, und VwGH vom 10.8.2005, 2004/13/0170). Zur Überprüfung des Eintritts der Volljährigkeit sind die jeweiligen nationalen Volljährigkeitsbestimmungen heranzuziehen.

Der Bw hat Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung in der Höhe von jeweils € 600,-- für seine Kinder J , geboren am 1978 , E , geboren am 1985 , und D , geboren am 1995 , in den Streitjahren 2009 und 2010 geltend gemacht.

Die Kinder des Bw sind Staatsangehörige von G und leben in G . In G wird die Volljährigkeit mit Vollendung des 18. Lebensjahres erreicht. Die Tochter J hat am 1996, E am 2003 das 18.

Lebensjahr vollendet und beide Kinder sind zu diesen Zeitpunkten volljährig geworden. Der Sohn D wird am 2013 das 18. Lebensjahr vollenden und hat am 2010 das 15. Lebensjahr vollendet. Laut einer Schulbesuchsbescheinigung des Gymnasiums mit technischen Schulen B vom 26.10.2011 ist D ordentlicher Schüler der zweiten Klasse dieser Schule im Schuljahr 2011/12.

Im Hinblick auf § 34 Abs. 7 Z. 5 EStG 1988 und die Tatsache, dass die beiden Kinder J und E im gesamten Streitzeitraum, den Jahren 2009 und 2010, bereits volljährig waren, kann die vom Bw beantragte außergewöhnliche Belastung für diese Kinder nicht berücksichtigt werden. Die Unterhaltsleistungen an den Sohn D, der im Streitzeitraum noch minderjährig war und auch nach Erreichung des 15. Lebensjahres am 2010 – wie sich aus der vorgelegten Schulbesuchsbestätigung ableiten lässt – noch nicht selbsterhaltungsfähig war und in G lebte bzw. noch immer lebt, sind zu Recht von Seiten des Finanzamtes im Ausmaß von € 600,-- als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden.

3. Alleinverdienerabsetzbetrag:

Nach § 33 Abs. 4 Z. 1 erster Satz EStG 1988 steht Alleinverdienenden ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Nach Satz vier leg.cit. sind Alleinverdienende Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben.

Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nach dem Gesetz nur dann zu, wenn beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sind. Unbeschränkt steuerpflichtig sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Hat daher der Steuerpflichtige zwar einen Wohnsitz im Inland, aber den Familienwohnsitz, an dem sich die Ehegattin aufhält, im Ausland, erhält er keinen Alleinverdienerabsetzbetrag.

Laut den Angaben des Bw hat sich der Familienwohnsitz ua. in den Streitjahren 2009 und 2010 in B (im Norden von G) befunden und hat dort seine Ehegattin mit den Kindern und seinen Eltern gelebt. Die Ehegattin erfüllte daher während dieser Zeit nicht die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht, sodass dem Bw für die zu beurteilenden Streitjahren 2009 und 2010 nicht der Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht.

Aus den unter den Punkten 1 bis 3 dargestellten Gründen wird den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 teilweise stattgegeben und in Abänderung der Berufungsvorentscheidungen auch die Mietkosten in Höhe von € 2.327,40 jährlich als Werbungskosten anerkannt.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 20. März 2013