

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Mag. Peter Zivic, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Weihburggasse 20, vom 11. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch AR Rudolf Lenk, vom 10. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1998 bis 2002 sowie vom 24. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch AR Rudolf Lenk, vom 24. August 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsverentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGf, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Bw ist serbischer Herkunft und war in den Streitjahren in Österreich nichtselbstständig beschäftigt. Mit Einkommensteuerbescheiden vom 2. August 2000 wurde er für 1998 und 1999 zur Einkommensteuer veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung).

Mit Schreiben seines rechtsfreundlichen Vertreters (ein Rechtsanwalt) vom 19. Dezember 2003 und gleichzeitig auf amtlichem Vordruck eingebrachten Erklärungen beantragte der Bw die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1998 bis 2002 (für 1998 und 1999 unter Beantragung der Wiederaufnahme des Verfahrens). In den Anträgen macht der Bw Kosten für Familienheimfahrten nach Serbien im Betrag von 28.800 S (1998 bis 2000), im Betrag von 34.500 S (2001) und im Betrag von 2.100 € (2002) als Werbungskosten sowie Unterhaltsleistungen für zwei minderjährige Kinder in Serbien geltend. Zur Begründung

führt der Vertreter im Wesentlichen aus, der Bw fahre regelmäßig von seinem Arbeitsort in Wien zu seiner am Familienwohnsitz in Serbien-Jugoslawien lebenden Ehefrau und den zwei minderjährigen Kindern. Seine Ehefrau widme sich der Kindererziehung und bewirtschaftet ihren sowie den landwirtschaftlichen Besitz des Bw. Der Bw verfüge zwar über kein Fahrtenbuch, doch durch die unzähligen Ein- und Ausreisestampiglien im Reisepass sowie der Tatsache, dass der Bw zwei minderjährige Kinder am Familienwohnsitz habe, seien seine regelmäßigen Familienheimfahrten glaubhaft. Gleichzeitig mit dem Schreiben wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- Erklärung des Bw (abgegeben am 8. Dezember 2003 vor dem Gemeindegericht V), dass er mit SV (Ehefrau), MV (Sohn, geb. 12. September 1984, Schüler) und MV2 (Tochter, geb. 3. November 1985) im gemeinsamen Haushalt lebt.
- zwei Grundbuchsäusüge der Katastergemeinde T, wonach der Bw und seine Ehefrau jeweils Eigentümer einer Liegenschaft sind.
- Bescheinigung der Fakultät für technische Wissenschaften der Höheren Schule in N vom 5. Dezember 2003 betreffend Inskription des Sohnes des Bw für das erste Studienjahr.
- Bescheinigung des Gymnasiums „SM“ in S vom 5. Dezember 2003 betreffend Schulbesuch der Tochter des Bw für die vierte Schulstufe.
- Kopie des Reisepasses des Bw.

Mit Bescheiden vom 10. Mai 2004 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1998 bis 2002 (für 1998 und 1999 im wiederaufgenommenen Verfahren) fest, wobei es die Kosten für Familienheimfahrten nach Serbien nicht als Werbungskosten berücksichtigte. Zur Begründung führt das Finanzamt diesbezüglich in den Bescheiden gleichlautend aus:

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch d. beruflich veranlaßte Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb d. Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsamt erwachsen, sind als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsamt ist beruflich veranlaßt, wenn die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes nicht privat veranlaßt ist.

Keine private Veranlassung ist zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe v. mehr als ATS 30.000,- jhrl. erzielt oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung ist. Für die aus dem landwirtschaftlichen Betrieb erzielten Einkünfte und die Schulpflicht der Kinder war eine private Veranlassung der Familienheimfahrten zu unterstellen. Die von Ihnen beantragten Aufwendungen konnten daher steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Mit Schreiben vom 11. Juni 2004 erhob der Bw durch seinen Vertreters dagegen Berufung. Dieser führt – in allen sechs Schreiben gleichlautend – zur Begründung im Wesentlichen aus, dass am Familienwohnsitz des Bw dessen Ehefrau und seine zwei minderjährigen Kinder

lebten. Die Kinder besuchten dort die Schule. Die Ehefrau bewirtschaftete dort die kleine Landwirtschaft. Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei somit unzumutbar. Der Bw bewohne am Beschäftigungsstandort eine kleine Mietwohnung. Die Kosten der doppelten Haushaltsführung würden noch bekannt gegeben.

Mit Schreiben seines Vertreters vom 7. Juni 2004 und gleichzeitig auf amtlichem Vordruck eingegangener Erklärung beantragte der Bw die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2003. Im Antrag macht der Bw Kosten für Familienheimfahrten nach Serbien im Betrag von 2.100 € sowie noch nicht näher bezifferte Kosten für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten sowie Unterhaltsleistungen für ein minderjähriges Kind in Serbien geltend.

Mit Vorhaltsschreiben vom 28. Juni 2004 richtete das Finanzamt folgendes Ersuchen betreffend den Antrag für 2003 an den Bw:

Nachreichung der Schulbestätigung für Ihr Kind für 2003 (Zeugnisse mit beglaubigter Übersetzung), übersetzte Familienstandsbestätigung FB 101, FB 102.

Nachweis der Kosten der Familienheimfahrten durch Vorlage eines Fahrtenbuches, Autobusrechnungen oder Tankrechnungen.

Nachweis der beruflichen Tätigkeit des am Familienwohnsitz lebenden Ehepartners anhand einer übersetzten Gehaltsbestätigung dessen Arbeitgebers für 2003.

Mit Schreiben seines Vertreters vom 29. Juli 2004 ersuchte der Bw im Zusammenhang mit dem Vorhaltsschreiben vom 28. Juni 2004 für die Vorlage der Unterlagen um Fristverlängerung bis 30. Oktober 2004.

Auf diesem Schreiben vermerkte das Finanzamt „Unterlagen bei 1998 Seite 63-90!“ und setzte mit Bescheid vom 24. August 2004 die Einkommensteuer für 2003 fest, wobei es weder Kosten für Familienheimfahrten nach Serbien noch die nicht näher bezifferten Kosten für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten noch Unterhaltsleistungen für ein minderjähriges Kind in Serbien berücksichtigte.

Mit Schreiben vom 24. September 2004 erhob der Bw dagegen durch seinen Vertreter Berufung. Dieser führt zur Begründung neben dem bisherigen Vorbringen im Wesentlichen aus, dass am Familienwohnsitz die Ehefrau und die beiden Kinder des Bw lebten. Im Jahr 2003 habe ein Kind die Schule und ein Kind (M) die Universität besucht. M habe im November 2003 die Volljährigkeit erreicht. Schul- und Universitätsbesuchsbestätigungen sowie zwei Grundbuchsbescheinigungen seien vorgelegt worden.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2004 legte der Bw durch seinen Vertreter folgende Unterlagen vor:

- Erklärung des Bw (abgegeben vor dem Gemeindegericht Vrbas), dass er Vormund von NV (geb. 10. April 1929), JV (geb. 25. August 1930) und MV3 (geb. 25. April 1936) sei und diese Personen auch Haushaltsmitglieder seien.
- Mietvertrag vom 26. Juli 1983 (Mieter: NB)
- Mietvertrag vom 1. September 2003 (Mieter: der Bw)

Mit Vorhaltsschreiben vom 19. Juli 2005 richtete das Finanzamt folgende Fragen an den Bw:

1. *Womit wurden die Familienheimfahrten durchgeführt? (eigenes Auto, Mitfahrer, öffentliches Verkehrsmittel, ...)*
2. *Falls mit dem öffentlichen Verkehrsmittel, bitte Belege (Fahrscheine), falls mit dem eigenen Auto, Kopie des Zulassungsscheines, Führerscheines, Benzinrechnungen und Fahrtenbuch nachreichen.*
3. *Wie oft wurden Familienheimfahrten durchgeführt?*
4. *Ist die Ehefrau beschäftigt? (Bestätigung der Gemeinde) Höhe des jährlichen Einkommens.*
5. *Wenn nicht, bringen Sie uns bitte einen Nachweis, daß die Verlegung des Familienwohnsitzes ausschließlich auf Grund des Aufenthaltsgesetzes nicht möglich ist.*
6. *Kopie der Heiratsurkunde.*
7. *Wurde ein Antrag auf Zuzug nach Österreich vom Ehegatten gestellt?*

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2005 brachte der Vertreter des Bw vor, die einfache Strecke zwischen dem Beschäftigungsstandort in Österreich und dem Familienwohnsitz betrage etwa 500 Kilometer. Die Ehefrau des Bw sei nicht beschäftigt, sondern widme sich bzw. habe sich der Kindererziehung sowie der Betreuung und Pflege der alten und kranken Eltern sowie der alten und kranken Tante des Bw sowie der Bewirtschaftung des kleinen landwirtschaftlich genutzten Grundbesitzes gewidmet. Deshalb sei bisher auch kein Antrag auf Zuzug der Ehefrau gestellt worden. Gleichzeitig mit dem Schreiben wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

- zwei Autobusfahrkarten (im Original).
- Auszug aus dem Heiratsbuch.
- Ärztliche Berichte über den Gesundheitszustand von NV , JV und MV3.
- Erklärung der Ehefrau des Bw (abgegeben am 23. September 2005 vor der Gemeindeverwaltung S), dass sie zehn Schweine, eine Zuchtsau, zwei Kühe und zwanzig Schafe besitze.
- Erklärung „unter Eid“ der Ehefrau des Bw, dass der Bw jede zweite Woche mit dem Bus zum Familienwohnsitz reise.
- drei Auftragsbestätigungen über Bankeinzahlungen an den im Mietvertrag vom 1. September 2003 genannten Hausverwalter (in Kopie) .

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. Oktober 2005 wies das Finanzamt die Berufungen betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2002 als unbegründet ab und führt zur Begründung aus:

Trotz schriftlicher Aufforderung wurde weder ein finanzbehördlicher Bescheid noch eine Bestätigung der Gemeinde über das jährliche Einkommen Ihrer Gattin vorgelegt, daher konnten die beantragten Familienheimfahrten steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2005 gab das Finanzamt der Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 teilweise statt und führt zur Begründung aus:

Unterhaltsleistungen für Kinder, die im Ausland leben, sind bei Erbringung einer Schulbestätigung bis zu deren vollendeten 18. Lebensjahr steuerlich absetzbar. Ihre Tochter Mirjana wurde im September 2003 18 Jahre alt, also besteht der steuerliche Anspruch 2003 für neun Monate.

Die Betreuung von erkrankten Verwandten am Familienwohnsitz bedeutet eine private Beibehaltung desselben, weshalb aus diesem Titel Kosten von Familienheimfahrten und einer doppelten Haushaltsführung keineswegs steuerlich absetzbar sind.

Mit Schreiben seines Vertreters vom 9. November 2005 beantragte der Bw für alle Streitjahre die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der Bw hat die mündliche Verhandlung beantragt.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Zur Frage des Werbungskostencharakters von Mehraufwendungen in Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung (für Familienheimfahrten, Wohnung am Beschäftigungsstandort) hat der VwGH klargestellt, dass 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 ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Eine berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und damit deren Werbungskostencharakter ist aber dann als gegeben anzusehen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist. So ist beispielsweise die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung anzuerkennen,

dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltig Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt. Entscheidend ist somit das Gewicht des Beitrags der vom Ehepartner am Ort des Familienwohnsitzes erzielten Einkünfte zum Familieneinkommen der Eheleute. Ist dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen allerdings vernachlässigbar (unter einem Zehntel der Einkünfte des Beschwerdeführers), dann stellt die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes - aus der Sicht des Steuerpflichtigen - keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154, mwN).

In einem neueren Erkenntnis hat der VwGH zum Fall eines Beschwerdeführers, der in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Forstarbeiter erzielte und Werbungskosten für Familienheimfahrten zu seinem Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina geltend machte, wo seine Ehefrau und zwei volljährige, einkommens- und vermögenslose Kinder lebten und die Ehefrau die der Selbstversorgung dienende Landwirtschaft des Beschwerdeführers bewirtschaftete, entschieden, dass hier eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort des Beschwerdeführers in Österreich nicht zumutbar gewesen ist (vgl. VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046).

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechung ist für den unabhängigen Finanzsenat eine Verlegung des Familienwohnsitzes aus wirtschaftlichen Gründen jedenfalls dann als unzumutbar anzusehen, wenn durch die Tätigkeit des Ehepartners (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 erzielt werden, oder wenn der Ehepartner die familieneigene Landwirtschaft bewirtschaftet und dadurch die Eigenversorgung der im gemeinsamen Haushalt lebenden Personen ganz oder teilweise gedeckt wird (sog. Naturalbeitrag). Betragen diese Einkünfte zusammen mit dem - nach dem Preisniveau des Arbeitsortwohnsitzes des Steuerpflichtigen zu bemessenden - Naturalbeitrag des (Ehe-)Partners nicht einmal zehn Prozent des Familieneinkommens, so liegt kein wesentlicher Beitrag zum Familieneinkommen vor. In solchen Fällen ist daher eine Verlegung des Familienwohnsitzes aus wirtschaftlichen Gründen im Regelfall nicht unzumutbar (vgl. UFS 6.2.2006, RV/0002-G/06).

Im Berufungsfall hat das Finanzamt nicht ermittelt, in welcher Höhe Einkünfte aus der Bewirtschaftung der Landwirtschaft erzielt werden, wie hoch der Naturalbeitrag der Ehefrau des Bw. ist und ob diese Einkünfte zusammen mit dem Naturalbeitrag einen wesentlichen Beitrag zum Familieneinkommen darstellen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Für die Ermessensübung (§ 20 BAO) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und dem Gesichtspunkt, dass dem Bw. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassenden) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5).

Von einer mündlichen Verhandlung wurde abgesehen (§ 284 Abs. 3 BAO).

Abschließend weist der unabhängige Finanzsenat darauf hin, dass die vom Bw gemachten Angaben keiner Überprüfung unterzogen wurden, weshalb deren Richtigkeit dahin gestellt bleibt. Der Senat weist auch darauf hin, dass die diesbezügliche Ermittlungslast in vollem Ausmaß das Finanzamt trifft. Es widerspricht der durch die BAO vorgegebenen Aufgabenverteilung zwischen den Abgabenbehörden erster und zweiter Instanz, dass das Finanzamt, wenn es sich im Ermittlungsnotstand wähnt, jegliche Verantwortlichkeit verwaltungsbehördlichen Handelns auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz überträgt.

Graz, am 6. Februar 2006