



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 1

GZ. RV/0069-S/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mag. Peter Zivic, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Weihburggasse 20, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003 waren abzuändern.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 war teilweise stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist bosnischer Staatsbürger und im Inland unbeschränkt steuerpflichtig. In den eingereichten Steuererklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für den Streitzeitraum 1999 bis 2004 machte er Heimfahrten zu seiner in Bosnien lebenden Familie in der Höhe von € 2.100,-(großes Pendlerpauschale), Mietkosten für doppelte Haushaltsführung in der Höhe von € 2.400,- (€ 200,- x 12 Monate) sowie eine pauschale Abgeltung der Unterhaltsleistungen für seine in Bosnien lebenden minderjährigen Kinder geltend.

Das Finanzamt nahm die Arbeitnehmerveranlagung für den Streitzeitraum dahingehend vor, dass es lediglich 50 % der Kosten der doppelten Haushaltsführung (2000 bis 2003) und

ebenso – ausgehend von sechs Familienheimfahrten – lediglich 50 % des großen Pendlerpauschales (1999 bis 2003) als Werbungskosten anerkannte. Dem Antrag auf Abgeltung des geleisteten Unterhaltes wurde vom Finanzamt nur für das Streitjahr 2003 dahingehend teilweise entsprochen, als eine Pauschale von € 900,- zum Ansatz gelangte. Im Rahmen der Veranlagung für das Streitjahr 2004 fanden weder die begehrten Werbungskosten noch eine Abgeltung der Unterhaltsleistungen Berücksichtigung.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Der Bw. unternehme die Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz (D.K./Bosnien) mit dem eigenen PKW, wobei die einfache Wegstrecke ungefähr 550 km betrage. Somit ergäbe sich für eine Hin- und Rückfahrt ein amtliches Kilometergeld in der Höhe von S 5.390,-. Gehe man lediglich – wie das Finanzamt - von sechs Familienheimfahrten aus, so würden die Kosten in der Höhe von S 32.340,- bereits das große Pendlerpauschale übersteigen. Die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich sei unzumutbar, zumal sich am Familienwohnsitz in Bosnien neben der Ehegattin noch minderjährige Kinder lebten. Weiters seien Unterhaltskosten an minderjährige Kinder bis zu deren Volljährigkeit steuerlich zu beachten.

Das Finanzamt änderte mit Berufungsverfahren die Bescheide dahingehend ab, als es für die Streitjahre 1999 bis 2003 den bislang anerkannten Kosten betreffend Familienheimfahrten die steuerliche Anerkennung versagte. Hingegen erkannte das Finanzamt nunmehr für das Streitjahr 2004 eine pauschale Abgeltung der Unterhaltskosten in der Höhe von € 600,- zu.

Daraufhin wurde die Entscheidung über die Berufung durch den UFS beantragt.

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 haushaltzugehörige 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.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Strukturanpassungsgesetzes 1996 halten dazu fest (72 BlgNr 20. GP,268):

"Damit wird insbesondere abgesichert, dass Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die aus den Ausschlussgründen des neu eingeführten § 2 Abs. 1 lit. g FLAG keine Familienbeihilfen ausgezahlt werden, weder im Wege eines Kinder-oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung berücksichtigt werden. Der Gesetzgeber gibt damit nicht nur zu erkennen, dass er eine steuerliche Berücksichtigung des Unterhaltes auch in diesen Fällen für erforderlich (ein Ausschluss daher für verfassungswidrig) hält. Die Vorschrift zeigt überdies, dass der Gesetzgeber selbst davon ausgeht, dass die vorhergehenden Regelungen keinen abschließenden Charakter tragen und dass ohne diese Sonderregelung der Z 5 die Berücksichtigung des Unterhaltes als außergewöhnliche Belastung in Betracht käme".

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 ist.

Gegenständlich liegen hinsichtlich der vier Kinder des Bw. sowohl Schulbestätigungen als auch Unterhalts- und Familienstandsbestätigungen der Heimatgemeinde vor. Aus diesen ist abzuleiten, dass der Bw. den Unterhalt für seine Kinder zu tragen hatte, zumal diese im gemeinsamen ausländischen Haushalt wohnten und die Schule besuchten oder zumindest in keinem Arbeitsverhältnis standen. Soweit die Kinder Hd (geboren 1981) und E. (geboren 1985) im Streitzeitraum die Volljährigkeit (18 Jahre) erreichten, sind nach dem oben Gesagten Aufwendungen für Unterhaltsleistungen ab Dezember 1999 bzw. August 2003 nicht mehr als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Für die Kinder A. (geboren 1988) und Hn (geboren 1991) steht die pauschale Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen für den gesamten Streitzeitraum zu.

Der Berufung auf steuerliche Zuerkennung von Unterhaltsleistungen war somit Folge zu geben.

Es ergeben sich folgende als außergewöhnliche Belastungen steuerlich anzuerkennende Unterhaltsleistungen:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Hd	550,-					
E.	600,-	600,-	600,-	600,-	350,-	
A.	600,-	600,-	600,-	600,-	600,-	600,-
Hn	600,-	600,-	600,-	600,-	600,-	600,-
<i>Gesamt</i>	2.350,-	1.800,-	1.800,-	1.800,-	1.550,-	1.200,-

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 unterschiedliche Ursachen haben 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, ZI. 2000/13/0083 sowie vom 15. 11. 2005, ZI. 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, ZI. 2005/11/15).

Der Bw. begründete seine Familienheimfahrten damit, dass an seinem Familienwohnsitz in Bosnien neben seiner Ehegattin auch noch minderjährige Kinder lebten und eine Übersiedlung aus wirtschaftlichen Gründen nicht möglich sei, zumal die Lebenshaltungskosten in Bosnien im Vergleich zu Österreich nur einen Bruchteil (je nach Statistik und Region 1:5 bis 1:10)

betrugen. Dieser Einwand vermag gegenständlich nicht zu überzeugen. Der Bw. - seit 5. Februar 1981 verheiratet - ist am 30. Juni 1986 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 in den dem Streitzeitraum vorgelagerten Kalenderjahren 1994 bis 1998 sowie im Streitzeitraum (1999 bis 2004) selbst folgende Einkünfte:

	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Brutto-bezüge	S 277.895,-	S 263.992,-	S 341.415,-	S 259.042,-	S 281.008,-	S 306.864,-
AMS		S 6.917,-				
	2000	2001	2002	2003	2004	
Brutto-bezüge	S 330.479,-	S 333.232,-	€ 16.412,-	€ 15.548,18	€ 13.066,54	
AMS		S 27.258,-	€ 2.100,64	€ 2.970,24	€ 2.965,87	

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 wegfallen wären.

Wenn der Bw. auf die hohen Mietkosten in der Stadt S. verweist, so wird darauf entgegnet, dass auch inländische Familien mit diesen wirtschaftlichen Gegebenheiten durchaus ihr Auslangen finden. Dabei ist auch zu beachten, dass nicht alle Teile der Stadt S. hohe Mieten aufweisen und durchaus auch ein Ausweichen auf stadtnahe Gemeinden zumutbar ist.

Allein der Umstand, dass der Bw. für vier minderjährige Kinder unterhaltpflichtig ist, 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. Weitere Gründe für die auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung brachte der Bw. nicht vor.

Der Zuzug aus Drittstaaten nach Österreich setzt eine Niederlassungsbewilligung nach dem Fremdengesetz 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 Fremdengesetz). Aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, dass der Bw. Maßnahmen in diese Richtung gesetzt hätte. Dies vor dem Hintergrund, dass er bereits im Juni 1986 (!) nach Österreich zuzog und zu diesem Zeitpunkt schon verheiratet war (5. 2. 1981).

Unter Anknüpfung an das vorstehend Gesagte wäre im zur Beurteilung vorliegenden Fall die Verlegung des Familienwohnsitzes ins Inland sehr wohl wirtschaftlich zumutbar gewesen. Somit sind aber die Kosten der auf Dauer angelegten doppelten Haushaltführung und damit verbunden die Aufwendungen für Familienheimfahrten steuerlich nicht als Werbungskosten absetzbar, sondern den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben des § 20 EStG zuzuordnen. Als Werbungskosten gelangen folglich nur die Pauschbeträge in der Höhe von S 1.800,- bzw. ab dem Kalenderjahr 2002 in der Höhe von € 132,- zum Ansatz.

Die Einkommensteuerbescheide für 1999 bis 2003 waren daher abzuändern. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 war teilweise stattzugeben.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Salzburg, am 10. Jänner 2007