



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vom 17. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf vom 5. November 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist polnischer Staatsbürger und erzielt in Österreich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für das Jahr 2007 wurde die Anerkennung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nach Polen iHv. €°2.600 beantragt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung führte in der Begründung aus,

„in der Erklärung im Rahmen des Rechtsmittels Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten beantragt wurden, ohne diese näher zu begründen oder nachzuweisen.“

Die Kosten einer doppelten Haushaltsführung führen nur dann zu Werbungskosten, wenn diese beruflich veranlasst ist. Die Kosten für Familienheimfahrten stellen nur bei Vorliegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung Werbungskosten dar. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (= doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden kann.

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

Der Bw. sei laut Jahreslohnzettel bei der Firma AG in Adr.AG seit dem 19.03.2007 beschäftigt. Laut Zentralmelderegister wäre der Bw. in Adr.Bw. aber bereits seit dem 11.04.2005 gemeldet.

Es sei somit nicht zutreffend, dass am Beschäftigungsamt ein eigener Haushalt bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus beruflicher Veranlassung begründet wurde.

Vielmehr sei zutreffend, dass der Haushalt in L. bereits knapp zwei Jahre vor Antritt des Dienstverhältnisses bei der Firma AG, und somit keinesfalls im Zusammenhang mit diesem Dienstantritt, begründet wurde.

In der Berufungsfrist stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, mit der ergänzenden Begründung, dass der Bw. wie andere Arbeitnehmer im Rahmen der Steuererklärung Aufwendungen für Familienheimfahrten zu den in Polen lebenden Familienangehörigen, geltend machte.

Die Begründung der Berufungsvorentscheidung, dass ein eigener Haushalt am Beschäftigungsamt bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes keine berufliche Veranlassung darstellt, wäre für den Bw. jedoch nicht nachvollziehbar. Bei Durchführung der Veranlagung sei nicht relevant seit wann der Bw. an derselben Wohnadresse im Bundesgebiet gemeldet gewesen wäre, sondern ob ein eigener Haushalt am Beschäftigungsamt des Arbeitsnehmers bei Beibehaltung des Familiensitzes während dieser Zeit bestand.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. im Rahmen eines Vorhalteverfahrens um Ergänzung:

- Bekanntgabe zu welchem Zweck bereits am 11.4.2005 ein eigener Haushalt in Adr.Bw. begründet wurde, obwohl das Dienstverhältnis bei der Firma AG erst am 19.3.2007 angetreten wurde
- Bekanntgabe aus welchem Grund der Familienwohnsitz in Polen beibehalten wird bzw. aus welchem Grund die Verlegung des Familienwohnsitz an den Beschäftigungsamt nicht möglich oder nicht zumutbar ist
- Nachweis des Unzumutbarkeitsgrundes
- Darstellung der Berechnung der beantragten Werbungskosten (€ 2.600,-)
- Belegmäßiger Nachweis der Werbungskosten
- Bei Zutreffen: Nachweis über die Familienheimfahrten (Fahrtenbuch etc.)

Weiters wurde ergänzend ausgeführt: Die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten stellen dann Werbungskosten dar, wenn die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsamt bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes beruflich veranlasst ist.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsamt bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsamt 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 Beschäftigungsplatz nicht zugemutet werden kann. Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn die Ehegattin dort steuerlich relevante Einkünfte erzielt oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Die Verlegung des Familienwohnsitzes ist beispielsweise unzumutbar, wenn die Arbeitsstätte ständig wechselt, wenn die auswärtige Tätigkeit nur befristet ist, wenn die (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen nicht zumutbar ist, oder wenn auf Grund fremdenrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich ist.

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

Ad Doppelte Haushaltsführung)

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Hingegen dürfen nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- 2a. 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.

Kosten der Haushaltsführung stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) verweist in seiner Judikatur explizit darauf, dass normale Kosten für Wohnung und Kleidung unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallen und damit vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind (u.a. VwGH 16.3.1988, 87/13/0200).

Dennoch gibt es Sachverhaltskonstellationen, aufgrund welcher Kosten der Haushaltsführung als durch die Einkünftezielung veranlasst gelten. Begründet ein Arbeitnehmer aufgrund einer unüblich weit entfernt gelegenen Berufsausübung einen zweiten Haushalt im Nahbereich seiner Arbeitsstätte, so kann dem dadurch entstehenden Mehraufwand für die (doppelte) Haushaltsführung (vorübergehend oder dauerhaft) Werbungskostencharakter zukommen, wenn und solange ihm die Verlegung des bisherigen (Familien-) Wohnsitzes (vorübergehend oder dauerhaft) nicht zumutbar ist.

Auch Aufwendungen für die Fahrten von einem Wohnsitz am Dienstort zu einem weiter entfernt gelegenen Familienwohnsitz sind grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Doch gilt auch dies nicht ausnahmslos. Nach Lehre und Rechtsprechung sind Aufwendungen für Familienheimfahrten von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte

Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Allerdings beschränkt das Gesetz die berücksichtigungsfähige Höhe der Kosten beruflich veranlasster Familienheimfahrten.

Bei ausländischem Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei inländischem Familienwohnsitz.

Die Abzugsfähigkeit der Kosten, die sich durch einen Doppelwohnsitz ergeben, ist neben dem Bestehen einer beruflichen Veranlassung für die Begründung eines Berufswohnsitzes an die zusätzliche Voraussetzung geknüpft, dass auch die Aufrechterhaltung zweier Wohnsitze aus beruflichen Gründen erfolgt. Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz sind daher nur dann abzugsfähig, wenn der Doppelwohnsitz als solcher berufsbedingt ist (auch Doralt, EStG, § 16 Rz 220).

Der VwGH sieht 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.

"Familienwohnsitz" ist nach der Rechtsprechung jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; 24.4.1996, 1996/15/0006).

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsstandort wohnen muss (VwGH 23.5.2000, 95/15/0096). Das sind insbesondere: Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung (Hotelzimmer) des Steuerpflichtigen am Dienstort (Mietkosten und Betriebskosten) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände.

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur dann im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Bw. beantragten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zum Abzug zugelassen werden können.

Im Vorlagebericht wurde vom Finanzamt die Nichtberücksichtigung der vom Bw. beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung im Wesentlichen damit begründet, dass die Voraussetzungen für das Zuerkennen der strittigen Aufwendungen

---

im Kalenderjahr 2007 nicht bestanden habe, dass ein Nachweis oder Glaubhaftmachung der Aufwendungen nicht erfolgte.

Folgende Sachverhaltsfeststellungen liegen laut Aktenlage vor:

- Unstrittig steht fest, dass der Bw. seit 19.3.2007 bei der Firma AG in Adr.AG beruflich tätig ist und dass es sich beim Beschäftigungs- bzw. Tätigkeitsort des Bw. um eine zeitlich befristete Arbeitsstelle handelt. Seit 13.12.2007 bezieht der Bw. Arbeitslosengeld.
- Evident ist, dass der Bw. bereits seit 11.4.2005 unter der Adresse Adr.Bw., einen Nebenwohnsitz innehalt.
- Evident ist auch, dass der Bw. in seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 lediglich einen Betrag von jeweils € 2.600,- (für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten) angeführt hat. Weder in der Erklärung oder Berufungsschreiben, datiert mit 5.3.2010, wurde der angeführte Betrag aufgeschlüsselt; den genannten Eingaben ist nur zu entnehmen, dass es sich hiebei um Kosten im Zusammenhang mit doppelten Wohnsitz und Heimfahrten nach Polen handelt.

Der Bw. ist der im Folgenden ergangenen Aufforderung des Finanzamtes um Aufschlüsselung, Darlegung der Sachverhalte sowie Nachweise der beantragten Kosten schuldig geblieben. Eine Beantwortung des Vorhalteverfahrens erfolgte nicht. Eine Nachweisführung ist vom Bw. auch nicht im Zuge der Berufungsschreiben gegen den Einkommensteuerbescheid 2007, mit welchen dem Begehr auf Zuerkennung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten wegen der fehlenden Nachweise nicht entsprochen wurde, erfolgt.

Dazu ist weiters festzustellen:

Grundsätzliche Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten jeglicher Art ist, dass die Mehraufwendungen aus dem behaupteten Veranlassungszusammenhang überhaupt angefallen sind. Dem Abgabepflichtigen obliegt es dabei, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt darzutun und die geltend gemachten Kosten dem Grunde und der Höhe nach zu belegen oder zumindest durch geeignetes Vorbringen und zweckdienliche Unterlagen glaubhaft zu machen.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

In diesem Zusammenhang sieht § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt des Anbringens zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ein Nachweis

nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. § 138 Abs. 1 BAO betrifft in erster Linie die Festsetzung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um Sachverhalte, deren Wurzeln im Ausland liegen. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, besteht in derartigen Fällen eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO-Komm.<sup>3</sup>, Tz 10 ff zu § 115 BAO und die dort angeführte Rechtsprechung).

Selbst wenn die angesprochenen Aufwendungen beim Bw. dem Grunde nach angefallen sein sollten (z.B. könnten Ein- und Ausreisestampiglien des Jahres 2007 im Reisepass des Bw. hinweisen) können nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die fehlenden Beweise keinen Aufschluss darüber geben, dass dem Bw. aus Anlass von Familienheimfahrten und Mietkosten tatsächlich Kosten entstanden sind. Wie bereits ausgeführt hat der Bw. einen Nachweis ebensolcher weder erbracht noch wurden derartige Kosten von ihm glaubhaft gemacht. Dass die Angaben des Bw. in Zweifel zu ziehen sind, ist nicht zuletzt dem Umstand zuzuschreiben, dass der Bw. keinerlei Beweise erbracht hat. Damit erscheint jedoch die Glaubwürdigkeit des Bw. insgesamt in Frage gestellt, weil nicht auszuschließen ist, dass der Bw. ein arbeitgebereignetes Wohnquartier bewohnt und Fahrten in den Streitjahren überhaupt nicht unternommen hat bzw. ihm Kosten hiefür nicht entstanden sind (etwa wegen kostenloser Mitfahrglegenheiten, vgl. VwGH 26.7.2007, ZI. 2006/15/0111).

Ein Abzug der geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten kommt im gegenständlichen Fall nach Abwägung aller Umstände nicht in Betracht.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, hat das Finanzamt im gegenständlichen Streitpunkt zu Recht die vom Bw. aus dem Titel doppelter Haushaltsführung beantragten Aufwendungen als Werbungskosten versagt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Jänner 2011