



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 2

GZ. RV/0247-F/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., C., O. 77a, vertreten durch Mag. Peter Zivic, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Weihburggasse 20, vom 28. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 3. April 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer 2008 wird festgesetzt mit:	-647,10 €
Das Einkommen im Jahr 2008 beträgt:	13.389,48 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	15.449,48 €
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-2.000,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	13.449,48 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	13.389,48 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.299,30 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	208,86 €
Einkommensteuer	1.163,16 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-1.810,26 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-647,10 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), ein Staatsbürger der Republik Bosnien-Herzegowina, war im Streitjahr in Österreich bis zum 31. Mai 2008 nichtselbstständig erwerbstätig. Mit 1. Juni 2008 wurde er pensioniert und bezieht seither von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt eine monatliche Rente.

Am 2. März 2009 reichte der steuerliche Vertreter des Bw. beim Finanzamt eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 ein, mit der - wie bereits im Vorjahr - unter dem Titel „doppelte Haushaltsführung“ Mietzahlungen für die Unterkunft am Beschäftigungsstandort in Höhe von 250,00 € monatlich bzw. 3.000,00 € jährlich sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von 1.225,00 € als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 geltend gemacht wurden.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 3. April 2009 wurden die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten unter Verweis auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2007 nicht anerkannt.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung wurde sinngemäß vorgebracht, bei der Beurteilung, ob steuerlich relevante Einkünfte vorlägen, sei nicht auf österreichische Verhältnisse abzustellen, sondern auf das Preis- und Lohnniveau bzw. auf die Lebenshaltungskosten in Bosnien-Herzegowina (siehe dazu das Erkenntnis des VwGH vom 19.10.2006, 2005/14/0127, wonach je nach Lohnniveau und Lebenshaltungskosten auch ein Einkommen in Höhe von durchschnittlich ca. 70,00 € monatlich relevant sein könne). Auf Grund der erheblichen Kaufkraft- und Preisunterschiede zwischen Österreich und Bosnien-Herzegowina könne, wie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 18.10.2005, 2005/14/0046, hervorgehe, auch ein ganz kleiner der Eigenversorgung der Familie mit landwirtschaftlichen Produkten dienender Betrieb in Bosnien-Herzegowina eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort begründen. Diese Rechtsansicht werde auch vom Unabhängigen Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 7.7.2006, RV/0440-G/04, sowie

von Zorn, Familienheimfahrten: Übersiedlung aus Bosnien zumutbar?, in RdW 12/2005, S. 784, vertreten.

Eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich sei auch deshalb weder wirtschaftlich sinnvoll noch zumutbar, weil der Bw. auf Grund seiner im Streitjahr erfolgten Pensionierung als „klassischer Gastarbeiter“ wiederum dauerhaft zu seiner Ehefrau an seinen Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina zurückgekehrt sei.

Mit Rücksicht auf das derzeit noch anhängige Berufungsverfahren für das Kalenderjahr 2007 werde angeregt, dass gegenständliche Berufungsverfahren bis zur endgültigen Entscheidung über die Einkommensteuer 2007 vorerst auszusetzen. Nach Vorliegen der endgültigen Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates bzw. des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Frage der Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort werde beantragt, der vorliegenden Berufung Folge zu geben und den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 aufzuheben bzw. – nach Möglichkeit im Wege einer entsprechenden Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO – dahingehend abzuändern, dass (auch) im Jahr 2008 die geltend gemachten Werbungskosten für die Familienheimfahrten und jene für die Mietaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsstandort in Österreich unter dem Titel „Kosten für die doppelte Haushaltsführung“ steuerlich berücksichtigt würden.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Da weder die geltend gemachten Mietkosten für die Unterkunft am Beschäftigungsstandort in Höhe von 3.000,00 jährlich noch die Aufwendungen für Familienfahrten in Höhe von 1.225,00 € belegmäßig nachgewiesen wurden, ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. mit Ergänzungsersuchen vom 24. Juli 2009 unter Setzung einer vierwöchigen Frist um Beibringung einer Aufstellung, aus der jede einzelne in den Streitjahren unternommene Heimfahrt das Datum der Hin- und Rückreise sowie das verwendete Transportmittel ersichtlich seien. Zwecks Nachweis für die tatsächliche Durchführung der Fahrten seien zudem Reisepasskopien (Ein- und Ausreisestampiglien das Streitjahr betreffend) zu übermitteln. Sofern die Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführt worden seien, werde um Vorlage der Tickets oder zumindest einer Bestätigung des Reiseunternehmens über die entstandenen Kosten ersucht. Sollte für die Fahrten das eigene Auto verwendet worden sein, seien Treibstoffrechnungen vorzulegen, die genauen Fahrzeugdaten (Marke, Type, Erstzulassung, Fahrgestellnummer, Kennzeichen) bekannt zu geben und die mitfahrenden Personen (Name, Adresse in Österreich, deren Destinationen der Reise) anzugeben. Sollte für die Fahrten ein nicht im Eigentum des Bw. stehendes Fahrzeug verwendet worden sein,

werde um Namhaftmachung des Fahrzeughalters, einer genauen Bezeichnung des Fahrzeuges mit Type und Kennzeichen, einer Bescheinigung des Halters über Zeitpunkt und -dauer der Nutzung, einer Bekanntgabe der mitfahrenden Personen (Name, Adresse in Österreich, deren Destinationen der Reise) sowie um Nachweis der vom Bw. konkret geleisteten Kosten ersucht.

Dem Bw. wurde ferner um Mitteilung ersucht, ob er nach wie vor in Österreich wohnhaft und/oder beschäftigt sei. Laut Steuerakt sei der Bw. mit 1. Juni 2008 pensioniert worden und zwischenzeitlich an den Familienwohnsitz in Bosnien-Herzegowina zurückgekehrt. Laut Zentralem Melderegister sei der Bw. jedoch bis zum 30. Jänner 2009 in B., S.-Straße 2, polizeilich gemeldet gewesen und seit diesem Zeitpunkt in B., M.-Straße 70a (Unterkunftgeber sei das K.M.). Eine Abmeldung sei bisher nicht erfolgt.

Weiters werde für den Zeitraum Jänner 2008 bis Mai 2008 um Nachweis der Mitaufwendungen für die Unterkunft am Beschäftigungsamt ersucht. In diesem Zusammenhang werde zur Kenntnis gebracht, dass jedenfalls für Zeiträume nach Beendigung der beruflichen Tätigkeit weder Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung" noch für Familienheimfahrten als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Denn solche Aufwendungen könnten nur bei den aus einer aufrechten Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden.

Im Antwortschreiben vom 20. August 2009 teilte der rechtliche Vertreter des Bw. mit, der Bw. sei tatsächlich in Österreich nicht mehr wohnhaft und beschäftigt. Hinsichtlich der angeforderten Belege betreffend die Kosten für die Familienheimfahrten sei eine Kontaktaufnahme mit dem Bw. in Bosnien-Herzegowina erforderlich. Da dies erfahrungsgemäß längere Zeit in Anspruch nehme, werde um Fristerstreckung bis zum 31. Oktober 2009 ersucht.

Dem Antwortschreiben beigelegt war eine Dauerauftragsbestätigung der D.S.B. vom 6. August 2009. Aus dieser ist ersichtlich, dass der Bw. im Jahr 2008 Mietzahlungen in Höhe von insgesamt 2.900,00 € geleistet hat, und zwar von Jänner bis Oktober jeweils 250,00 € monatlich und für November und Dezember jeweils 200,00 € monatlich.

Die formlos verlängerte Frist für die Beibringung einer Stellungnahme bzw. von Beweismitteln bezüglich der Kosten für Familienfahrten ist ungenutzt verstrichen.

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

In Streit steht, ob Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung" sowie für Familienheimfahrten wegen Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Im Vorfeld ist anzumerken, dass die obig angeführte Streitfrage auch Gegenstand des Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 war. Der steuerliche Vertreter des Bw. hat daher angeregt, die gegenständliche Berufungsentscheidung bis zum Vorliegen einer endgültigen Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates bzw. des Verwaltungsgerichtshofes über die Einkommensteuer 2007 auszusetzen. Da über die Einkommensteuer 2007 bereits zweitinstanzlich abgesprochen wurde (UFS 04.11.2009, RV/0246-F/09) und zudem der Rechtsmeinung des Bw. – eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort sei im Streitjahr unzumutbar – gefolgt wurde, ist dieser Anregung auf Erlassung eines Aussetzungsbescheides nicht entsprochen worden.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 definiert Werbungskosten als 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 leg. cit. 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 sind 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 leg. cit. angeführten Betrag übersteigen, nicht abzugsfähig.

Auf Grund der vorliegenden Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der am x.x.x. geborene Bw. war zumindest seit dem Jahr 1994 bis zum 31. Mai 2008 in Österreich nichtselbständig erwerbstätig. Mit 1. Juni 2008 wurde er pensioniert und bezieht seither von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt eine monatliche Rente in Höhe von 1.216,33 € netto einschließlich der Sonderzahlungen (13. und 14. Gehalt). Im Streitjahr bewohnte er nachweislich eine private Unterkunft in B., S.-Straße 2, in der er laut Zentralem Melderegister bis zum 30. Jänner 2009 auch polizeilich gemeldet war. Seit 30. Jänner 2009 ist er in B., M.-Straße 70a (Unterkunftgeber ist das K.M.), polizeilich gemeldet, eine Abmeldung

ist bisher nicht erfolgt. Die nicht erwerbstätige Gattin des Bw. lebt am ca. 840 km entfernten Familienwohnsitz in O., Gemeinde Bc., in Bosnien-Herzegowina, wo sie zur Eigenversorgung eine Landwirtschaft betreibt. Bis zum Jahr 2001 war der Bw. gegenüber seinem Sohn unterhaltsverpflichtet, nunmehr hat der Bw. lediglich gegenüber seiner Ehegattin Unterhaltspflichten.

Der Bw. hat die Unzumutbarkeit einer Verlegung des Familienwohnsitzes in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit im Streitjahr 2008 mit seiner in diesem Jahr erfolgten Pensionierung begründet. Darüber hinaus hat er vorgebracht, dass seine Gattin am Familienwohnsitz während seiner berufsbedingten Abwesenheit eine in seinem Eigentum stehende kleine Landwirtschaft betreibe, die überwiegend der Eigenversorgung mit Lebensmitteln und Heizmaterial diene, die anderenfalls zugekauft werden müssten. Die erheblich geringeren Lebenshaltungskosten in Bosnien-Herzegowina ermöglichen ihm und seiner Gattin in seiner Heimat mit seiner monatlichen Pension ein wesentlich leichteres Auskommen als in Österreich, zumal er – wie erwähnt - am Familienwohnsitz über landwirtschaftlich genutzten Grundbesitz verfüge.

Bei der rechtlichen Beurteilung dieses Vorbringens ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, der wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftszielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038; VwGH 28. 9. 2004, 2001/14/0178, VwGH 21. 6. 2007, 2005/15/0079). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben als auch in der weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011).

Im vorliegenden Fall ist das Finanzamt von einer Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes bis zur Beendigung der Unterhaltspflichten des Bw. gegenüber seinen Kindern ausgegangen. Da der Sohn des Bw. im Jahr 2001 seine Ausbildung unbestritten ermaßen beendet hat, wurde ab dem Jahr 2002 die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in Bosnien-Herzegowina als privat veranlasst angesehen und den dadurch entstandenen Mehraufwendungen die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten versagt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach judiziert hat, ist die Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (z.B. VwGH 27.2.2008, 2004/13/0116; VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047; VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079; 20.9.2007, 2006/14/0038). Ob bzw. welche Unzumutbarkeitsgründe in früheren Zeiträumen gegeben waren, ist deshalb unmaßgeblich, weil diese nichts über die persönliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen in einem Streitjahr aussagen (z.B. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079). Der Gerichtshof hat in seiner Rechtssprechung ferner zum Ausdruck gebracht, dass die im Einzelfall zu beurteilende Unzumutbarkeit auch in der privaten Lebensführung gelegen sein kann (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038).

Im Erkenntnis vom 26.11.1996, 95/14/0124, hat der Verwaltungsgerichtshof die im Streitjahr nachweislich unmittelbar bevorstehende Beendigung der Berufstätigkeit aus Altersgründen jenen Fällen gleichgestellt, bei denen von vornherein mit Gewissheit von einer befristeten auswärtigen beruflichen Tätigkeit auszugehen ist. Der im zitierten Erkenntnis vertretenen Rechtsauffassung war auch nicht abträglich, dass der Beschwerdeführer beim selben Arbeitgeber mehr als zehn Jahre nichtselbstständig erwerbstätig war. Ebenso hat das Höchstgericht im Erkenntnis vom 22.10.1997, 97/13/0062, aus einer in naher Zeit bevorstehenden Pensionierung eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung abgeleitet.

In der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates findet sich allerdings keine einheitliche Interpretation des erstzitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses. So sah der Unabhängige Finanzsenat im Judikat vom 23.1.2006, RV/0204-I/05, die Einstellung einer Berufstätigkeit infolge Pensionierung nur dann als Unzumutbarkeitsgrund an, wenn innerhalb von fünf Jahren nach Dienstantritt das Regelpensionsalter für die Alterspension von 65 Jahren erreicht werde, wenn also von vornehmerein mit Gewissheit die vier- bis fünfjährigen Befristung der auswärtigen Tätigkeit feststehe (so auch UFS 6.9.2005, RV/0048-W/03; UFS 19.12.2005, RV/1861-W/05; UFS 28.10.2008, RV/3106-W/08).

Die dargelegte Interpretation des zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshof steht allerdings in Widerspruch zu dessen Sachverhaltsfeststellungen, wonach der Beschwerdeführer mehr als 12 Jahre auswärtig tätig war, bis er mit der Erreichung des Regelpensionsalters seine Erwerbstätigkeit beendete. Nach Auffassung der im Streitfall zuständigen Referentin stellt daher ein aus der Sicht des Streitjahres in absehbarer Zeit nachweislich oder zumindest glaubhaft gemachter bevorstehender Pensionsantritt - unabhängig vom Zeitpunkt des Dienstantrittes und unabhängig davon, ob der Pensionsantritt mit Erreichen des Regelpensionsalters erfolgt oder ob eine Vorruhestandsregelung in Anspruch genommen wurde - einen gewichtigen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes dar (so auch UFS 16.2.2009 RV/2740-W/08; UFS

20.5.2009, RV/0782-W/09; UFS 26.4.2007, RV/3360-W/02; siehe dazu auch die Judikaturangaben bei Kofler, Die steuerliche Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung, in taxlex 2008, S. 8ff).

Aus den Akten ist klar ersichtlich, dass der Bw. im Streitjahr pensioniert wurde. Dieser der privaten Lebensführung zuzurechnende Umstand wird in Entsprechung der zitierten Judikatur als gewichtiger Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes gewertet. Auf das Vorbringen des Bw., dass daneben auch wirtschaftliche Gründe eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bewirkt hätten, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden. Die Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“ sowie für Familienheimfahrten waren daher dem Grunde nach anzuerkennen.

Die Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsplatz wurden belegmäßig nachgewiesen. Soweit diese während aufrechter Erwerbstätigkeit angefallen sind – also von Jänner 2008 bis einschließlich Mai 2008 – waren diese daher jedenfalls als Werbungskosten anzuerkennen. Da eine Wohnsitzverlegung nach der allgemeinen Lebenserfahrung überdies eine gewisse Zeit in Anspruch nimmt, werden zusätzlich die Mietkosten für die ersten drei Monate nach der Pensionierung – somit für die Monate Juni bis einschließlich August 2008 – als Werbungskosten berücksichtigt. Insgesamt konnten daher unter dem Titel „Doppelte Haushaltsführung“ Mietkosten in Höhe von 2.000,00 € steuerlich anerkannt werden.

Hinsichtlich der Aufwendungen für Familienheimfahrten ist der Bw. dem Verlangen des Unabhängigen Finanzsenates, diese dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen, nicht nachgekommen. Der Bw. hat daher insofern seiner sich aus § 138 BAO ergebenden Mitwirkungspflicht nicht entsprochen. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass der Bw. im Streitjahr keine Familienheimfahrten unternommen hat bzw. dass ihm – etwa wegen kostenloser Mitfahrtgelegenheiten – keine Kosten entstanden sind (siehe dazu auch VwGH 26.07.2007, 2006/15/0111). Eine Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe von insgesamt 1.225,00 € als Werbungskosten konnte daher nicht erfolgen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. November 2009