

Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mag. Peter Zivic, 1010 Wien, Weihburggasse 20, vom 26. September 2003, 31. März 2004 und 30. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 27. August 2003, 25. Februar 2004 und 31. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1998 bis 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsverentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber (Bw.) begeht die Berücksichtigung von mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen, und zwar betreffend Familienheimfahrten (1998 bis 2004 jeweils in Höhe des Höchstbetrages gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) und Wohnungsmiete am Beschäftigungsamt (1998 in Höhe von 1.327,67 €, 1999 in Höhe von 2.173,47 €, 2000 in Höhe von 2.353,15 €, 2001 in Höhe von 2.232,47 € und 2002 in Höhe von 2.009,24 €), als Werbungskosten.

Dazu hat der Bw. im Wesentlichen Folgendes vorgebracht (vgl. Berufungen vom 26. September 2003, 31. März 2004 und 30. November 2005; Vorlageanträge vom 31. März 2004; Antrag vom 8. Mai 2003; Stellungnahmen vom 2. Juli 2003 und 19. September 2005; Vorhaltsbeantwortungen vom 26. November 2003 und 13. Oktober 2005):

Er fahre mit seinem eigenen PKW regelmäßig, auf Grund seiner 4 mj. Kinder sogar jedes Wochenende, vom Beschäftigungsamt Wien zum ca. 400 km entfernten Familienwohnsitz in Kroatien, wo er auch über Grundbesitz verfüge. Allein die Benzinkosten würden pro Fahrt ca. 450-500 S (33-37 €) ausmachen. Seine Ehefrau widme sich zu Hause der Kindererziehung und der Bewirtschaftung von Haus, Hof und Acker, weshalb ihr derzeit eine unselbständige Erwerbstätigkeit auch nicht möglich sei. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes aus Kroatien nach Österreich sei dem Bw. und seiner Ehefrau nicht zuletzt auch auf Grund der 4 mj. Kinder, die in Kroatien zur Schule gingen, unzumutbar. Ein Zuzug der Familie des Bw. nach Österreich sei auch deshalb nicht möglich gewesen, weil der Bw. in den Jahren 1998 bis 2002 in Österreich lediglich über eine kleine Wohnung verfügt habe und in der Folge überhaupt nur mehr in einer Firmenunterkunft seines Dienstgebers untergebracht gewesen sei. Dem Bw. wäre mit seinem Einkommen die Unterhaltung einer insgesamt sechsköpfigen Familie in Österreich auf Grund des hier wesentlich höheren Preisniveaus als in Kroatien auch nur schwer möglich gewesen. Laut VwGH 27.5.2003, Zl. 2001/14/0121, könne die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung ihre Ursache sehr wohl auch in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen bzw. seiner Ehefrau haben. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes müsse sohin nicht beruflich bedingt sein, sondern es könnten hiefür auch private Gründe geltend gemacht werden. Wie aus dem Protokoll über die Bundeslohnsteuertagung 2003 hervorgehe, sei eine Wohnsitzverlegung von strukturschwachen Regionen (wie zB die kroatische Heimatgemeinde des Bw.) in ein Ballungszentrum mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden und daher grundsätzlich nicht zumutbar, auch wenn die Ehefrau des Steuerpflichtigen selbst am Familienwohnsitz keiner Beschäftigung nachgehe, sondern sich der Kindererziehung widme, und es seien Aufwendungen für Familienheimfahrten auch unabhängig davon steuerlich zu berücksichtigen, ob der Arbeitnehmer ein Firmenquartier freiwillig oder über Auftrag des Arbeitgebers benütze. Weiters werde auf VwGH 18.10.2005, 2005/14/0046, betreffend die Beurteilung der dauerhaften Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes eines aus dem ehemaligen Jugoslawien stammenden Gastarbeiters an den Beschäftigungsamt in Österreich verwiesen. Die Ehefrau und die Kinder des Bw. würden als kroatische Staatsbürger für einen dauerhaften Aufenthalt in Österreich quotenpflichtige Erstniederlassungsbewilligungen betreffend Familiennachzug benötigen. Eine Erteilung derartiger Bewilligungen dauere auf Grund der niedrigen Familienzusammenführungsquoten aber viele Jahre, wenn sie nicht überhaupt unmöglich sei. Im Übrigen seien laut VfGH 8.10.2003, G 119, 120/03, die den Familiennachzug von sog. Drittstaatsangehörigen regelnden Bestimmungen des FremdenG 1997 sogar für verfassungswidrig erkannt worden, zumal für die betroffenen Personen unvorhersehbar gewesen sei, wie lange sie auf den Familiennachzug warten müssen, wie die nachziehenden Angehörigen gereiht werden und

welchen Platz zB während der Wartezeit geborene Kinder zugewiesen erhalten. Auch laut den dem Finanzamt vorgelegten Artikeln aus der "Wiener Zeitung" vom 9. Oktober 2003 und der Zeitschrift "ecolex" des Jahres 2003 sei die Erteilung von Niederlassungsbewilligungen für Familienangehörige von Fremden bislang infolge verfassungswidrigen Vollzugs des Fremdengesetzes mit erheblichen rechtlichen und tatsächlichen Problemen, vor allem auch mit Unwägbarkeiten (oft vieljährige Wartezeit bis zur Erteilung einer Niederlassungsbewilligung) für die Familienangehörigen verbunden gewesen, weshalb nach Ansicht des Bw. eine Verlegung des Familienwohnsitzes aus dem Ausland an den Beschäftigungsstandort in Österreich für Fremde aus einem Drittland bzw. für deren Familienangehörige grundsätzlich als nicht zumutbar zu bewerten sei. Aus all den vorangeführten Gründen sei von Seiten der Ehefrau des Bw. bislang auch noch kein Antrag auf Zuzug nach Österreich gestellt worden.

Das Finanzamt hat dagegen im Wesentlichen folgende Auffassung vertreten (vgl. Bescheidbegründungen vom 25. Februar 2004 und 31. Oktober 2005):

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsstandort erwachsen, seien als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsstandort sei dann beruflich veranlasst, wenn die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst sei. Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes, sei aber nur dann keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 30.000 S jährlich erzielt oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien. Da im vorliegenden Fall die aus dem landwirtschaftlichen Betrieb erzielten Einkünfte unter 30.000 S liegen, ohne wirtschaftliche Bedeutung für das Familieneinkommen seien und außerdem nicht der Gattin, sondern dem Bw. als Grundstückseigentümer zuzurechnen seien, sei eine private Veranlassung der Familienheimfahrten zu unterstellen. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so könnten Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen mit mindestens einem Kind ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen werden können. Da diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall nicht zutreffen, könnten die strittigen Aufwendungen somit nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

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/0673-G/05).

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).

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