

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 17.05.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 25.04.2019, 04 XXX/XXXX betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist a) polnischer Staatsbürgerbürger, b) Dienstnehmer bei einem Bauunternehmen in Österreich, c) (seit \*\*.02.2018:) Witwer, d) Vater eines im Jahr 1979 ehelich geborenen, am Familienwohnsitz in Polen wohnhaften Sohnes, e) Mieter einer Wohnung in Wien. Seit 14.04.2016 ist die 65m<sup>2</sup>-Altbauwohnung in 1XXX Wien, B-Straße, als Hauptwohnsitz des Bf. im zentralen Melderegister eingetragen.

PESEL (Universal Electronic System for Population Records) ist ein zentraler Datensatz, der der Sammlung grundlegender Informationen über die Identität und den administrativen und rechtlichen Status polnischer Staatsangehöriger und Ausländer mit Wohnsitz in der Republik Polen dient und auch medizinische Dokumente enthält. Die medizinischen Daten der zu Lebzeiten in Polen wohnhaft gewesenen Ehefrau des Bf. sind unter der PESEL Nr. XXXX gespeichert, weisen u.a den Namen des polnischen Arztes N.N. als (Haus-) Arzt aus und belegen die ärztliche Dauerverschreibung von rezeptpflichtigen Medikamenten wegen "*Schmerzen in der Gegend der Lendenwirbelsäule, Geschwür am linken Unterschenkel*".

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018, weil mit diesem Bescheid den in der Abgabenerklärung 2018 als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung (**7.161,00 €**) und Familienheimfahrten (**1.800,00 €**) die Anerkennung des Werbungskostencharakters im Wesentlichen mit

der Begründung, der Bf. hätte Gründe, die eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar machen würden, nicht nachgewiesen, versagt wurde.

Dem Bescheid ging das Schreiben vom 01.04.2019 voraus, mit dem der Bf. dem Finanzamt mitgeteilt hatte, seit dem Tod seiner Frau nach Polen mit der *"Okkasion Hin und Her Fahrt 1000 km=60 € 25 Mal [25x60 =1.800 €] im Jahr"* gefahren zu sein. Die Kosten für die Wohnung würden 7.127 € im Jahr betragen. Mit zwei von drei dem Schreiben beigelegten Bankkontoauszügen wurden dem Finanzamt Zahlungen an die Verwaltung des Hauses 1XXX Wien, B-Straße, im Jahr 2018 offen gelegt.

Mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 beantragte der Bf. Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von (nur mehr) **1.500 €** und doppelte Haushaltsführung in Höhe von (nur noch) **7.100,84 €** mit der Begründung, dass er nach dem Tod der Gattin mehrere Sachen in Polen zu erledigen gehabt hätte (Begräbnis, Grab, rechtliche Angelegenheiten betreffend Wohnung).

Über das abgabenbehördliche Ergänzungsersuchen zur Beschwerde vom 19.6.2018 hinauf wurden diverse Beweismittel [u.a. der Mietvertrag vom 30.11.2006, ein Bankkontoauszug vom 17.08.2018, welcher die Überweisung einer Monatsmiete an die Hausverwaltung bestätigt, die Sterbeurkunde der Gemahlin des Bf., medizinische PESEL-Daten betreffend die am \*\*02. 2018 Verstorbene] bei der belangten Behörde am 25.07.2019 abgegeben.

Mit der abweisenden Beschwerdevorentscheidung hielt die belangte Behörde dem Bf. vor, dass Kosten für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten solange abzugsfähig seien, als eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes gegeben sei. Die bereits im Jahr 2006 gemietete 65m<sup>2</sup>-Wohnung in Wien sei als Familienwohnsitz für zwei Personen geeignet. Laut dem Antwortschreiben sei die Ehepartnerin seit dem Kalenderjahr 2014 nicht beschäftigt gewesen. Eine Krankheit des Ehepartners sei kein ausreichender Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort, da auch am Beschäftigungsort eine medizinische Versorgung gewährleistet sei. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits seit Jahren zumutbar gewesen, sodass für das Jahr 2018 Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden könnten.

Mit dem Vorlageantrag wiederholte der Bf. seine bisherige Begründung für die oftmaligen Heimfahrten: Die Ehefrau sei sehr schwer krank und ständig unter ärztlicher Kontrolle gewesen. Nach dem Sterbetag \*\*02. 2018 sei die Ehegattin zu begraben gewesen. Alle rechtlichen Angelegenheiten seien zu erledigen gewesen.

Mit dem beim BFG am 25.10.2019 eingelangten abgabenbehördlichen Vorlagebericht wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG vorgelegt. In der in diesem Bericht enthaltenen Stellungnahme zum Vorlageantrag verwies die Behörde auf die Tatsache, dass die seit 2014 bestehende Krankheit der Ehepartnerin als einziger Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien in die bereits

Über Schreiben des BFG vom 28.10.2019 hinaus wiederholte der Bf. in seinem Schreiben vom 20.11.2019, dass die Fahrten nach dem Tod der Ehepartnerin (\*\*02.2018) im Zusammenhang mit dem Begräbnis, Grab und rechtlichen Angelegenheiten (Erbschaft) gestanden wären, und fügte seinem bisherigen Vorbringen ergänzend hinzu, a) keine Einkünfte aus einer Witwerpension im Streitjahr bezogen zu haben, b) ein Wohngebäude in Polen zu besitzen, wo er weiter nach der Pensionierung wohnen möchte.

"Der Nebenwohnsitz wird Hauptwohnsitz." - als Hauptwohnsitzadresse des Bf. im Zentralen Melderegister eingetragen. Die Miete ist auf ein Bankkonto der Hausverwaltung überwiesen worden und hat, wie aus den nachfolgenden Bankkontoauszug ersichtlich, 596,74 € für ein Monat des Jahres 2018 betragen:

Seite 3 von 18

Die Berechnung der Luftlinie und Fahrtstrecke Wien-A-Stadt auf <https://www.luftlinie.org/Wien/A-Stadt> mit dem Ergebnis "Luftlinie - rund 3XX km" bzw. "Fahrtstrecke rund 4XX km" heißt, dass der Beschäftigungsort vom Familienwohnsitz mehr als 80km entfernt und bei einer Fahrzeit mit einem Verkehrsmittel von mehr als einer Stunde zu weit entfernt ist, um täglich nach Hause zu fahren. Sogar hat der Bf. eine Wohnung in der Nähe seines Arbeitsplatzes im Streitjahr benötigt.

Wie aus den amtlichen Krankenversicherungsdaten der Gemahlin ersichtlich, ist die am \*\*02.2018 verstorbene Ehegattin wegen ihrer Leiden (Geschwür am Unterschenkel, Schmerzen in der Gegend der Lendenwirbelsäule) zu Lebzeiten in Polen ärztlich behandelt worden.

Ein Geschwür ist ein Substanzdefekt der (Schleim-)Haut, welcher tiefliegend ist, oft zu einer fortdauernden Absonderung von Eiter führt und sich als infizierte, häufig schmerzhaft Wunde mit sehr geringer Heilungstendenz darstellt. Die ärztliche Dauerverschreibung der Medikamente "*Furosemidum Polpharma-Tabletten 40 mg a 30 Tabletten*" und "*Argosulfan-Creme*" durch den (Haus-)Arzt N.N. bestätigt das Leiden der Patientin an einem Geschwür am Unterschenkel. Aufgrund der laufenden ärztlichen Behandlung der Ehegattin des Bf. in Polen als Folge deren Krankheit und Pflegebedürftigkeit war als erwiesen anzunehmen, dass dieser Patientin und somit dem Bf. eine Familienwohnsitzverlegung zu Lebzeiten der Ehegattin des Bf. im Jänner 2018 nicht zumutbar war.

Während mit der Abgabenerklärung 2018 noch Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 7.127 € und Familienheimfahrtkosten in Höhe von 1.800 € jeweils als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG geltend gemacht worden waren, wurden mit der Beschwerde diese Begehren der Höhe nach eingeschränkt. Strittig ist somit nur mehr der abgabenrechtliche Charakter der Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 7.100,84 € sowie der Familienheimfahrtkosten in Höhe von 1.500 €.

Hinsichtlich der Familienheimfahrtkosten zum Fahrpreis für die Strecke Arbeitsort und Heimatort in Höhe von 60,00 € wären laut Angaben des Bf. diese Kosten (sowie die Kosten für die doppelte Haushaltsführung) in Zusammenhang mit der Erledigung mehrerer Sachen nach dem Tod der Gattin in Polen - Begräbnis, Grab, rechtliche Angelegenheiten betreffend Wohnung - entstanden. Der Bf. sei Besitzer eines Gebäudes in Polen und wolle dort nach der Pensionierung wohnen.

### **Rechtslage**

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

Nach § 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.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) sind, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs 1 Z 6 lit. d EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen, gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 nichtabzugsfähige Ausgaben. Das in § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988 angesprochene Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. d EStG 1988 beträgt bei mehr als über 60 km 3.672 Euro jährlich.

Auf Grund des § 16 Abs. 1 Z. 6, des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e und des § 33 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 – EStG 1988, BGBl. Nr. 400, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 156/2013, erging die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), in dessen § 4 der Familienwohnsitz wie folgt definiert wird:

*"(1) Ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) liegt dort, wo 1. ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder 2. ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat.*

*(2) Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt."*

#### **Aus folgenden Gründen war der angefochtene Bescheid abzuändern:**

|                                                                         |
|-------------------------------------------------------------------------|
| Kosten für eine doppelte Haushaltsführung bis zum Todestag (**.02.2018) |
|-------------------------------------------------------------------------|

Nach Lenneis/Jakom EStG, 12. Aufl. 2019, § 16, Rz 56, wird von einer doppelten Haushaltsführung gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnsitz (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Als Arbeits(Tätigkeitsort)ort oder Beschäftigungsort ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (VwGH 29.01.2015, 2011/15/0173).

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann.

Nach Rz 342 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 - mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle - mit Verweis auf VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132, ist die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 km entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht der 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 der ständigen Rechtsprechung dennoch dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 16.03.2005, 2000/14/0154; VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154; VwGH 26.05.2004, 2000/14/0207).

Für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechende Gründe sind z.B.

a) die besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger (VwGH 09.10.1991, 88/13/0121; VwGH 28.09.2011, 2006/13/0087), deren Mitübersiedlung unzumutbar ist (VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121), b) bei Ausgehen bei einer bevorstehenden Pensionierung davon, dass der Steuerpflichtige höchstens noch fünf Jahre berufstätig sein und dann an den Familienwohnsitz zurückkehren wird (VwGH 26.11.96, 95/14/0124; 24.11.2011, 2008/15/0296, zu einem auf zwei Jahre befristeten Projekt).

Der Begriff „Familienwohnsitz“ bezieht sich während des Zeitraums der doppelten Haushaltsführung im Zeitraum Jänner 2018 auf die bestehende Familie (Ehe). Im Jänner 2019 waren die kranke, pflegebedürftige (am \*\*02.2018 verstorbene) Ehegattin und der erwachsene eheliche Sohn am Familienwohnsitz in Polen wohnhaft.

Aus folgenden Gründen war dem Bf. eine Verlegung des Familiensitzes zu Lebzeiten der Ehegattin im Jahr 2018 nicht zumutbar:

Die **ärztliche Dauerverschreibung** der Präparate "**Furosemidum Polpharma**" und "**Argosulfan**" durch den **polnischen Arzt N.N.** verschaffte Gewissheit über **Leiden der Patientin** und ein anhängiges ärztliches **Behandlungsverfahren von längerer Dauer in Polen.**

Die Schwere der Leiden ergab sich aus den Anwendungsbereichen der zuvor genannten Medikamente insoweit, als das Medikament "Furosemidum Polpharma" der polnischen Pharmagruppe Polpharma zur Behandlung von Ödemen (=Schwellung von Körpergewebe aufgrund einer Einlagerung von Flüssigkeit aus dem Gefäßsystem) und Bluthochdruck eingesetzt wird.

Furosemid hat eine stark harntreibende Wirkung und führt zu einem Anstieg des Urinvolumens. Darüber hinaus ist eine Erweiterung der Blutgefäße und eine Verringerung des Gefäßwiderstands bei Einnahme dieses Medikaments zu erwarten.

Die in den Anwendungsbereich des Medikaments fallenden Ödeme sind Ödeme, die in Zusammenhang mit a) kongestiver (=Blutandrang bewirkender) Herzinsuffizienz, b) Leberzirrhose und c) Nierenerkrankungen, bei denen es ratsam ist, Diuretika mit einer starken und schnellen Wirkung zu verwenden, stehen. Diuretika sind Arzneimittel, die eine vermehrte Ausschwemmung von Urin (Diurese) aus dem menschlichen oder tierischen Körper durch eine verstärkte Harnerzeugung in den Nieren bewirken.

Bei Bluthochdruck (Hypertonie) wird das Medikament hauptsächlich in Kombination mit anderen Antihypertensiva verwendet. Antihypertensiva sind Sammelbegriffe für blutdrucksenkende Arzneimittel, die in der Medizin zur Behandlung der arteriellen Hypertonie (=Hochdruck in den Schlagadern (Arterien) des Körperkreislaufs) oder der hypertensiven Krise eingesetzt werden. Die hypertensive Krise ist eine Notarztsindikation. Zur hypertensiven Krise sei auf G. Mancia, R. Fagard et al: 2013 ESH/ESC Guidelines for the management of arterial hypertension In: European Heart Journal. (2013) 34, S. 2206 doi:10.1093/eurheartj/eh151: Die European Society of Hypertension und die European Society of Cardiology verwiesen, wo folgende Übersicht betreffend Blutdruckwerte in mmHg ersichtlich ist:

| Category                       | Systolic |        | Diastolic |
|--------------------------------|----------|--------|-----------|
| Optimal                        | <120     | and    | <80       |
| Normal                         | 120–129  | and/or | 80–84     |
| High normal                    | 130–139  | and/or | 85–89     |
| Grade 1 hypertension           | 140–159  | and/or | 90–99     |
| Grade 2 hypertension           | 160–179  | and/or | 100–109   |
| Grade 3 hypertension           | ≥180     | and/or | ≥110      |
| Isolated systolic hypertension | ≥140     | and    | <90       |

Die Einheit der Blutdruckwerte ist "Millimeter Quecksilbersäule", "mmHg" oder "mm Hg". 1 mmHg ist dabei der Druck, den eine Quecksilbersäule von 1 mm Höhe ausübt. Die Einheit "mmHg" wird allgemein bei der Angabe von Druckverhältnissen in Körperflüssigkeiten benutzt.

Auch das andere Medikament-Argosulfan-ist rezeptpflichtig, wird jedoch zur Behandlung von u.a. chronischen Geschwüren des Unterschenkels verwendet. Mit der ärztlichen

Dauerverschreibung dieses antiseptischen, desinfizierenden Arzneimittels ist der Bestand eines Geschwürs am Unterschenkel der Patientin nachgewiesen.

Die Krankenversicherungsdaten (PESEL-Datensatz) der am \*\*02.2018 verstorbenen Gattin des Bf. bestätigten mit den Angaben des **Namens des Arztes** N.N. und dessen Diagnose " **Geschwür am linken Unterschenkel, Schmerzen in der Gegend der Lendenwirbelsäule** ", dass die Lebens-/Krankengeschichte dem Vertrauensarzt der Patientin im Streitjahr im Wesentlichen **bekannt** gewesen war, während ein am Hauptwohnsitz des Bf. beschäftigter Arzt die Anamnese bei dieser Patientin erst in längerem Gespräch erheben hätte müssen. Durch den Zugang, den der polnische Arzt zur Gemahlin des Bf. bereits als Folge der gewissen Kenntnis der persönlichen Situation und des Vertrauens der Patientin auch bei psychischen Problemen oder Konflikten gehabt hatte, war die **psychologische** medizinische **Grundversorgung** bei dieser Patientin durch den polnischen (Haus-)Arzt N.N. **sichergestellt**.

Tatsache ist, dass die Ehegattin des Bf. polnische Staatsbürgerin mit der Muttersprache "polnisch" war. POLNISCH ist eine westslawische Sprache aus dem slawischen Zweig der indogermanischen Sprachen, bei der Ähnlichkeiten zur tschechischen und slowakischen, aber nicht zur deutschen Sprache bestehen. DEUTSCH ist eine westgermanische Sprache, deren Sprachraum u.a. Deutschland, Österreich, die Deutschschweiz, Liechtenstein und Südtirol, aber nicht Polen umfasst. Laut den Daten des polnischen Statistikamts, Ergebnis der Volkszählung 2011, bezeichneten lediglich etwa 58.000 Personen deutsch als Muttersprache; nur weitere 38.000 Personen gaben an, zu Hause deutsch zu sprechen. War die **polnische Sprache** ein Band, das den Arzt N.N. und die Ehegattin des Bf. verbunden hatte, so war ein **Kommunikationsproblem bei der Behandlung** der Gemahlin des Bf. **durch** deren (Haus-) **Arzt** in **Polen auszuschließen**.

Die Arzt-Patient-Kommunikation ist für die **psychische Belastung** der **kranken Gattin** des Bf. von Bedeutung. Da eine **progressive Wiederaufnahme** der medizinischen Arbeit aus therapeutischen Gründen in Wien **vom Ergebnis** eines noch durchzuführenden **Informationsaustauschverfahrens** zwischen den die Ehegattin des Bf. behandelnden Ärzten in A-Stadt und Wien abhängig gewesen wäre, hätte dieses Vorverfahren die Wartezeit für die Patientin hinsichtlich der Wiederaufnahme der ärztlichen Behandlung verlängert und damit die Psyche der kranken und pflegebedürftigen Ehegattin des Bf. in einem höheren Ausmaß als bei der laufenden ärztlichen Behandlung in Polen belastet. Auch wenn der Bf. Mieter einer 65m<sup>2</sup>-Wohnung in jener Stadt ist, in der sich das Wiener Allgemeine Krankenhaus [=eines der größten Krankenhäuser Europas], das Universitätsklinikum der Stadt Wien und der Sitz der Medizinischen Universität Wien befinden, hat A-Stadt die A-Universität mit der Fakultät für Medizin vorzuweisen. Da ein Ärztemangel in A-Stadt und Wien für das Streitjahr nicht festzustellen war, war es die schwer kranke Gemahlin des Bf., die als Bürgerin des EU-Mitgliedstaates Polen das Recht gehabt hatte, den Arzt und das Land, in welchem sie sich medizinisch behandeln lassen möchte, frei zu wählen.

Die Entscheidung, das in Polen anhängige Behandlungsverfahren, bestehend aus der gesamten ärztlichen Tätigkeit (Therapie, alle diagnostische Maßnahmen, die Schmerzbehandlung ohne therapeutische Wirkung) in Polen fortzuführen, war Ausdruck einer sehr guten und engen Arzt-Patient-Beziehung, in deren Rahmen die Patientin dem behandelnden Arzt vertraut, kompetente fachliche Beratung erhalten und bestmögliche Behandlung erfahren hatte, sodass sie mit der Behandlung zufrieden war. Die Bestandsphase einer Arzt-Patient-Beziehung war nicht nur bei der Ehegattin des Bf., sondern ist stets bei jeder kranken und pflegebedürftigen Person für den Krankheitsverlauf, Gesundungswillen und Behandlungserfolg wichtig, weil ohne eine solche Beziehung therapeutische Maßnahmen dadurch, dass der Patient bzw. die Patientin nicht kooperiert, erfolglos bleiben können. Da a) die Hauptgründe für das Nichteinhalten ärztlicher Ratschläge und die Nichterfüllung therapeutisch notwendiger Pflichten (Non-Compliance) generell u.a. darin bestehen, dass ein Patient die mangelhaft kommunizierten ärztlichen Ratschläge nicht versteht oder mangels Überzeugungskraft nicht befolgt und verordnete Medikamente nicht einnimmt, b) die Wahlentscheidung der Ehegattin des Bf. gegen einen Arztwechsel durch das Verhältnis Arzt N.N. - Patientin beeinflusst gewesen war, c) die ärztliche Dauerverschreibung von rezeptpflichtigen Medikamenten für die Deckungsgleichheit des Planens des polnischen Arztes N.N. und Handelns der Patientin gesprochen hatte, war dem Bf. die Familienwohnsitzverlegung zu Lebzeiten der kranken und pflegebedürftigen Ehegattin im Streitjahr nicht zuzumuten. Eine sehr gute und enge Arzt-Patient-Beziehung kann von Vorteil, aber auch von Nachteil sein. Bei Zweifeln hätte das Einholen einer Zweitmeinung oder ein Arztwechsel in Polen, aber keine Verlegung der ärztlichen Behandlung von A-Stadt nach Wien im Monat Jänner 2018 angebracht sein können, weil eine dauerhafte Verlegung des in Polen anhängigen ärztlichen Behandlungsverfahrens nach Wien mit den nachangeführten **Risiken** für die Ehegattin des Bf. verbunden gewesen wäre:

Das **Kostenrisiko** bei ärztlichen Behandlungen einer EU-Staatsbürgerin mit Herkunftsland Polen in Österreich war aus den gesetzlichen Regelungen, welche Behandlungen bzw. Kosten bei EU-Bürgern vom jeweiligen Krankenversicherungsträger übernommen werden, zu deuten (siehe <https://www.gesundheit.gv.at/service/patientenmobilitaet/patientenrechte/faq-behandlung-eu-ausland>; die Nationale Kontaktstelle für die grenzüberschreitende Gesundheitsversorgung in Polen ist National Health Fund Email: ca17 @nfz. gov.pl.) und hätte für die Ehegattin des Bf. darin bestanden, dass die Patientin die Kosten für die vom Krankenversicherungsträger nicht genehmigten Behandlungen zu bezahlen gehabt hätte.

Das **Informationsverlustrisiko** wäre bei einer Verlegung des Familienwohnsitzes ohne ärztliche Überweisung der Gemahlin des Bf. aus therapeutischen Gründen an einen Facharzt am Tätigkeitsort des Bf. dadurch entstanden, dass die Patientin alle früher erhobenen und noch vorhandenen Befunde zusammen zu tragen gehabt hätte, damit der behandelnde Arzt in Wien sich ein genaues Bild über die Gesamtheit aller für die Krankheiten der Patientin charakteristischen Krankheitszeichen oder Symptome, die in mehr oder weniger unterschiedlichen Ausformungen beobachtet werden konnten, machen

hätte können. Da es gerade der Arzt N.N. war, der die Reaktionen der Patientin auf unterschiedlichste Einflüsse von außen oder inneren Belastungen gekannt hatte, hätte ein Arztwechsel einen für die Patientin nachteiligen Verlust an ärztlicher Information, der sich durch schriftliche Befunde nicht kompensieren hätte lassen, verursacht.

Zum **Übersetzungsrisiko** betreffend jener medizinischen Originaldokumente [z.B. Patientenakte (Arztberichte (Haus- und Fachärzte), Spitalsberichte (ambulante bzw. stationäre Behandlungen), etc.), Befunde, etc.], die für die Fortführung des ärztlichen Behandlungsverfahrens in die vom Arzt in Wien gesprochene Sprache notwendig gewesen wären, war festzustellen, dass Fachlich-gedankliche Präzision und Textgenauigkeit zwar die absoluten Maßgaben auf dem Gebiet der medizinischen Übersetzung sind, dennoch sind Behandlungsfehler teilweise auch auf mangelhafte Übersetzungen zurückzuführen, weshalb die Übersetzung z.B. der Patientenakte und Beipackzettel von ärztlich verordneten Arzneimitteln (z.B. der polnischen Pharmagruppe, etc.) von spezialisierten und erfahrenen Übersetzern anzufertigen gewesen wäre. Diese Übersetzungen, deren Übersetzer auch einige Ärzte, Pharmazeuten oder andere Experten aus dem jeweiligen medizinischen Fachbereich gewesen wären, wären mit einem erheblichen Zeitaufwand verbunden gewesen, um den sich das Behandlungsverfahren der Patientin in Wien zu Lasten der Patientin verlängert hätte.

Das **Kommunikationsrisiko**, infolge dessen der Behandlungsbeginn der Ehegattin des Bf. in Wien unvorhersehbar gewesen sein hätte können, ergab sich daraus, dass eine ärztliche Behandlung bei einer fremdsprachigen Patientin in Österreich in Fällen, in denen aus ärztlicher Sicht keine Dringlichkeit zur Behandlung besteht und die Sprachbarriere zur Patientin nicht überwindbar ist, unter Umständen vorerst unterbleibt. Ist für einen Arzt in der Praxis bei Sprachbarrieren nicht immer leicht erkennbar, ob eine Dringlichkeit gegeben ist oder nicht, so wäre es Aufgabe der Ehegattin des Bf. gewesen, die dringende Notwendigkeit einer ärztlichen Behandlung nachzuweisen und damit dem behandelnden Arzt Gewissheit über das Vorliegen eines Falls, in dem ohne Behandlung das Leben der Patientin gefährdet würde oder die Gefahr einer schweren Gesundheitsschädigung bestünde, womit sich das Erfordernis der Beiziehung eines Sprachmittlers erübrigt hätte, zu verschaffen.

Das **Auswahlrisiko betreffend Sprachmittler** bestand für die Patientin darin, dass generell jede ausreichend sprachkundige Person als Sprachmittler in Betracht kommt. Ein Sprachübersetzer ist -abgesehen von Fällen der Dringlichkeit- stets dann, wenn ein fremdsprachiger Patient nicht Deutsch oder eine andere Sprache spricht, mit der sich Arzt und Patient angemessen verständigen können, bzw. ein Arzt einem fremdsprachigen Patienten die nötige medizinische Aufklärung nicht selbst vermitteln kann, beizuziehen. "Angemessen" heißt in diesem Fall, dass der Patient die deutsche (oder eine andere für beide geläufige) Sprache so gut beherrscht, dass er die Erläuterungen, die er vom Arzt erhält, verstehen kann. Angesichts möglicher Fehlübersetzungen bei nicht berufsmäßigen Sprachmittlern ist somit stets Vorsicht für Arzt und Patient geboten (vgl. [https://www.mplaw.at/media/dokumente/016-03-31\\_oekz-3-4-2016\\_brauchen-aerzte-und-spitaeler-einen-dolmetscher\\_mis\\_print\\_1497.pdf](https://www.mplaw.at/media/dokumente/016-03-31_oekz-3-4-2016_brauchen-aerzte-und-spitaeler-einen-dolmetscher_mis_print_1497.pdf)).

Das Risiko, sogar einen Dolmetscher bei einem ärztlichen Aufklärungsgespräch hinzuziehen zu müssen, war aus dem Gesamtbild erkennbar, das sich aus den PESEL-Daten der Patientin zusammengesetzt hatte. Demnach erwies sich die Behandlung des "Geschwürs am linken Unterschenkel" nach einer Verletzung insoweit, als die ärztliche Bestätigung vom 20.01.2014 in Zusammenhang mit einem seit ca. 2012 (!) in Polen anhängigen Behandlungsverfahren ausgestellt worden war und der Arzt die Präparate Argosulfan und Furosemidium Polpharma auf Dauer verordnet hatte, als schwierig und langwierig. Darüber hinaus war der weitere (in den PESEL-Daten registrierte) Anlass für die Besuche der Patientin in der Praxis vom 20.01.2014 und 17.04.2014 "*Schmerzen in der Gegend der Lendenwirbelsäule*" dadurch, dass Schmerzen im unteren Bereich der Lendenwirbelsäule sowohl Schmerzen in jenem Bereich, der im Alltag den meisten Belastungen ausgesetzt ist [und somit keine eigenständige Krankheit darstellt], als auch ausstrahlende Schmerzen bei Erkrankungen der Nieren, der Genitalien, der Bauchspeicheldrüse und der Gallenblase in den Bereich der Lendenwirbelsäule sein hätten können, mehrdeutig und begründete daher die Erwartung eines tiefgründigen Aufklärungsgesprächs und einer besonders genauen ärztlichen Untersuchung der fremdsprachigen Patientin in Wien.

Auch wenn die ärztliche Aufklärung für jeden Patienten verständlich zu sein hat, womit die Anforderungen an die Verständlichkeit empfängerorientiert zu sein haben, und der behandelnde Arzt sich aufgrund der medizinischen Daten im Rahmen eines sprachbarrierefreien Aufklärungsgesprächs davon überzeugen hätte müssen, dass die zu behandelnde Person Wesen, Bedeutung und Tragweite der am Hauptwohnsitz des Bf. beabsichtigten Behandlung begriffen hatte, um wirksam in das Behandlungsverfahren einwilligen zu können, wäre ein **Behandlungsrisiko** für die Ehegattin des Bf. in Wien insoweit gegeben gewesen, als die ärztliche Aufklärung bei der zu behandelnden Person dann, wenn die Ehegattin des Bf. der deutschen Sprache nicht hinreichend mächtig gewesen wäre, mündlich in einer für diese verständlichen Sprache zu erfolgen gehabt hätte. Werden Professionelle Dolmetscher meist nur in heiklen Situationen, etwa dann, wenn es um das Einverständnis für eine Operation geht, eingesetzt, so ist es oft das Pflege- und Reinigungspersonal, das einen Beitrag zur Lösung von Verständigungsproblemen leistet. Da Missverständnisse zwischen Arzt und fremdsprachigen Patient nie gänzlich auszuschließen sind, wäre bei Bestand einer kommunikativen Störung, die aus dem Differenzwert zwischen dem Gemeinten des behandelnden Arztes und dem Verstandenen beim Patienten besteht, eine längere Dauer des ärztlichen Behandlungsverfahrens für die Ehegattin des Bf. in Österreich im Vergleich zum Herkunftsland festzustellen gewesen.

Das **Risiko einer längeren ärztlichen Behandlungsdauer** bei einer fremdsprachigen Patientin in Österreich im Vergleich zum Herkunftsland resultierte aus den verschiedenen Leiden der Ehegattin des Bf., weil je diffiziler das Krankheitsbild ist, es desto wichtiger für jeden Arzt, der einen fremdsprachigen Patienten zu behandeln hat, ist, dass der nicht Deutsch sprechende Patient durch einen qualifizierten muttersprachlichen Dolmetscher unterstützt wird, um den gesamten Verlauf der Behandlung zu beeinflussen. Für den

behandelnden Arzt am Tätigkeitsort des Bf. wäre eine Verbesserung der Mitarbeit der am 01.02.2018 Verstorbenen zu deren Lebzeiten im Jahr 2018 nur bei einer funktionierenden Kommunikation mit der fremdsprachigen Patientin zu erwarten gewesen. Sind ein Teil der Kunstfehler in Kliniken und Arztpraxen auf falsch übersetzte Krankenakte und -berichte zurückzuführen (vgl. *"Deutsches Ärzteblatt/ Jg. 110/ Heft 3/ 18.01.2013"* Melanie Mörtlbauer, *"Übersetzungen in der Medizin-Vom Sprach- zum Kunstfehler - Behandlungsfehler sind teilweise auch auf mangelhafte Übersetzungen zurückzuführen"*), so hätte es wegen der bei der Ehegattin des Bf. diagnostizierten Leiden (Geschwür am Unterschenkel, Schmerzen in der Gegend der Lendenwirbelsäule) einer funktionierenden Kommunikation zwischen den Ärzten in Wien und Polen, insbesondere N.N. bedurft, um einen optimalen Verlauf des Behandlungsverfahrens in Wien zu ermöglichen und das Risiko einer längeren Behandlungsdauer in Wien im Vergleich zu Polen zu minimieren.

Angesichts der oben angeführten Risiken und der bei einer fremdsprachigen Patientin zu erwartenden Verzögerung einer Heilbehandlung in Wien als Folge einer Sprachbarriere zwischen a) Arzt in Wien und Patientin, b) N.N. (=erstbehandelnder Arzt) und (zweit-)behandelnden Arzt in Wien, erwies sich somit ein Arztwechsel für die Gattin des Bf. zu deren Lebzeiten im Jahr 2018 als nicht zumutbar.

Da dem Bf. eine Familienwohnsitzverlegung nach Wien im Jänner 2018 wegen der schwer kranken und pflegebedürftigen Ehegattin nicht zuzumuten war, waren die auf den Jänner 2018 bezüglichen Kosten für die Führung des Haushalts am Beschäftigungsort -596,74 €- als gemäß § 16 EStG abzugsfähige Kosten für doppelte Haushaltsführung anzuerkennen.

Den Ausführungen der belangten Behörde wider den Werbungskostencharakter der Kosten für die Haushaltsführung am Beschäftigungsort war, was die Kosten für den Monat Jänner 2018 anbelangt, nicht zu folgen, weil der Verwaltungsgerichtshof seit dem Erkenntnis vom 09.10.1991, 88/13/0121, in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertritt, dass sich aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen ein gewichtiger Grund für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ergeben könne (vgl. in diesem Sinn seither etwa auch VwGH 26.11.1996, 95/14/0124, VwSlg 7144/F, VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121, VwSlg 7827/F, VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038, VwSlg 8265/F).

Die abgabenbehördliche Rechtsmeinung, wonach dem Bf. die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen wäre, steht in einem unauflösbaren Widerspruch zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, derzufolge die Unzumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung stets aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen ist (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; VwGH 15.11.2005, 2005/14/0039; VwGH 26.07.2007, 2006/15/0047). Es ist sohin ohne Belang, ob die Familienwohnsitzverlegung bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht (VwGH 26.07.2007, 2006/15/0047; VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124). Da die Gründe für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung jährlich zu prüfen sind, waren sie im gegenständlichen Beschwerdefall für das Streitjahr, also für das Jahr 2018 zu prüfen.

Als abzugsfähige Kosten der Unterbringung am Arbeitsort zu Lebzeiten der Ehegattin des Bf. im Monat Jänner 2018 kommen nur die unvermeidbaren Mehraufwendungen in Betracht, die dem Bf. dadurch erwachsen sind, dass er am Beschäftigungsort wohnen musste (VwGH 03.03.1992, 88/14/0081; VwGH 23.5.2000, 95/14/0096). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist bezüglich der anzuerkennenden Wohnungsgröße auf die Verhältnisse des Einzelfalles abzustellen (VwGH 26.05.2010, 2007/13/0095).

Als Kosten eines beruflich veranlassten Zweitwohnsitzes kommen nur die **Kosten einer Kleinwohnung** (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096) bzw. **zweckentsprechenden Wohnung** in Betracht (VwGH 29.01.2015, 2011/15/0173); die darüber hinausgehenden Beträge sind gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. In diesem Sinn unterliegen die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten einer Angemessenheitsprüfung (VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0080). Angesichts der Tatsache, dass die vom Bf. in Bestand genommene 65m<sup>2</sup> Wohnung keine Kleinwohnung ist, war somit zu prüfen, ob diese Mietwohnung in dem in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fallenden Wiener Altbau eine Wohnung ist, die dem beruflichen Zweck des Bf. entspricht.

Im Vollanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes zählen zu den Arten der Berechnung des Mietzinses z.B. der angemessene Hauptmietzins und der Richtwertmietzins.

- Die Höhe des angemessenen Hauptmietzinses ist oft nur unwesentlich geringer als der freie Mietzins. Die Kriterien für die Angemessenheit sind Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand des Objektes.
- Im Vollanwendungsbereich des Mietrechtsgesetz (=MRG) wird ein Richtwertmietzins für die Vermietung von Wohnungen der Kategorie A, B oder C ab dem 1.3.1994 in einem Altbau vereinbart. Der Richtwertmietzins ist ein angemessener Hauptmietzins mit einem feststehenden Ausgangswert, dem Richtwert, der pro Bundesland für die mietrechtliche Normwohnung festgelegt wird. Zur Ermittlung des Richtwertmietzinses wird dieser Richtwert mit Zu- und Abschlägen versehen. Nach oben hin ist der Richtwertmietzins begrenzt durch die Angemessenheit und nach unten hin durch den Kategoriemietzins.

Da die Mietwohnung des Bf. eine im Vollanwendungsbereich des MRG befindliche Wohnung der Ausstattungskategorie A ist und der Hauptmietvertrag für diese Wohnung im Jahr 2006 und somit nach dem 28.2.1994 abgeschlossen wurde, gilt der Richtwertmietzins für die vom Bf. als Hauptwohnsitz bezeichnete Wohnung in Wien. Für Bestandnehmer sind Mieten in einem Altbau im Vergleich zu einem Neubau generell günstiger, weil der grundbücherliche Eigentümer für den Fall, das Zinshaus wäre zu sanieren, einen Hypothekarkredit nur dann erhalten würde, wenn er diesen aus den Mieteinnahmen zurückzahlen könnte. Eine Bank darf sohin Altbau-Sanierungen nicht finanzieren und hypothekarisch besichern, außer es bestehen befristete Verträge. Wird eine Richtwert-Wohnung befristet vermietet, so ist noch ein Mietzins-Abschlag von 25% vorzunehmen.

Das Ergebnis eines Mietzinsvergleichs betreffend 65m<sup>2</sup> Wohnungen anhand der nachfolgenden Daten für den 4. und 5. Bezirk, abgefragt von der <https://www.stadt-wien>.

at/ immobilien-wohnen/wohnung-mieten-in-wien-die-suche-richtig-angehen.html und den Mietvertragsdaten des Bf. verschaffte Gewissheit darüber, dass der Hauptwohnsitz des Bf. im Jänner 2018 tatsächlich dem Zweck eines beruflich veranlassten Zweitwohnsitzes entsprochen hatte:

### Mietpreise pro m<sup>2</sup> in Wien - Stand Februar 2017

| Bezirke | ≤ 50<br>m <sup>2</sup> | 51 - 80<br>m <sup>2</sup> | 81 -<br>129<br>m <sup>2</sup> | > 130<br>m <sup>2</sup> | Durchschnitt | Tendenz |
|---------|------------------------|---------------------------|-------------------------------|-------------------------|--------------|---------|
|---------|------------------------|---------------------------|-------------------------------|-------------------------|--------------|---------|



|                |         |         |         |         |         |     |
|----------------|---------|---------|---------|---------|---------|-----|
| 4., Wieden     | € 16,55 | € 15,27 | € 16,20 | € 16,57 | € 16,07 | auf |
| 5., Margareten | € 15,15 | € 13,70 | € 14,06 | € 16,31 | € 14,27 | ab  |

.... #

Die Kosten für die Miete der in Rede stehenden 65m<sup>2</sup>-Wohnung betreffend den Monat Jänner 2018 in Höhe von 596,74 € waren Kosten für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort des Bf., weil es in analoger Anwendung des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23.11.2011 die Aufwendungen waren, die für die Bewertung einer Wohnung als zweckentsprechend entscheidend waren. Die Angemessenheit des Mietzinses war daran festzustellen, dass die vom Bf. für Wohnzwecke in Bestand genommene Wohnung eine Wohnung der Ausstattungskategorie A in einem vor 1945 errichteten Zinshaus war, für die ein Mieter nur den sogenannten Richtwertmietzins oder Richtwertzins für die Nutzung der Wohnung für Wohnzwecke zu zahlen gehabt hatte. Wie aus der vorangegangenen Übersicht ersichtlich, beträgt der Bruttomietzins für eine 65 m<sup>2</sup>-Wohnung bei einem Mietpreis von 13,70 €/m<sup>2</sup> zum Stand Februar 2017 890,50 €. Der Vergleich des letztgenannten Betrages mit dem vom Bf. für den Monat Jänner 2018 bezahlten Bruttomietzins für den Hauptwohnsitz in Höhe von 596,74 € legt einen Differenzbetrag in Höhe von rund 293,00 € offen, welcher rund 49% von der vom Bf. für dessen Wiener Hauptsitzwohnung im Jahr 2018 bezahlten Miete (596,74 €) entspricht. Die für den Monat Jänner 2018 bezahlten Kosten für die vom Bf. in Bestand genommene Wohnung der Ausstattungskategorie A in einem Wiener Altbau stellen somit Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft dar. Aufgrund der obigen Ausführungen erwies sich die Annahme der belangten Behörde, dem Bf. wäre die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort gerade zu Lebzeiten der am \*\*.02.2018 Verstorbenen im Jahr 2018 zumutbar gewesen, als unbegründet. Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung waren sohin, soweit sie den

Zeitraum Jänner 2018 betroffen hatten, in Höhe von 596,74 € als gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - NEU" für das Streitjahr dargestellt:

|                                                       |             |
|-------------------------------------------------------|-------------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut Bescheid | 29.060,37 € |
| Werbungskosten                                        | -596,74 €   |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit NEU           | 28.463,63 € |

|                                                                      |
|----------------------------------------------------------------------|
| Kosten für eine doppelte Haushaltsführung ab dem Todestag **.02.2018 |
|----------------------------------------------------------------------|

Aufgrund des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 und § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG 1988 erging die PendlerVO, BGBl II 276/2013, welche in § 4 Regelungen betreffend den Familienwohnsitz beinhaltet. Nach § 4 Abs. 1 Z. 2 PendlerVO liegt ein Familienwohnsitz dort, wo ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat. Nach § 4 Abs. 2, erster Satz PendlerVO hat der Steuerpflichtige einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht.

Aus folgenden Gründen war das Vorliegen von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung ab dem 01.02.2018 auszuschließen:

Wie aus den Akten ersichtlich, ist der Bf. seit 2006 Mieter einer von ihm bewohnten 65m<sup>2</sup>-Wohnung in einem Altbau in Wien. Seit 2016 ist diese Wohnung aufgrund des Meldungsgrundes "Nebenwohnsitz wird zum Hauptwohnsitz" als Hauptwohnsitz des Bf. im Sinn des § 1 Abs. 7 Meldegesetz 1991 im Zentralen Meldeamtsregister eingetragen.

Laut § 1 Abs. 7 Meldegesetz 1991 ist der Hauptwohnsitz der Wohnsitz eines Menschen, der an jener Unterkunft begründet ist, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat. Da der Bf. sich trotz Bestands einer aufrechten Ehe mit seiner in Polen wohnhaften Gemahlin und des am Familienwohnsitz wohnhaften (erwachsenen) Sohnes im Jahr 2016 dazu entschlossen hatte, die Änderung der Meldedaten von Neben- auf Hauptwohnsitz in Österreich zu beantragen, war es die im Änderungsantrag aus dem Jahr 2016 gewählte Bezeichnung der Wiener Wohnung als Hauptwohnsitz, mit der der Bf. sein überwiegendes Naheverhältnis zum Wohnsitz in 1XXX Wien, B-Straße zum Ausdruck gebracht hatte. Tatsache ist, dass von einer doppelten Haushaltsführung nur dann gesprochen wird, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnsitz (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz).

Begräbniskosten einschließlich der Errichtung eines Gedenkzeichens an der Grabstelle gehören grundsätzlich zu den Verbindlichkeiten des Nachlasses und sind daher in erster Linie aus diesem zu bestreiten. Aufgrund der Angaben "Begräbnis, Grab, rechtliche Angelegenheiten betreffend Wohnung", welche in der Beschwerde/dem Vorlageantrag als Begründung für die Wertung von Ausgaben als Kosten für die doppelte Haushaltsführung ins Treffen geführt worden sind, ist somit ein unmittelbarer Zusammenhang der in Rede stehenden Kosten mit der Regelung des Nachlasses der am \*\*.02.2018 Verstorbenen als erwiesen anzunehmen.

Da die doppelte Haushaltsführung im abgabenrechtlichen Sinn die Führung zweier Haushalte aus beruflichen Gründen voraussetzt und das Vorliegen eines solchen Grundes anhand der Aktenlage nicht festzustellen war, war vom Mittelpunkt der Lebensinteressen am Hauptwohnsitz des Bf. in Wien ab Februar 2018 und somit von der Beendigung der doppelten Haushaltsführung ab diesem Monat auszugehen.

Wenn Kosten für doppelte Haushaltsführung ab dem \*\*.02.2018 als Werbungskosten geltend gemacht werden, ist es Sache des Bf., der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die belangte Behörde war daher im Beschwerdefall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Bf. angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.02.2008, 2005/13/0037 mwN, sei verwiesen.

Auch wenn der Bf. mit seinem Schreiben vom 20.11.2019 erklärt hatte, a) ein Wohngebäude in Polen zu besitzen, wo er weiter nach der Pensionierung wohnen möchte, b) keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte als Witwer für das Jahr 2018 in Polen bezogen zu haben, war es gerade der Bf., der mit seinem Änderungsantrag beim Zentralen Melderegisteramt im Jahr 2016 die Aufgabe der Wiener Wohnung als Nebenwohnsitz erklärt und damit die Eintragung der Wohnung als Hauptwohnsitz durchgesetzt hatte, wodurch der Lebensmittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Wien ab Februar 2018 als erwiesen anzunehmen war.

Angesichts der Tatsache, dass der am \*\*\*\*1959 geborene Arbeitnehmer seinen Hauptwohnsitz nachweislich lange Zeit vor Erreichen des 60. Lebensjahres an den Tätigkeitsort verlegt hatte, war allein die Absichtserklärung, das Objekt in Polen nach der Pensionierung zu bewohnen, nicht geeignet, die Kosten für die Führung des Haushalts in Wien für den Zeitraum 02/2018 bis 12/2018 erfolgreich als abzugsfähige Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu begründen. Waren aus den Akten keine Gründe, die für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung für den Zeitraum nach Ableben der Gattin des Bf. sprechen hätten können, ersichtlich, so waren die als Kosten für doppelte Haushaltsführung bezeichneten Ausgaben für den Zeitraum 02/2018 bis 12/2018 in Höhe von (7.100,84 € abzüglich 596,74 € =) 6.504,10 € Ausgaben, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig waren. Es war daher der Antrag auf Anerkennung von Kosten für doppelte Haushaltsführung für das Jahr 2018 in Höhe von 7.100,84 € insoweit, als er die Kosten für den Zeitraum 02/2018 bis 12/2018 6.504,10 € betrifft, als unbegründet abzuweisen.

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Sohin liegt ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre, jedoch werden diese Kosten - und **nur dann - steuerlich absetzbar, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen**, und nur insoweit, als den Bf. ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird. Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, Kfz-Kosten, Flugkosten). Über die anzuerkennende Häufigkeit der Familienheimfahrten bestehen keine gesetzliche Regelungen (VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102), weshalb die anzuerkennende Anzahl der Familienheimfahrten im Einzelfall zu prüfen ist. Dabei werden insbesondere die Distanz zwischen den beiden Wohnsitzen und die familiären Verhältnisse zu berücksichtigen sein (UFS 18.12.2007, RV/1993-W/03). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind wöchentliche bzw. monatliche Familienheimfahrten mit Rücksicht auf die Entfernung (insbesondere ins Ausland) völlig unüblich, folglich dessen nur eine geringere Anzahl von Familienheimfahrten steuerlich absetzbar sind (VwGH 11.01.1984, 81/13/0171, 81/13/0185).

Aus folgenden Gründen war der Antrag auf Anerkennung der Familienheimfahrtkosten für das Jahr 2018 als unbegründet abzuweisen:

Im gegenständlichen Beschwerdefall war es lediglich die besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit der Ehegattin, die Gewissheit über die Unzumutbarkeit der Mitübersiedlung der Ehegемahlin an den seit 2016 bestehenden Hauptwohnsitz des Bf. verschafft hatte, und somit einen gewichtigen Grund für eine auf Dauer der Krankheit und Pflegebedürftigkeit der Ehegattin des Bf. angelegte doppelte Haushaltsführung dargestellt hatte. Trotz der familiären Verhältnisse wurden Familienheimfahrtkosten iSd § 16 EStG 1988 für den Monat 01/2018 weder in der Beschwerde, noch im Vorlageantrag geltend gemacht.

Wie aus den Akten ersichtlich, war der erwachsene Sohn des Bf. am Todestag seiner Mutter am ehelichen Wohnsitz in Polen wohnhaft. Darüber hinaus hatte der Bf. glaubhaft dargestellt, dass er **erst nach dem Tod seiner Gattin 25 Hin- und Retourfahrten** auf der Strecke **Arbeitsort - polnischer Wohnsitz** innerhalb des Zeitraums von 1.02.2018 bis 31.12.2018 durchgeführt hatte.

Nach den Angaben des Bf. hatte dieser pro Hin-und Retourfahrt ein Entgelt von 60,00 € bezahlt, womit sich bei 25 Hin-und Retourfahrten die mit der Beschwerde als Werbungskosten geltend gemachten Familienheimfahrtkosten in Höhe von 1.500,00 € ergeben hatten.

Die Kosten von 60,00 € für eine Hin-und Retourfahrt auf der Strecke A-Stadt-Wien erweisen sich, soweit sie nachweislich bezahlt worden sind, im Vergleich zu den Kosten

des Personenbeförderungsunternehmens FlixBus zum Stichtag 01.02.2020 betreffend die Fahrten auf der Strecke A-Stadt-Wien [Fahrtpreis zwischen 29,98 € und 40,48 €] bzw. auf der Strecke Wien-A-Stadt [Fahrtpreis zwischen 29,99 € und 45,98 €] zwar als kostengünstig, weshalb das BFG keinerlei Zweifel an dem Bestand dieser Verhältnisse hegt, dennoch ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Anerkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Kosten von der Führung zweier Wohnsitze aus beruflichen Gründen abhängig ist. Da der Bf. einen beruflichen Grund für die Beibehaltung der in Rede stehenden Wohnsitze ab dem Todestag der Ehegattin des Bf. nicht nachgewiesen hatte, war den mit der Beschwerde geltend gemachten Familienheimfahrtkosten für den Zeitraum 02-12/2018 die Anerkennung des Werbungskostencharakters wegen Fehlens der Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung für den Zeitraum 01.02.2018 bis 31.12.2018 abzusprechen. Es war daher der Antrag auf Anerkennung von Familienheimfahrtkosten in Höhe von 1.500,00 € als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Das BFG folgte in rechtlicher Hinsicht der in seiner Entscheidung dargestellten höchstrichterlichen Rechtsprechung. Darüber hinaus waren lediglich einzelfallbezogene Sachverhaltsfragen in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beurteilen.

Wien, am 14. Februar 2020