



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Dr. JP, E,S, vertreten durch Wh GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, x W, S4, vom 18. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes xy vom 12. Juli 2007 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Tätigkeit bei der Firma T GmbH.

Ihr Beschäftigungsort ist W. Ihr Hauptwohnsitz befindet sich seit 18. August 2006 in E/F; in W verfügt sie über einen Nebenwohnsitz.

Im Rahmen ihrer **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006** machte sie u.a. **Werbungskosten** aus dem Titel der Familienheimfahrten zwecks Pflege der Mutter und Übersiedlungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend; außerdem beantragte sie die Anerkennung **außergewöhnlicher Belastungen** im Zusammenhang mit der Bestreitung von Heimkosten für ihre Mutter.

Laut Erklärung ist die Bw von Familienstand ledig und nicht in Partnerschaft lebend.

Im Zuge eines **Vorhaltsverfahrens** führte die Bw in Erläuterung ihrer Aufwendungen aus, dass sich ihre pflegebedürftige Mutter am Hauptwohnsitz befinde, ihr Arbeitsplatz aber in W gelegen sei. Wegen der Pflege sei eine wöchentliche Heimfahrt notwendig, weshalb sie den monatlichen Höchstbetrag (222 €) für ein halbes Jahr (= 1.332) geltend machte. An Aufwendungen für die Übersiedlung beantragte sie die Anerkennung von Werbungskosten in Höhe des Übersiedlungspauschales von 200 € (für 2 Fahrten W – E/F).

Die beantragte außergewöhnliche Belastung stellte sie, wie folgt, dar:

Heimkosten	13.395,50 €
Pension der Mutter - 20% Taschengeld	6.400,00 €
notwendige Zuwendung	6.995,50 €
für Steuer	3.500,00 €

Zwecks Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen legte die Bw u.a. folgende

Unterlagen vor:

- Bestätigung der Dienstgeberin, dass sie ab 1. August 2006 ihre Tätigkeit zum Teil im Rahmen von Teleworking verrichte;
- Unterlagen betreffend die Geltendmachung eines Arbeitszimmers in E, S, im Zusammenhang mit Teleworking;
- Kopie eines Meldezettels der Bundespolizeidirektion W vom 9. Mai 1996 über die Hauptwohnsitznahme in W, Tz;
- Bestätigung der Meldung aus dem örtlichen Melderegister der Gemeinde F über den Hauptwohnsitz der Bw in y E/F , S, ab 18. August 2006;
- Kopie des Bescheides der Pensionsversicherungsanstalt vom 31. August 2006 über die Gewährung eine Pflegegeldes von monatlich 1.171,70 € ab 1. Juli 2006;
- Kopie einer Abrechnungsstatistik des Bezirksalten- und Pflegeheimes E für den Zeitraum 1.1.-31.12.2006 betreffend HP, woraus hervorgeht, dass die Mutter der Bw Pflegegeld der Stufe 3 bezogen hat;
- Übergabsvertrag vom 27. September 2002 (Notariatsakt), wonach die Mutter der Bw dieser die Liegenschaft in E/F, auf der das Haus S errichtet ist, gegen den Übergabspreis von 15.000 €, den die Übernehmerin an ihre Schwester zwecks Berichtigung deren Pflichtteils zu entrichten hatte, an ihre Tochter, die Bw, übergeben hat, samt entsprechendem Beschluss über die Grundbucheintragung.

Mit **Bescheid vom 12. Juli 2007** wurde die Pflichtige vom Finanzamt zur Einkommensteuer für das Jahr 2006 veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung), wobei die oben angeführten Aufwendungen nicht als Abzugsposten berücksichtigt wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Wahl des Wohnsitzes der Bw der privaten Lebensführung zuzurechnen sei; die Pflegeheimkosten seien zur Gänze von der Mutter geltend gemacht worden.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2007 erhob die Pflichtige gegen diesen Bescheid **Berufung**, indem sie darauf hinwies, dass folgende Aufwendungen unrichtigerweise bei der Berechnung der Einkommensteuer unberücksichtigt geblieben seien:

- Werbungskosten: Familienheimfahrten im Ausmaß von 1110 €
- sonstige Werbungskosten: Übersiedlung im Ausmaß von 200 €
- außergewöhnliche Belastungen: Heimkosten im Ausmaß von 6.761,58 €

Hinsichtlich der nicht anerkannten Werbungskosten führte sie aus, dass sich ihre pflegebedürftige Mutter am Hauptwohnsitz befinde, während sie selbst ihren Arbeitsplatz in W habe, weswegen zwecks Pflege eine wöchentliche Heimfahrt notwendig sei.

Deshalb machte sie ab August bis Dezember 2006 monatlich 222 € - insgesamt also für 5 Monate 1.110 € - aus dem Titel der Familienheimfahrten sowie für 2 Fahrten W - E das Übersiedlungspauschale von 200 € als Werbungskosten geltend.

Die Bw verwies in diesem Zusammenhang auf Randziffer 354 der Lohnsteuerrichtlinien, wonach Aufwendungen für Familienheimfahrten bis zu einem Höchstbetrag von 222 € pro Monat als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten, und Randziffer 346 der Lohnsteuerrichtlinien, wonach bei Alleinstehenden die Absetzbarkeit der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung mit etwa sechs Monaten befristet sei, in Ausnahmefällen (zB wenn am Familienwohnsitz ein pflegebedürftiger Elternteil vorhanden sei) aber auch ein längerer Zeitraum gerechtfertigt sein könne.

Bezüglich der Heimkosten in Höhe von 13.395,50 € führte die Bw aus, dass ihre Mutter für den Zeitraum Jänner bis August 2006 den Teilbetrag von 6.633,92 € selbst von ihrer eigenen Pension bezahlen habe können. Diesen Betrag errechnete die Bw folgendermaßen:

Pension der Mutter netto pro Monat	1.036,55 €
Taschengeld 20%	207,31 €
Pension der Mutter weniger Taschengeld	829,24 €
von Mutter geleisteter Beitrag für 2006 (Jänner – August)	6.633,92 €

Den überhängenden Teilbetrag von 6.761,58 € der Heimkosten habe sie, die Bw, bezahlen müssen, da sie laut § 48 des Sozialhilfegesetzes 1998 dazu verpflichtet gewesen sei. Da ihre Mutter Selbstzahlerin im Heim gewesen sei, habe sich der Sozialhilfeverband nicht mit diesem Fall befasst. Es habe von dieser Behörde kein Bescheid ausgestellt werden können, da sie als Begünstigte der Hausschenkung die Differenz zu begleichen gehabt habe. Dies sei durch § 48

so geregelt. Das Konto der Mutter würde von der Schwester der Bw verwaltet; sie gebe ihr das Geld, das diese dann für die laufenden Kosten der Mutter verwende.

Der Berufung legte sie folgende **Unterlagen** bei:

- Kopie des Schreibens der Pensionsversicherungsanstalt vom Jänner 2007 über die Höhe der Pension (Eigen- und Witwenpension) der Mutter der Bw zum 1. Jänner 2007, in der auch das Pflegegeld (1.171,70 €) ausgewiesen ist;
- Kopie eines Ausdruckes des § 48 OÖ Sozialhilfegesetz 1998;
- Kopie eines Kontoauszuges der Bw von der BBank, aus dem eine Barauszahlung in Höhe von 3.300 € hervorgeht;
- Kopie einer Mitteilung der BBank an die Bw über einen Wertpapierverkauf und eine Kassaauszahlung an die Bw in Höhe von 10.000 €;
- Bestätigung der Schwester der Bw, Dipl.Ing. AP, W, vom 25. Juli 2007 über den Erhalt von 3.300 € am 7.7.2006 und 3.462 € am 27.9.2006 als Rückvergütung der Unterhaltszahlungen, die sie im Jahr 2006 an Frau HP (Mutter) per Kontoüberweisung und in bar geleistet habe.

Wie eine Behördenanfrage des Finanzamtes beim **Zentralen Melderegister** ergab, war die Bw ab 9. Mai 1996 an der Adresse W,T, gemeldet, zunächst bis 18. August 2006 als Hauptwohnsitz, ab 18. August als Nebenwohnsitz.

Ihren Hauptwohnsitz hat die Bw laut Melderegisterauskunft ab 18. August 2006 in E,S; vormals war sie vom 29. Juli 1994 bis 11. Jänner 2003 dort mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2007** wies das Finanzamt die gegenständliche Berufung als unbegründet ab und führte im Wesentlichen begründend aus, *dass die von der Bw zitierten Aussagen in den Lohnsteuerrichtlinien bei der Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit stets von der Tatsache ausgingen, dass die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes unter den aufgezählten Voraussetzungen als beruflich veranlasst anzusehen sei. Aus der im Zuge der Berufungserledigung eingeholten Meldeabfrage sei allerdings ersichtlich, dass mit 18. August 2006 lediglich der bisherige Hauptwohnsitz in W zum Nebenwohnsitz und umgekehrt der bisherige Nebenwohnsitz in E zum Hauptwohnsitz erklärt worden sei. Dieser Vorgang besage also, dass sowohl der bisherige Wohnsitz am Beschäftigungsort als auch der Wohnsitz am Familienwohnsitz weiterhin beibehalten worden seien und sohin kein steuerlich relevanter Tatbestand, nämlich der beruflichen Veranlassung, vorliege. Bei den geltend gemachten Aufwendungen handle es sich um Ausgaben für die private Lebensführung. Für diese Entscheidung vermöge auch die ins Treffen geführte Pflege der Mutter nichts zu ändern, weil die Pflege nicht am Familienwohnsitz, sondern in einem Pflegeheim am Wohnort erfolge.*

Zum Antrag auf Anerkennung des Pflegeheimkostenanteiles als außergewöhnliche Belastung wurde festgestellt, dass die Pflegeheimkosten der Mutter bereits bei dieser selbst als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung gefunden hätten, zumal sie im Berufungsjahr über eigene Einkünfte verfügt habe, die jedenfalls der Höhe nach zur Abdeckung der Pflegeheimkosten hinreichend gewesen wären. Die Übernahme der Pflegeheimkosten für die Mutter in Höhe von 6.761,58 € hätten daher freiwillige Unterhaltsleistungen dargestellt. Außerdem sei gerade auch der Umstand, dass die Mutter im Heim Selbstzahlerin gewesen und der Sozialhilfeverband sohin mit dem Fall nicht befasst worden sei, ein Hinweis dafür, dass es sich bei der Übernahme eines Teiles der Heimkosten um eine freiwillige Hilfeleistung gehandelt habe, weil keine rechtliche Ersatzpflicht für soziale Hilfe im Sinne des § 48 des OÖ Sozialhilfegesetzes zu Grunde gelegen sei.

Innerhalb offener Frist stellte die Bw durch ihre steuerliche Vertreterin einen **Vorlageantrag**, mit dem sie die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz begehrte.

Begründend wurde darin Folgendes ausgeführt:

"1. Familienheimfahrten und Umzugskosten sind dann Werbungskosten, wenn sie beruflich veranlasst sind.

Die Mandantin arbeitet in W bei der Firma T. Der Haupt- und Familienwohnsitz befindet sich in E. Die Mandantin ist mit 42 Jahren bereits in einem Alter, wo der Arbeitsmarkt kaum vernünftige Jobangebote bietet. Sie hat sich daher entschieden, die Unannehmlichkeiten einer doppelten Haushaltsführung auf sich zu nehmen, um den Beruf ausüben zu können.

2. Die Pflege der Mutter, die an Alzheimer leidet, fand lediglich im Zeitraum vom Juli 2003 bis August 2006 in einem Pflegeheim statt. Die Zahlung für dieses Pflegeheim betrug EURO 13.395,50.

Davon konnte die Mutter aus ihrer Pension etwa die Hälfte, nämlich Euro 6.633,92 bezahlen, für den Rest von Euro 6.761,58 musste die Mandantin aufkommen, da das Land OÖ keine Zuzahlungen über einen Zeitraum von 5 Jahren nach der Grundstücksschenkung leistet. Derzeit wird die Mutter, welcher die Pflegestufe 6 zugesprochen wurde, am Familienwohnsitz von einer 24 Stunden Pflegekraft und ihrer Tochter, soweit beruflich möglich, gepflegt. Die Kriterien der außergewöhnlichen Belastung sind in allen Punkten erfüllt, denn es ist wohl unstrittig, dass die Tochter einer an Alzheimer so schwer leidenden Frau, dass ihr die Pflegestufe 6 zugesprochen wird, sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen kann, wenn das eigene Einkommen der Pflegebedürftigen nicht ausreicht. Dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Tochter, unserer Mandantin, wesentlich beeinträchtigt wird, ist durch das Überschreiten des im EStG vorgesehenen Selbstbehalts ebenso erwiesen.

Die Hingabe des Grundstückes im Jahre 2002 beinhaltet keinerlei Zusammenhang zwischen der Schenkung und der Belastung der Pflegekosten. Die Auflagen beschränken sich auf ein Wohnrecht und Belastungs- und Veräußerungsverbot."

Mit **Vorlagebericht** vom 24. September 2007 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zu den Werbungskosten:

Streitgegenständlich war im Berufungsverfahren zunächst die Anerkennung von Aufwendungen für **Familienheimfahrten** im Ausmaß von 1.110 € sowie **Übersiedlung** im Ausmaß von 200 € als Werbungskosten.

Auf Grund der oben dargestellten Ermittlungen bzw. Aktenlage ergibt sich folgender für die rechtliche Beurteilung bedeutsame **Sachverhalt:**

Die Bw ist ledig und bereits seit mehreren Jahren bei einer Firma in W tätig, wo sie seit 1996 auch eine Wohnung unterhält, die bis zum 18. August 2006 ihren Hauptwohnsitz darstellte. Dies ergibt sich sowohl aus einer Melderegister-Auskunft, wonach sich der Hauptwohnsitz der Bw bereits seit 1996 in W befand, als auch aus dem von der Bw vorgelegten Meldezettel (Kopie) vom 9. Mai 1996, der deren Hauptwohnsitznahme in W, Tz, bestätigt. Auch laut Übergabsvertrag vom 27. September 2002 war die Bw in W wohnhaft.

Ab 18. August 2006 erklärte die Bw ihren Hauptwohnsitz in W, Tz, zu ihrem Nebenwohnsitz; den Hauptwohnsitz nahm sie in E, S.

Der Grund hierfür war die Übernahme der Pflege ihrer schwer an Alzheimer erkrankten Mutter. Ab August 2006 war deswegen, wie die Bw ausführte, auch eine wöchentliche Heimfahrt von W aus notwendig und fielen Übersiedlungskosten für zwei Fahrten von W nach E/F an.

Aus diesem Titel machte die Bw für Familienheimfahrten ab August bis Dezember 2006 jeweils monatlich den Pauschbetrag von 222 €, also insgesamt für 5 Monate 1.110 €, und für Übersiedlung das Übersiedlungspauschale von 200 € als Werbungskosten geltend.

Dieser Sachverhalt ist **rechtlich folgendermaßen zu würdigen:**

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind **Werbungskosten** 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.

a) Familienheimfahrten:

Aufwendungen für Familienheimfahrten des Steuerpflichtigen vom Wohnsitz am Arbeitsplatz zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen dann Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten **doppelten Haushaltsführung** vorliegen (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 220 zu § 16, Sichtwort "Familienheimfahrten", und Tz 104/11 zu § 20).

Liegt der Familienwohnsitz eines Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie zB die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist.

Bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen ist "**Familienwohnsitz**" jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat (Lenneis in Jakom, Kommentar zum EStG, Tz 56 zu § 16, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung").

Außerhalb der üblichen Entfernung liegt der Beschäftigungsort, wenn eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zugemutet werden kann. **Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr** ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein (Lenneis in Jakom, a.a.O.).

Als **beruflich bedingt bzw. veranlasst** ist eine doppelte Haushaltsführung dann anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinn liegt **nicht** vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (vgl. VwGH 26.4.2006, 2006/14/0013; 28.3.2000, 96/14/0177).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen, bedeuten diese Ausführungen Folgendes:

Die Bw hat ab August 2006 (konkret per 18. August 2006) ihren Hauptwohnsitz zwecks Pflege ihrer kranken Mutter wieder nach E verlegt und damit dokumentiert, dass zu diesem Wohnsitz ihre engsten persönlichen Beziehungen bestehen, wodurch eine Qualifikation als Familienwohnsitz gerechtfertigt erschien. Ihre bereits seit Jahren bestehende Wohnung in W, ihrem Beschäftigungsort, (nunmehr Nebenwohnsitz) behielt sie bei.

Dass beide Wohnsitze mehr als 120 km voneinander entfernt liegen und eine tägliche Rückkehr unzumutbar erscheint, steht außer Streit.

In Frage steht allerdings die Qualifikation der Wohnsitznahme in E als beruflich veranlasst im Lichte der obigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Gründung des zweiten Hausstandes müsste nämlich einen **objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit** aufweisen, um nach der gesetzlichen Definition des Werbungskostenbegriffes im Sinne von "Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen" eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung zu bewirken.

Eine solche liegt nach den zitierten Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 26.4.2006, 2006/14/0013, jedenfalls **nicht** vor, "*wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch Beschäftigungsort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt.*"

Gerade diese Konstellation wies der gegenständliche Sachverhalt aber auf:

Die Bw verlegte ihren Familienwohnsitz von W, ihrem Beschäftigungsort, aus privaten Gründen (zwecks Pflege der Mutter!) nach E und behielt ihren Hausstand am Beschäftigungsort in W bei.

Ein objektiver Zusammenhang der Verlegung bzw. Begründung des Wohnsitzes in E mit der Berufstätigkeit der Bw konnte bei dieser Sachlage im Unterschied zu Sachverhalten, in denen der Steuerpflichtige einen zusätzlichen Wohnsitz am Ort der Beschäftigung begründet, nicht hergestellt werden. Die Wohnsitznahme in E basierte auf Erfordernissen rein privater Natur, nämlich dem Pflegebedarf der Mutter, während umgekehrt bei Gründung eines zweiten Wohnsitzes am Beschäftigungsort ein objektiver Zusammenhang mit der Berufstätigkeit vorliegen könnte.

Wenn aber für die Verlegung des Wohnsitzes vom Beschäftigungsort weg keine in der beruflichen Sphäre liegenden Gründe bestehen, kann auch nicht von einer beruflichen Bedingtheit gesprochen werden (in diesem Sinne auch UFS 17.9.2008, RV/0969-W/08). Daran kann auch das Vorbringen der Bw in ihrem Vorlageantrag, dass sie mit 42 Jahren bereits in einem Alter gewesen sei, in dem der Arbeitsmarkt kaum noch vernünftige Jobangebote biete, und sie deswegen die Unannehmlichkeiten der doppelten Haushaltsführung auf sich genommen hätte, nichts ändern, da es – wie der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 27.8.2008, 2005/13/0037 dezidiert ausgeführt hat – bei der Beurteilung der Frage der beruflichen Bedingtheit der doppelten Haushaltsführung nicht auf die Zumutbarkeit der Verlegung des Beschäftigungsortes, sondern des Aufgebens eines Familienwohnsitzes ankommt.

Eine Prüfung der Frage, ob eine Verlegung des Wohnsitzes innerhalb eines gewissen Zeitraumes zumutbar erscheint, stellt sich in Fällen, in denen die Begründung des zweiten Wohnsitzes nicht durch die Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit, sondern aus privaten Gründen veranlasst ist, nicht, da es diesfalls bereits am grundsätzlich für das Vorliegen von Werbungskosten unbedingt notwendigen Erfordernis der **beruflichen Bedingtheit der Aufwendungen** mangelt.

Die **Prüfung der Zumutbarkeit** der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort innerhalb eines bestimmten Zeitraumes hat nach Literatur und Judikatur **nur in jenen Fällen** zu erfolgen, in denen die Voraussetzungen der beruflichen Bedingtheit

der Zweitwohnsitznahme dadurch erfüllt ist, dass die Aufnahme der beruflichen Tätigkeit an einem unüblich weit entfernten Ort wegen Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr die Begründung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort erforderlich macht.

Wenn die Bw in ihren Eingaben in diesem Zusammenhang auf die **Lohnsteuerrichtlinien**, wonach in Ausnahmefällen (wie etwa bei Pflegebedarf eines Elternteiles!) bei Alleinstehenden eine Absetzbarkeit der Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung auch über den Zeitraum von sechs Monaten hinaus möglich wäre, verweist, so ist hiezu Folgendes festzustellen:

Grundsätzlich vermögen die Lohnsteuerrichtlinien als bloße Verwaltungsanweisung mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt für die einzelnen Steuerpflichtigen weder Rechte noch Pflichten zu begründen (VwGH 22.2.2007, 2002/14/0140). Der Bw ist aber zuzugestehen, dass die dortigen Ausführungen wie andere Literaturstellen jedenfalls bei der Subsumtion eines Sachverhaltes unter den gesetzlichen Tatbestand als Auslegungsbehelf heranzuziehen sind.

Liest man jedoch die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien zur doppelten Haushaltsführung bzw. zu den Familienheimfahrten (Rz 341ff) in ihrer Gesamtheit, so geht auch daraus hervor, dass die Autoren mit ihren von der Bw zitierten Aussagen jene Fälle im Auge hatten, in denen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes **im Falle der (Neu)Begründung eines weiteren Wohnsitzes am Beschäftigungsort** zu prüfen ist. Die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort ist aber auch laut Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien (siehe Rz 347) grundsätzlich **nicht** beruflich veranlasst.

Auf Grund obiger Erwägungen konnte im gegenständlichen Fall daher nicht von einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung ausgegangen werden, weswegen die von der Bw geltend gemachten Aufwendungen für wöchentlich erfolgte Familienheimfahrten im Ausmaß von monatlich 222 € ab August 2006 (insgesamt 1110 €) nicht als Werbungskosten anzuerkennen waren.

b) Übersiedlungskosten:

Übersiedlungs- bzw. Umzugskosten sind dann Werbungskosten, wenn der Umzug **beruflich veranlasst** ist (VwGH 8.11.1965, 2305/64; Doralt, a.a.O., Tz 220 zu § 16, Stichwort "Umzugskosten").

Wie bereits unter Punkt a) ausgeführt, war die gegenständliche Übersiedlung nicht beruflich veranlasst, da deren Grund sich aus der geänderten Lebenssituation der Bw infolge Übernahme der Pflege der Mutter ergeben hatte und diese somit privat veranlasst war.

Zudem setzt eine "Umzug" voraus, dass der **bisherige Wohnsitz aufgegeben** wird (siehe Doralt, a.a.O.). Auf diesen Umstand hat selbst die Bw unter Bezugnahme auf die Lohnsteuerrichtlinien (Rz 392) hingewiesen.

Wie aber eindeutig feststeht, hat die Bw ihren bisherigen Wohnsitz in W beibehalten, sodass von einer Aufgabe des bisherigen Wohnsitzes nicht gesprochen werden kann.

Die geltend gemachten Werbungskosten aus dem Titel des Umzugs in Höhe von 200 € konnten demnach nicht anerkannt werden.

2) Zur außergewöhnlichen Belastung:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war weiters auch die Anerkennung von Aufwendungen der Bw für die Bestreitung der **Kosten eines Pflegeheimes** als außergewöhnliche Belastung strittig.

In diesem Zusammenhang ergibt sich auf Grund der dargestellten Ermittlungen und der Aktenlage folgender für die rechtliche Beurteilung relevante **Sachverhalt**:

Die Mutter der Bw befand sich von Juli 2003 bis August 2006 in einem Pflegeheim. Die Heimkosten betrugen im Jahr 2006 13.395,50 €. Laut Berechnung der Bw belief sich der von der Mutter aus deren Einkünften geleistete Beitrag an diesen Kosten auf 6.633,92 €, wobei sich dieser Betrag nach Abzug eines 20%-igen Taschengeldes von der monatlichen Nettopension der Mutter für 8 Monate (Jänner bis August 2006) errechnete. An Pflegegeld bezog die Mutter bis 30. Juni 2006 jenes der Pflegestufe 3 (siehe von der Bw vorgelegte Abrechnungsstatistik des Pflegeheimes), ab 1. Juli 2006 wurde laut Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 31. August 2006 das Pflegegeld der Stufe 6 (= 1.171,70 € monatlich) gewährt. Der monatliche Pflegegeldbetrag wurde bei der Berechnung der Bw nicht berücksichtigt.

Die Mutter der Bw war im Heim "Selbstzahler", d.h. der Sozialhilfeverband war mit dem Fall nicht befasst, da die Bw als Begünstigte aus der Hausschenkung im Hinblick auf die Bestimmung des § 48 OÖ Sozialhilfegesetz die Differenz zu begleichen hatte.

Die Bw hatte mit Übergabsvertrag vom 27. September 2002 die Liegenschaft in E, S, von der Mutter gegen Zahlung des Pflichtteilsanspruches von 15.000 € an ihre Schwester erhalten. Den Überhang jenes Betrages von 6.761,58 €, der sich aus der Gegenüberstellung des Gesamtbetrages der Heimkosten mit dem von der Bw errechneten leistbaren Betrag der Mutter ergab, machte sie als außergewöhnliche Belastung geltend, wobei sie hinsichtlich des Zahlungsflusses eine Bestätigung der Schwester vom 25. Juli 2007 darüber vorlegte, dass diese am 7. Juli 2006 3.300 € und am 27. September 2006 3.462 € als Rückvergütung der Unterhaltszahlungen, die sie für die gemeinsame Mutter 2006 geleistet habe, erhalten habe.

Weiters wurden in diesem Zusammenhang zwei Bankbelege vorgelegt, aus der eine Barauszahlung vom 7. Juli 2006 an die Bw in Höhe von 3.300 € und eine Gutschrift aus dem Verkauf von Wertpapieren vom 27. September 2006 in Höhe von 10.000 € hervorging. Erläuternd wies die Bw darauf hin, dass ihre Schwester das Konto der Mutter verwalte; diese erhalte von ihr Geld, welches sie für die laufenden Kosten der Mutter verwende.

Dieser Sachverhalt war **rechtlich folgendermaßen zu würdigen:**

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 normiert, *dass bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen sind. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:*

1. *Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).*
2. *Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).*
3. *Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen (Abs. 4).*

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die angeführten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Nach **§ 34 Abs. 4 EStG 1988** *beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 iVm Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.*

Gemäß **§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988** *sind Unterhaltsleistungen über die in den Ziffern 1 bis 3 festgelegten Unterhaltsleistungen hinaus nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt aufgrund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.*

Die Kosten für die Unterbringung eines nahen Angehörigen in einem Pflegeheim wegen Krankheit, Pflege- oder Betreuungsbedürftigkeit können beim Unterhaltsverpflichteten nach § 34 EStG 1988 **nach Übersteigen des Selbstbehaltes** gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 (siehe UFS 2.1.2009, RV/1053-L/07) berücksichtigt werden, wenn die pflegebedürftige Person über kein entsprechendes Einkommen verfügt. Die anfallenden Kosten sind um Eigenleistungen der unterhaltsberechtigten Person aus ihren eigenen Bezügen sowie **um öffentliche Zuschüsse, soweit diese die mit der Pflege- und Hilfsbedürftigkeit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen abdecken, zu mindern** (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 34, Rz 52; Quantschnigg/Schuch,

Einkommensteuer-Handbuch, Tz 38 zu § 34, Stichwort "Alters- und Pflegeheim" sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

Dies bedeutet, dass – in Abweichung von den Berechnungen der Bw – bei der Ermittlung der durch sie zu bestreitenden notwendigen Zuwendungen jedenfalls zuvor eine Kürzung der Aufwendungen um das monatliche Pflegegeld (bis Juni 2006 Pflegestufe 3, ab Juli 2006 Pflegestufe 6) erfolgen hätte müssen.

Die aus dem verfügbaren Einkommen der Mutter bzw. der Bw zu bestreitenden Pflegeheimkosten in Höhe von 13.395,50 € wären sohin um das für die Monate Jänner bis August 2006 bezogene Pflegegeld (6x421,80 € laut § 5 Bundespflegegeldgesetz/ Pflegestufe 3 = 2.530,80 €; 2x1.171,70 €/Pflegestufe 6 = 2.343,40 €) zu kürzen gewesen, sodass sich tatsächlich insgesamt nur eine außergewöhnliche Belastung von 8.521,30 € ergeben hätte, wovon laut Berechnung der Bw 6.633,92 € von der Mutter selbst zu tragen waren. Es blieb sohin nur noch ein Überhang von 1.887,38 € von der Bw zu bestreiten.

Abgesehen davon, dass auf Grund der auf **Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen** in steuerlicher Hinsicht anzuwendenden erhöhten Beweisanforderungen der Zahlungsfluss zwischen der Bw und deren Schwester noch einer näheren Überprüfung bedurft hätte und hinsichtlich des auf Grund obiger Berechnung verbliebenen Betrages selbst bei Anerkennung als außergewöhnliche Belastung der **Selbstbehalt der Bw** zu berücksichtigen gewesen wäre, konnten die streitgegenständlichen Aufwendungen vor allem **aus folgenden Gründen nicht** steuermindernd aus dem Titel der außergewöhnlichen Belastung berücksichtigt werden:

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine **"Belastung"** im Sinne dieser Gesetzesnorm nur dann vor, wenn Ausgaben getätigt werden, die zu einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr, somit zu einer Vermögensminderung und daher zu einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, führen. Bloße Vermögensumschichtungen begründen hingegen keine außergewöhnliche Belastung (VwGH 25.9.1985, 84/13/0113).

Wenn gegen einen Steuerpflichtigen erhobene Ansprüche im Wert einer von Todes wegen oder im Schenkungswege erworbenen Vermögenssubstanz ihre Deckung finden, so liegt insoweit keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG vor. Dabei ist es gleichgültig, ob dem Steuerpflichtigen die Belastung unmittelbar durch den Vermögenserwerb oder nur mittelbar in **ursächlichem Zusammenhang mit dem Vermögenserwerb** erwächst, weil für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neben den rechtlichen auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgeblich sind (VwGH 27.10.1980, 2953/78, und 21.10.1999, 98/15/0201). Dies gilt auch dann, wenn einem Steuerpflichtigen

zwangsläufig Aufwendungen erwachsen, weil ihm das zur Deckung dienende Vermögen zugekommen ist (VwGH 17.2.1982, 13/1696/80).

Von einer **Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** im Zusammenhang mit Verpflichtungen, die auf die Übernahme von Vermögen zurückzuführen sind, kann daher dem Grunde nach erst dann gesprochen werden, wenn der Aufwand das erworbene Vermögen übersteigt (VwGH 21.10.1999, 98/15/0201, m.w.N.).

Im gegenständlichen Fall hat die Mutter der Tochter (Bw) jene Liegenschaft in E, S, die nunmehr auch wieder Hauptwohnsitz der beiden ist, mit Übergabsvertrag vom 27. September 2002 übergeben.

Im Rahmen ihrer Berufung führte die Bw selbst aus, dass ihre Mutter im Heim "Selbstzahler" gewesen sei. Der Sozialhilfeverband habe sich nicht damit befasst, da sie (die Bw) *"als Begünstigte der Hausschenkung"* den Differenzbetrag zu begleichen gehabt habe.

In diesem Zusammenhang verwies sie auf die Bestimmung des **§ 48 des OÖ Sozialhilfegesetzes 1998**, wo es heißt:

(1) Zum Ersatz der Kosten für soziale Hilfe sind auch Personen verpflichtet, denen der Empfänger sozialer Hilfe in den letzten fünf Jahren vor Beginn der Leistung sozialer Hilfe während oder drei Jahre nach deren Leistung Vermögen verschenkt oder sonst ohne entsprechende Gegenleistung übertragen hat, soweit der Wert des Vermögens das Zehnfache des Richtsatzes für Alleinstehende (§ 16 Abs. 3 Z. 1 lit. a) übersteigt; dies gilt auch für Schenkungen auf den Todesfall.

(2) Die Ersatzpflicht nach Abs. 1 ist mit der Höhe des Geschenkwertes (Wert des ohne entsprechende Gegenleistung übernommenen Vermögens) begrenzt."

Wenn die Bw nun unter Hinweis auf die zitierte Bestimmung des OÖ Sozialhilfegesetzes auf die Vermögensschenkung im Jahr 2002, auf Grund derer sie innerhalb des Geschenkwertes zum Ersatz entsprechender sozialer Hilfeleistungen verpflichtet gewesen wäre, Bezug nahm, so dokumentierte sie damit selbst den von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung geforderten **ursächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Vermögenserwerb**.

Von einer Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann solange nicht gesprochen werden, als die Aufwendungen das erworbene Vermögen nicht übersteigen. Dass dies im gegenständlichen Fall noch nicht so war, ergibt sich wiederum aus dem Verweis auf die zitierte Bestimmung aus dem OÖ Sozialhilfegesetz. Auch hier ist nämlich die Ersatzpflicht mit der Höhe des Geschenkwertes begrenzt (siehe Abs. 2).

Damit ist gewährleistet, dass die Bw nicht mehr zur Tragung der Aufwendungen bzw. Ersatzpflicht herangezogen wird, sobald der Wert des ohne entsprechende Gegenleistung

übernommenen Vermögens überstiegen wird.

Wenn die Bw also im Hinblick auf § 48 des OÖ Sozialhilfegesetzes "als Begünstigte der Hausschenkung" nach eigenen Aussagen zur Tragung der überhängenden Heimkosten verpflichtet war, bewegten sich diese folglich noch innerhalb des Wertes des übertragenen Vermögens.

Der in ihrem Vorlageantrag geäußerten Ansicht der Bw, dass die Hingabe des Grundstückes im Jahr 2002 keinerlei Zusammenhang zwischen der Schenkung und der Belastung der Pflegekosten beinhalte, konnte auf Grund obiger Erwägungen sohin nicht gefolgt werden, sondern fehlte es nach ho. Ansicht bei der streitgegenständlichen Sachverhaltskonstellation im Lichte der dargelegten Rechtsprechung am gesetzlichen Erfordernis der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bw.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang letztlich, dass es – wie der Unabhängige Finanzsenat auch schon in seiner Entscheidung vom 1.6.2007, RV/0408-K/06, bekräftigt hat – Belastungen, denen die dargestellte Sachverhaltskonstellation zu Grunde liegt, auch am Merkmal der **Zwangsläufigkeit** fehlt. Die Belastung stellt sich in solchen Fällen nämlich vielmehr als Ergebnis eines freiwilligen Verhaltens dar, nämlich der aus freien Stücken erfolgten Übernahme der Liegenschaft in das Eigentum der Geschenknehmerin, so dass der Geschenkgeberin (Mutter) schließlich keine ausreichenden Mittel mehr zur Verfügung stehen, den infolge ihrer Pflegebedürftigkeit entstandenen erhöhten Bedarf abzudecken.

Aus den dargesellten Erwägungen musste daher dem Antrag der Bw auf Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung der Erfolg versagt werden.

Die Berufung war insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 13. Juli 2009