

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., Ungarn, über die Beschwerde vom 03.06.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vom 27.04.2015, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2009 bis 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die oa Bescheide wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2014 machte die Bf., die ungarische Staatsbürgerin ist, ua jeweils Familienheimfahrten nach Ungarn in Höhe des höchsten Pendlerpauschales gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 (2009: € 3.342,--; 2010: € 3.372,--; 2011: € 3.672,--; 2012: € 3.672,--; 2013: € 3.672,-- und 2014: € 3.672,--) geltend.

In den Jahren 2009 bis 2013 erfolgte zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung. Mit Bescheiden jeweils datiert am 27. April 2015 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2013 wieder aufgenommen. Begründend wurde ausgeführt, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO erforderlich mache. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden.

Mit gleichem Datum ergingen neue Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2014. In diesen Bescheiden wurden ua. die Familienheimfahrten mit der Begründung nicht gewährt, dass Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten seien, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Nachdem die Bf. bereits seit 1995 und der Ehepartner seit 1996 in Österreich berufstätig

seien und kein Grund für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegen würden, würden Familienheimfahrten im Sinne des Einkommensteuergesetzes zumindest seit dem Jahr 1999 nicht mehr zustehen. Die Bf. habe diese zu Unrecht steuerlich geltend gemacht

Mit Eingabe vom 3. Juni 2015 erhob die Bf. gegen die oa Bescheide Berufung (richtig: Beschwerde). Als Wohnanschrift gab die Bf. „Adr.Bf., Ungarn an. Begründend wurde ausgeführt, dass sie und ihr Mann seit 1996 in Österreich seien, aber zwischen 2003 und 2007 nicht in Österreich gearbeitet hätten, da bei der Schwiegermutter der Bf., A. (frühere Name: AA. geb. XX.YY.ZZZZ) Krebs diagnostiziert wurde und es ihr nicht gut gehe. Sie würde ständig Hilfe benötigen. Sie werde eine Ambulanzkarte schicken, worin die genaue Anamnese über die Krankheit ersichtlich sei. Laut Dienstplan würden sie 10 Tage arbeiten und 10 Tage frei haben. An diesen freien Tagen würden sie und ihr Mann nach Hause fahren und die Mutter pflegen. Die Schwester des Mannes pflege die Mutter, solange die Bf. in Österreich arbeiten würde. Der Hausarzt von Siofok habe auch die Krankheiten der Mutter bestätigt.

Der Beschwerde legte die Bf. die Bestätigung des Hausarztes datiert vom 25. Mai 2015 mit nachstehendem Inhalt bei:

„... International Klassifikation der Krankheit-WHO: Code der Krankheiten:

Obengenannte Person leidet an den folgenden Krankheiten:

F 41.20, M 17.00, C 50.40, I 10

Die Kranke braucht ständig Hilfe, nicht selbständig. Der Zustand der Kranke nötig ein Pfleger in Hausbetreuung“.

Die Bf. nahm mit Schreiben vom 10. Juli 2015 - betreffend Nachweis der Pflegebedürftigkeit der Schwiegermutter - auf das vom Finanzamt an sie gerichtete Schreiben vom 11. Juni 2015 wie folgt Stellung:

Die Schwiegermutter der Bf. sei seit 10.08.1987 Witwe und lebe seitdem alleine. Erstmals im Frühling 2005 sei Krebs diagnostiziert worden und sie sei erstmals am 18.07.2005 operiert worden und habe danach eine Strahlentherapie bekommen. Deswegen seien die Bf. und ihr Gatte zwischen 2003 und 2007 in Ungarn berufstätig gewesen. Aber die ungarischen Gehälter seien nicht ausreichend gewesen und so hätten sie wieder Arbeit in Österreich gesucht.

Der Krebs sei wieder aufgetreten und sie habe auch andere Krankheiten. Dazu wurde die deutsche Übersetzung der Ambulanzkarte der Schwiegermutter des Lehrkrankenhauses des Komitates B. „Zentrale für Onkologie, Pflegeambulanz für Onkologie“ datiert vom 3. September 2015 für die Zeit 18.7.2005 bis 1.9.2015 vorgelegt.

Dieser Karte ist zu entnehmen, dass bei der Schwiegermutter im Jahr 2005 Krebs diagnostiziert wurde und ein operativer Eingriff sowie eine Strahlentherapie stattgefunden haben. In den Jahren 2009 bis 2013 wurden Kontrolluntersuchungen ohne operativen

Eingriff durchgeführt. Im Jahr 2014 wurde erneut Krebs festgestellt und ein operativer Eingriff vorgenommen.

Für den 5.5.2015 ist in der Ambulanzkarte angeführt: *“Die Patientin ist am heutigen Tag in der Ambulanz gekommen, sie erwähnt keine Beschwerden. Die Restaging PET/CT-Untersuchung zeigt nichts krankhaftes...”*

Am 1.9.2015 findet sich folgender Eintrag:

„Aus onkologischen Gesichtspunkten braucht die Patientin laufende Krankenpflege in ihrem Zuhause.“

Mit Beschwerdevereinscheidungen jeweils datiert vom 11. August 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2009 bis 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass auf Grund der vorgelegten Unterlagen erkennbar sei, dass die Schwiegermutter in ambulanter Behandlung gewesen sei und kontrollmäßig auch weiterhin sein werde. Es sei jedoch keine ständige Pflegebedürftigkeit von einer hierzu befugten Stelle/Behörde festgestellt und nachgewiesen worden. Die Familienheimfahrten seien somit privat veranlasst. Dies werde auch dadurch bekräftigt, dass sie mit Bescheid vom 16.08.2007 die Baugenehmigung für die Errichtung eines ebenerdigen Wohnhauses erhalten habe. Die diesbezügliche steuerliche Begünstigung sei von der Bf auch in Anspruch genommen worden. Die Bekundung der Bf, dass sie aus finanziellen Gründen, um die angebliche Pflegebedürftigkeit der Schwiegermutter zu unterstützen nach Österreich arbeiten gehe, gehe somit ins Leere.

Mit Eingabe vom 11. September 2015 erhob die Bf. „Berufung“ gegen den Bescheid vom 11. August 2015 (wohl gemeint: stellte die Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG). Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Schwiegermutter der Bf. am 18.07.2005 operiert worden sei. Ihr Krebs sei leider wieder aufgetreten und sie habe leider auch andere Krankheiten. Vom behandelnden Arzt sei in der Ambulanzkarte vom September 2015 schriftlich wieder festgestellt worden, dass die Schwiegermutter aus onkologischen Gesichtspunkten laufende Krankenpflege im ihrem Zuhause brauche.

Dem Vorlageantrag legte die Bf. die Kopie einer weiteren Ambulanzkarte datiert vom 1. September 2015 in ungarischer Sprache und in deutscher Übersetzung bei. Darin findet sich am 1. September 2015 der Vermerk des behandelnden Arztes: *„Aus onkologischen Gesichtspunkten braucht die Patientin laufende Krankenpflege in Ihrem Zuhause.“*

Mit Schreiben vom 20. April 2016 legte das Finanzamt die oa Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor.

Aktenkundig ist, dass der Gatte der Bf. für die Jahre 2009 bis 2014 mit gleichlautender Begründung ebenfalls Fahrtkosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend machte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BFG geht aufgrund der Aktenlage von Nachstehendem Sachverhalt aus:

Die Bf und ihr Gatte sind beide ungarische Staatsbürger. Die Bf. arbeitet seit 1996 ihr Gatte seit 1996 in Österreich. Zwischen 2003 und 2007 arbeiteten sie nicht Österreich mit der Begründung, da 2005 bei der Schwiegermutter der Bf. (geb. 1947) Krebs diagnostiziert wurde.

Sie arbeite 10 Tage und habe 10 Tage frei und an diesen Tagen fahre sie nach Ungarn, um die Schwiegermutter zu pflegen. Die Schwiegermutter sei verwitwet und lebe alleine.

Als Nachweis für die Pflegebedürftigkeit der Schwiegermutter legte die Bf. eine Ambulanzkarte des Lehrkrankenhauses des Komitates B. „Zentrale für Onkologie, Pflegeambulanz für Onkologie“ für den Zeitraum 18.07.2005 bis 1.9.2015 sowie eine Bestätigung des Hausarztes aus dem Jahr 2015 vor. In dieser wurde bestätigt, dass die Schwiegermutter nicht selbständig sei und sie eine „Pflege in Hausbetreuung“ benötige.

Strittig ist daher, ob die von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten (jeweils in Höhe des höchsten Pendlerpauschales gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG) in den Jahren 2009 bis 2014 als Werbungskosten abzugsfähig sind.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Z 2 lit.e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

In § 16 EStG 1988 ist nicht explizit geregelt, ob und unter welchen Umständen Kosten der doppelten Haushaltsführung Werbungskosten darstellen. Lediglich betreffend die Höhe der Kosten für Familienheimfahrten wurde in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 durch den Verweis auf § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 normiert, dass maximal der Betrag des höchsten Pendlerpauschales absetzbar ist.

Von der Judikatur wurden folgende Grundsätze betreffend die doppelte Haushaltsführung entwickelt (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 16 Rz 56, Doppelte Haushaltsführung):

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnsitz (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz).

Der Familienwohnsitz liegt dort, wo der Steuerpflichtige seine engsten persönlichen Beziehungen (zB. Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat.

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom

Beschäftigungsort des Stpfl. so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist jedenfalls gegeben, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 km entfernt ist und die Fahrzeit mehr als eine Stunde beträgt.

Nach einer gewissen Zeit ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen. Dieser Zeitraum hängt vom Familienstand ab. Bei einem verheirateten Steuerpflichtigen wird grundsätzlich ein Zeitraum von zwei Jahren angenommen. Wenn nach diesem Zeitraum der Familienwohnsitz beibehalten wird, ist es Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten.

Als für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechende Gründe werden beispielsweise angeführt:

- Eine besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; VwGH 28.9.2011, 2006/13/0087), deren Mitübersiedlung unzumutbar ist (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121);
- keine Ausbildungsmöglichkeit für Kinder am Beschäftigungsort (VwGH 26.11.96, 95/14/0124).

Bei Vorliegen der Voraussetzungen der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort, so ist die doppelte Haushaltsführung beruflich veranlasst und können als Werbungskosten abgesetzt werden:

- Die Kosten der Unterbringung am Beschäftigungsort: Wohnungskosten können maximal bezogen auf eine Kleinwohnung von rund 55 m² abgesetzt werden.
- Die Kosten der Familienheimfahrten: Abzugsfähig sind diese Kosten nur insoweit, als die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit.e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit.c nicht überschritten wird.

Im vorliegenden Fall wird die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes mit der Pflegebedürftigkeit der Schwiegermutter der Bf. begründet.

Dazu legte die Bf. eine Ambulanzkarte des Lehrkrankenhauses des Komitates B. „Zentrale für Onkologie, Pflegeambulanz für Onkologie“ sowie eine Bestätigung des Hausarztes aus

dem Jahr 2015 vor, worin ausgeführt wurde, dass die Mutter nicht selbständig sei und sie eine „Pflege in Hausbetreuung“ benötige.

Die in der hausärztlichen Bestätigung angeführten Krankheiten betreffen nach www.who.int/Classification/icd (international classification of diseases, deutsche Fassung aus 2014) folgende Krankheiten:

F 41.20 = Angst und depressive Störung, gemischt

M 17.00= Kniearthrose

C 50.40= Brustkrebs

I 10 HO = Bluthochdruck

Dem BFG kommt nicht die Kompetenz zu an Hand dieser von Ärzten gestellten Diagnosen zu beurteilen, in welchem Ausmaß die Schwiegermutter der Bf in ihrer Gesundheit tatsächlich beeinträchtigt war bzw. ist und daher eine Pflegebedürftigkeit vorlag, die als wichtiger Grund für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes angesehen wird.

Daher oblag es der Bf., wie bereits aus dem Vorhalt des Finanzamtes vom 11.6.2015 unschwer zu entnehmen ist, die Pflegebedürftigkeit der Schwiegermutter nachzuweisen. Nur diese stellt nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. 20.09.2007, ZI 2006/14/0038) und des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS vom 23.7.2010, RV/4193-W/2009) einen Umstand von objektiven Gewicht dar, der eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort und damit einen Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung rechtfertigen würde.

Diesen Nachweis der Pflegebedürftigkeit hat die Bf. durch die Vorlage der ärztlichen Bestätigung des Hausarztes der Schwiegermutter aus dem Jahr 2015 bzw. durch die vorgelegte Ambulanzkarte für keines der beschwerdegegenständlichen Jahre in ausreichendem Umfang erbracht.

Zudem findet sich auf der vorgelegten Ambulanzkarte erst am 1.9.2015 der Vermerk *„.. dass die Patientin aus onkologischen Gesichtspunkten laufende Krankenpflege in Ihrem Zuhause braucht“*.

Dies lässt nach Ansicht des BFG keinen Rückschluss zu, wie die tatsächliche Betreuungsbedürftigkeit der Schwiegermutter der Bf. in den Jahren 2009 bis 2014 war.

Eine etwaig erforderliche Unterstützung der betagten Schwiegermutter (geb. 1947) durch die Bf. entspringt dem familiären Beistandsgebot und bildet allein keine ausreichende Grundlage für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung zum Beschäftigungsort.

Die geltend gemachten Werbungskosten für Familienheimfahrten konnten somit nicht gewährt werden.

Zulässigkeit einer Revision

Die **ordentliche Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage, 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, abhängt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2017