

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Susanne Zankl, Mag. Peter Lederer und Dr. Johannes Dock in der Beschwerdesache Bf, Adresse, über die Beschwerde vom 02.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Adresse Tamsweg Zell am See vom 11.08.2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 in der nicht öffentlichen Verhandlung am 10.07.2019 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde des Bf vom 02.09.2016 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 11.08.2016 wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensverlauf

Streitgegenstand ist die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen des Beschwerdeführers (Bf) für Familienheimfahrten (FhF) durch eine doppelte Haushaltsführung in der Slowakei und Österreich/Salzburg für das Jahr 2015.

Der Bf reichte die **Einkommensteuererklärung für 2015 am 09.05.2016 beim Finanzamt ein und beantragte unter anderem die Berücksichtigung von Werbungskosten für Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz in die Slowakei in Höhe von € 3.672,00.**

Mit **Vorhalt vom 31.05.2016** hat das Finanzamt den Bf aufgefordert, die Arbeitsstellen ab 2014 bekannt zu geben sowie nachstehenden Fragen zu beantworten:

- Verwenden Sie für die Fahrten zwischen "Arbeitsort" und "Familienwohnsitz" das eigene KFZ (Bekanntgabe der Anzahl der Fahrten im Kalenderjahr und Kopie des Zulassungsscheins)?
- Bei der Mitbeförderung von anderen Personen: Name der Mitbeförderten und Höhe der dafür erhaltenen Beträge.
- Bei der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln oder sonstige Mitfahrgelegenheit: Anzahl der Fahrten und Nachweis der entstandenen Kosten?
- Anschrift des Familienwohnsitzes und Angabe der Km-Entfernung/einfache Strecke zur Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort.

- Haben Sie am Beschäftigungsort eine Schlafstelle/Wohnmöglichkeit/Wohnung und wie groß ist diese (Quadratmeter)?
- Sonstige Wohnmöglichkeit: Adresse und Anzahl der Quadratmeter?
- Haben Sie eine unentgeltliche Schlafmöglichkeit vom Arbeitgeber (Bekanntgabe der Adresse)?
- Wie oft wurden die Heimfahrten vom Arbeitgeber steuerfrei vergütet und wie hoch sind die dafür erhaltenen Ersätze (Bestätigung des Arbeitgebers erforderlich)?

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 06.07.2016** legte der Bf Unterlagen in slowakischer Sprache vor.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2015 vom 11.08.2016** wies das Finanzamt den Antrag des Bf auf Berücksichtigung der Werbungskosten für FhF für das **Jahr 2015** ab, weil die vorgelegten Unterlagen in slowakischer Sprache nicht als Nachweis für die beantragten Aufwendungen dienen könnten.

Mit Schreiben vom 23.08.2016 stellte der Bf den **Antrag auf nochmalige Zusendung des Einkommensteuerbescheides 2015** (als auch des Einkommensteuerbescheides 2014 vom 25.11.2015), da er diese nicht erhalten hätte. Er wies darauf hin, dass eine Zustellung behördlicher Schriftstücke an die slowakische (tschechische) Adresse nicht möglich wäre, weil er sich dort nicht mehr aufhielte.

Am **02.09.2016** erhob der Bf das **Rechtsmittel der Beschwerde** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2015**.

Der Bf führte dazu begründend aus, dass er zwar ledig wäre, aber in der Slowakei einen eigenen Haushalt und in Österreich/Salzburg einen zweiten Haushalt führe. Er wäre 2014 und 2015 jede Woche mit dem eigenen Auto in die Slowakei gefahren um seine alte Mutter zu besuchen und zu versorgen. Zum Beweise dafür legte der Bf den Mietvertrag mit der Mutter für die Wohnung in der Slowakei mit der Adresse XY in slowakischer Sprache, den Bankbeleg über die Mietzahlung in Höhe von € 175,00, den Zulassungsschein seines Autos mit slowakischen Kennzeichen sowie das Bestätigungsschreiben seiner Vermieterin vom 23.06.2016, die darin bestätigte, dass der Bf seit 01.01.2015 in Österreich/Salzburg die Wohnung, Adresse bezogen hätte, für die er monatlich € 400,00 zuzüglich 10% MwSt bezahlen würde, vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 08.10.2018** wies die Behörde die **Beschwerde** vom 02.09.2016 **gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2015** vom 11.08.2016 **als unbegründet ab**.

Die Finanzbehörde begründete ihre Entscheidungen unter anderem damit, dass eine besondere Pflegenotwendigkeit der Mutter des Bf nicht vorläge.

Daraufhin beantragte der Bf **am 07.11.2018**, die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2015** dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**).

Gleichzeitig begehrte er die **Entscheidung durch den gesamten Senat**.

Begründend für seinen Vorlageantrag verwies der Bf auf die Unzumutbarkeit des Umzuges bzw. Aufgabe und Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich. Mit dem verdienten Geld aus Österreich wäre es für ihn und seiner Mutter insgesamt günstiger, das Haus (gemeint: Eigenheim) in der Slowakei beizubehalten, auch unter Berücksichtigung der deutlich niedrigeren Lebenserhaltungskosten. Die Wohnung in Adresse wäre für seine alte und kranke Mutter aber nicht zumutbar, sodass er sich eine neue Wohnung suchen müsste. Ein Verkauf der Liegenschaft in der Slowakei wäre aus wirtschaftlichen Gründen nicht möglich und mit Vermögenseinbußen verbunden. Die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort wäre aus dem Erlös nicht möglich.

Zur weiteren Begründung verwies der Bf auf seine Ausführungen zur Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2016 sowie auf die im Zusammenhang mit der Bearbeitung der Beschwerde 2016 erfolgten Ausführungen zu den Ergänzungsersuchen der Behörde vom 10.08.2017, 19.01.2018 und vom 28.05.2018, die wie folgt lauten:

**In Beantwortung des Ergänzungsauftrages vom 10.08.2017** zu nachstehenden Fragen,

-Verwenden Sie für die Fahrten zwischen "Arbeitsort" und "Familienwohnsitz" das eigene KFZ (Bekanntgabe der Anzahl der Fahrten im Kalenderjahr und Kopie des Zulassungsscheins)?

-Bei der Mitbeförderung von anderen Personen: Name der Mitbeförderten und Höhe der dafür erhaltenen Beträge.

-Bei der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln oder sonstige Mitfahrgelegenheit: Anzahl der Fahrten und Nachweis der entstandenen Kosten?

-Anschrift des Familienwohnsitzes und Angabe der Km-Entfernung/einfache Strecke zur Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort.

-Haben Sie am Beschäftigungsort eine Schlafstelle/Wohnmöglichkeit/Wohnung und wie groß ist diese (Quadratmeter)?

-Sonstige Wohnmöglichkeit: Adresse und Anzahl der Quadratmeter?

-Haben Sie eine unentgeltliche Schlafmöglichkeit vom Arbeitgeber (Bekanntgabe der Adresse)?

-Wie oft wurden die Heimfahrten vom Arbeitgeber steuerfrei vergütet und wie hoch sind die dafür erhaltenen Ersätze (Bestätigung des Arbeitgebers erforderlich)

**erklärte der Bf am 19.10.2017**folgendes:

*„... für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz verwende ich mein eigenes KFZ (fahre meistens alleine) oder fahre mit dem Zug (Zulassungsschein im Anhang). Ich fahre so gut wie jedes Wochenende und jeden freien Tag in die Slowakei, da ich dort meinen Mittelpunkt der persönlichen Lebensinteressen habe. Meine Familie und alle meine privaten Aktivitäten (gemeldeter Hauptwohnsitz) befinden sich in der Slowakei - ein Umzug nach Österreich wäre auch schon aus finanziellen Gründen unvorstellbar, da ich dort ein Eigenheim besitze.*

*Mein Familienwohnsitz/Hauptwohnsitz befindet sich in XY Slowakei und die Entfernung zu meinem Arbeitsplatz bei Y. beträgt in einfacher Richtung 462 km.*

*In der Nähe vom Beschäftigungsort in Adresse habe ich eine kleine Wohnung (60 m2) für die ich monatlich 440 Euro zahle. Vom Arbeitgeber wird mir keine Schlafmöglichkeit zur Verfügung gestellt und somit muss ich für die Kosten selber aufkommen. Nach Rückfrage beim Arbeitgeber (siehe Bestätigung im Anhang) wurde mir im Jahr 2016 Nächtigungsgeld iHv. 3.900 ersetzt.*

*Meine Heimfahrten muss ich selber bezahlen und bekomme vom Arbeitgeber kein Ersatz dafür. Ich habe für die Fahrten vom Familienwohnsitz zum Arbeitsort die Wegstrecke mit max. dem großen Pendlerpauschale berechnet, da alleine schon auf Grund der hohen Kilometer Anzahl die max. Summe mit ein paar Fahrten (Zug+Auto-alleine) erreicht wird...“.*

Aktenkundig ist weiters die **Niederschrift vom 19.09.2017** über die Einvernahme des Bf als Auskunftsperson zum Sachverhalt der Verwendung des KFZ Mazda 6 mit einem ausländischen Kennzeichen, wonach der Bf folgendes zur Protokoll gibt.

*...“ Ich arbeite seit 2013 bei der Firma und war immer bei der Firma Y. tätig. Der Mazda 6 war seit dieser Zeit manchmal in der Slowakei manchmal in Österreich. Ich bin nicht immer damit nach Österreich gefahren, da ich mit meinen Arbeitskollegen auch Fahrgemeinschaften gebildet habe. Ich habe eine Eigentumswohnung mit ca. 65 m2 in der Slowakei, in welcher meine 76 jährige Mutter lebt. Dort ist mein Wohnsitz. Ich fahre jedes Wochenende zu ihr nach Hause, da sie krank ist. Meine Wohnung in Österreich ist ca. 45 m2 groß. Ich bezahle die Wohnung in Österreich selbst. Meine Firma hat mir geholfen, die Wohnung zu suchen. Ich habe in Österreich keine Familie, meine Familie ist meine Mutter und meine Schwester in der Slowakei. Ich kümmere mich um meine Mutter alleine. Ich habe immer viel im Ausland gearbeitet für die letzten 27 Jahre, aber ich bin immer zu meiner Mutter heimgefahren. Ich habe eine Freundin, die lebt in der Slowakei und besucht mich manchmal für ein paar Tage hier. Ich habe eine Strafe von der BH bekommen und diese auch bezahlt, wegen der Verwendung des ausländischen Kennzeichens. Ich habe nicht genau verstanden, worum es dabei ging, ich wollte keine Probleme haben. Das war im März nach einer Polizeikontrolle (die Kontrolle war an einem Donnerstag um ca. 13.00 Uhr, ich hatte das Auto voll Gepäck und war am Weg in die Slowakei), danach habe ich ein Auto in Österreich angemeldet, ich lege den Zulassungsschein vor. Seitdem ist das slowakische Auto in der Slowakei, meine Schwester fährt es. Ich fahre immer in die Slowakei nach der Arbeit entweder Donnerstag nachmittags oder Freitag nachmittags und komme am Sonntag spät abends wieder nach Österreich. Ich habe bei der Firma Y. Schichtdienst...“.*

In **Beantwortung des Ergänzungsauftrages vom 19.01.2018** zu den Fragen,

- Mietvertrag für Ihre Wohnung in Adresse.
- Haushaltsbestätigung für Adresse.

Lt. Aktenlage sind Sie seit 04.07.2012 bei der Firma beschäftigt.

- Bekanntgabe Ihrer Arbeitsstellen, an die sie seit 2012 zugeteilt sind.
- Haushaltsbestätigung Ihrer Heimatgemeinde, aus der ersichtlich ist, welche Personen im Haushalt gemeldet sind.

-Kalendarische Auflistung der durchgeführten Familienheimfahrten sowie der verwendeten Verkehrsmittel.

-Nachweis der Pflegebedürftigkeit Ihrer Mutter (z.B. Bezug von Pflegegeld)

-Bekanntgabe, ob am Wohnsitz Ihrer Mutter bzw. in der Umgebung noch andere Familienangehörige wohnhaft sind, die sich um die Pflege Ihrer Mutter kümmern können.  
Wer betreut die Mutter während der Woche,

**erklärte der Bf am 22.03.2018 folgendes:**

*„...-Mietvertrag Wohnung Adresse: Es gibt keinen Mietvertrag - es gab nur eine mündliche Vereinbarung. Als Nachweis lege ich meinen Meldezettel bei, wo ersichtlich ist, dass ich an der genannten Adresse meinen Wohnsitz habe.*

*-Haushaltsbestätigung: siehe Anhang*

*-Bekanntgabe Arbeitsstelle: siehe Anhang*

*-Kalendarische Auflistung der Heimfahrten: mit privat KFZ*

*Urlaub 19.12.2016-7.1.2017*

*3.2.2017- 5.2.2017*

*17.2.2017- 19.2.2017*

*10.3.2017- 12.3.2017*

*31.3.2017- 2.4.2017*

*21.4.2017- 23.4.2017*

*12.5.2017- 14.5.2017*

*2.6.2017- 4.6.2017*

*23.6.2017- 25.6.2017*

*Urlaub 28.7.2017-15.8.2017*

*8.9.2017- 10.9.2017*

*29.9.2017- 1.10.2017*

*20.10.2017- 22.10.2017*

*17.11.2017- 19.11.2017*

*Urlaub 6.12.2017-19.1.2018*

*-Nachweis der Pflegebedürftigkeit: Es wird kein Pflegegeld bezogen - hierzu möchte ich erwähnen, dass das Pflegegeld in der Slowakei relativ kompliziert zu bekommen ist, bzw. so wenig ausmacht, dass sich der Aufwand nicht einmal lohnt. Es gibt aber keinen Zweifel an der Pflegebedürftigkeit meiner Mutter, da sie durch ihre Krankheiten (A. Hypertenzia 1-2 ESH/ESC, inkontinencia Modu 3, Asthma Bronchiale, Osteoporosis L2,3, Polytopny Vas Rhinitis Alergica) alt und sehr schwach geworden ist. Sollte es von Nöten sein, kann ich auch eine ärztliche Bestätigung des Hausarztes beantragen.*

*-Angehörige: Ich habe eine Schwester, Frau B.. Sie lebt ebenfalls in K., jedoch ist es auf Grund ihrer beruflichen und gesundheitlichen Situation (Nachweise im Anhang) nicht möglich, sich zusätzlich zu ihrer eigenen Familie, noch um unsere Mutter zu kümmern. Meine Schwester ist ebenfalls schwer krank (u.a. Hirnödeme) – Ärztliche Gutachten wurden angehängt. Weiters ist Sie in starken finanziellen Schwierigkeiten und arbeitet zeitweise in drei Schichten. Als Nachweis habe ich Ihnen 2 Lohnzettel vom Jänner 2018 gesendet. Daraus ist ersichtlich, dass sie zwei Anstellungen hat und insgesamt nur auf eine Summe*

*iHv ca. 600 (netto) Euro im Monat kommt (Vollzeit). Vielleicht verstehen sie nun, wieso meine Familie - vor allem meine Mutter auf mich (finanziell sowohl persönlich) angewiesen ist. Ich kümmere mich unter anderem um den kompletten Haushalt, Instandhaltung, etc. Ich wasche, koche, bereite für meine Mutter alles vor, damit sie so gut wie möglich über die Woche kommt. Wenn es zeitlich möglich ist, erledige ich sonst alle anderen Termine mit, wie zB Arztbesuche, Einkäufe, Apotheke etc., was sie unmöglich alleine machen kann.*

*Mein Familienwohnsitz (Lebensmittelpunkt) ist und wird immer in der Slowakei sein. Ich bin nach Österreich aus wirtschaftlichen Gründen gekommen, werde auf Grund meines fortgeschrittenen Alters auf jeden Fall wieder in die Slowakei kehren. Ich habe dort meinen eigenen Haushalt (wurde in der Beschwerde samt Grundbuchsauszug nachgewiesen) sowie mein engstes persönliches Umfeld (Lebenspartnerin). Es kann doch nicht vom Gesetzgeber bzw. vom Finanzamt gewollt sein, dass man die doppelte Haushaltsführung starr auf den Fall a) 6 Monate bei Alleinstehenden und bei nicht Alleinstehenden auf unbegrenzte Dauer oder auf 2 Jahre aufteilen kann.*

*Meines Erachtens wäre es richtig, den Einzelfall näher zu betrachten. Ich möchte noch einmal ausdrücklich auf die Unzumutbarkeit die Verlegung des Familienwohnsitzes hinweisen. Der Verkauf des Eigenheimes am Familienwohnsitz würde zu erheblichen Vermögenseinbußen führen und die Pflege meiner Mutter wäre auch nicht geregelt - da ich sie nur schwer nach Österreich „einfach mitnehmen kann“ (allein schon die sprachliche Barriere, regelmäßige Arztkontrollen usw. wären unmöglich etc.).*

*Außerdem wäre aus dem Erlös der Immobilie in der Slowakei, nicht einmal eine Ein-Zimmerwohnung in schlechter Lage in Österreich zu finanzieren. Ich meine, in Anbetracht auf die Grundfreiheiten der EU, sollte eine doppelte Haushaltsführung sehr wohl für einen ausl. Alleinstehenden möglich sein - da gerade (wie in meinem Fall) die ausländischen (osteuropäischen) Sachverhalte nicht so einfach (wie es in den Richtlinien des Finanzamtes steht) umzusetzen sind – zB die Verlegung des Familienwohnsitzes oder die Mitübersiedlung von Angehörigen aus dem Ausland in das Inland. Wäre das so einfach möglich und noch insgesamt ohne Vermögen Einbußen möglich, würde ich lange nicht mehr mit ihnen diskutieren und „einfach“ nach Österreich ziehen...“.*

Zum Beweise seiner Ausführungen legte der Bf die Bestätigung seines Arbeitgebers vor, worin die Firma bestätigt, dass der Bf seit 04.07.2013 als Arbeiter beschäftigt ist (Überlassung an die Firma Y.), E-Card und jene der Mutter des Bf bzw. der Schwester, B., Krankenunterlagen der Schwester in slowakischer Sprache, Meldezettel des Bf bzw. seiner Mutter an der Adresse, XY in slowakischer Sprache, Meldezettel des Bf mit Nebenwohnsitz unter der Adresse vom 21.03.2014, Diagnose MuDr betreffend die Mutter des Bf in slowakischer Sprache, Auszug aus dem Liegenschaftskataster, beglaubigte Übersetzung, Bestätigung der Vermieterin des Bf über den Bezug der Wohnung in Adresse ab 01.01.2015, weitere Unterlagen in slowakischer Sprache.

Der **Ergänzungsauftrag vom 28.05.2018** zu nachstehenden Fragen,

- Haushaltsbestätigung in der Slowakei mit allen haushaltszugehörigen Personen, um zu klären, welche Personen auf dieser Adresse gemeldet sind
  - Service- und Reparaturrechnungen des privaten KFZ, um die Kilometerleistung für die Familienheimfahrten zu bestätigen
  - Tankrechnungen mit denen die Familienheimfahrten belegt werden können
  - Aufstellung über die Familienheimfahrten für die Jahre 2014, 2015 und 2016
  - Bestätigung über die Pflegebedürftigkeit der Mutter in deutscher Sprache
  - Abrechnungen über die Betriebskosten, dass diese tatsächlich von ihnen getragen werden
  - Meldebestätigung der Partnerin
  - Nachweis über den Wert der in der Slowakei befindlichen Wohnung
  - Nachweis über die Einkünfte der Partnerin,
- wurde vom Bf **nicht beantwortet**.

Der im Zuge des Ergänzungsersuchens erfolgten Aufforderung des Finanzamtes, zur Klärung des Sachverhaltes persönlich bei der Behörde vorzusprechen, kam der Bf nicht nach.

Vielmehr brachte der Bf **am 07.08.2018 einen Schriftsatz** bei der Behörde ein, mit dem er die Untätigkeit der Behörde rügte:

*„...Ich habe am 30.08.2016 einen Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2014 und eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vorgelegt, ...inzwischen sind 2 Jahre vergangen, aber bis zum heutigen Tag habe ich von Ihnen kein Antwort bekommen.....“.*

Aktenkundig ist weiters ein **Gedächtnisprotokoll vom 11.02.2019** der zuständigen Sachbearbeiterin der Abgabenbehörde mit folgendem Inhalt:

Im Sommer (Juli-August) 2018 wurden mit Herrn Mag. Blaha von der Geyer & Geyer Wirtschaftstreuhands GmbH mehrere Telefongespräche bezüglich Bf geführt. Dabei hat Herr Mag. Blaha im Amt angerufen und sich als Steuerberater aus Wien ausgewiesen. Er sagte er wurde von Bf mit dem Fall betraut. Er erklärte noch einmal die Lage von Bf. Er gab an, dass Bf seine kranke Mutter versorgen müsse und ein Haus in der Slowakei besitzen würde. Es gäbe jedoch keine Nachweise für die Fahrten in die Slowakei. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt, ebenso wurden keine Mautbelege oder Tankrechnungen aufbewahrt.

Es wurde mit Hrn. Blaha bei mehreren Telefonaten diskutiert, dass die derzeitigen Unterlagen in slowenischer Sprache unzureichend sind und rechtlich die Kosten für Familienheimfahrten mit den derzeitigen vorliegenden Unterlagen und Sachverhalt so zu beurteilen sind, dass diese nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Es wurden mehrere Gespräche geführt. Und man hat versucht eine Einigung zu Erlangen. Da jedoch am 07.08.2018 ein Schreiben von Bf selbst im Amt einlangte in dem er angab die Behörde sei untätig, und er mit sehr viel Druck auf die sofortige Erledigung beharrte, wurden keine weiteren Vermittlungsgespräche mit dem Steuerberater geführt

und der Fall mit den vorhandenen Unterlagen negativ entschieden und eine abweisende Beschwerdeentscheidung bzw. Abweisung der Aufhebung gern. § 299 BAO erlassen.

Wie ein heute (11.02.2019) geführtes Telefongespräch mit Hrn. Mag. Blaha ergab, hat die Geyer & Geyer Wirtschaftstreuhand GmbH keine Vollmacht für den Fall und übernimmt Leistungen für Bf nur im Einzelfall und auf Anfrage von Bf. Eine durchgehende Vertretung für Bf besteht nicht.

## **II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Der Bf ist Slowake, ledig und seit 04.08.11 in Österreich gemeldet (Wohnsitz in Linz, seit August 2013 in St. Johann im Pongau, Abfrage ZMR vom 26.11.2018).

Seit 04.07.2013 ist er ganzjährig unselbständig über die Firma als Leiharbeitskraft tätig (Vorhaltsbeantwortung vom 22.03.2018, Bestätigungsschreiben des Arbeitgebers des Bf vom 31.01.2018).

Seit 19.08.2013 ist der Bf in St. Johann im Adresse, mit Nebenwohnsitz gemeldet (Behördenanfrage, ZMR vom 26.11.2018). Der Bf hat eine ca. 60 qm große Wohnung in Miete, für die er monatlich 440,00 Euro zahlt (Beschwerdeausführungen vom 02.09.2016, Bestätigungsschreiben der Vermieterin der Wohnung in Adresse vom 23.06.2016, Einzahlungsbeleg Mietzahlung) .

Die Mutter des Bf, K.K., besitzt an d er Adresse XY, eine 65 qm große Eigentumswohnung ( Beantwortungsschreiben des Bf des Ergänzungsauftrages vom 19.01.2018 am 22.03.2018, Auszug aus dem Liegenschaftskataster/Slowakei).

Die Mutter des Bf ist im Streitjahr 74 Jahre alt und leidet an Bluthochdruck, Inkontinenz, Osteoporose, Asthma sowie Heuschnupfen (Diagnose/ MuDr vom 09.02.2017).

Die Mutter des Bf bezog im Streitjahr kein Pflegegeld (eigene Angaben des Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 22.03.2018).

Es gibt keine Nachweise für die Fahrten in die Slowakei (Auto, Zug, Fahrgemeinschaften). Der Bf führte kein Fahrtenbuch, es gibt keine Mautbelege und keine Tankrechnungen bzw. Belege für Zugfahrten (siehe dazu Gedächtnisprotokoll der zuständigen Sachbearbeiterin des FA vom 11.02.2018 über die Telefonate mit Steuerberater Mag. Blaha, Niederschrift vom 19.09.2017 des FA über die Einvernahme des Bf als Auskunftsperson zum Sachverhalt der Verwendung des KFZ Mazda 6 mit ausländischem Kennzeichen).

Der Bf hat eine Schwester, die ebenfalls in K./Slowakei lebt. Nach eigenen Angaben des Bf kann sie sich aufgrund ihrer beruflichen und gesundheitlichen Situation nicht um die Mutter kümmern (Beantwortungsschreiben vom 22.03.2018 des Ergänzungsauftrages vom 19.01.2018, Meldezettel).

Mit Schreiben vom 16.08.2016 an die Behörde ersuchte der Bf um eine neue Zustellung des Einkommensteuerbescheides 2015 mit der Begründung, dass er sich an der slowakischen (tschechischen) Adresse nicht mehr aufhielte.



### **III. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde bzw. des Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

### **IV. Rechtliche Ausführungen**

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

§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 bestimmt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen, wie nach Z. 2 lit a dieser Gesetzesbestimmung Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach § 167 Abs 2 BAO iVm § 269 Abs 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

### **V. Erwägungen**

Kosten der Haushaltsführung stellen nach den obigen Ausführungen grundsätzlich keine Werbungskosten dar.

Der VwGH verweist in seiner Judikatur explizit darauf, dass normale Kosten für Wohnung und Kleidung unter § 20 Abs 1 Z 1 EStG fallen und damit vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind (z.B. VwGH 16.3.1988, 87/13/0200).

Nach Lehre und Rechtsprechung sind Mehraufwendungen nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn sie dem Arbeitnehmer durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort erwachsen.

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). Wenn dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss, und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung liegt dann vor, wenn die nachgewiesene Absicht besteht, nach einem absehbaren Zeitraum der auswärtigen Berufsausübung wieder an den Ort des Familienwohnsitzes zurückzukehren, während eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung die Verlegung des Familienwohnsitzes auf längere

Sicht unzumutbar erscheinen lässt (Lenneis in JAKOM, EStG<sup>8</sup>, § 16 Rz 56). Dabei gilt allgemein, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (VwGH 09.10.1991, 88/13/0121).

Diese Aufwendungen gelten so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben.

Dem Steuerpflichtigen ist nach einer - nicht schematisch geregelten Zeit - in der Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahbereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Dieser Zeitraum hängt insbesondere vom Familienstand ab und beträgt nach der Verwaltungspraxis bei einem verheirateten Steuerpflichtigen zwei Jahre. Spätestens nach Ablauf dieser Zeitspanne hat der Steuerpflichtige darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird (vgl. Jakom 2010, EStG, § 16, ABC der Werbungskosten, "doppelte Haushaltsführung"). Bei einem ledigen Steuerpflichtigen geht die Verwaltungspraxis von einer Zeitspanne von 6 Monaten aus (LStR 2002, Rz 346; VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

In diesem Zusammenhang ist vorerst hinzuweisen, dass der Bf seit August 2011 in Österreich gemeldet ist. Es ist daher davon auszugehen, dass der nach wie vor ledige Bf bei der Verlegung des Wohnsitzes in den Nahbereich des Beschäftigungsortes nach Österreich im Jahr 2011 die steuerliche Absetzbarkeit der Kosten für monatliche Heimfahrten an den Wohnsitz in die Slowakei innerhalb der ersten sechs Monaten bereits konsumiert hat (siehe obige Ausführungen).

Der Bf behauptet nun für das Jahr 2015, dass bei ihm eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vorliegt, weil die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes (hier Slowakei) aus privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann.

Der Bf sieht die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in seinen persönlichen, familiären Beziehungen (Mutter) und in wirtschaftlichen Gründen (Eigenheim) gelegen.

Dazu ist auszuführen:

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist nur aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Auf die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in einem früheren Zeitraum kommt es nicht an.

Besondere Pflegenotwendigkeiten von Eltern können auch bei Alleinstehenden eine Wohnsitzverlegung unzumutbar machen (VwGH 20.12.201, Ra 2016/13/0169, 19.12.2013, 2010/15/0124). Doch setzt der Gerichtshof das "Bestehen einer besonders

gelagerten Pflegenotwendigkeit" voraus bzw. die (ärztlich attestierte) Gefahr für eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes eines Pfleglings im Fall der Wohnsitzverlegung (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024 bzw. 27.5.2003, 2001/14/0121).

Das Bundespflegegeldgesetz, BGBl. 110/1993 idgF, definiert als "Pflegebedarf" einen "ständige(n) Betreuungs- und Hilfsbedarf" (tägliche oder zumindest mehrmals wöchentliche Unterstützung bei der Bewältigung des persönlichen Lebensbereiches bzw. zum Schutz vor Verwahrlosung oder Eigengefährdung) "auf Grund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung" (§ 4 Abs 1, siehe dazu auch die Bestimmungen der Verordnung §§ 1, 2, 3 und 5).

Im Erkenntnis vom 20.9.2007, 2006/14/0038 hat der VwGH den Betreuungsbedarf minderjähriger Kinder der Pflegebedürftigkeit von Angehörigen in fortgeschrittenem Alter grundsätzlich gleichgestellt und den besonderen Wert einer Betreuung durch vertraute Bezugspersonen in gewohnter Umgebung betont.

Es ist der Finanzbehörde zuzustimmen, wenn es davon ausgeht, dass das dargestellte Verständnis von Pflegebedürftigkeit auf den im anhängigen Verfahren maßgeblichen, steuerlichen Anwendungsbereich grundsätzlich übertragbar erscheint.

Es ist nun Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des (Familien) Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

Umstände, die den Vorgaben der dargestellten Rechtslage genügen, hat der Bf im Verfahren jedoch nicht dargetan:

Das Vorbringen des Bf, auf Grund der Erkrankung seiner Mutter sei eine Verlegung des Wohnsitzes nicht zumutbar gewesen, konnten durch das vorgelegte ärztliche Attest bzw. durch die eigenen Angaben des Bf über das Krankheitsbild seiner Mutter (Bluthochdruck, Inkontinenz, Osteoporose und Heuschnupfen, Asthma) nicht belegt werden. Die Tatsache, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung beinahe ein Drittel aller Frauen nach dem Klimakterium an Osteoporose leidet, und keine Hinweise für einen schweren Krankheitsverlauf vorliegen, spricht ebenso wie die Leiden der Mutter an erhöhten Blutdruck, Inkontinenz, Asthma und Heuschnupfen gegen eine besondere Pflegenotwendigkeit. Eine auf die Wochenenden beschränkte Unterstützung in Form der Übernahme körperlich anstrengender Hausarbeiten für die Mutter (bzw. eventueller Arzt- und Behördengänge), die im Übrigen ihren Alltag noch selbst bewältigt, entspricht zwar den in § 2 der VO genannten Hilfsleistungen, nicht aber der Erbringung von Betreuungsleistungen im Sinne des § 1 dieser Norm. Da die Unterstützungs- und die Hilfeleistungen für die Mutter vom Bf bestenfalls an den Wochenenden und damit nicht ständig im Sinne der zitierten Bestimmungen erbracht wurden, wurde der Vorstellung einer "besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit" im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig nicht entsprochen.

Auch der nach wie vor nicht bestehende Pflegegeldbezug der Mutter spricht gegen einen ständigen Betreuungs- oder Hilfsbedarf bzw. gegen eine besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit im Verfahrenszeitraum. Mit dem Vorbringen des Bf konnte auch keine

Gefahr für eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes der Mutter im Falle einer Wohnsitzverlegung nach Österreich dargelegt werden.

Vielmehr ist es so, dass eine teilweise Unterstützung der betagten Eltern durch ihre Kinder bei ihrer Haushalts- und Lebensführung an den Wochenenden, Feiertagen und im Urlaub dem familiären Beistandsgebot entspringt und alleine keine ausreichende Grundlage für die Begründung einer doppelten Haushaltsführung bildet (UFS 25.3.09, RV/1989-W/04).

Die vom Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 22.03.2018 dargelegten Argumente für eine Beibehaltung des Wohnsitzes der Mutter in der Slowakei, wie „die Mutter lasse sich bei einer etwaigen Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich nicht so leicht nach Österreich „mitnehmen“, „sprachliche Barrieren“, „altersbedingte Eingewöhnungsschwierigkeiten“, „Verlust der Ärzte“ und die „Unmöglichkeit regelmäßiger Arztkontrollen“, sind zweifelsfrei der privaten Lebensführung zuzuordnen und sind somit nicht als beachtenswerte Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in der Slowakei zu werten und können daher steuerlich nicht berücksichtigt werden. Momente bloß persönlicher Vorlieben reichen für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht aus (vgl. UFS 30.04.2009, RV/0103-S/08 mwN).

Gegenständlich entscheidend ist also, dass in dem Streitjahr 2015 keine Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bf vorlag. Es reicht nicht, dass möglicherweise künftig einmal Pflegebedürftigkeit eintreten könnte. "... Das abstrakte Risiko einer künftigen Pflegebedürftigkeit von Eltern trifft nicht ausschließlich den Bf, sondern ist als Allgemeinrisiko einzustufen und kann insofern erst beim tatsächlichem Eintritt der Pflegebedürftigkeit der Eltern für die Beurteilung der Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung mit einbezogen werden..." (vgl. VwGH 28.09.2011, 2006/13/0087 mwN, VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075).

Einen weiteren Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich erblickt der Bf darin, dass er in der Slowakei ein Eigenheim (Eigentumswohnung) besäße, ein Verkauf der Wohnung wirtschaftlich nicht sinnvoll und die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort aus dem Erlös nicht möglich wäre. Dazu ist auszuführen, dass im Streitzeitraum 2015 noch die Mutter des Bf Eigentümerin der Wohnung mit der Adresse XY ist (Schenkungsvertrag vom November 2016).

Da der Bf im Streitzeitraum somit über kein Eigenheim (Eigentumswohnung) in der Slowakei verfügte, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das Vorbringen des Bf zu möglichen finanziellen Einbußen durch einen Verkauf der Wohnung in der Slowakei.

In Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse (eine am Ort der Beschäftigung zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung, unbefristetes Dienstverhältnis des Bf, keine besondere Pflegenotwendigkeit der Mutter) war dem Bf in den streitgegenständlichen Jahren die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus den oben angeführten Gründen zuzumuten (VwGH 26.4.1989, 86/14/0030). Eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung liegt damit im konkreten Fall nicht vor.

Auf das Fehlen von Nachweisen betreffend die geltend gemachten Fahrtkosten braucht aus diesem Grund nicht mehr eingegangen werden.

Nicht einzugehen ist auch auf das Beschwerdevorbringen im Zusammenhang mit der in K./ Slowakei lebenden Schwester des Bf, da diese nach eigenen Angaben des Bf keine Pflegeleistungen an die Mutter erbringt.

In diesem Zusammenhang nicht unerwähnt bleiben sollte der Umstand, dass der Bf im Schriftsatz vom 23.08.2016 das Finanzamt um eine neuerliche Zustellung der Einkommensbescheide 2013 und 2014 vom 10.11.2015 bzw. 24.11.2015 ersuchte und dies selbst damit begründete, dass eine Zustellung von behördlichen Schriftstücken an die slowakische Adresse nicht mehr möglich wäre, weil er sich dort nicht mehr aufhielte. Dies lässt jedenfalls den Schluss zu, dass der Bf seit mindestens November 2015 nicht mehr in der Slowakei aufhältig sein dürfte.

Dem Beschwerdebegehren des Bf ist somit ein Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **VI. zur Unzulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz und der einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 10. Juli 2019