

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in den Beschwerdesachen Bf., Adr1, Ungarn, über die Beschwerden vom 03.06.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 27.04.2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 bis 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden 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**

Der Beschwerdeführer, geboren am 1966, und seine Gattin AA, geboren 1964 sind ungarische Staatsbürger. Der Bf. war ebenso wie seine Gattin in den Beschwerdezeiträumen bei der Dienstgeber in 2680 Semmering, S-Straße angestellt. Als inländischen Wohnsitz gab der Bf. die Adresse seines Dienstgebers an.

In den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung machte der Bf. als Werbungskosten Fahrtkosten für Familienheimfahrten betreffend 2009 in Höhe von € 3.342,00, betreffend 2010 in Höhe von € 3.372,00 und betreffend 2011 bis 2014 in Höhe von € 3.672,00 geltend.

Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2013. In diesen Bescheiden sowie im Bescheid betreffend Einkommensteuer 2014, welche sämtlich vom 27.4.2015 datieren, wurden die geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten mit folgender Begründung nicht gewährt:

"Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 /2/e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Nachdem Sie bereits seit 1996, Ihre Ehepartnerin seit 1995 in Österreich berufstätig sind und kein Grund für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt, stehen Familienheimfahrten im Sinne des

Einkommensteuergesetzes zumindest seit dem Jahr 1999 nicht mehr zu. Sie haben diese somit zu Unrecht steuerlich geltend gemacht."

Mit Schreiben vom 8.6.2015 (Datum der Postaufgabe: 3.6.2015) erhob der Bf. Beschwerde gegen die oa. Bescheide. Als seine Wohnanschrift gab der Bf. nunmehr „Adr1, Ungarn“, an.

Der Bf. beantragte die Absetzbarkeit von Familienheimfahrten als Werbungskosten mit nachstehender Begründung:

Er und seine Frau seien zwar seit 1996 in Österreich wohnhaft. Von 2003 bis 2007 hätten sie aber nicht in Österreich gearbeitet, da bei seiner Mutter, BB (früherer Name: CC, geb.: 1947), wohnhaft in Adr1, Ungarn, Krebs diagnostiziert worden sei. Leider gehe es ihr überhaupt nicht gut. Sie brauche ständige Hilfe. Er werde eine Ambulanzkarte nachreichen, woraus die genaue Anamnese der Krankheit ersichtlich sei.

Gemäß dem Dienstplan würden im Allgemeinen er und seine Gattin nach 10 Tagen Arbeit 10 Tage frei haben. An diesen freien Tagen würden sie gemeinsam heimfahren, um seine Mutter zu pflegen. Während der Arbeitszeiten in Österreich pflege seine Schwester, DD (geb: 1971) die Mutter. Wenn er nicht einen Arbeitsplatz mit dieser Zeiteinteilung gefunden hätte, könnte er, so wie seine Frau, nicht in Österreich arbeiten.

Der Hausarzt in Siófok, EE, habe auch die Krankheiten seiner Mutter bestätigt. In der vorgelegten Übersetzung dieser ärztlichen Bestätigung vom 28.5.2015 wird angeführt, dass Frau BB unter folgenden Krankheiten laut WHO-Code/„International Klassifikation der Krankheit“ leide: F 41.20, M 1700, C 504.0, I 10 HO. Weiters wird bestätigt: „Die Kranke braucht ständig Hilfe, nicht selbständig. Der Zustand der Kranke nötigt ein Pfleger in Hausbetreuung.“

Die angeführten Krankheiten betreffen laut [www.who.int/classification/icd](http://www.who.int/classification/icd) (international classification of diseases): D 41.20 = Angst und depressive Störung, gemischt; M 17.00 = primäre Gonarthrose, beidseitig; C 50.40 = Brustkrebs; I 10 HO = Bluthochdruck.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 11.6.2015 wurde der Bf. zu nachstehenden Ergänzungen seiner Beschwerde aufgefordert:

- 1) Nachweis des Familienstandes der Mutter. Sollte sie verheiratet sein, wäre der Nachweis zu erbringen, warum der Ehepartner die Pflege nicht übernehmen konnte.
- 2) Nachweis, ab wann die Mutter pflegebedürftig ist und Nachweis der Pflegebedürftigkeit von einer hiezu befugten Behörde.
- 3) Aufzeichnungen (Nachweis) der einzelnen gefahrenen Familienheimfahrten der Beschwerdejahre.

Mit Schreiben vom 10.7.2015 führte der Bf. dazu aus, sein Vater sei bereits am 1987 gestorben und seine Mutter lebe seither als Witwe allein.

Bei seiner Mutter sei im Frühjahr 2005 Krebs diagnostiziert worden. Sie sei erstmals am 18.7.2005 operiert worden. Nach der Operation habe sie Strahlentherapie bekommen.

Deswegen seien er und seine Gattin von 2003 bis 2007 in Ungarn berufstätig gewesen. Da aber die ungarischen Gehälter nicht ausreichend seien, habe er wieder Arbeit in Österreich gesucht.

Seine Mutter brauche ständige Hilfe im Leben. Der Krebs sei wieder aufgetreten, andere Krankheiten habe sie auch. In dieser schwierigen Situation sollten alle Familienmitglieder kooperieren: Während er arbeite, pflege seine Schwester die Mutter. In Österreich arbeite er 10 Tage in einer Reihe und hätte danach 10 freie Tage. Alle 10 Tage fahre er nach Ungarn. Die Fahrt sei immer im eigenen Pkw durchgeführt worden.

Dem Schreiben wurde ein Fahrtenbuch beigelegt, in welchem für die Jahre 2009 bis 2014 die gefahrenen Zeiten und Kilometer angeführt sind. Demnach wurden regelmäßig ca. alle 10 Tage Fahrten von Semmering nach Siófok (Fahrzeit ca. 3,56 Stunden, 273 km) zurückgelegt.

Weiters wurde die Ambulanzkarte der Mutter vom 5.5.2015 des Krankenhauses „Kaposi Mór“, Lehrkrankenhaus des Komitates Somogy, 7400 Kaposvar, Zentrale für Onkologie, Pflegeambulanz für Onkologie für die Zeit von 18.7.2005 bis 5.5.2015 in ungarischer Sprache und deutscher Übersetzung vorgelegt.

Demnach wurde bei der Mutter des Bf. wegen Brustkrebs im Jahr 2005 ein operativer Eingriff an der rechten Brust mit nachfolgender Strahlentherapie vorgenommen.

In den Jahren 2009 bis 2013 wurden Kontrolluntersuchungen ohne operative Eingriffe durchgeführt.

Im Jahr 2014 wurde ein operativer Eingriff an der linken Brust mit nachfolgender Strahlentherapie vorgenommen.

Für den 5.5.2015 ist in der Ambulanzkarte angeführt: Die Patientin ist am heutigen Tag in der Ambulanz angekommen, sie erwähnt keine Beschwerden. Die PET/CT-Untersuchung zeigt nichts Krankhaftes.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 11.8.2015 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab; aufgrund der vorgelegten Unterlagen sei erkennbar, dass Frau BB in ambulanter Behandlung war und kontrollmäßig auch weiterhin sein wird. Es sei jedoch keine ständige Pflegebedürftigkeit von einer hierzu befugten Stelle/Behörde festgestellt und nachgewiesen worden. Die Familienfahrten seien hiermit privat veranlasst.

Mit Vorlageantrag vom 7.9.2015 legte der Bf. eine weitere Ambulanzkarte seiner Mutter, datiert vom 1.9.2015 in ungarischer Sprache und in deutscher Übersetzung vor und wies darauf hin, dass darin vom behandelnden Arzt Dr. FF "wieder" festgestellt worden sei, dass seine Mutter aus onkologischen Gesichtspunkten laufende Krankenpflege in ihrem Zuhause braucht.

In dieser Ambulanzkarte wird - nach Wiederholung der Angaben bis 31.12.2014 laut Ambulanzkarte vom 5.5.2015 - ausgeführt:

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

Das Beschäftigungsverhältnis des Bf. zum og. inländischen Dienstgeber endete am 17.8.2017. Laut Zentralmelderegisterrückmeldung ist kein inländischer Wohnsitz für den Bf. angemerkt.

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

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

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 (bzw. gemäß BGBl I 2013/53 ab Veranlagung 2013: lit.d) angeführten Betrag übersteigen.

In § 16 EStG 1988 ist somit 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. Dieses betrug für die Beschwerdezeiträume 2009 und 2010 € 3.372,00 und ab 2011 € 3.672,00.

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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten Berücksichtigung finden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (so zB. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Zwar ist die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort (doppelte Haushaltsführung) zunächst 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 jedoch 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. Dabei muss sich die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. ebenfalls VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Als für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechender Grund wird in der Judikatur ua. 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), angeführt.

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

- a) die Kosten der Unterbringung am Beschäftigungsort. Wohnungskosten können maximal bezogen auf eine Kleinwohnung von rund 55 m<sup>2</sup> abgesetzt werden.
- b) 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. Dieses betrug für die Veranlagungsjahre bis 2010 € 3.372,00, ab 2011 € 3.672,00.

Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

Der Bf. hatte - zusammen mit seiner Ehegattin - seit 1996 bis 17.8.2017 seinen Wohnsitz am Beschäftigungsort in Niederösterreich.

Für die Veranlagungszeiträume 2009 bis 2014 machte er Fahrtkosten für regelmäßige Familienheimfahrten wegen Pflegebedürftigkeit seiner am Familienwohnsitz in Siófok, Ungarn lebenden Mutter, welche im Jahr 2005 an Brustkrebs erkrankt sei, geltend.

Zum Nachweis der Pflegebedürftigkeit legte er Übersetzungen der Ambulanzkarten seiner Mutter, ausgestellt vom Krankenhaus „Kaposi Mór“, Zentrale für Onkologie, Pflegeambulanz für Onkologie, vom 5.5.2015 und vom 1.9.2015 vor. Weiters wurde eine

hausärztliche Bestätigung des EE, Siófok, vom 25.5.2015 über das Erfordernis einer ständigen Pflegebetreuung vorgelegt.

Zum Nachweis der Fahrtkosten wurde ein Fahrtenbuch für die Jahre 2009 bis 2014 vorgelegt.

Nach der Sachlage ergibt sich, dass die verwitwete und nach Angaben des Bf. in Ungarn allein lebende Mutter des Bf. 2005 an Brustkrebs erkrankte und seither, abgesehen von operativen Eingriffen im Jahr 2005 und im Jahr 2014, sich jährlichen Kontrolluntersuchungen im Krankenhaus zu unterziehen hatte.

Dem Bundesfinanzgericht kommt nicht die Kompetenz zu, an Hand der von den Ärzten gestellten medizinischen Diagnosen zu beurteilen, in welchem Ausmaß auch eine Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bf. vorlag, die als wichtiger Grund für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes angesehen wird.

Daher oblag es dem Bf., die Pflegebedürftigkeit seiner Mutter für die Beschwerdezeiträume durch behördliche Bestätigungen eindeutig nachzuweisen. Nur diese stellt nach der Rechtsprechung des VwGH einen Umstand von objektiven Gewicht dar, der eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort und damit einen Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten rechtfertigen würde.

Den Nachweis der Pflegebedürftigkeit hat der Bf. durch die Vorlage der ärztlichen Bestätigung des Hausarztes der Mutter aus dem Jahr 2015 bzw. durch die vorgelegten Ambulanzkarten für keines der beschwerdegegenständlichen Jahre in ausreichendem Umfang erbracht:

Die Bestätigung des Hausarztes vom 25.5.2015, wonach die erkrankte Person einen „Pfleger in Hausbetreuung“ benötigt, und die Bestätigung in der Ambulanzkarte vom 1.9.2015, dass die Patientin „aus onkologischen Gründen laufende Krankenpflege in ihrem Zuhause“ brauche, sagen nichts darüber aus, ob dies auch für die Beschwerdezeiträume 2009 bis 2014 zutrifft.

Gegen die Annahme einer auf die Beschwerdezeiträume 2009 bis 2014 rückwirkenden Bestätigung in der Ambulanzkarte vom 1.9.2015 bezüglich der Notwendigkeit einer dauernden häuslichen Pflege spricht aber, dass dieser Umstand in der vorangehenden Ambulanzkarte vom 5.5.2015 noch gar nicht angeführt wurde.

Die Bestätigungen des Hausarztes vom 25.5.2015 und des behandelnden Arztes laut Ambulanzkarte vom 1.9.2015 lassen daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keinen Rückschluss darauf zu, dass eine Betreuungsbedürftigkeit der Mutter des Bf. tatsächlich auch in den Jahren 2009 bis 2014 gegeben war.

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

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass, falls Aufwendungen für Familienheimfahrten dem Grunde nach zu gewähren wären, auch zu prüfen wäre, wer (der Bf. oder seine Gattin) diese Fahrtkosten tatsächlich getragen hat.

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 22. November 2017