

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache Bf., Straße1, OrtA, über die Beschwerde vom 22.06.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Salzburg-Land vom 12.06.2015, betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### **Entscheidungsgründe**

#### **Verfahrensgang**

Der Beschwerdeführer (kurz Bf.) reichte am 02.03.2015 seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 elektronisch bei der Behörde ein. Dabei beantragte dieser Werbungskosten für eine Doppelte Haushaltsführung (kurz DHH) in Höhe von € 4.524,-- sowie Kosten für Familienheimfahrten (kurz FHF) in Höhe von € 3.672,--. Die belangte Behörde erließ am 12.06.2015 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014, berücksichtigte jedoch die beantragten Kosten für FHF und die DHH nicht, mit der Begründung, dass sich laut Aktenlage keine beruflich veranlassten Gründe für FHF bzw. einer DHH ergeben würden.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. mit 18.06.2015 schriftlich Beschwerde ein, in der er anführte dass ihm im Jahr 2012 das Elternhaus übergeben wurde und aufgrund einer schweren Krankheit des Vaters müssen nun alle Arbeiten im, am und um das Haus von ihm erledigt werden.

Am 13.10.2015 ersuchte die belangte Behörde schriftlich um Beantwortung noch offener Fragen und Nachreichung von geeigneten Nachweisen bezüglich seiner in der Beschwerde angeführten Argumente. Dabei ersuchte die belangte Behörde um Übermittlung einer Bestätigung des Arbeitgebers über die berufliche Arbeitsstätte des

Bf., Belege für die Kosten der DHH am beruflich bedingten Zweitwohnsitz sowie einen Nachweis der Hilfsbedürftigkeit des Vaters des Bf. Weiters wurde um die Beantwortung von offenen Fragen ersucht. So wurde ersucht den Wohnsitz während der Arbeitswoche bekannt zu geben, bekannt zu geben ob eine Partnerschaft besteht und wenn ja, die Versicherungsnummer und die Einkünfte dieser Person bekannt zu geben. Weiters wurde ersucht mitzuteilen, welche Leistungen aufgrund der Pflegebedürftigkeit des Vaters durch den Bf. zu verrichten seien und warum die Pflege des Vaters nicht durch die Ehegattin, also der Mutter des Bf. erfolge.

Mit Antwortschreiben vom 28.10.2015 gab der Bf. an, er habe keinen fixen Wohnsitz während der Arbeitswoche. Als Nachweis dafür legte er dem Schreiben eine Liste seiner Übernachtungen und die dazugehörenden Dienstpläne bei. Weiters legte er einen Jahreskontoauszug der Raiffeisenbank Ort bei, auf welchem die monatlichen Mietzahlungen für die Zweitwohnung in Wien markiert waren. Der Bf. bringt noch vor, dass es ihm nicht zustehe über die körperlich gesundheitliche Verfassung des Vaters zu kommunizieren, jedoch führt er abermals an, dass seit der Übernahme des Elternhauses sämtliche anfallende Arbeiten von ihm erledigt werden müssen. Über seinen Familienstand gab der Bf. keine Auskunft.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 28.10.2015 wurde die Beschwerde abgewiesen, mit der Begründung, dass trotz Aufforderung kein Nachweis über die Pflegebedürftigkeit des Vaters erfolgte und keine Daten einer Lebenspartnerin bekannt gegeben wurden, somit sind die Kosten der DHH als privat veranlasst anzusehen.

Daraufhin brachte der Bf. am 29.10.2015 ein Schreiben ein, in dem er nochmals erklärt, er müsse sämtliche Arbeiten am übergebenen Elternhaus erledigen und somit sei sein Lebensmittelpunkt in Seekirchen. Weiters führte er an, dass er alleinstehend sei und dass kein Zusammenhang mit der Krankheit seines Vaters und den von ihm beantragten Kosten für ihn erkennbar sei.

Dieses Schreiben wurde als Antrag zur Vorlage an den BFG gewertet und in der Folge am 23.08.2016 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt (samt Vorlagebericht).

## **Sachverhalt**

Der Bf. war im Jahr 2014 ganzjährig unselbständig als Pilot tätig. Laut Dienstplan tritt er seine Flüge großteils von Wien an. Gemäß Auszug aus dem zentralen Melderegister ist er seit 1998 mit Hauptwohnsitz an der Adresse Straße1, OrtA gemeldet. Zusätzlich war im streitgegenständlichen Jahr ein Nebenwohnsitz an der Adresse Straße2, OrtB gemeldet.

Im Jahr 2012 ging das Eigentum des Elternhauses des Bf. an der Adresse Straße3, OrtA auf den Bf. über.

Der Bf. bewohnt an dieser Adresse eine abgeschlossene Wohnung. Die Eltern leben in einer eigenen abgeschlossenen Wohnung mit Wohnrecht auf Lebenszeit. An der Adresse Straße2, OrtB bewohnt der Bf. eine Zimmer in einer WG.

Der Bf. lebt in keiner Partnerschaft.

Es liegt kein Nachweis über die Pflegebedürftigkeit des Vaters vor. Dieser hat laut Recherchen weder Pflegegeld bezogen, noch im Zuge seiner Arbeitnehmerveranlagung im Jahr 2014 Krankheitskosten geltend gemacht.

### **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.

### **Rechtsgrundlagen**

Werbungskosten sind nach § 16 Abs.1 Satz 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs.1 Z.1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gleiches gilt nach § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

### **Dazu wird rechtlich erwogen:**

Kosten der Haushaltsführung stellen demnach 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. 16.3.1988, 87/13/0200).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Aufwendungen für eine DHH und für FHH dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohntort so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereichs des Familienwohnsitzes liegt und deswegen am Dienort ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss (vgl. VwGH 27.1.2000, 96/15/0205; 25.2.2003, 99/14/0340 u.v.a.).

Der VwGH sieht 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, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten und eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten

bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Die Unzumutbarkeit kann unterschiedliche Ursachen haben, die sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten begründet sein können. Die Ursachen für die Unzumutbarkeit müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem, objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann auch eine auf Dauer angelegte, doppelte Haushaltsführung gerechtfertigt sein. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038; 26.7.2007, 2006/15/0047; 22.11.2006, 2005/15/0011; 3.8.2004, 2000/13/0083 u.a. sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs.1 Z.6, Tz.3, mit Hinweisen auf weitere VwGH-Judikatur).

Nach einer gewissen Zeit ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Dieser Zeitraum hängt vom Familienstand ab. 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).

Strittig ist im gegenständlich Fall, ob eine Wohnsitzverlegung für den Bf. zumutbar ist. Der Bf. sieht die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung darin gelegen, dass er am bisherigen Wohnsitz ein Eigenheim besitzt für das er Sorge zu tragen hat.

Abgesehen davon, dass eine Wohnsitzverlegung nicht bedingt, dass das Eigenheim veräußert werden muss, ist eine Verlegung des Familienwohnsitzes im steuerlichen Sinn nicht schon deshalb unzumutbar, weil der Bf. am Familienwohnsitz ein Eigenheim besitzt. So heißt es im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.5.2004, 2000/14/0207, wörtlich: *"Der Besitz eines Eigenheimes am bisherigen Arbeitsort stellt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den neuen Arbeitsort dar." Der Verwaltungsgerichtshof hat damit den Umstand, dass es sich beim Familienwohnsitz um ein Eigenheim handelt als einen Moment bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes gesehen (vgl. VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 31.3.1987, 86/14/0165).*

Der Bf. ist im Veranlagungsjahr 2014 als alleinstehender Arbeitnehmer in einem unbefristeten Dienstverhältnis gestanden und es liegt nach dem Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes in den vorgebrachten Argumenten kein Grund vor, der gegen die Zumutbarkeit der Verlegung des Hauptwohnsitzes spricht. Die Unzumutbarkeit muss vielmehr die Folge von Umständen sein, die mit der Berufstätigkeit bzw. mit dem Ort der Berufstätigkeit im Zusammenhang stehen, wie zB die Tatsache, dass an diesem

Ort keine zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung zu beschaffen ist, oder eben die Tatsache, dass keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt (VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 31.3.1987, 86/14/0165).

Die Beibehaltung des im Eigentum stehenden Wohnsitzes in Ort und die wirtschaftlichen und familiären Überlegungen, die gegen eine Aufgabe dieses Wohnsitzes sprechen, sind zur Gänze der privaten Lebensführung zuzurechnen (vgl. auch VwGH 18.5.1995, 93/15/0244) und somit sind die Aufwendungen für den Haushalt in OrtB nach § 20 EStG 1988 im Veranlagungsjahr 2014 nicht als Werbungskosten für eine beruflich bedingte DHH abzugsfähig.

(Vergleiche dazu BFG RV/2100420/2015 vom 07.06.2017 und RV/2100763/2017 vom 26.03.2017).

Dass der Bf. Eigentümer eines (in unüblich weiter Entfernung vom Dienstort gelegenen) Hauses wurde, vermag den Werbungskostencharakter des mit der Bewirtschaftung dieses Objekts zusammenhängenden Aufwands (Fahrtkosten um Arbeiten um/im und am Haus zu erledigen) nicht zu begründen. Nach Lehre und Rechtsprechung rechtfertigt die Betreuung eines (nicht der Einkünfteerzielung dienenden) Liegenschaftsbesitzes schon die Beibehaltung eines Doppelwohnsitzes nicht (in diesem Sinn VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 und 24.9.2007, 2006/15/0024 mit Verweis auf die Entscheidung vom 18.12.1997, 96/15/0259 und Doralt, EStG Kommentar, § 4 Tz. 351 mit Hinweis auf entsprechende Judikatur).

Neben dem Hinweis auf den Erwerb des Eigentums am Elternhaus konnte auch der Verweis des Bf. auf die Pflege- und Betreuungspflichten gegenüber den Eltern seinem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen.

Aus dem vorgelegten Schenkungsvertrag vom Oktober 2012 geht hervor, dass der Bf. seinen Eltern, im Gegenzug zur Eigentumsübertragung, ein durch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot abgesichertes, lebenslängliches Wohnrecht im Obergeschoss des Einfamilienhauses einräumt. Ausdrücklich ist vereinbart worden, dass die anfallenden Betriebs-, Heiz- und etwaige Instandhaltungskosten, aber auch die Versicherung des Haus betreffend und auch alle öffentlichen Abgaben (Grundsteuer) während der Ausübung des Wohnungsrechts von den Wohnungsberechtigten getragen werden.

Nicht zu entnehmen ist dem Vertrag eine Verpflichtung des Bf. zur Pflege und Betreuung seiner Eltern.

Dem Bf. ist zwar beizupflichten, dass der VwGH die Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger als Argument für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für nicht grundsätzlich ungeeignet hält (allerdings ist die in der Berufung zitierte VwGH-Judikatur insofern nicht ergiebig). 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 (24.9.2007, 2006/15/0024 bzw. 27.5.2003, 2001/14/0121). Umstände, die diesen Vorgaben genügen, hat der Bf. im Verfahren nicht dargetan.

Das Bundespflegegeldgesetz, BGBl. 110/1993 idgF., definiert als "Pflegebedarf" einen "ständige(n) Betreuungs- und Hilfsbedarf" "auf Grund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung" (§ 4 Abs.1).

In Ausführung des Bundespflegegeldgesetzes erging die Einstufungsverordnung (VO) zum Bundespflegegeldgesetz, BGBl. II Nr. 37/1999 idgF. Die hier interessierenden Bestimmungen dieser VO lauten:

*§ 1 (1) Unter Betreuung sind alle in relativ kurzer Folge notwendigen Verrichtungen anderer Personen zu verstehen, die vornehmlich den persönlichen Lebensbereich betreffen und ohne die der pflegebedürftige Mensch der Verwahrlosung ausgesetzt wäre.*

*(2) Zu den im Abs. 1 genannten Verrichtungen zählen insbesondere solche beim An- und Auskleiden, bei der Körperpflege, der Zubereitung und Einnahme von Mahlzeiten, der Verrichtung der Notdurft, der Einnahme von Medikamenten und der Mobilitätshilfe im engeren Sinn.*

*§ 2 (1) Unter Hilfe sind aufschiebbarer Verrichtungen anderer Personen zu verstehen, die den sachlichen Lebensbereich betreffen und zur Sicherung der Existenz erforderlich sind.*

*(2) Hilfsverrichtungen sind die Herbeischaffung von Nahrungsmitteln, Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens, die Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände, die Pflege der Leib- und Bettwäsche, die Beheizung des Wohnraumes einschließlich der Herbeischaffung von Heizmaterial und die Mobilitätshilfe im weiteren Sinn."*

*§ 3 (1) Pflegebedarf ist insoweit nicht anzunehmen, als die notwendigen Verrichtungen (...) durch die Verwendung einfacher Hilfsmittel selbständig vorgenommen werden können oder könnten und (...) der Gebrauch dieser Hilfsmittel mit Rücksicht auf (den) physischen und psychischen Zustand zumutbar ist.*

*§ 5 Ständiger Pflegebedarf liegt vor, wenn dieser täglich oder zumindest mehrmals wöchentlich regelmäßig gegeben ist.*

Das dargestellte Verständnis von Pflegebedürftigkeit erscheint auf den im anhängigen Verfahren maßgeblichen, steuerlichen Anwendungsbereich grundsätzlich übertragbar.

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.

Andererseits hat der Gerichtshof, wie erwähnt, in der Entscheidung vom 24.9.2007, 2006/15/0024 deutlich gemacht, dass die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung das "Bestehen einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit" voraussetzt, was wohl ebenfalls für beide Gruppen von Pfleglingen zu gelten hat.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage entspricht eine auf die Wochenenden beschränkte Unterstützung in Form der Übernahme körperlich anstrengender Haus- und Gartenarbeiten für Eltern, die im Übrigen ihren Alltag noch selbst bewältigen, zwar den in § 2 der VO genannten Hilfsleistungen, nicht aber der Erbringung von Betreuungsleistungen im Sinne des § 1 dieser Norm. Selbst diese Hilfsleistungen wurden vom Bf. nur an den Wochenenden und damit nicht ständig im Sinne der zitierten Bestimmungen erbracht. Der Vorstellung einer "besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit" wurde damit eindeutig nicht entsprochen.

Auch der nicht bestehende Pflegegeldbezug des Vaters spricht gegen einen ständigen Betreuungs- oder Hilfsbedarf im Verfahrenszeitraum. Unter diesen Umständen stellt sich die Frage einer Pflegebedürftigkeit, wie sie der VwGH in seiner Judikatur vor Augen hatte, offenkundig nicht. Auch unter diesem Aspekt war das Vorbringen des Bf. somit nicht geeignet, seinem Rechtsmittel zum Erfolg zu verhelfen. (Vergleiche UFS Erkenntnis RV/0240-G/08 vom 30.03.2009)

Zu den beantragten Familienheimfahrten ist auszuführen, dass Kosten für Familienheimfahrten dann steuerlich absetzbar sind, wenn die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste DHH vorliegen und sind zudem nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 mit der höchsten Pendlerpauschale begrenzt.

Da diese Voraussetzungen - wie oben ausgeführt - nicht vorliegen, wurde der angefochtene Bescheid rechtsrichtig erlassen und war über die Beschwerde wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, da bereits - wie oben zitiert - entsprechende Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.

Salzburg-Aigen, am 7. November 2018

