

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, Mag. Michael Schiller und Ing. Robert Winkelmayer, in der Beschwerde der Bf., Adresse, PLZ-Ort, vom 21. Mai 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Gänserndorf Mistelbach, vom 9. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist als Militärärztin aufgrund eines Dienstvertrages beim Bundesheer tätig und hat ihren Dienstort in M., I.. Zu diesem Zweck hat sie im Jahre 2015 eine Wohnung in PLZ-Ort2, Adresse2, angemietet, die von ihr während der Arbeitswoche ganzjährig benutzt wird.

Der Familienwohnsitz der Bf. befindet sich in PLZ-Ort, Adresse, dort ist auch ihr Lebensgefährte wohnhaft. Der Familienwohnsitz der Bf. wird von dieser insbesondere an den Wochenenden aufgesucht. Der Lebensgefährte der Bf., H.I., erzielte für das Jahr 2017 von seinem Auftraggeber, der "D-GmbH", Einkünfte iHv EUR 4.382,62. Darüber hinaus werden am Familienwohnsitz in PLZ-Ort, Adresse, 11 Schafe und 10 Hühner gehalten.

Im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2017 beantragte die Bf. u.a. den Abzug von Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 7.087,00 sowie für Familienheimfahrten iHv EUR 3.331,00 die wie folgt ermittelt worden seien:

[...]

Familienheimfahrten:	Betrag:
1-12/2007 gem. § 20 (1) Z 2 lit. e EStG:	3.672,00
abzügl. Pendlerpauschale lt. LZ:	- 341,00
Aufw. Familienheimfahrten:	3.331,00

1. abweichende Veranlagung:

Im Zuge der Veranlagung der Bf. zur Einkommensteuer 2017 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung u.a. insoweit ab, als die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie die Aufwendungen für Familienheimfahrten lediglich für den Zeitraum 01-04/2017 aliquot iHv EUR 2.362,33 (DHF) bzw. mit EUR 1.110,33 zum Abzug zugelassen wurden. Diese Beträge seien wie folgt ermittelt worden:

dopp. Haushaltsführung:	Miete+BK:	Monate:	Betrag:
Miete 01-04/2017:	550,00	4,00	2.200,00
Aufwendungen Strom, GIS (Zeitraum 01-04/2017):			103,01
Haushaltsversicherung (Zeitraum 01-04/2017):			59,32
SUMME:			2.362,33

Familienheimfahrten:	Betrag:
aliquotes Pendlerpauschale 4 Monate:	1.224,00
abzügl. PP lt. LZ für 4 Monate:	- 113,67
SUMME:	1.110,33

Die Einkommensteuer wurde iHv EUR 32.174,70 festgesetzt, infolge der Anrechnung einbehaltener Lohnsteuern resultierte daraus eine Gutschrift iHv -EUR 7.851,00.

Begründend wurde ausgeführt, Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz seien nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies sei dann der Fall, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Legen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können die Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend werde bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen.

Da im Falle der Bf. diese Voraussetzungen nicht zutreffen, können die geltend gemachten Aufwendungen nur bis einschließlich April 2017 (ab 04/2015 am Ort M. in I.) anerkannt werden.

2. Beschwerde vom 21. Mai 2019:

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 9. Mai 2019 erhob die Bf. mit Eingabe vom 21. Mai 2019 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie eine Neufestsetzung unter Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung iHv EUR 7.087,00 sowie Kosten für Familienheimfahrten iHv EUR 3.331,00. Die Zusammensetzung der Kosten sei aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung ersichtlich.

Begründend wurde ausgeführt, liege der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung zum Beschäftigungsort, können Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sowie die Kosten der doppelten Haushaltsführung unter bestimmten Voraussetzungen Werbungskosten sein. Dies sei dann der Fall, wenn die Beibehaltung des Wohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung aus beruflichen Gründen erfolge. Eine berufliche Veranlassung liege nicht vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung *nicht zugemutet* werden könne.

Die Bf. sei Militärärztin und habe ihren Hauptwohnsitz in PLZ-Ort, Adresse, wo sie mit ihrem Lebensgefährten H.I., SVNr1, lebe. Am Ort ihrer aktuellen Arbeitsstätte habe die Bf. eine Wohnung in PLZ-Ort2, Adresse2, angemietet, wobei hier eine beruflich veranlasste Haushaltsführung vorliege.

Nach Wiedergabe von 341 der LSt-Richtlinien sei die Begründung eines Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- so weit entfernt sei, dass dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne UND
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei ODER
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne.

Die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr sei nach Rz 342 LSt-RL anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 km entfernt sei und die Fahrzeit mehr als 1 Stunde betrage. Da die einfache Fahrtstrecke der Entfernung zwischen dem Beschäftigungsort in M. und dem Familienwohnsitz in H. 255 km betrage, sei eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar.

Zudem könne es der Bf. aufgrund der beruflich bedingten wechselnden Einsatzbereiche nicht zugemutet werden, den Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort zu verlegen (s. Rz 345 LSt-RL). Laut Punkt 15.h des Dienstvertrages seien Militärärzte in einem Bereich tätig, in dem es nach der Natur des Dienstes notwendig sei, nach einiger Zeit zu einer anderen Dienststelle versetzt zu werden.

Die Position erfordere daher einen flexiblen Einsatzbereich. Aus der beigefügten Aufstellung über die über die Dienstabstellungen und Auslandsaufenthalte für die Jahre 2017, 2018 und soweit vorliegend für 2019, sei ersichtlich, dass die Bf. tatsächlich in regelmäßigen Abständen zu vom Beschäftigungsort M./I. entfernten Einsatzorten - sowohl innerhalb Österreichs, als auch ins Ausland - abberufen worden sei.

Im Jahre 2017 sei die Bf. an 85 Tagen zu Diensteseinsätzen nach Schladming, Innsbruck, Enns, Wien, Allentsteig, Langenlebar, in den Kosovo und nach Slowenien abgestellt worden.

Da der berufliche Einsatzort jederzeit geändert werden könne und dies tatsächlich wiederkehrend - auch über längere Zeiträume - vorkomme, sei es nicht zumutbar, den Familienwohnsitz aufzugeben und an den Beschäftigungsort zu verlegen.

Zudem sei es ursprünglich geplant gewesen, dass die Bf. ab dem Jahre 2018 in eine Kaserne nach Niederösterreich versetzt werde, weshalb es aufgrund der beabsichtigten befristeten Beschäftigung in M./I. ebenfalls nicht zumutbar sei, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben.

Darüber hinaus bewirtschafte der Lebensgefährte der Bf. am Familienwohnsitz eine vor allem der Selbstversorgung dienende Nutztierhaltung (11 Schafe, 10 Hühner), die eine permanente Betreuung vor Ort erfordere und der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort entgegenstehe.

Aus den dargelegten Gründen sei die doppelte Haushaltsführung beruflich veranlasst und für die Zeit der Beschäftigung an der Dienststelle M./I. auf Dauer angelegt.

Es werde daher beantragt, die Kosten für Familienheimfahrten für das gesamte Jahr 2017 in voller Höhe von EUR 3.331,00 sowie die Kosten der doppelten Haushaltsführung für das gesamte Jahr 2017 in voller Höhe von EUR 7.087,00 als Werbungskosten zu berücksichtigen und den Einkommensteuerbescheid dahingehend neu festzusetzen.

In der Beilage zur Beschwerde wurde Aufstellungen der Abstellungen und der Auslandsaufenthalte der Bf. in den Jahren 2017 bis 2019 übermittelt, nach denen die Bf. in den Jahren 2017 bis 2019 wie folgt dienstlich verwendet worden sei:

Abstellungen und Auslandsaufenthalte der Bf.:

Jahr:	von:	bis:	Tage:	Zweck:	Einsatzort:
2017	05.04.2017	08.04.2017	3,00	LNA 1	Schladming
	23.04.2017	28.04.2017	5,00	Suchtprävention	Innsbruck
	02.05.2017	04.05.2017	2,00	GALG	Enns
	26.06.2017	07.07.2017	11,00	GALG	Wien
	17.07.2017	23.08.2017	37,00	Kosovo	Kosovo
	04.09.2017	08.09.2017	4,00	ABC	SLO
	11.09.2017	15.09.2017	4,00	COOPSEC	Allentsteig
	25.09.2017	24.10.2017	29,00	HKF-Schein	Hörsching
	06.11.2017	17.11.2017	11,00	RIPANOVA	Langenlebarn
	SUMME:		106,00		

Jahr:	von:	bis:	Tage:	Zweck:	Einsatzort:
2018	07.03.2018			MEDEVAC	Kosovo
	19.03.2018			MEDEVAC	Kosovo
	09.04.2018	17.04.2018	8,00	GALG	Wien
	04.05.2018	05.05.2018	1,00	NA-Refresher	Wien
	04.06.2018	22.06.2018	18,00	GALG	Wien
	06.06.2018	09.06.2018	3,00	LNA2	Schladming
	06.09.2018	08.09.2018	2,00	EU RAT	Aigen
	19.10.2018	20.10.2018	1,00	NA HÖ	Hörsching
	29.08.2018	01.09.2018	3,00	ABC EU RAT	Wien
	28.10.2018	31.10.2018	3,00	ABC EU RAT	Graz
	09.11.2018			Traumanetzwerk	Schwarzach
	12.11.2018	16.11.2018	4,00	MEDEVAC TEIL	Wien
	16.12.2018	19.12.2018	3,00	ABC EU RAT	Wien

Jahr:	von:	bis:	Tage:	Zweck:	Einsatzort:
2019	13.01.2019	18.01.2019	5,00	Fliegerarztausbildung	Deutschland
	20.01.2019	26.01.2019	6,00	Übung	Aigen
	28.01.2019	08.03.2019	39,00	Fliegerarztausbildung	Deutschland

3. Vorhaltsbeantwortung vom 12. Juli 2019:

Mit Eingabe vom 12. Juli 2019 nimmt die Bf. zu den stets wechselnden Einsatzorten ihrer Tätigkeit als Militärärztin wie folgt Stellung:

Die Bf. sei als Militärärztin derzeit am Ort in M./I. stationiert und werde in regelmäßigen Abständen von M./I. zu entfernten Einsatzorten abberufen. Die Einsatzbereiche würden u.a. folgende Tätigkeiten abdecken:

- Dienstverrichtungen im Rahmen von In- und Auslandsentsendungen
- Übungen und Fortbildungen
- MEDEVAC-Einsätze (Rückholung von verletzten/erkrankten Militärpersonen aus Einsatzgebieten im In- und Ausland)

Insbesondere seien Auslandsentsendungen und MEDEVAC-Einsätze im Vorfeld weder planbar noch vorhersehbar bzw. hinsichtlich der Dauer abschätzbar. Vielmehr würden derartige Abberufungen eine flexible und kurzfristige Einsatzbereitschaft erfordern. Um dieser Anforderung gerecht zu werden, habe die Bf. eine Wohnung in M./I. angemietet, da der Familienwohnsitz in G. zu weit für eine tägliche Rückkehr entfernt sei. Damit sei die Begründung eines zweiten Haushaltes in M./I. beruflich veranlasst. Die steuerliche Absetzbarkeit der dafür anfallenden Kosten als Werbungskosten erfordere, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne. Dabei seien die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen.

Eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort sei im vorliegenden Fall aus folgenden Gründen nicht zumutbar:

Insbesondere liege bei einer Auslandsentsendung der Bf. keine Dienstreise, sondern eine "Entsendung" zu einer anderen Dienststelle vor, bei der sich die Zuständigkeit des Befehlsgebers ändere und die Bf. einer von M./I. losgelösten Kommandostruktur unterliege. Es handle sich daher nicht um Dienstreisen oder um abstrakte Versetzungsmöglichkeiten, sondern um tatsächlich stattfindende Abberufungen zu anderen Dienststellen, die aufgrund des Betätigungsfeldes "Militärarzt" auch konkret ernsthaft und latent drohen (vgl. Rz 354 LSt-RL).

Dauer und Häufigkeit der Einsätze sowie der jeweilige Einsatzort seien im Vorhinein nicht plan- und abschätzbar, weshalb es nicht zumutbar sei, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben und an den Beschäftigungsort zu verlegen.

Zudem sei die Bf. bestrebt, eine Versetzung an eine ihrem Familienwohnsitz näher gelegene Dienststelle zu erwirken. Hinsichtlich der ursprünglich beabsichtigten Versetzung nach NÖ im Jahre 2018 würden der Behörde keine Nachweise vorgelegt werden können, da diesbezüglich ausschließlich mündliche Gespräche mit einem Vorgesetzten stattgefunden haben.

Die im Jahre 2019 in Deutschland absolvierte Fliegerarztausbildung (diese diene der Beurteilung der Flugtauglichkeit von Piloten) erhöhe die Versetzungschancen von der Bf., da

aufgrund einer bevorstehenden Pensionierung ein entsprechender Dienstposten in Niederösterreich (Stammersdorf) frei werde, für den sich die Bf. bewerben werde. Bei dieser in Deutschland absolvierten Ausbildung, die im Jahre 2019 einen Zeitraum von 48 Tagen umfasst habe, sei ebenfalls eine Entsendung an eine andere Dienststelle mit einer von M./I. losgelösten Kommandostruktur und keine Dienstreise vorgelegen.

Die Bf. sei 56 Jahre alt und werde spätestens mit Erreichen des Regelpensionsalters von 60 Jahren (s. angeführtes Schreiben der PVA vom Oktober 2018), somit spätestens ab 1.4.2023, die Berufstätigkeit einstellen und wieder an ihren Familienwohnsitz in G. zurückkehren. Damit sei die Tätigkeit am Beschäftigungsort in M./I. jedenfalls auf einen absehbaren Zeitraum befristet (nach Ablauf des Streitjahres 2017 auf maximal 5 Jahre und 3 Monate), weshalb eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenfalls nicht zugemutet werden könne (vgl. VwGH 26.11.1996, Zl. 95/14/0124).

Insgesamt seien damit Sachverhalte der Rz. 345 LSt-RL und damit stattfindende Versetzungen zu anderen Dienststellen, auf einen absehbaren Zeitraum befristete Tätigkeit am Beschäftigungsort in M./I. vorgelegen, die eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar machen. Deshalb werde im Sinne der eingebrachten Beschwerde beantragt, die Kosten für Familienheimfahrten und für die doppelte Haushaltsführung für das gesamte Jahr 2017 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

4. Beschwerdeverentscheidung vom 6. September 2019:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6. September 2019 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH seien Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung (DHF) und für Familienheimfahrten (FHF) dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnnort so weit entfernt sei, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar sei, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes liege und deswegen am Dienort ein weiterer Wohnsitz begründet werden müsse (vgl. VwGH 27.1.2000, Zl. 96/15/0205; 25.2.2003, Zl. 99/14/0340 u.v.a.).

Der VwGH sehe die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die *außerhalb* dieser *Erwerbstätigkeit* liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für "FHF" und "DHF" dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liege darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einnahmenerzielung veranlasst gelten,

als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne.

Dem Steuerpflichtigen sei nach einer - nicht schematisch geregelten Zeit - in der Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahbereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (vgl. VwGH 22.4.1986, Zl. 84/14/0198). Dieser Zeitraum hänge insbesondere vom Familienstand ab und betrage nach der Verwaltungspraxis bei verheirateten Steuerpflichtigen bzw. Lebensgemeinschaften zwei Jahre. Spätestens nach Ablauf dieser Zeitspanne habe der Steuerpflichtige darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten werde.

Die Bf. sei seit Datum¹⁶ auf Basis eines Dienstvertrages als Militärärztin (vorher Absolvierung des Grundwehrdienstes in der Zeit von Juli 2014 bis März 2015) am Ort M./I. stationiert. Das Haus in Salzburg, ihr damaliger Familien- und Hauptwohnsitz habe die Bf. im September 2014 verkauft und sei anschließend nach PLZ-Ort, Adresse, übersiedelt, wo sie seither ihren Hauptwohnsitz (lt. ZMR mit Datum²⁰¹⁴ begründet) habe. Am Ort ihrer Arbeitsstätte in M. habe die Bf. seit Datum²⁰¹⁵ eine Wohnung in PLZ-Ort², Adresse², angemietet. Der Lebensgefährte der Bf. habe in den Jahren 2015, 2016 und 2017 jeweils keine steuerlich relevanten Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit erzielt.

Die im Rahmen ihres Dienstverhältnisses abzudeckenden Einsatzbereiche, wozu unter anderem auch Dienstverrichtungen im Ausland ("Auslandsentsendungen") zählen, die eine flexible als auch eine kurzfristige Einsatzbereitschaft erfordern, werden diesem geschuldet und vermögen insoweit an der Aufrechterhaltung der persönlich gewählten "Familienwohnsitzführung" nichts zu ändern.

Im streitgegenständlichen Zeitraum 2017 habe nur in der Zeit von 17.07.2017 bis 23.08.2017 ein Auslandseinsatz im Kosovo vorgelegen. Dass ein Militärarzt in einem Dienstbereich tätig sei, in dem es der Natur des Dienstes wahrscheinlich und auch notwendig sein könne, nach einiger Zeit zu einer anderen Dienststelle werden zu können (vgl. § 6 Abs. 3 VBG, d.h. ohne die Einschränkung des Abs. 1 und 2 leg.cit.), stelle keine konkret drohende Versetzung an einen anderen Dienort dar. Diese Möglichkeit einer Versetzung bestehe genauso bei jedem anderen unter das VBG fallenden Dienstnehmer, je nach Einsatzbereich mit oder ohne Einschränkung des § 6 Abs. 1 und 2 VBG.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort sei aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres zu beurteilen. Eine Information der PVA über die Höhe der Alterspension bei Erreichen des Regelpensionsalters von 60 Jahren per 01.04.2023 könne nicht als ausreichender Grund angesehen werden, um die Unzumutbarkeit der Verlegung ihres Familienwohnsitzes darzutun. Es liege daher weder eine auf Dauer, noch eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung vor.

5. Vorlageantrag vom 17. September 2019:

Mit Eingabe vom 17. September 2019 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Darüber hinaus wurde eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Ergänzend wurde ausgeführt, es entspreche der allgemeinen Übung, dass Personen mit Erreichen des Regelpensionsalters ihre Berufstätigkeit einstellen, weshalb das Informationsschreiben der PVA dazu diene, diesen Zeitpunkt des möglichen Pensionsantritts zu dokumentieren. Da ein konkreter Pensionsantrag aus zeitlicher Sicht derzeit noch nicht vorliegen könne, sei eine andere Qualität der Dokumentation aus heutiger Sicht nicht möglich.

Die Unzumutbarkeit sei aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Dabei mache es keinen Unterschied, ob die Unzumutbarkeit bereits früher vorlag oder nicht (vgl. VwGH 26.7.2007, Zl. 2006/15/0047).

6. Vorlagebericht des Finanzamtes vom 23. Dezember 2019:

Ergänzend wird seitens des Finanzamtes vorgebracht, die im Rahmen des Dienstverhältnisses der Bf. abzudeckenden Einsatzbereiche, wozu unter anderem auch Dienstverrichtungen im Ausland ("Auslandsentsendungen") zählen, werden diesem geschuldet und vermögen insoweit an der Aufrechterhaltung der persönlich gewählten "Familienwohnsitzführung" nichts zu ändern.

Die *Unzumutbarkeit* der Familienwohnsitzführung sei aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungszeitraumes zu beurteilen. Dabei komme es nicht darauf an, ob in einem früheren Zeitraum, insbesondere bei Eingehen der Beschäftigung (am neuen Beschäftigungsort) die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben gewesen sei. Wenn dem Abgabepflichtigen im betreffenden Veranlagungsjahr die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar sei, mache es keinen Unterschied, ob die Unzumutbarkeit bereits früher vorgelegen wäre oder nicht (vgl. VwGH 26.7.2007, Zl. 2006/15/0047).

Nach der Rechtsprechung des VwGH sei ein weiterer Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen sei, dass die auswärtige Tätigkeit auf vier bis fünf Jahre befristet sein werde (vgl. VwGH 26.11.1996, Zl. 95/14/0124; zur absehbaren Pensionierung 3.3.1992, Zl. 88/14/0081; zu einem auf vier bis fünf Jahre angelegten Ausbildungsverhältnis und einer daran anschließenden Berufsausübung

am Familienwohnsitz). Es könne diese zu beurteilende Unzumutbarkeit nicht dazu führen, dass bei gegebener Gewissheit der zeitlichen Nähe des Pensionsantritts quasi automatisch eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung eintreten würde; diese stünde weder mit den Bezug habenden Normen des Einkommensteuergesetzes, noch der dazu ergangenen Judikatur im Einklang.

Im vorliegenden Fall erreiche die Bf. das Regelpensionsalter erst am Datum¹⁶. Nur eine unverbindliche Information der PVA über die Höhe der Alterspension bei Erreichen des Regelpensionsalters von 60 Jahren mit 01.04.2023, aus der Sicht des Jahres 2017 (Veranlagungsjahres) erst in mehr als sechs Jahren, stelle keinen Grund der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort im beschwerdeverfangenen Jahr dar.

Seitens des Finanzamtes werde daher beantragt, das Beschwerdebegehren als unbegründet abzuweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob für das Jahr 2017 für die als Militärärztin tätige Bf. mit stets wechselnden Einsatzorten die Verlegung des Familienwohnsitzes der Bf. von PLZ-Ort, Adresse, in den Nahebereich des Tätigkeitsortes in M./I. zumutbar war.

Nach Auffassung des Finanzamtes sei es der Bf. nach einer - nicht schematisch geregelten Zeit bzw. nach Ablauf von zwei Jahren zumutbar - den Familienwohnsitz in den Nahebereich ihrer Arbeitsstätte zu verlegen. Aus diesem Grund hat das Finanzamt die geltend gemachten Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Aufwendungen für Familienheimfahrten für den Zeitraum von zwei Jahren ab Begründung des Dienstverhältnisses der Bf. und damit im Jahr 2017 für den Zeitraum 01/2017 bis 04/2017 anteilig anerkannt.

Dem hält die Bf. entgegen, dass der berufliche Einsatzort als Militärärztin jederzeit geändert, die Bf. im Jahre 2017 als Militärärztin an 85 Tagen vom Beschäftigungsort M./I. entfernten Diensteseinsätzen nach Schladming, Innsbruck, Enns, Wien, Allentsteig, Langenlebar und in den Kosovo entsendet worden sei, am Familienwohnsitz der Lebensgefährtin lebe und dort eine der Selbstversorgung dienende Nutztierhaltung mit 11 Schafen und 10 Hühnern der Verlegung des Familienwohnsitzes entgegen stehen würden.

Dieser Entscheidung wurde der nachstehend bezeichnete Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bf. war bis 2009 in diversen Krankenanstalten/Privatkliniken tätig und hat ab dem Jahr 2010 eine Tätigkeit als Vertragsärztin beim österreichischen Bundesheer im Rahmen von

Auslandseinsätzen bis 2013 ausgeübt. In den Jahren 2009 bis 2013 war die Bf. in Salzburg in einem Haus wohnhaft.

Im Zeitraum Juli 2014 bis März 2015 hat die Bf. ihren Grundwehrdienst absolviert, um künftig im Rahmen eines Dienstvertrages beim österreichischen Bundesheer tätig sein zu können. Seit Datum16 ist die Bf. auf Basis eines Dienstvertrages als Militärärztin in M./I. stationiert.

Mit September 2014 verlegte die Bf. ihren Hauptwohnsitz von Salzburg nach PLZ-Ort, Adresse, dort ist seit 5. Jänner 2015 auch der Lebensgefährte der Bf., H.I., polizeilich gemeldet. Am Familienwohnsitz in PLZ-Ort, Adresse, betreibt der Lebensgefährte der Bf. eine kleine Nutztierhaltung, bestehend aus 11 Schafen und 10 Hühnern. Darüber hinaus erzielte der Lebensgefährte der Bf. für das Jahr 2017 Einkünfte iHv EUR 4.382,62.

Am Ort der Arbeitsstätte hat die Bf. mit Mietvertrag vom 18. Mai 2015 für den Zeitraum ab 1. Juni 2015 eine Wohnung in PLZ-Ort2, Adresse2, angemietet.

1. Kosten der doppelten Haushaltsführung:

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

Hinsichtlich der Kosten der doppelten Haushaltsführung ist zwischen einer auf Dauer angelegten und einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung zu unterscheiden.

Von einer *vorübergehenden* doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, 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 Zeit unzumutbar erscheinen lässt. Ersteres ist insbesondere dann der Fall, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahre befristet ist (vgl. VwGH 26.11.1996, Zl. 95/14/0124).

Da sich im vorliegenden Fall keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine befristete und in absehbarer zu beendende auswärtige Tätigkeit am Tätigkeitsort in M./I. ergeben, wird seitens des erkennenden Senats nicht von einer bloß vorübergehenden doppelten Haushaltsführung ausgegangen.

Für eine vorübergehende und für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung 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. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit *nicht zugemutet* werden kann (vgl. Jakom, EStG, § 16, Rz. 56, S. 876).

Die *Unzumutbarkeit* kann ihre Ursachen in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners bzw. Lebensgefährten haben, mit dem die Bf. in eheähnlicher Gemeinschaft lebt (vgl. VwGH 17.2.1999, Zl. 95/14/0059; 22.2.2000, Zl. 96/14/0018; 3.8.2004, Zlen. 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 26.11.1996, Zl. 95/14/0124; 15.11.2005, Zl. 2005/14/0039; 26.7.2007, Zl. 2006/15/0047).

Eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung ist dann nicht privat veranlasst, wenn der Ehegatte (bzw. Partner einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft) am Familienwohnsitz Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielt und diese nicht bloß ein untergeordnetes Ausmaß aufweisen. Entscheidend ist dabei das Gewicht des Beitrags der vom (Ehe)Partner am Ort des Familienwohnsitzes erzielten Einkünfte. Ist dieser Betrag im Verhältnis zum Einkommen der Bf. vernachlässigbar, dann stellt die Berufstätigkeit des (Ehe)Partners am Ort des Familienwohnsitzes - aus der Sicht der Bf. - keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar (vgl. VwGH 20.4.2004, Zl. 2003/15/0154).

Nach Auffassung des VwGH ist für die Beurteilung der Relevanz der Einkünfte des Partners - und in weiterer Folge die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes - die Relation zum Familieneinkommen ausschlaggebend. Vernachlässigbar sind Einkünfte des Partners jedenfalls dann, wenn sie "deutlich unter einem Zehntel" der Einkünfte der Steuerpflichtigen liegen (vgl. VwGH 20.4.2004, Zl. 2003/13/0154). So im vorliegenden Fall die Bf. als Militärärztin für das Jahr 2017 Nettoeinkünfte iHv EUR 90.122,69 erzielte und die Einkünfte ihres Lebensgefährten H.I. lediglich EUR 4.382,62 betrugen, entsprechen letztere nicht einmal 5% der Einkünfte der Bf.. Diese Einkünfte, die der Lebensgefährte der Bf. von der "D-GmbH" für das Jahr 2017 erzielte, werden daher als vernachlässigbar angesehen, da sie in keiner Relation zu den Einkünften der Bf. stehen. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in PLZ-Ort, Adresse, kann daher nicht mit den Einkünften des Lebensgefährten begründet werden.

Ebenso wenig kann nach Auffassung des erkennenden Senates die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in der Gemeinde H. und damit in einer Entfernung von 255 km zwischen

Beschäftigungsort in M./I. und dem Familienwohnsitz in H. mit der der Selbstversorgung dienenden Nutztierhaltung von 11 Schafen und 10 Hühnern gerechtfertigt werden. Dies insbesondere, als mit dieser Nutztierhaltung in einem vernachlässigbaren Ausmaß für den eigenen Lebensunterhalt beigetragen wird.

Dass die Bf. beabsichtigte, für das Jahr 2018 in eine Kaserne in Niederösterreich versetzt zu werden, wird im vorliegenden Fall durch die Bf. in keiner Weise dokumentiert und daher als bloße Schutzbehauptung gewertet.

Eine bevorstehende *Pensionierung* wird nur dann als ein für die Beibehaltung der doppelten Haushaltsführung sprechender Grund gesehen, wenn davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige höchstens fünf Jahre berufstätig sein und dann an den Familienwohnsitz zurückkehren wird (vgl. VwGH 26.11.1996, Zl. 95/14/0124; 24.11.2011, Zl. 2008/15/0296). So im vorliegenden Fall nach dem Beschwerdevorbringen die Bf. mit Datum¹⁶ das Regelpensionsalter mit 60 Jahren erreicht, ist dies vom beschwerdegegenständlichen Zeitraum sechs Jahre entfernt. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in PLZ-Ort, Adresse, kann daher nicht mit dem zum Datum¹⁶ der Bf. in Aussicht gestellten Pensionsantritt begründet werden.

So die Bf. einwendet, dass es die Position der Bf. als Militärärztin im Jahre 2017 mit sich gebracht habe, dass die Bf. an 85 Tagen zu Dienstseinsätzen in Schladming, Innsbruck, Enns, Wien, Allentsteig, Langenlebar, in den Kosovo und nach Slowenien abgestellt war, ist dies eher geeignet, den Nebenwohnsitz am Beschäftigungsort in M./I. als die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in der Gemeinde H. zu rechtfertigen. Im Übrigen wird die abstrakte Möglichkeit der Versetzung an einen anderen Dienstort einen Arbeitnehmer im Allgemeinen nicht daran hindern, den Familienwohnsitz nach einer gewissen Zeit an den Dienstort zu verlegen (vgl. VwGH 31.3.1987, Zl. 86/14/0165).

Im vorliegenden Fall geht der erkennende Senat davon aus, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes von der Gemeinde H. in den Nahebereich des Tätigkeitsortes nach einer Dauer von zwei Jahren ab Begründung des Dienstverhältnisses als Vertrags- bzw. Militärärztin beim österreichischen Bundesheer geboten war. Die Verlegung des Familienwohnsitzes bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen nach zwei Jahren entspricht der Verwaltungspraxis (s. sinngemäß Rz 346 LSt-RL 2002).

Voraussetzung für den Abzug von Kosten des zweiten Haushalts am Beschäftigungsort bzw. Berufsort in M./I. ist das Vorliegen eines Mehraufwandes. Der von der Bf. in diesem Zusammenhang erwachsene Mehraufwand ist jedoch nachzuweisen. Nur soweit aus der doppelten Haushaltsführung entsprechende Mehrkosten erwachsen, können diese als Werbungskosten berücksichtigt werden (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz. 56, S. 882).

Im vorliegenden Fall wird von der Bf. dokumentiert, dass ihr für den Zeitraum 01/2017 bis 04/2017 aus der Begründung eines Zweitwohnsitzes im Nahebereich des Tätigkeitsortes in PLZ-Ort2, Adresse2, anteilige Aufwendungen für Miete und Betriebskosten, Strom, GIS und die Haushaltsversicherung erwachsen. Diese Aufwendungen werden daher in dem bereits im Rahmen der Veranlagung der Bf. zur Einkommensteuer 2017 berücksichtigten Ausmaß iHv EUR 2.362,33 zum Abzug zugelassen.

2. Aufwendungen für Familienheimfahrten:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Ist nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c bei mehr als 60 km 3.672 Euro jährlich.

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen.

Steuerlich absetzbar werden die Kosten für Familienheimfahrten nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies jedoch nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz. 56, S. 883).

Als Fahrtkosten sind dabei jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen wie Bahnkarte, KFZ-Kosten, Flugkosten (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz. 56, S. 883).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die Bf. wöchentlich den Familienwohnsitz in PLZ-Ort, Adresse, aufsucht, wo auch der Lebensgefährte der Bf. wohnhaft ist.

So im vorliegenden Fall bei Einreichung der Einkommensteuererklärung 2017 die Aufwendungen für Familienheimfahrten mit EUR 3.331,00 beantragt und diese für den Zeitraum Jänner bis April 2017 EUR 1.110,33 betragen, werden diese anteilig für den Zeitraum Jänner bis April 2017 mit EUR 1.110,33 (s. Erstbescheid) zum Abzug zugelassen.

Darüber hinaus liegen - wie bereits in Punkt 1. dieser Entscheidung ausgeführt - für den Zeitraum Mai bis Dezember 2017 die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht mehr vor. Dies insbesondere, als die Verlegung des Familienwohnsitzes bei einer nicht nur vorübergehenden doppelten Haushaltsführung nach zwei Jahren ab Begründung des Dienstverhältnisses als Militärärztin geboten war.

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 Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als diese Entscheidung in der Frage des steuerlichen Abzuges von Kosten der doppelten Haushaltsführung sowie von Aufwendungen für Familienheimfahrten bei einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung der in diesem Erkenntnis dargestellten Judikatur des VwGH folgt (vgl. VwGH 26.7.2007, Zl. 2006/15/0047; 20.4.2004, Zl. 2003/13/0154; 24.11.2011, Zl. 2008/15/0296).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. März 2020