

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, vertreten durch X-Steuerberatung, über die Beschwerde vom 25. April 2019, beim Finanzamt eingelangt am 29. April 2019, gegen die Bescheide des ***FA*** vom 7. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** 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

Strittig ist im anhängigen Verfahre, ob beim Beschwerdeführer (Bf) in den Jahren 2016 und 2017 die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kosten für eine doppelte Haushaltführung (DHF) und für Familienheimfahrten (FHF) als Werbungskosten seiner nichtselbständigen Einkünfte vorlagen.

Der Bf begründet seine Anträge auf Berücksichtigung der Kosten für eine Mietwohnung (3.696,- € bzw. 3.792,- €) am rd. 140 km entfernten Dienstort und von Fahrtkosten in Höhe des höchsten Pendlerpauschales (je 3.672,- €) mit der Bewirtschaftung seines landwirtschaftlichen Betriebes am Familienwohnsitz in der Steiermark an den Wochenenden bzw. in der Urlaubszeit. Zudem habe er mit der Übernahme der Landwirtschaft Betreuungs- und Pflegepflichten gegenüber seinen Eltern übernommen.

Das FA geht von einem Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des Bf in Wien aus und verneint deshalb den beantragten Werbungskostenabzug. Selbst bei Annahme eines Familienwohnsitzes in der Steiermark wäre dessen Beibehaltung auf private Gründe zurückzuführen, da sowohl der Bf als auch dessen Gattin steuerlich relevante Einkünfte in Wien

erzielten und die Landwirtschaft in der Steiermark tatsächlich von den Eltern des Bf bewirtschaftet werde.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Als Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens (Auswertung der vorgelegten Verfahrensunterlagen und Recherchen in abgabenbehördlichen Datenbanken, Grundbuch, ZMR, EKIS), legt das BFG der gegenständlichen Entscheidung folgenden Sachverhalt als erwiesen zugrunde:

Der – seit Jahren steuerlich vertretene - Bf (geb. 1975) ist nach Abschluss einer höheren landwirtschaftlichen Ausbildung seit Juni 1996 bei der XY-Versicherung beschäftigt. Nach mehrjähriger Tätigkeit als Leiter des Bereiches Schadensmanagement (lt. E1-Angaben), übt er diese Tätigkeit seit April 2016 in der Funktion eines Prokuristen aus. Im Verfahrenszeitraum bezog er aus dieser Tätigkeit ein Jahresgehalt von 127.142,- € (2016) bzw. 115.540,- € (2017), darin enthalten ua. ein Sachbezug für die Privatnutzung eines Dienstwagens, dessen Kosten zur Gänze vom Dienstgeber getragen wurden.

Nach anfänglicher Dienstverrichtung in Wien (Juni 1996 – Aug.1999/ Ausbildungszeit), hatte der Bf seinen Dienstort von Sept.1999 bis Dez. 2005 in der Nähe seines rd. 140 km entfernt gelegenen Elternhauses in W./Steiermark, in dem sich seit der Geburt des Bf dessen meldebehördlicher Hauptwohnsitz befindet. Zusätzlich war er von 4/1998 – 5/2004 mit Nebenwohnsitz in 1080 Wien gemeldet.

Am meldebehördlichen Hauptwohnsitz des Bf befindet sich auch jener landwirtschaftliche Betrieb (43 ha bewirtschaftete Fläche, lt. Bf 35-50 Stück Rinder), den er im Febr.2006 unter Erbverzicht der vier Schwestern von seinen Eltern (geb. 1947/1948) gegen lebenslange Ausgedingsverpflichtung übernahm (mit Vorbehalt des elterlichen Wohnrechts zur lebenslangen Alleinbenutzung des gesamten Wohnhauses).

Parallel zur Übernahme der Landwirtschaft verlagerte sich der Dienstort des Bf zu Jahresbeginn 2006 wieder nach Wien. Die Erledigung der landwirtschaftlichen Arbeiten erfolgt weiterhin durch die Eltern; der Bf unterstützt sie an den Wochenenden bzw. in seinen Urlaubszeiten. Im Verfahrenszeitraum betrug der - nach den geltenden L+F-Pauschalierungsbestimmungen ermittelte - steuerliche Gewinn des Bf aus der Landwirtschaft 2.335,- € (2016) bzw. 2.378,- € (2017).

Seit der beruflichen Rückkehr nach Wien bewohnt der Bf in 1150 Wien auf Basis eines mündlichen Mietvertrages die Genossenschaftswohnung einer Bekannten (70 m² Nfl., Bruttogesamtkosten mtl. 308,- € (2016) bzw. 316,- € (2017), jeweils mit quartalsweiser Vorauszahlung in bar).

Im Nov.2009 erwarb der Bf zudem eine Eigentumswohnung in 1200 Wien (70 m² Nfl, 3 Zimmer + Küche), die lt. ZMR aufgrund des zurückbehaltenen Wohnrechts bis heute von der vormaligen Eigentümerin (geb. 1934) bewohnt wird.

Die Mietwohnung des Bf in 1150 Wien war im Verfahrenszeitraum auch die Wiener Unterkunft seiner ebenfalls aus der Steiermark stammenden Gattin, deren meldebehördlicher Hauptwohnsitz sich bis zur Eheschließung im Aug. 2017 im Elternhaus in B. befunden hatte. Seit der Verehelichung ist die Gattin mit Hauptwohnsitz an der Meldewohnadresse des Bf in W. gemeldet.

Kinder gehören bisher nicht zur Familie des Bf.

Die Gattin des Bf (geb. 1982) ist nach einem Studium in Wien seit mehreren Jahren als Lehrkraft der Bildungsdirektion Wien tätig (Jahresbezüge 31.373,- € (2016) bzw. 31.048,- € (2017)). Trotz Kfz-Besitzes (SEAT Ibiza seit 10/2010) weisen ihre Lohnzettel weder ein Pendlerpauschale/PendlerEuro aus, noch beantragte die Gattin in ihren ANV-Erklärungen 2015-2017 Werbungskosten für FHF/DHF.

Das BFG schließt daraus, dass die Gattin ihren Dienst im Verfahrenszeitraum - wie der Bf - regelmäßig vom gemeinsamen Wohnsitz in 1150 Wien aus antrat.

In den Jahren 2015 - 2019 führten der Bf und seine Gattin nach den Beschwerdeangaben auf dem Gelände der Landwirtschaft in W. eine grundlegende Renovierung eines Wohnhauses („das Bauernhaus“) durch.

Im Erkenntnis v. 28.Jän.2010, RV/0022-G09 beurteilte der UFS zum inhaltsgleichen RM des Bf betreffend Zuerkennung der Kosten für FHF/DHF im Jahr 2006 die als DHF geltend gemachten Mietkosten des damals ledigen Bf im ersten Halbjahr des Wechsels seines Dienstortes nach Wien mit Blick auf eine angemessene Zeitspanne für eine Wohnungssuche als vorübergehend beruflich veranlasst und anerkannte deren Werbungskostencharakter für einen Zeitraum von 6 Monaten. Darüber hinaus sah der UFS bereits für 2006 beim Bf keine berufliche Veranlassung für ein Beibehalten des „Familienwohnsitzes“ in der Steiermark. Wochenendfahrten zur Bewirtschaftung der übernommenen Landwirtschaft beurteilte der UFS in diesem Verfahren als durch diese Einkunftsquelle verursacht und ordnete die daraus resultierenden Kosten dessen (pauschalierten) Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu.

II. Werbungskosten sind nach [§ 16 Abs 1 Satz 1 EStG 1988](#) *Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

Gemäß [§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988](#) dürfen *die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (...) bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.*

Nach [§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988](#) gilt dies auch 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.

[§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988](#) normiert als nicht abzugsfähig (..) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-)Ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG angeführten Betrag übersteigen.

Im Verfahrenszeitraum lag dieser Höchstbetrag bei 3.672,- Euro jährlich.

Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu ([§ 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988](#)).

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen können als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abgezogen werden, bei der sie erwachsen sind.

Erwachsen etwa einem Arbeitnehmer Mehraufwendungen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG.

Dies gilt allerdings nicht, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist. Denn Aufwendungen für die *doppelte Haushaltsführung* können immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde (VwGH 18.12.1997, [96/15/0259](#); 30.1.1991, 90/13/0030; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119).

Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben und ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen.

Während der Verlust des "sozialen Umfeldes" nach der VwGH-Judikatur keinen steuerlich beachtenswerten Grund für die Beibehaltung des (Familien-) Wohnsitzes darstellt, kann sich aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen ein gewichtiger Grund ergeben. Doch genügt der bloße Umstand, dass aufgrund des Alters der Eltern wahrscheinlich mit deren Pflegebedürftigkeit in den nächsten Jahren zu rechnen ist, für Zeiträume vor Eintritt der Pflegebedürftigkeit noch nicht. In Bezug auf erwachsene Kinder ist lt. VwGH zudem zu berücksichtigen, dass diese nicht vor der Entscheidung stehen, ihren Familienwohnsitz zu

verlegen, sondern den elterlichen Haushalt zu verlassen und eine Wohnung in der Nähe ihrer Arbeitsstätte zu nehmen (vgl. VwGH 28.9.2011, [2006/13/0087](#); VwGH 28.4.2010, [2007/13/0073](#); VwGH 27.2.2008, [2005/13/0037](#); VwGH 18.12.1997, 96/15/0259, 30.1.1991, 90/13/0030, je mwV).

Als Familienwohnsitz definiert der VwGH jenen Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.4.1996, [96/15/0006](#)).

Auch bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer kann die Wohnung am Beschäftigungsort nach der VwGH-Rechtsprechung den steuerlichen („Familien“-)Wohnsitz darstellen. Das gilt insbesondere, wenn diese Wohnung am Beschäftigungsort den Wohnbedürfnissen des Arbeitnehmers nicht weniger entspricht, als eine außerhalb des Beschäftigungsortes gelegene weitere Wohnung dieses Arbeitnehmers. Auf die melderechtliche Bezeichnung dieses Wohnsitzes kommt es bei dieser Beurteilung nicht an (z.B. VwGH 2.3.2018, [Ra 2016/15/0028](#); VwGH 14.9.2017, [Ra 2016/15/0080](#); VwGH 24.9.2007, [2006/15/0024](#); VwGH 9.9.2004, 2002/15/0119; VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Der VwGH sieht es zudem als Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 3.8.2004, [2000/13/0083](#); VwGH 3.8.2004, [2001/13/0216](#)).

III. Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage geht das BFG für den Verfahrenszeitraum von keinem (Familien-)Wohnsitz des Bf in W. aus und erachtet das Beschwerdebegehren des Bf als insgesamt nicht berechtigt.

Wie festgestellt, sind sowohl der Bf als auch seine Gattin langjährig in Wien berufstätig, halten sich unstrittig während der Arbeitswoche dort auf (der Bf begehrt Kosten für wöchentliche FHF und verweist auf seine Arbeiten in der Landwirtschaft an den Wochenenden bzw. während der Urlaubszeiten) und benutzen dabei eine gemeinsame Wohnung, die mit 70 m² Nutzfläche das Wohnbedürfnis eines kinderlosen Ehepaares ohne Zweifel abdeckt (die Vermieterin lebt seit Dez.2008 mit dem Ehegatten und mittlerweile 3 Kleinkindern im Wiener Umland).

Da die Eltern des Bf aufgrund des Übergabevertrages vom Jän.2006 das Alleinbenutzungsrecht am Wohnhaus des landwirtschaftlichen Betriebes haben, verfügt der Bf zugleich seit der Übernahme der Landwirtschaft dort über keine Wohnräumlichkeiten zur jederzeitigen Nutzung für seine Wohnzwecke und damit zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses.

Seit Februar 2006 (= Übergabezeitpunkt) befindet sich der einzige Wohnsitz des Bf daher in Wien. Damit fehlt seither eine Grundvoraussetzung für die Berücksichtigung der Kosten einer *doppelten* Haushaltsführung. Auch im Fall einer Kostenbeteiligung des Bf am Haushalt in W., betrifft dies nicht die Kosten seines Haushalts sondern jenes der Eltern.

Doch selbst aus der Annahme eines fortbestehenden Wohnsitzes im vormaligen Elternhaus nach In-Kraft-Treten des landwirtschaftlichen Übergabevertrages, wäre für das Beschwerdebegehren des Bf nichts zu gewinnen.

Wenn der UFS im Erkenntnis vom 28.Jän. 2010, RV/0022-G09 zur ESt 2006 die Mietkosten des damals ledigen Bf im ersten Halbjahr des Wechsels seines Dienstortes nach Wien mit Blick auf eine angemessene Zeitspanne für eine Wohnungssuche als vorübergehend beruflich veranlasst zuerkannte, entsprach dies der ständigen VwGH-Rechtsprechung, nach der auch alleinstehenden Dienstnehmern mit eigenem Hausstand für eine gewisse Zeit ein Beibehalten ihres Wohnsitzes in einer unüblich weiten Entfernung vom Dienstort zuzubilligen ist.

Entsprechend der Begrenzung des Werbungskostencharakters der Mietkosten des Bf in diesem UFS-Erkenntnis auf 6 Monate, lagen auch bei Annahme seines fortbestehenden Wohnsitzes im vormaligen Elternhaus somit ab Mitte 2006 die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kosten einer DHF als Werbungskosten der nichtselbständigen Einkünfte des Bf nicht mehr vor. Dass dieses Erkenntnis in den ESt-Bescheiden des Bf für die Folgejahre nicht umgesetzt wurde, ändert daran nichts.

Bis zur Verehelichung im August 2017 vergingen weitere 11 Jahre, in welchen der Bf als unverheirateter Dienstnehmer in Wien beschäftigt war und am Dienstort eine Wohnung innehatte, die sein persönliches Wohnbedürfnis abdeckte. Aufgrund der festgestellten Regelungen zum Wohnrecht der Eltern im Übergabevertrag vom Jän.2006 bildete diese Mietwohnung in dieser Zeit den einzigen Wohnsitz des damals noch ledigen Bf.

Zumindest ab 2016 „benutzte“ der Bf nach seinen Angaben die Wiener Mietwohnung gemeinsam mit seiner nunmehrigen Gattin. Spätestens ab diesem Zeitpunkt - und damit im gesamten Verfahrenszeitraum - befand sich somit auch der „*Familienwohnsitz*“ des Bf im Sinne des oa. VwGH-Erkenntnisses 96/15/0006 in Wien und nicht in W..

Das Aufrechterhalten persönlicher Sozialkontakte zu den Eltern bzw. zu einem – zumal nicht näher ausgeführten – Freundeskreis vor Ort vermag nach fast 20jähriger Berufstätigkeit und Wohnsitznahme in Wien an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Wenn der Bf lt. Beschwerde „in den letzten vier Jahren“ (= 2015-2019) „gemeinsam mit seiner Frau das Bauernhaus in W von Grund auf renoviert hat“, so verbesserte er damit die Wohnsituation seiner (mittlerweile rd. 70jährigen) Eltern, es sei denn, die Arbeiten betrafen ein zweites (Wohn-)Objekt auf dem Gelände der Landwirtschaft (z.B. „*Bauernhaus*“ der Vorgeneration).

Eine Klärung dieses Sachverhalts kann im anhängigen Verfahren mangels Auswirkung auf den Werbungskostencharakter der strittigen Aufwendungen dahingestellt bleiben. Vermag doch *die Begründung* eines (Haupt-, Familien- oder Zweit-) Wohnsitzes in unüblicher Entfernung vom Dienstort Jahre nach Beginn des maßgeblichen Dienstverhältnisses weder eine berufliche Veranlassung der Kosten des weiterhin aufrechten, bisherigen Wohnsitzes im Nahebereich des Dienstortes, noch der Fahrtkosten zum neuen Wohnsitz darzutun.

Für Letztere ist im Übrigen auf das bereits mehrmals erwähnte UFS-Vorerkenntnis zum Jahr 2006 zu verweisen, in welchem die Fahrtkosten zur Bewirtschaftung der Landwirtschaft des Bf dessen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet wurden.

Mangels aufrechten (Familien-) Wohnsitzes des Bf in W. im Verfahrenszeitraum erweist sich das Beschwerdebegehren des Bf somit als nicht berechtigt.

Ein detailliertes Eingehen auf die durchwegs überzeugenden und an der maßgeblichen VwGH-Judikatur orientierten (Eventual-) Überlegungen im Vorlagebericht des FA zu den Aspekten *„dauerhaft doppelte Haushaltsführung“*, *„Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung“* und *„Familienheimfahrten“*, erübrigt sich unter den gegebenen Umständen. Festgehalten sei aber:

Da sich die Landwirtschaft des Bf und der Wohnsitz seiner Eltern in den Jahren 2016/2017 nicht an dessen *„Familienwohnsitz“* befand, stellt sich die Frage der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung im anhängigen Verfahren nicht.

Entsprechend ist für die Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Kosten auch nicht entscheidend, ob die regelmäßigen Wochenend- und sonstigen Freizeitaufenthalte des Bf der Bewirtschaftung seiner Landwirtschaft dienten oder der Erfüllung seiner (künftigen) Pflege- und Betreuungsverpflichtungen gegenüber den Eltern, welche die Landwirtschaft nach seinen eigenen Angaben (auch) im Verfahrenszeitraum während der Woche bewirtschafteten (weshalb nicht von ihrer Pflegebedürftigkeit auszugehen ist).

Auch die Frage der wirtschaftlichen Bedeutung des aus der Landwirtschaft erzielten Einkommens für das Familieneinkommen des Bf kann unter den gegebenen Umständen auf sich beruhen. Doch steht außer Frage, dass die Bestreitung des Lebensunterhalts durch die Berufsausübung der Ehepartner in Wien gesichert ist. Gerade weil dies die Einkünfte aus der Landwirtschaft nicht gewährleisten können, übt der Bf nach seinen Angaben seine nichtselbständige Tätigkeit aus.

Nicht zuletzt bedarf es auch keiner näheren Auseinandersetzung mit der Frage, ob – mit Blick auf die jüngste VwGH-Judikatur zum Bereich Sachbezug/Pendlerpauschale (VwGH 21.10.2020, Ro 2019/15/0185) – die zur Gänze vom Dienstgeber getragenen Kosten der Privatnutzung des dem Bf zur Verfügung stehenden Dienstwagens überhaupt Raum für eine Berücksichtigung der begehrten Fahrtkosten als Werbungskosten gelassen hätten.

Zur 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 gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x)

Im anhängigen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der verwendeten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten, durchwegs gefestigten VwGH-Judikatur.

Graz, am 14. Dezember 2020