

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richterin Dr.ⁱⁿ Elisabeth Hafner als Vorsitzende, die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. sowie die fachkundige Laienrichterin Eva Maiwald-Wanderer und den fachkundigen Laienrichter Mag. Josef Bramer in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, über die Beschwerde vom 13. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. August 2019, vertreten durch Ilse König, Bakk. MA, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 (Steuernummer *****BF1StNr1*****) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 31. Mai 2022 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Anerkennung von Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung strittig.

Mit der am **07.03.2019** bei der belangten Behörde eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung das Jahr 2018 betreffend, beantragte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) neben der Anerkennung von Sonderausgaben (iHv € 855,60) auch den Zuspruch von Werbungskosten aus dem Titel der Familienheimfahrten (iHv € 4.804,80), sowie der doppelten Haushaltsführung (iHv € 3.738,62).

Am **01.08.2019** erließ die belangte Behörde den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2018; neben dem Pauschalbetrag für Sonderausgaben wurden Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 iHv € 62,00, der Kirchenbeitrag iHv € 159,13 sowie der Pauschalbetrag für Werbungskosten anerkannt. Begründend wird darin ausgeführt,

dass Ausgaben für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung deshalb nicht berücksichtigt werden konnten, da eine Wohnsitzverlegung zumutbar sei. Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen seien bereits vom Arbeitgeber bei der Lohnverrechnung berücksichtigt worden. Topf-Sonderausgaben könnten darüber hinaus bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte, wie dem gegenständlichen, lediglich bis maximal Euro 60 anerkannt werden.

Die Bf. erhob am **13.08.2019** gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und monierte darin ausschließlich die Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten. Die ihr von der belangten Behörde auf eine telefonische Nachfrage erteilte Auskunft, dass sie in keiner Partnerschaft lebe, sei weiters unrichtig; zum Beweis ihrer aufrechten Ehe legte sie die Heiratsurkunde vor. In einem wies sie auf ihren aufrechten Hauptwohnsitz in Ort1, sowie den Umstand hin, dass sie ausschließlich aufgrund der Entfernung wochentags in Ort A aufhältig sei.

Im Aktenvermerk der belangten Behörde datierend mit **22.08.2019** wird der Inhalt eines Telefongespräches zwischen der zuständigen Sachbearbeiterin und dem Ehemann der Bf., Herrn GatteW, vom selben Tag festgehalten; demnach lebe er schon seit circa 2005 von der Bf. dauernd getrennt, sie besuche lediglich sporadisch seine Mutter.

Mit Ergänzungsersuchen vom **22.08.2019** wurde der Bf. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010 ihren Gatten betreffend vorgehalten, aus der – so die belangte Behörde weiter - hervorgehe, dass sie seit 2005 dauernd getrennt lebe; in einem wurde um Stellungnahme ersucht.

Hierauf reagierte die Bf. mit Schreiben vom **14.09.2019** und verwies darauf, seit 01.11.2003 beruflich als Pflegedirektorin im LKH A tätig zu sein und deshalb dort einen Nebenwohnsitz zu unterhalten. Ihr Haupt- und Familienwohnsitz läge jedoch unverändert in Ort1, wo sie mit ihrem Gatten einen gemeinsamen Hausstand unterhalte, der den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen bilde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom **11.11.2019** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen; basierend auf den Aussagen und Angaben des Ehemannes der Bf. liege – so die Begründung darin - seit 2005 kein gemeinsamer Familienwohnsitz der Ehegatten in Ort1 vor. In Ermangelung eines gemeinsamen Familienwohnsitzes fehle somit die gesetzliche Grundlage iSd § 16 EStG zur Geltendmachung von Aufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung bzw. jenem der Familienheimfahrten. Im Übrigen sei im Laufe des Jahres 2012 aufgrund der Pensionierung des Ehemannes die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes mangels Vorliegens von Activeinkünften weggefallen.

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag vom **27.11.2019** begehrte die Bf. die Entscheidung durch den gesamten Senat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Meritorisch bestritt

sie die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes insbesondere damit, dass mit ihr lediglich befristete Dienstverträge für die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen werden; es läge auch eine gewisse Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit der am Familienwohnsitz in Ort1 im 1. OG lebenden Schwiegermutter vor. An diesem Ort fänden sowohl Besuche innerhalb der Familie als auch übliche Familienfeiern rund ums Jahr statt; die regelmäßigen Familienheimfahrten könnten durch Einkäufe in Ort2, die hauptsächlich freitagnachmittags erfolgten, nachgewiesen werden. Da die Wohnung in Ort A lediglich 62 m² habe - nach Abzug des Arbeitszimmers verbleibe überhaupt nur eine Restnutzfläche von 46 m² – wären Besuche des Sohnes mit Familie sowie weiterer Familienmitglieder bzw. von Freunden nur eingeschränkt möglich, sodass eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Ort A somit auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht möglich sei.

Mit verfahrensleitenden Verfügungen je vom **22.03.2022** wurde die Dienstgeberin sowie die Bf. aufgefordert diverse Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen, dem jeweils fristgerecht nachgekommen wurde. Der vorgenannte Schriftverkehr wurde den Parteien zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs übermittelt.

Das Amt für Betrugsbekämpfung stellte mit Erkenntnis vom **19.04.2022**, das gegen die Bf. geführte Finanzstrafverfahren wegen des Vorwurfes, vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten durch ungerechtfertigte Geltendmachung von Abgabengutschriften mit Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 2013-2017 eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Einkommensteuer bewirkt zu haben, ein. Im Zuge der dieser Einstellung zeitlich vorangegangenen Einvernahme des Gatten der Bf. vor der genannten Behörde, bekräftigte dieser erneut, von der Bf. getrennt zu leben, da er mit ihr „keine Beziehung“ habe. Die Freizeit würden sie getrennt verbringen, es sei jedoch zwischen ihnen vereinbart, dass sich die Bf., solange seine Mutter lebe, um den Haushalt kümmere; wenn seine Mutter aber nicht mehr sein sollte, brauche die Bf. nicht mehr ins Haus zu kommen und es werde getrennte Wege geben, so der Zeuge weiter.

Am **31.05.2022** fand eine mündliche Senatsverhandlung statt, im Zuge derer der Ehemann der Bf. als Zeuge einvernommen wurde; diese endete mit der Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe.

II. Sachverhalt

Die am xx.xx.xxxx in Y geborene Bf. ist österreichische Staatsbürgerin, seit xx.xx.xxxx mit GatteW (geb. am xx.xx.xxxx) verheiratet und erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Sie ist weiters seit 01.10.1999 in AdresseOrt1 mit dem Haupt-, sowie seit 15.12.2003 in AdresseOrtA mit einem Nebenwohnsitz polizeilich gemeldet. Die Liegenschaft in Ort1 (vorgetragen in der EZ xxx KG xxxxx Ort1) steht im Alleineigentum der Schwiegermutter der Bf., Frau M, geb. am xx.xx.xxxx, die in einem abgeschlossenen Bereich im

1. OG des darauf errichteten Hauses wohnt. Die Bf. hingegen bewohnt an den (dienstfreien) Wochenenden das Untergeschoß der genannten Liegenschaft, wobei Küche, Bad und Wohnzimmer gemeinsam mit ihrem Ehemann benützt werden; sie schlafen hingegen nicht gemeinsam im ebenfalls dort vorhandenen Schlafzimmer, die Bf. nächtigt alleine im Wohnzimmer. Wenn die Bf. freitags von Ort A nach Ort1 fährt, kauft sie am Weg die Lebensmittel, die sie, ihre Schwiegermutter und ihr Ehemann für das Wochenende benötigen. Jene Besorgungen, die unter der Woche anfallen, werden von der Schwiegermutter bzw. deren Sohn bewerkstelligt. Die Bf. beteiligt sich an den Kosten für das Haus, in dem sie etwa die Haushaltsversicherung bzw. GIS-Gebühren bezahlt; Strom-, Kanal-, Heiz-, bzw. Wasserkosten trägt hingegen M alleine. Dafür erledigt die Bf. die Reinigungsarbeiten im ganzen Haus bzw. kocht an den Wochenenden für alle drei Bewohner der Liegenschaft.

Beim Wohnsitz in Ort A handelt es sich um eine ca. 62 m² große Wohnung bestehend aus Küche, 3 Zimmern und Nebenräumlichkeiten, die von der Bf. ab 01.11.2003 auf unbestimmte Zeit von der GenossenschaftX entgeltlich in Bestand genommen wurde. Dort wohnt sie unter der Woche.

Die Bf. ist seit 01.12.1983 als Vertragsbedienstete des G tätig; mit Sondervertrag vom 29.09.2003 wurde sie mit Wirksamkeit zum 01.11.2003 befristet für die Dauer von fünf Jahren zur Leiterin des Pflegedienstes (Pflegedirektorin) des Landeskrankenhauses Ort A bestellt. Diese Ernennung wurde am 30.05.2008 für den Zeitraum vom 01.11.2008 - 31.10.2013, am 24.10.2013 für den Zeitraum vom 01.11.2013 - 31.10.2018 sowie schließlich am 30.08.2018 für den Zeitraum vom 01.11.2018 - 31.10.2023 verlängert. Vor der Unterfertigung der jeweiligen Vertragsverlängerungen erfolgte keine öffentliche Ausschreibung der genannten Funktion; die Bf. musste sich sohin nicht neuerlich für diese Position bewerben. Sie musste lediglich vereinzelt in einer Art Mitarbeitergespräch ihre bisherige Tätigkeit bzw. künftig verfolgte Strategien darstellen. Einem Wettbewerb mit anderen Mitbewerbern war sie dabei hingegen nicht ausgesetzt. Sie arbeitet montags bis freitags, an den Wochenenden hat sie hingegen dienstfrei. Es ist nicht mit Gewissheit davon auszugehen, dass die Bf. nach dem 31.10.2023 wieder ausschließlich in Ort1 wohnen bzw. im Nahebereich zu diesem Ort – der ihr eine tägliche Heimfahrt ermöglichen würde - beruflich tätig sein wird.

Die Bf. ist die leibliche Mutter des am xx.xx.xxxx geborenen Sohn, der mit seiner Ehefrau und den beiden gemeinsamen Kindern in einem Eigenheim in Ort2 lebt; GatteW ist nicht dessen leiblicher Vater.

Der Ehemann der Bf. bezieht seit 01.08.2015 eine unbefristete Invaliditätspension und geht seit diesem Zeitpunkt keiner Erwerbstätigkeit mehr nach.

M ist nach wie vor in der Lage, trotz ihres fortgeschrittenen Alters alltäglich notwendige Verrichtungen selbst zu bewältigen (zB kochen, Körperpflege, einkaufen, Friedhofbesuche uä). Lediglich bei körperlich anstrengenden Haus- und Gartenarbeiten braucht sie Unterstützung,

die ihr auch von der Bf. – wenn sie in Ort1 aufhältig ist – zuteil wird. Nach ihrer Hüftoperation benötigte sie - zeitlich begrenzt - mehr Unterstützungsleistungen, die (auch) von der Bf. geleistet wurden, dies jedoch ausschließlich an den dienstfreien Wochenenden. M bezog im Streitjahr bzw. bezieht auch heute (noch) kein Pflegegeld.

Es kann nicht festgestellt werden, ob die Bf. im Veranlagungsjahr 2018 mit ihrem Mann in einer aufrechten, umfassenden Ehegemeinschaft in Ort1 lebte; eine Verlegung des Wohnsitzes von dort nach Ort A war ihr hingegen zumutbar.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Person bzw. zum Personenstand der Bf., sowie die Meldedaten gehen aus dem Zentralen Melderegister des Bundesministeriums für Inneres (idF kurz: ZMR), der vorgelegten Heiratsurkunde des Standesamtes der Gemeinde Ort1 Nr. 123435 vom xx.xx.xxxx sowie dem elektronischen Veranlagungsakt hervor. Die Eigentumsverhältnisse der Liegenschaft in Ort1 betreffend resultieren aus einer Einsicht des Gerichtes in das offene Grundbuch. Dass die Schwiegermutter der Bf. - wie festgestellt - einen abgeschlossenen Wohnbereich im 1. OG benützt, legte die Bf. in der mündlichen Verhandlung dar; gleiches gilt für die Feststellung zur eigenen Wohnsituation in Ort1. Die Ausführungen zur Wohnung in Ort A basieren auf dem im Akt erliegenden Nutzungsvertrag vom 14./23.10.2003.

Was das Dienstverhältnis zum Land Kärnten (bzw. zur abcd) betrifft, so fußen die Feststellungen auf den von der abcd mit Schreiben vom 29.03.2022 vorgelegten Dienstvertrag vom 21.12.1983 bzw. 19.01.1984 sowie den Sonderverträgen datierend mit 29.09.2003, 30.05.2008, 24.10.2013 und 30.08.2018. Dass die Position der Pflegedirektorin vor den jeweiligen Vertragsverlängerungen nicht öffentlich ausgeschrieben wurde (bzw. keine gesonderte Bewerbung notwendig war), gab die Bf. auf konkrete Nachfrage durch das Gericht an.

Zur weiteren Feststellung, wonach nicht mit Gewissheit davon auszugehen ist, dass die Bf. nach Ablauf der derzeitigen Verlängerung wieder in Ort1 wohnen (bzw. im Nahebereich arbeiten) wird, ist eingangs festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO- Kommentar, Tz.2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu §

167 mWn). All diese Prämissen vorausgeschickt, bestand aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens keinerlei Veranlassung, zu der Überzeugung zu gelangen, dass die Bf. nach dem 31.10.2023 ihren Zweitwohnsitz in Ort A aufgeben und wieder ausschließlich in Ort1 wohnen (und in dessen Einzugsbereich tätig) wird. Bedenkt man, dass die Bf. seit 2003 als Pflegedirektorin im LKH A tätig ist, im Streitzeitraum somit bereits durchgehend seit 15 Jahren diese Funktion bekleidete, und den jeweiligen Vertragsverlängerungen kein öffentlicher Wettbewerb voranging - schließlich wurde von einer vorhergehenden öffentlichen Ausschreibung dieser Position nach § 29 Abs. 2 Kärntner Landeskrankenanstalten-Betriebsgesetz (idF kurz: K-LKABG) jeweils abgesehen -, so bestand für die Bf. gerade nicht die Gewissheit, dass der Sondervertrag nicht erneut prolongiert werden wird. Es mag zwar eine gewisse Wahrscheinlichkeit der Nichtverlängerung bestanden haben, die aber eher mit der jeden Dienstnehmer treffenden Gefahr der Auflösung eines Dienstverhältnisses durch Kündigung vergleichbar ist. Auch ist – wie das Beweisverfahren ergeben hat – nicht ausschließbar, dass die Bf. – selbst bei Nichtverlängerung der Vereinbarung – nicht auch weiterhin am Standort in Ort A, oder aber einem anderen – weiter von ihrem behördlichen Hauptwohnsitz entfernten – beschäftigt werden wird. Schließlich hat die Bf. keinerlei Beweise dafür erbracht, dass sie bereits Vorkehrungen für eine Rückkehr nach Ort1 getroffen hat bzw. ihr eine solche nach Ablauf des derzeit gültigen Sondervertrages bevorsteht. Im Übrigen spricht auch der Abschluss des unbefristeten Mietvertrages das Bestandsobjekt in Ort A betreffend für die hier vertretene Auffassung. Der Bf. ist im Zusammenhang mit der Behauptung, wonach „eine Versetzung an einen anderen Standort“ drohe im Übrigen auch der Vorwurf zu machen, gegen ihre Verpflichtung verstoßen zu haben, einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf welche die begehrte Begünstigung gestützt werden kann (vgl. dazu VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191: "Zu diesen Ausführungen ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Steuerpflichtige, der eine Begünstigung [...] in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe dafür einzeln anzuführen und zumindest glaubhaft zu machen sind [vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III B, Tz 7 zu § 34 Abs. 1, sowie etwa die hg. Erkenntnisse vom 11. Mai 1993, 90/14/0019, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0109]."). Das Gericht kommt sohin nach Abwägung der dargelegten Möglichkeiten zu dem Schluss, dass die Fortführung der Tätigkeit als Pflegedirektorin bzw. die Nichtrückkehr nach Ort1 im Herbst 2023 wahrscheinlicher ist, als die Aufnahme einer Tätigkeit im Nahebereich des behördlichen Hauptwohnsitzes.

Dass die Bf. - wie festgestellt - Mutter eines erwachsenen Sohnes ist, hat sie selbst in der Vorhaltsbeantwortung vom 04.04.2022 dargelegt; dass er verheiratet und Vater zweier Kinder ist, ergab eine Einsicht des Gerichtes in dessen elektronischen Veranlagungsakt. Auch die Frage nach dessen leiblichen Vater beantwortete die Bf. in der mündlichen Verhandlung, weshalb die Feststellung zu treffen war, dass es sich dabei nicht um GatteW handelt.

Der Bezug der Invaliditätspension geht aus dem Schreiben der PVA vom 15.12.2021 hervor. Die Feststellungen zur Schwiegermutter basieren auf den diesbezüglichen Angaben der Bf. bzw. des Zeugen GatteW im Zuge der mündlichen Verhandlung.

Strittig war, ob sich die Bf. im Veranlagungsjahr in einer aufrechten, tatsächlich gelebten Ehe, im Sinne einer umfassenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft befand. Daran bestehen für das Gericht erhebliche Zweifel: Nicht nur, weil GatteW sowohl in der Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2010 als auch in jener das Jahr 2011 betreffend angab, seit 2005 „dauernd getrennt“ von der Bf. zu leben. Auch im Zuge seiner niederschriftlichen Einvernahme vor dem Amt für Betrugsbekämpfung vom 12.4.2022 und jener vor dem erkennenden Senat bekräftigte er, keine Beziehung zur Bf. zu haben und von dieser getrennt zu leben. Es gäbe – so der Zeuge in den zuvor genannten Beweisquellen weiter – eine Vereinbarung zwischen ihm und der Bf., dass sie solange die Wochenenden im mütterlichen Haus zubringen könne, solange seine Mutter lebt. Wenn seine Mutter nicht mehr sein sollte, *„braucht sie nicht mehr ins Haus kommen und es wird getrennte Wege geben“* (NS Amt für Betrugsbekämpfung, S. 3). Die Bf. selbst gab auf Nachfrage des Gerichtes, zu den Angaben ihres Ehemannes vor der Finanzstrafbehörde bzw. im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung befragt, an, dass diese im Großen und Ganzen richtig seien, falsch sei nur, dass sie den Tisch sehr wohl bei Mahlzeiten (auch mit der Schwiegermutter) am Wochenende teilten. Ihr Mann habe eine Wesensänderung durchgemacht, die das Zusammenleben eben schwierig mache. Schließlich gaben sowohl der Zeuge als auch die Bf. selbst an, getrennt zu schlafen und sowohl Urlaube als auch die Freizeit getrennt voneinander zu verbringen. Insgesamt ist deshalb an dieser Stelle zu konstatieren, dass die Bf. zwar noch mit dem Zeugen – sozusagen – am Papier verheiratet ist, aber keine umfassende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft mehr besteht. Der Grund dafür, dass sie an den Wochenenden zumindest noch unter einem Dach leben, liegt im guten Einvernehmen zwischen der Bf. und der Schwiegermutter.

Rücksichtlich der Ausführungen im Zuge der rechtlichen Beurteilung war darüberhinaus der Bf. eine Verlegung des Wohnsitzes von Ort1 nach Ort A durchaus zumutbar: Die Tätigkeit als Pflegedirektorin wurde seit 2003 ununterbrochen ausgeübt; das Beweisverfahren hat keinerlei Hinweise dafür ergeben, dass im Veranlagungsjahr 2018 mit Gewissheit mit einer Beendigung des Sondervertrages im Jahr 2023 gerechnet werden musste. GatteW ging ab 2015 keiner Erwerbstätigkeit mehr nach, im Gegenteil, er war im Streitjahr bereits mehrere Jahre in Pension. Die Pflege der Schwiegermutter – die sich im Übrigen nur auf die dienstfreie Zeit beschränkte - war auch nicht derart zeitintensiv, dass von einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit auszugehen war. Gemeinsame Kinder gibt es nicht; der leibliche Sohn der Bf. selbst wohnt nicht in Ort1, sondern im 22 km entfernten Ort2. Eine Zusammenschau all dieser Fakten veranlasste das erkennende Gericht zur Feststellung der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung.

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 tritt das Finanzamt Österreich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenenen Finanzamtes. Partei des Verfahrens ist nunmehr das Finanzamt Österreich als belangte Behörde, deren Bezeichnung war somit im Spruch entsprechend richtig zu stellen.

1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden; Z 2 lit e leg. cit normiert weiters, dass bei den einzelnen Einkünften 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. d angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden dürfen.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, so können Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz unter bestimmten Voraussetzungen Werbungskosten sein. Wie im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt, hegt das Gericht erhebliche Zweifel daran, ob die Bf. in Ort1 überhaupt über einen Familienwohnsitz gemäß § 4 Pendlerverordnung idF BGBl II 276/2013 verfügte. Unabhängig von dieser Frage liegt nach der höchstgerichtlichen Judikatur der Grund, warum Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann (so etwa VwGH 28.5.1997, 96/13/0129). 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. 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). Es ist daher an dieser Stelle anzumerken, dass es für das hier strittige Jahr 2018 unerheblich ist, aus welchen Gründen die Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung in den Vorjahren als Werbungskosten gewährt wurden; ein Verstoß gegen Treu und Glauben – wie die Bf. vermeint – ist darin nicht zu erblicken. Der Grundsatz von Treu und Glauben besteht nach der stRsp des VwGH nämlich nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände – die hier nicht gegeben

sind - vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Das Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung bedeutet keinen Verstoß gegen Treu und Glauben, vielmehr ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (VwGH 22. 4.1991, 90/15/0007; 27.05.1999, 97/15/0142).

Dies vorausgeschickt, sollte nunmehr die Frage nach der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung geklärt werden. Nach einer gewissen Zeit, die nicht schematisch, sondern stets im Einzelfall zu beurteilen ist, ist es dem Steuerpflichtigen in aller Regel nämlich sehr wohl zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198; BFG 10.11.2021, RV/1100024/2020; *Lenneis*, aaO, § 16, V. ABC der Werbungskosten [Rz 56], Stichwort "Doppelte Haushaltsführung" unter Hinweis auf VwGH 22.04.1986, 84/14/0198). Dieser Zeitraum hängt insbesondere vom Familienstand ab, die LStR 346 nennen bei einem ledigen Steuerpflichtigen sechs Monate und bei einem verheirateten, in eheähnlicher Gemeinschaft oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebenden Steuerpflichtigen zwei Jahre. Spätestens nach Ablauf dieser Zeitspanne hat der Steuerpflichtige darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird (*Lenneis*, aaO).

In der Judikatur wurde etwa in folgenden Fällen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort als unzumutbar erachtet:

- Bei ständig wechselnden Arbeitsstätten (zB bei einem Bauarbeiter, bei saisonal Beschäftigten oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung): Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht hingegen dazu nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln (VwGH 17.02.1999, 95/14/0059).
- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit 4-5 Jahren befristet ist und nach den Umständen des Einzelfalls von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296; 16.11.1996, 95/14/0124; 07.09.1993, 93/14/0081).
- Wenn am Familienwohnsitz pflegebedürftige Angehörige wohnen (VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121) bzw.
- wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtignte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit) Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. Es ist davon auszugehen, dass

bei volljährigen Kindern grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils mehr besteht.

All diese gesetzlichen und judikativen Prämissen vorangestellt zeigt sich sohin für den hier konkret zu entscheidenden Fall folgendes Bild: Die Bf. hat ihre Arbeitsstätte nicht ständig gewechselt; zwar werden - wie sie richtigerweise betont - die Sonderverträge über ihre Bestellung als Pflegedirektorin jeweils für die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen, was jedoch aus Sicht des Gerichtes eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes nicht zu begründen vermag: Nicht nur, dass die Bf. seit dem Jahr 2003 dieselbe Position als Pflegedirektorin innehat, ist die Befristung ausschließlich § 29 Abs. 2 K-LKABG geschuldet. Demnach hat der Vorstand der abcd die Mitglieder der Krankenanstaltenleitung - worunter auch die Leiterin des Pflegedienstes fällt - auf höchstens fünf Jahre zu bestellen. In der leg. cit. ist jedoch auch die Zulässigkeit einer wiederholten Bestellung vorgesehen; in diesem Fall kann der Vorstand nach Anhörung des Aufsichtsrates von einer vorherigen öffentlichen Ausschreibung der Funktion abgesehen. Das ist gegenständlich - wie das Beweisverfahren ergeben hat - passiert. Eine Abberufung drohte sohin weder konkret noch ernsthaft noch latent. Im Übrigen hat das Verfahren gerade nicht ergeben, dass die Bf. mit Gewissheit nach Ablauf der derzeitigen (dritten) Vertragsverlängerung tatsächlich an ihren Wohnsitz in Ort1 zurückkehren wird. Nachdem sie im Jahr 2023 noch nicht das gesetzliche Pensionsalter erreicht haben wird, müsste sie - selbst wenn eine weitere Bestellung zur Leiterin des Pflegedienstes unterbleiben sollte – eine andere Tätigkeit, etwa an einem abcd - Standort aufnehmen; dieser könnte – neben Klagenfurt, Villach und St. Veit/Glan - nach dem derzeitigen Stand sowohl weiterhin in Ort A liegen, aber auch in den von Ort1 weiter entfernten Einrichtungen in Ort2 bzw. der Klinik in Ort3. Es ist sohin nach den soeben dargelegten Umständen des Einzelfalls nicht von einer Rückkehr der Bf. an den Hauptwohnsitz im Jahr 2023 auszugehen bzw. hat sie keine derartigen Nachweise erbracht.

Der Bf. ist zwar beizupflichten, dass der VwGH die Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger als Argument für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für nicht grundsätzlich ungeeignet hält; der Gerichtshof setzt aber das „*Bestehen einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit*“ voraus bzw. die (ärztlich) attestierte Gefahr für eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes eines Pfeglings im Fall der Wohnsitzverlegung (VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024; 27.5.2003, 2001/14/0121). Auch wenn der Bf. für ihre Unterstützung der Schwiegermutter vom Gericht durchaus Tribut gezollt wird, hat sie keine Umstände, die diesen rechtlichen Vorgaben genügen würden, im Verfahren dargetan. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage entspricht eine auf die Freizeit beschränkte Unterstützung - wie von der Bf. dargelegt - nicht der judikativ geforderten besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit, was schließlich auch durch den mangelnden Bezug des Pflegegeldes unterstrichen wird.

Wenn die Bf. darüber hinaus vermeint, dass die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung auch daraus resultiere, da Besuche bzw. Familienfeiern uä aufgrund der geringen Wohnungsgröße nicht in Ort A erfolgen könnten, so stellen diese Argumente keine Umstände von erheblichem, objektivem Gewicht, sondern vielmehr Momente bloß persönlicher Vorlieben dar. Schließlich ist noch zu berücksichtigen, dass der Gatte der Bf. bereits seit dem Jahr 2015 in Pension ist, sodass auch das Argument der Erwerbstätigkeit des Ehepartners wegfällt; die Mitübersiedlung wäre dem Zeugen sohin jedenfalls zumutbar. Dies auch rücksichtlich des Umstandes, dass die Liegenschaft in Ort1 gar nicht in dessen Eigentum steht.

Schließlich ist die von der steuerlichen Vertretung zitierte Entscheidung des UFS Wien vom 6.5.2010 zu RV/0139-W/07 schon deshalb nicht einschlägig, da der Familienwohnsitz im dort entschiedenen Fall einerseits im Eigentum des Bf. stand und andererseits sein Dienstverhältnis nach 5 Jahren tatsächlich endete und er danach auch an den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen zurückkehrte.

Zu den beantragten Familienheimfahrten ist auszuführen, dass diese nur dann steuerlich absetzbar sind, wenn die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegen. Da - wie oben ausgeführt - im Beschwerdejahr eine Verlegung des Wohnsitzes zumutbar gewesen wäre, wurde der angefochtene Bescheid rechtsrichtig erlassen und war folglich der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

2. Zu Spruchpunkt II. (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 solche liegt nicht vor: Schließlich ist zur – verfahrensentscheidenden – Frage der Verlegung des Wohnsitzes allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit dem Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung des Familienwohnsitzes bzw. der Unzumutbarkeit der Verlegung desselben in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Mai 2022