

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 7. April 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, dieses vertreten durch Mag. *S*, vom 27. März 2020 betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 (ANV), ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) arbeitet als Juristin (Vertragsbedienstete) im *BundesdienststelleA* (*BundesdienststelleA*).

In ihren Anträgen auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beantragte diese die steuerliche Anerkennung von Kosten, welche ihr in den Streitjahren aufgrund der Haltung eines Berufswohnsitzes in *W* erwachsen sind unter dem Titel der doppelten Haushaltsführung (2017: € 9.454,80; 2018: € 9.750,00).

Zur Sachverhaltsfeststellung ersuchte das Finanzamt mit Vorhalt vom 16.1.2020 die Bf um Vorlage diverser sachdienlicher Unterlagen sowie um Beantwortung offener Sachverhaltsfragen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 27.1.2020 führte die Bf aus, dass sich ihr Familienwohnsitz in ***K***, *Gasse1*, befinde. Die Wegstrecke zwischen ihrem Familienwohnsitz und dem Ort der Beschäftigung betrage 325 km und würde von ihr wöchentlich mit dem PKW oder einem

öffentlichen Verkehrsmittel zurückgelegt werden. Auf Wunsch ihres Arbeitgebers sei sie an drei Wochentagen in *W* an der Dienststelle tätig. Aus diesem Grunde habe sie eine Kleinstwohnung in *W* angemietet. Ihr Arbeitgeber berücksichtige im Rahmen der Lohnverrechnung das große Pendlerpauschale zu einem Drittel. Die doppelte Haushaltsführung sei ausschließlich beruflich bedingt. Sie habe zu keinem Zeitpunkt ihres Dienstverhältnisses eine „Standortsicherung“ gehabt und es bestehe eine ständige Versetzungsgefahr.

Der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liege ausschließlich in ***K***. Dies sei auch in der Vergangenheit so gewesen. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes sei ihr nicht zumutbar, zumal sie in absehbarer Zeit in Pension gehen werde.

Die Bf legte ihrer Eingabe nachstehende Urkunden in Ablichtung bei:

- ZMR-Auszug vom 29.1.2015 mit folgenden die Bf betreffenden Meldedaten:
Hauptwohnsitz: seit 14.7.2009 in *K*, *Gasse1* 11
Nebenwohnsitz: seit 27.4.2012 in *W*, *Str2*
- Jahresabrechnung und Detailrechnung der *W* Energie betreffend Strom und Gas 2018 hinsichtlich Mietwohnung *W*
- Mietvertrag zwischen *Immo1* AG (Bestandgeberin) und Bf (Bestandnehmerin) vom 22.3.2012 betreffend Wohnung *Str2*, *W* (44 m²)
- Mietzinsvorschreibungen für Mietwohnung *W*
- Prämienvorschreibung Haushaltsversicherung für Mietwohnung *W*

Über weiteres Anfordern durch die Behörde übermittelte die Bf die zwischen ihrem Dienstgeber und ihr geschlossenen jeweils auf ein Jahr befristeten Vereinbarungen über die Errichtung eines Telearbeitsplatzes sowie die Zeitnachweislisten für die Streitjahre, aus welchen zu entnehmen ist, dass die Bf regelmäßig am Montag und Freitag Telearbeit verrichtet hatte.

In den beiden nunmehr in Anfechtung stehenden **Steuerbescheiden** versagte das Finanzamt dem Begehren auf steuerliche Berücksichtigung von Kosten der doppelten Haushaltsführung die Anerkennung. Dies mit der Begründung, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes nur dann unzumutbar sei, wenn ein ständiger Wechsel der Arbeitsstelle erfolgen würde, wenn von vornherein klargestellt sei, dass die auswärtige Tätigkeit mit vier bis fünf Jahren befristet sei, wenn eine Mitübersiedlung von am Familienwohnsitz wohnenden pflegebedürftigen Angehörigen für diese unzumutbar sei oder wenn aufgrund sozialrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich sei.

Die Bf, so die Behörde, habe keine Gründe nachgewiesen, welche eine Verlegung des Familienwohnsitzes konkret unzumutbar machen würden.

Mit **Beschwerdeeingabe** vom 7.4.2020 wandte sich die Bf gegen die erlassenen Steuerbescheide mit der Begründung, dass sie im Beschwerdezeitraum allwöchentlich sowohl in ihrem Büro in *W* als auch in ihrem Büro (Homeoffice) in ***K*** tätig gewesen sei. Weiters sei auch mit Gewissheit anzunehmen, dass sie ihre Tätigkeit aus Altersgründen in absehbarer Zeit beenden werde.

Ihr betreuungsbedürftiger 93-jähriger Vater würde gemeinsam mit ihr am Familienwohnsitz in ***K***, *Gasse1*, leben, wobei dessen Betreuung ausschließlich durch sie erfolgen würde. Auch aus diesem Grunde sei ihr die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar.

Mit Eingabe vom 23.11.2020 führte die Bf in Beantwortung eines weiteren finanzamtlichen Vorhaltes aus, dass die genannte Wohnung in ***K*** eine Größe von 108,45 m² aufweise und von ihrem Vater angemietet worden sei. Da sie (Bf) seit jeher haushaltszugehörig sei, würde nach den Bestimmungen des MRG der Mietvertrag nach dem Ableben ihres Vaters auf sie übergehen. Aus diesem Grunde habe sie nachweislich sämtliche Kosten für diese Wohnung, wie Miete, Betriebskosten, Haushaltsversicherung etc. aus eigenem getragen. So hätten sich die Kosten für Miete und BK für die besagte Wohnung auf € 4.749,36 (2017) bzw. € 4.920,24 (2018) belaufen. Für die bestehende Haushaltsversicherung seien Prämien in Höhe von € 246,60 (2017) bzw. € 251,53 (2018) bezahlt worden.

Die Bf legte ihrer Eingabe entsprechende Zahlungsnachweise bei.

Mit den am 15.12.2020 ergangenen **Beschwerdevorentscheidungen** wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide beider Jahre als unbegründet abgewiesen.

In der Bescheidebegründung wurde dazu unter Bezugnahme auf § 4 PendlerV ausgeführt, von einer doppelten Haushaltsführung werde gesprochen, wenn der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit unterhalte. Die Absetzbarkeit von Kosten für eine doppelte Haushaltsführung knüpfe an den „Familienwohnsitz“ an (Zorn in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn in EStG, § 16, Tz 201/3). Auch alleinstehende Steuerpflichtige können einen Familienwohnsitz haben. Dieser liege dort wo ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen habe (z.B. Familie, Freundeskreis) und zudem einen eigenen Hausstand unterhalte (§ 4 Abs. 1 Z 2 PendlerV). Gemäß der Definition des § 4 Abs. 2 PendlerV unterhalte der Steuerpflichtige dann einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitze, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspreche. Ein eigener Hausstand liege jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnungsverbandes einer oder mehrerer Personen, die nicht (Ehe-) Partner seien oder mit denen eine Lebensgemeinschaft bestehe, mitbewohne. Da die Bf innerhalb des Wohnungsverbandes ihres Vaters in einer von ihm gemieteten Wohnung wohne, liege ein eigener Hausstand und damit ein Familienwohnsitz im steuerlichen Sinne nicht vor.

Mit den jeweils am 30.12.2020 datierten Eingaben beantragte die Bf die **Vorlage** der Beschwerde an das Verwaltungsgericht.

In seinem **Vorlagebericht** beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerden mit der Begründung, dass stichhaltige Gründe, welche die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in ***K*** rechtfertigen würden, weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden seien.

Nach Vorlage der Beschwerden an das BFG wurde im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** die Bf niederschriftlich einvernommen. Diese gab zu Protokoll, dass die Wohnung in der *Gasse1* zwar von ihrem Vater angemietet worden sei, de facto aber habe sie die Wohnung innegehabt. Auch habe sie die im Jahre 1997 anerlaufenen Kosten für die Generalsanierung mit ihren finanziellen Mitteln getragen. Ihr Vater habe nach einer im Jahr 2004 erfolgten Operation Pflegegeld der Stufe 1 bezogen. Im Jahre 2017 sei eine weitere Hüftoperation erfolgt. Seit dem Jahr 2022 beziehe ihr Vater nach zwei erlittenen Schlaganfällen und einem koronaren Eingriff (Versorgung mit einem Herzschrittmacher) Pflegegeld der Stufe 4.

Die Wohnung in der *Gasse1* sei von ihrem Vater ab dem Jahr 2017 bewohnt worden. Vor 2017 habe dieser gemeinsam mit seiner damals noch lebenden Ehegattin (Mutter der Bf) in der *Y Gasse* in ***K*** gewohnt. Diese Wohnung stehe in ihrem (Bf) Eigentum; sie habe ihren Eltern ein unentgeltliches Wohnrecht an der besagten ETW eingeräumt. Die laufenden Kosten (Betriebskosten) für diese Wohnung trage ihr Vater.

Ihre Mutter, Frau *Z* *NN*, sei ab dem Jahr 2016 nach einem durch Sturzgeschehen hervorgerufenen Oberschenkelhalsbruch pflegebedürftig geworden. Darüber hinaus sei bei ihr eine Demenzerkrankung sowie eine schwere Herzerkrankung festgestellt worden. Ab dem Jahre 2016 bzw. 2017 habe ihre Mutter Pflegegeld Stufe 5 bezogen. Ihre Betreuung sei durch eine 24-Stunden Pflege erfolgt. Die Pflegekraft habe gemeinsam mit ihr in der Wohnung „*Y Gasse*“ gewohnt. Die Wohnung in der *Gasse1* wäre hierfür nicht geeignet gewesen, da zum damaligen Zeitpunkt im Gebäude noch kein Lift installiert gewesen sei. Weiters habe sie (Bf) und ihr Vater, soweit es diesem möglich gewesen sei, die kranke Mutter bis zu ihrem Ableben im Jahre 2019 betreut.

Die Bf gab weiters zu Protokoll, dass ursprünglich das gesamte Gebäude “*Gasse1*” im Eigentum ihres Vaters gestanden sei, welcher vor ca. 40 Jahren das Objekt an die nunmehrige Eigentümerin (*ET1*) veräußert habe. Ihr Vater habe sich dabei allerdings ein Mietrecht an einer im ersten Stock situierten Wohnung zu günstigen Konditionen ausbedungen. Derzeit würde sich der Mietzins für die ca. 108 m² große Wohnung auf ca. € 250 (kalt) belaufen. Wegen der im Jahre 2019 durch die Hauseigentümerin begonnenen umfassenden Sanierungsarbeiten am gesamten Stadthaus „*Gasse1*” sei ihr Vater wieder in die Eigentumswohnung *Y Gasse* gezogen, wo er auch heute noch wohne. Zur Zeit werde dieser täglich von einer Hauskrankenhilfe im zeitlichen Ausmaß von einer Stunde unterstützt. Weiters

stehe ihm eine Zugehfrau zur Verfügung. Betreut werde ihr Vater zudem durch ihren Bruder, welcher diesen vor allem an den Wochenenden aufsuche und sich um ihn kümmere. Die Pflege im eigentlichen Sinn, worunter die Bf ua. Ankleiden, Waschen, Aufbereitung der Wäsche verstehe, erfolge allerdings durch sie.

Die Bf gab weiters an, dass sie verwitwet sei und mit ihrem verstorbenen Gatten, Herrn *D* *E*, mit dem sie zwischen 2001 und 2010 verheiratet gewesen sei, vorwiegend in *W* gelebt habe.

Die Wohnung in der *Gasse1* umfasse insgesamt vier Zimmer. In den Jahren 2017 und 2018 habe ihr Vater ein Zimmer bewohnt. Sie (Bf) unterhalte zumindest seit 2009 einen eigenen Hausstand in ***K***. In dieser Stadt habe sie auch ihren Freundeskreis sowie ihren Partner, mit dem sie allerdings keinen gemeinsamen Wohnsitz habe.

Zu ihrer beruflichen Tätigkeit gab die Bf an, dass sie seit dem Jahr 2007 im *BundesdienststelleA* arbeite. Vorher sei sie im *BundesdienststelleB* tätig gewesen. Ihr Tätigkeitsbereich habe vor 2007 im *BundesdienststelleB* ressortiert. Sie habe als langjährige Vertragsbedienstete einen unbefristeten Dienstvertrag. Aufgrund ihres Alters (geb. **Geburtsjahr**) werde sie voraussichtlich heuer oder nächstes Jahr in Pension gehen. Ihre Tätigkeit im *BundesdienststelleA* sei daher, auch im Blickwinkel des beschwerdeverfangenen Zeitraumes 2017 und 2018, als zeitlich begrenzt anzusehen.

In der Folge legte die Bf die von der PVA bzw. SVS ausgestellten Pflegegeldbescheide ihrer Eltern vor.

Daraus gehen folgende Einstufungen hervor:

Mutter *Z* *NN*:

- Pflegestufe 2 ab 1.1.2014
- Pflegestufe 5 ab 1.1.2016

Vater Dkfm. *X* *NN*:

- Pflegestufe 2 ab 1.2.2021
- Pflegestufe 4 ab 1.8.2022

In Replik auf das Ergebnis der Parteienvernehmung teilte die Vertreterin der Amtspartei mit Datum 29.3.2023 mit, dass der Antrag des Finanzamtes laut Vorlagebericht vollinhaltlich aufrecht bleibe.

Im Zuge der **mündlichen Verhandlung** gab die Bf über Befragen an, dass sie bis 2001 in ***K*** bei einer Versicherung gearbeitet habe. Seit 2001 sei sie durchgehend in *W* beschäftigt, und zwar zuerst im *BundesdienststelleB* und ab 2007 im *BundesdienststelleA*.

In der Zeit ihrer aufrechten Ehe sei der gemeinsame eheliche Wohnsitz in *W* gewesen. Ab 2010 hätten sich die Fahrten von *W* nach ***K*** wieder intensiviert; dies sei dem Alter und Gesundheitszustand ihrer Eltern geschuldet gewesen. Seit 2016 bzw. 2017 fahre sie in wöchentlichen Abständen nach ***K***.

Ihr Vater habe in den Jahren 2017 und 2018 in der Wohnung „*Gasse1*“ ein Zimmer bezogen. Die in der *Y Gasse* situierte Wohnung, welche neben einer großen Wohnzimmerecke lediglich zwei weitere Zimmer aufweise, sei für einen dauerhaften Aufenthalt von drei Personen aufgrund der geringen Zimmeranzahl nicht geeignet gewesen. So sei es erforderlich gewesen, der 24-Stunden-Kraft ein eigenes Zimmer zur Verfügung zu stellen.

Ihr Vater sei im Beschwerdezeitraum geistig fit gewesen und habe viel Zeit mit seiner gesundheitlich angeschlagenen Gattin verbracht. Insbesondere bei Demenzerkrankten sei die Wahrung einer vertrauten Umgebung sehr wichtig. Ihr Bruder unterhalte zwar seinen Hauptwohnsitz in ***K***, sei allerdings aus privaten und beruflichen Gründen oft in Italien unterwegs. Auch er habe sich um Vater und Mutter gekümmert, allerdings auf eine andere Art und Weise. So habe dieser mit dem Vater etwa Ausflüge unternommen um ihm Abwechslung zu bieten.

Zu ihrer beruflichen Situation führte die Bf aus, dass sie im Jahre 2014 zur stellvertretenden Abteilungsleiterin im *BundesdienststelleA* bestellt worden sei. Im Jahre 2016 habe man sie vor die Wahl gestellt, die leitende Funktion weiterhin auszuüben, dafür aber auf die Telearbeitstage zu verzichten oder aber die Telearbeitstage weiterhin in Anspruch zu nehmen, dafür aber einen beruflichen Abstieg zu erfahren. Alternativ sei ihr die Position einer *JuristinX* in *Bundesland2* angeboten worden. Eine derartige Tätigkeit werde in der Regel von Berufsanfängern ausgeübt; sie aber habe in ihrer beruflichen Laufbahn sieben Jahren lang die Position der **Leitung** der *X-Kommission* mit österreichweiter Zuständigkeit bekleidet.

Die Amtvertreterin begehrte die Abweisung der Beschwerde und führte in rechtlicher Hinsicht aus, dass die einhellige Judikatur im Zusammenhang mit der Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung das Vorliegen einer besonders gelagerten Pflegebedürftigkeit des zu pflegenden Angehörigen fordere. Diese Qualifikation liege gegenständlich beim Vater der Bf in den beiden Streitjahren nicht vor. So sei dieser ua. in der Lage gewesen einen PKW zu lenken und seine Gattin damit regelmäßig aufzusuchen. Überdies sei sein Pflegebedarf im Streitzeitraum lediglich mit der Stufe 1 beurteilt worden. Die Bf hielt dem entgegen, dass ihr Vater im Jahre 2017 infolge einer mehrmonatigen Reha bzw. der Folgen eines erlittenen Unfalls über mehrere Monate hinweg faktisch nicht fähig gewesen sei, ein Kraftfahrzeug zu bewegen.

Die Bf beantragte, das Gericht möge der Beschwerde Folge geben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf war in der Zeit von 2001 bis 2010 verheiratet und lebte in diesem Zeitraum vorwiegend in *W*, wo sie und ihr Gatte auch berufstätig waren und ihren gemeinsamen Familienwohnsitz hatten.

Der Gatte der Bf verstarb in 2010.

Laut Melderegister hat die Bf seit Juli 2009 in *K*, *Gasse1*, ihren HWS. Seit Juli 2012 unterhält die Bf in *W*, *Str2*, einen NWS.

Die Bf ist seit 2001 ununterbrochen in *W* als Juristin tätig. Zunächst war diese im *BundesdienststelleB*, ab 2007 im *BundesdienststelleA* beschäftigt.

Bei der Wohnung „*Gasse1*“ in ***K*** handelt es sich um eine Mietwohnung, welche vom Vater der Bf gemietet wurde. Beim seinerzeitigen Verkauf des Stadthauses, in welcher auch die gegenständliche Wohnung situiert ist, hat sich ihr Vater, Herr Dkfm. *NN*, das Mietrecht für diese Wohnung zu günstigen Konditionen vorbehalten.

Laut den Aussagen der Bf wohnte ihr Vater bis 2017 gemeinsam mit seiner Gattin (Mutter der Bf) in der im Eigentum der Bf stehenden ETW „*Y Gasse*“. Aufgrund einer erweiterten Pflegebedürftigkeit der Mutter, welche mit der Anstellung einer 24-Stunden Betreuung verbunden war, bewohnte der Vater in den Jahren 2017 und 2018 die Stadtwohnung in der *Gasse1*. Ein Umzug der Mutter in die Wohnung „*Gasse1*“ wäre aufgrund der damaligen baulichen Ausgestaltung des Objektes (Fehlen eines Liftes) nicht möglich gewesen. Die Beibehaltung eines gemeinsamen Wohnsitzes beider Elternteile in der Wohnung „*Y Gasse*“ wäre aufgrund der dort herrschenden beengten Platzverhältnisse (Pflegekraft benötigte ein eigenes Zimmer) ebenso nicht möglich gewesen. Nach dem Ableben der Mutter zog der Vater wieder zurück in die *Y Gasse*.

In den Streitjahren bewohnte die Bf. die Wohnung in der *Gasse1*, welche sie in der dienstfreien Zeit, insbesondere an den Wochenenden sowie an jenen Tagen, an welchen sie Teleworking verrichtete (vornehmlich am Freitag und am Montag), aufsuchte. Die Bf hatte mit ihrem Dienstgeber einen sogenannten „Teleworking-Arbeitsplatz“ vereinbart; ihr war gestattet - vorbehaltlich dringlicher Termine in *W* - an Freitagen und Montagen außerhalb der Dienststelle tätig zu sein. An jenen Arbeitstagen, welche auf die Wochentage Dienstag, Mittwoch und Donnerstag entfielen, hatte die Bf jedenfalls an ihrer Dienststelle anwesend zu sein.

2. Beweiswürdigung

Das Gericht gründet seine Beweiswürdigung auf den aktenkundigen Sachverhalt, die in den Verwaltungsakten einliegenden Urkunden sowie auf die Aussagen der Verfahrensparteien in der PV und Verhandlung.

Die Bf hinterließ auf das Gericht bei ihrer Einvernahme einen glaubwürdigen Eindruck, vermochte diese die an sie gestellten Fragen widerspruchsfrei, klar und nachvollziehbar zu beantworten.

Die konkrete Würdigung der einzelnen Beweise im Zusammenhalt mit der aufgrund der Beweislage erfolgten rechtlichen Beurteilung möge aus Pkt. 3 dieses Erkenntnisses entnommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Ausgaben für den Haushalt, für Verpflegung und Wohnung von Arbeitnehmer(inne)n gehören nach den Grundregeln des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zu den Aufwendungen für die Lebenshaltung, deren steuerliche Abzugsfähigkeit versagt bleibt.

Wird eine berufliche Tätigkeit an einem neuen Ort angetreten und der bisherige Familienwohnsitz (in unüblicher Entfernung) beibehalten, gelten nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur die Aufwendungen für die zweite Haushaltsführung und für Familienheimfahrten trotz Vorliegens einer privaten Mitveranlassung, so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann.

Wird der Familienwohnsitz vom Tätigkeitsort des Steuerpflichtigen aus privaten Gründen in einen entfernten Ort wegverlegt, sind Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der doppelte Haushalt beruflich veranlasst ist.

Liegen die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung vor, kommen neben Kosten für Familienheimfahrten (vgl Begrenzung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988) auch Aufwendungen für eine zweckentsprechende Unterkunft am Arbeitsort bzw. in dessen Nahebereich als Werbungskosten in Betracht (sog. „Kosten der doppelten Haushaltsführung“). Dazu zählen etwa Miete, Betriebskosten und Einrichtungskosten bezogen auf eine am Beschäftigungsart angemietete Kleinwohnung (vgl VwGH 23.11.2011, 2010/13/0148).

Eine berufliche und damit zu Werbungskosten der betroffenen Aufwendungen führende Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei eine solche

Unzumutbarkeit die unterschiedlichsten Ursachen haben kann. Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075, mwN).

Zum Begriff des Familienwohnsitzes:

Als Familienwohnsitz ist nach einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; 24.4.1996, 96/15/0006).

Daraus ergibt sich, dass Lebensgefährten, die keinen gemeinsamen Hausstand unterhalten, der den gemeinsamen Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen bildet, keinen gemeinsamen Familienwohnsitz haben.

Der Familienwohnsitz eines Alleinstehenden bedingt einen „eigenen Hausstand“ am Heimatort (vgl. VwGH 24. 9. 2007, 2006/15/0024; 19.12.2012, 2009/13/0012). Dafür bedarf es aber keiner „fremdüblichen“ Vereinbarungen mit den Eltern über eine Gegenleistung für das Einräumen der Wohnmöglichkeit im Elternhaus. Es genügt, dass der Stpfl den Haushalt „mitbestimmt“ und somit nicht in einen „fremden“ Haushalt „eingegliedert“ ist.

Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung (dh. die Verlegung des Familienwohnsitzes zum Berufswohnsitz hin) kann im Einzelfall beispielsweise darin begründet liegen, dass besondere Umstände der Pflegebedürftigkeit von Angehörigen gegeben sind (VwGH 9. 10. 1991, 88/13/0121) oder dass der Steuerpflichtige bereits 60 Jahre alt ist und die Berufstätigkeit mit 65 Jahren einstellen wird (VwGH 26. 11. 1996, 95/14/0124). Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist auch gegeben, wenn der Verbleib am Tätigkeitsort nur vier bis fünf Jahre bis zur Ablegung der Berufsberechtigungsprüfung (bspw. Steuerberaterprüfung) dauern wird und der Berufsanwärter am Heimatort Eigentümer einer Liegenschaft ist (VwGH 3. 3.1992, 88/14/0081).

Allgemein gilt: Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen ergeben, die - objektiv betrachtet - erheblich sind. Momente, die sich auf einer bloßen persönlichen Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes gründen, reichen nicht aus (VwGH 10. 3. 2016, 2013/15/0146).

Liegen keine solche besonderen Umstände des Einzelfalles vor, so ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. etwa LStR 2002 Rz 354) bei unverheirateten Personen nach sechs Monaten und bei verheirateten bzw. in Lebensgemeinschaft lebenden Personen nach zwei Jahren die Wohnsitzverlegung als zumutbar anzusehen. Die Zubilligung einer Übergangsphase in Bezug auf eine Wohnsitzverlegung findet auch Deckung in der einschlägigen Steuerjudikatur.

Unabhängig von der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist eine auf Dauer ausgerichtete doppelte Haushaltsführung anzuerkennen, wenn der Ehegatte bzw. die Ehegattin am Familienwohnsitz bzw. in dessen Nahebereich für das Familieneinkommen steuerlich relevante Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit erzielt (VwGH 24. 4. 1996, 96/15/0006; 17. 2. 1999, 95/14/0059), oder wenn der Steuerpflichtige jederzeit erwarten muss, an einen anderen Dienstort versetzt zu werden (VwGH 31. 3. 1987, 86/14/0165).

Die doppelte Haushaltsführung ist grundsätzlich nur dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Stpfl aufweist; eine **berufliche Veranlassung liegt hingegen nicht vor, wenn der Stpfl seinen Familienwohnsitz aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, wegverlegt** (vgl. VwGH 26. 4. 2006, 2006/14/0013; 28. 3. 2000, 96/14/0177; 14.9.1993, 92/15/0054; BFG RV/2101043/2016).

Wie ausgeführt, kann sich aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen ein gewichtiger Grund für die **Beibehaltung** des Familienwohnsitzes ergeben (vgl VwGH 28. 9. 2011, 2006/13/0087); allerdings reicht der bloße Umstand, dass aufgrund des Alters der Eltern wahrscheinlich in Zukunft mit einer Pflegebedürftigkeit der Eltern zu rechnen sei, für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung nicht aus. Die teilweise Unterstützung der betagten Eltern durch die Kinder bei ihrer Haushalts- und Lebensführung, insbesondere an den Wochenenden, im Urlaub oder zu den Feiertagen entspringt der familiären Beistandspflicht und bildet allein keine ausreichende Grundlage für die Begründung einer doppelten Haushaltsführung (BFG RV/2101043/2016).

Im vorliegenden Fall hatte die Bf in den Jahren ab 2001 bis zum heutigen Tage ihren Berufswohnsitz durchgehend in *W*. Die Bf war in der Zeit zwischen 2001 und 2010 mit Herrn *D* *E* verheiratet. Während der Zeit der aufrechten Ehen hatte sie gemeinsam mit ihrem Gatten in *W* gelebt und dort einen gemeinsamen Wohnsitz unterhalten. Das erkennende Gericht sieht es als erwiesen an, dass die Bf während der Zeit der aufrechten Ehe mit Herrn *E* ihren Familienwohnsitz (wie auch ihren Berufswohnsitz) jedenfalls in *W* hatte.

Dass die Bf im Jahre 2009 oder 2010 ihren Familienwohnsitz nach *Bundesland2* verlegte, ist nach Auffassung des Gerichtes privat veranlasst. Die diesbezüglich angezogene Begründung, wonach die Verlegung dem fortschreitenden Alter und sich verschlechternden Gesundheitszustand ihrer Eltern geschuldet gewesen sei, ist jedenfalls nicht der beruflichen Sphäre zuordenbar. Triftige Gründe, die eine (Rück)Verlegung des Wohnsitzes nach *Bundesland2* und damit eine Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Berufswohnsitz aus **beruflichen Gründen** rechtfertigen würden, sind nicht erkennbar und wurden solche im Verfahren auch nicht vorgebracht.

Aus diesem Grunde vermag das Beschwerdebegehren nicht verfangen.

Doch selbst unter der fiktiven Annahme, dass das Vorliegen beruflich veranlasster Gründe eine Wegverlegung des damaligen Familienwohnsitzes in *W* erforderlich gemacht hätte, würde das Beschwerdebegehren aus folgenden Gründen nicht überzeugen.

Betrachtet man die Situation der Bf in den beiden Streitjahren, so ergibt sich folgendes Bild:

Wie die Bf zur Protokoll gab und durch Vorlage der entsprechenden Urkunden nachweisen konnte, bezog ihr im Jahre 1927 geborener Vater ab 2004 nach einer erfolgten Hüftoperation Pflegegeld der Stufe 1 (entspricht einem Pflegebedarf von zumindest 65 Monatsstunden). Erst im Jahre 2021 wurde die Pflegegeldstufe aufgrund einer weiteren Hüft- bzw. vorhergehenden Kniegelenksoperation auf die Stufe 2 bzw. ab 2022 auf die Stufe 4 angehoben. In den beiden Streitjahren erwies sich die Pflegebedürftigkeit des Vaters (gemessen am Maßstab der 7-stufigen Skala für den Pflegegeldbezug) als relativ gering, war dieser (bis auf die Zeit seines Reha-Aufenthaltes und die Zeit der Rekonvaleszenz nach einem erlittenen Unfall in 2017) selbst noch imstande seine zum damaligen Zeitpunkt bereits schwer kranke Gattin mit dem PKW aufzusuchen und ihr beizustehen. Dass die Bf, sofern sie sich in ***K*** aufhielt (was insbesondere von Freitag bis Montag der Fall war) ihren Vater in den beiden Streitjahren dabei nach besten Kräften unterstützt hatte, konnte diese glaubhaft darlegen. Offenkundig ist, dass der Vater der Bf in den beiden Streitjahren nicht jenen Grad an Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit erreicht hatte, welcher eine regelmäßige (tägliche) Betreuung durch Dritte, etwa in Form einer zumindest stundenweise engagierten Heim- oder Hauskrankenhilfe, erfordert hätte. Eine „besonders gelagerte“ Pflegebedürftigkeit im Sinne der herrschenden Rechtsprechung ist weder für 2017 noch 2018 erkennbar. Die von der Bf geleistete Unterstützung wird vom erkennenden Gericht als solche, die im Rahmen der familiären Beistandspflicht erbracht wird, qualifiziert. Es liegen keine Hinweise vor, dass die von der Bf erbrachte Unterstützung jenes zeitliche und umfängliche Ausmaß wesentlich überschritten hätte, welches üblicherweise von Kindern erbracht wird, die (hoch)betagte bzw. kranke Eltern(teile) betreuen.

Festzuhalten ist allerdings, dass diese Beurteilung für den Verfahrensausgang keine Relevanz aufweist, da bei der gegebenen Sachlage - wie ausgeführt - die Grundvoraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für einen doppelten Haushalt, nämlich die Weg- respektive Rückverlegung des am Ort der Berufsausübung (*W*) situierten (Familien)Wohnsitzes nach ***K*** aus **ausschließlich beruflichen Gründen offenkundig nicht vorliegt**.

Der zweite von der Bf ventilierter Argumentationsstrang, wonach die Aufrechthaltung eines doppelten Wohnsitzes auch darin begründet liege, dass sie als Vertragsbedienstete jederzeit versetzt hätte werden können, vermag ebenso wenig zu tragen.

Zum einen erfordert die Steuerjudikatur nicht das Vorliegen einer abstrakten Versetzbarkeit eines Arbeitnehmers, sondern vielmehr das Bestehen einer **konkret, ernsthaft und latent**

drohenden Möglichkeit einer jederzeitigen Abberufung von der Arbeitsstätte (VwGH 17.02.1999, 95/14/0059).

Im gegenständliche Fall liegen diese Kriterien nicht vor. Die Bf wechselte - im Bundesdienst verbleibend - lediglich 2007 das Ressort, zumal ihr angestammtes Tätigkeitsfeld vom *BundesdienststelleB* aufgrund einer Änderungen im *OrganisGesetz* dem Zuständigkeits- bzw. Kompetenzbereich des *BundesdienststelleA* übertragen wurde. Von einer jederzeit drohenden und latent vorhandenen Versetzbarkeit kann daher keine Rede sein. Überdies steht die Bf in einem unbefristeten Dienstverhältnis zum Bund, was gemäß den einschlägigen Regelungen des VBG mit einer erschwerten Kündbarkeit und Versetzbarkeit einhergeht.

Wenn die Bf vorbringt, dass der Dienstgeber im Jahre 2016 ihr die gewährten Telearbeitstage streichen habe wollen und mit dem Verlust ihrer leitenden Position gedroht habe, sollte sie nicht auf deren Inanspruchnahme verzichten, so mag dies aus Sicht der Bf durchaus als drohende Versetzung empfunden worden sein. Allerdings erfüllt auch ein derartiges Ereignis nicht die von der Judikatur geprägten Kriterien einer jederzeit latent drohenden Versetzbarkeit an einen anderen Tätigkeitsort, wie dies etwa im Baugewerbe vorkommt. Dort müssen Dienstnehmer - unabhängig von ihrer beruflichen Positionierung - damit rechnen, dass sie spätestens nach Fertigstellung des Bauloses zu einer anderen, womöglich hunderte Kilometer entfernt situierten Baustelle, beordert werden.

Das Argument, wonach bereits in den Jahren 2017 und 2018 absehbar gewesen sei, dass die Bf ihre aktive Berufslaufbahn aufgrund ihres Alters (Geburtsjahrgang ****Geburtsjahr****) in wenigen Jahren beenden werde, vermag bei gegebener Sachlage ebenso wenig zu überzeugen. Dieser Ansatz wäre dann zielführend, wenn eine kurz vor der Pensionierung stehende Steuerpflichtige einen neuen Arbeitsplatz einnimmt, der so weit von ihrem Familienwohnsitz entfernt ist, dass eine tägliche Rückkehr unzumutbar wäre. In einem derartigen Fall geht die Rechtsprechung davon aus, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung in Ansehung der bevorstehenden bzw. absehbaren Pensionierung nicht mehr zumutbar erscheint.

Die hier vorliegende Sachlage bietet keinen Ansatz für eine Anwendung dieser Judikaturlinie.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

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.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Mai 2023