

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den den Senatsvorsitzenden Mag. Gerhard Verderber, den Richter Mag. Andreas Wieser sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch APP Steuerberatung GmbH, Waidmannsdorfer Straße 10, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 28. November 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg) vom 15. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2013, vom 13. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2014 und vom 18. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2015, Einkommensteuer 2016 und Einkommensteuer 2017 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. September 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird bezüglich der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer 2014 und Einkommensteuer 2015 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Der Beschwerde wird bezüglich der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2016 und Einkommensteuer 2017 teilweise stattgegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. 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.

Im Zuge ihrer Einkommensteuererklärungen (Arbeitnehmerveranlagungen) der Jahre 2013 bis 2017 beantragte die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in der Folge kurz die Bf) den Zuspruch von Werbungskosten aus dem Titel der Familienheimfahrten sowie der doppelten Haushaltsführung. Für sämtliche Jahre erfolgten dem Grunde nach antragsgemäße Veranlagungen durch das Finanzamt.

Am 13.11.2019, 15.11.2019 bzw 18.11.2019 erließ das Finanzamt im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO für die Jahre 2013 bis 2017 neue Einkommensteuerbescheide, wobei es die Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung darin nicht mehr anerkannte. Begründend führte die Abgabenbehörde in sämtlichen Bescheiden aus, dass basierend auf Aussagen und Angaben des Ehemannes der Bf in den streitgegenständlichen Jahren kein gemeinsamer Familienwohnsitz der Ehegatten vorgelegen sei. Es fehle somit an der gesetzlichen Grundlage iSd § 16 EStG 1988 zur Geltendmachung von Aufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten. Dem Finanzamt sei der Umstand der bereits erfolgten Ehebeendigung erstmals im Zuge eines im August 2019 geführten Telefonats mit Ehemann ***Bf1-Ehemann*** bekannt geworden. Diese Information stelle eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs 1 BAO dar. Abschließend verwies das Finanzamt inhaltlich auf seine Ausführungen in der bereits erlassenen Begründung zur Berufungsvorentscheidung der Einkommensteuer 2018 vom 11.11.2019, in welcher dem Grunde nach die identen Werbungskosten nicht anerkannt wurden. In der Beschwerdevorentscheidung wird neben des Fehlens eines Familienwohnsitzes des Weiteren ausgeführt, dass sich der Ehemann der Bf seit dem Jahr 2012 in Pension befinde und daher auch eine Verlegung eines etwaigen Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort der Bf in den streitgegenständlichen Jahren zumutbar gewesen sei.

In der am 28.11.2019 fristgerecht eingelangten, ausschließlich gegen die neuen Sachbescheide gerichteten Beschwerde bekämpfte die Bf die Nichtanerkennung der gegenständlichen Werbungskosten. Begründend führte sie aus, dass eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes jedenfalls gegeben sei, weil sie mit ihrem Arbeitgeber nur befristete Dienstverträge für die Dauer von 5 Jahren abschließen könne. Für den Fall der Nichtverlängerung des Sondervertrages würde die Versetzung an einen anderen Standort des Arbeitgebers möglich sein. Der gemeinsame Familienwohnsitz und auch gemeinsame Hausstand mit ihrem Ehemann befinde sich in ***Wohnort1*** und bilde den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen. Familienbesuche und Familienfeiern rund ums Jahr fänden an diesem Ort statt. Die Ausgaben zur Wohnungsinstandhaltung und Anlagenpflege erfolgen mit ihrem Mann gemeinsam. Auch wies die Bf darauf hin, dass die Einrichtung der Küche und des Wohnzimmers von ihr finanziert worden sei. Zudem zahle sie die Haushaltsversicherung und die GIS-Gebühren. Aufgrund der geringen Größe der Wohnung am Arbeitsort sei eine Verlegung des Wohnsitzes an diesen Ort nicht möglich. Schließlich habe die Abgabenbehörde in den Vorzeiträumen die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten immer

anerkannt, sodass mit der nunmehrigen Aberkennung gegen Treu und Glauben verstoßen werde. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes begründe sich schließlich auch darin, dass ein gewisses Ausmaß an Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit der betagten Schwiegermutter vorliege.

Mittels Beschwerdevereinscheidungen vom 21.12.2021 (Einkommensteuer 2013) bzw 07.01.2022 (Einkommensteuern 2014-2017) wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Eine gesonderte Begründung zu diesen Entscheidungen wurde am 09.03.2022 erlassen.

Am 23.03.2022 brachte die Bf fristgerecht einen Vorlageantrag an des Bundesfinanzgericht ein.

Am 19.04.2022 stellte das Amt für Betrugsbekämpfung ein gegen die Bf geführtes Finanzstrafverfahren bezüglich des Tatvorwurfs der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 1 FinStrG aufgrund der gegenständlichen, geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung ein. Im Zuge des der Einstellung vorangegangenen Ermittlungsverfahrens wurde der Ehemann der Bf vor der genannten Behörde als Zeuge einvernommen und gab unter anderem zu Protokoll, dass er von der Bf getrennt lebe. Die Freizeit würden sie getrennt verbringen, es sei jedoch zwischen ihnen vereinbart, dass sich die Bf solange seine Mutter lebe, um den Haushalt kümmerge; wenn seine Mutter aber nicht mehr sein sollte, werde es getrennte Wege geben, so der Zeuge weiter.

Am 31.05.2022 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Senatsverhandlung bezüglich der Beschwerde der Bf zur Einkommensteuer 2018 statt, in welcher ebenfalls die Fragen der doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten erörtert wurden. Im Zuge der Verhandlung wurde der Ehemann der Bf erneut als Zeuge einvernommen.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31.05.2022 zu RV/4100118/2022 wurde die Beschwerde der Bf bezüglich der Einkommensteuer 2018 rechtskräftig als unbegründet abgewiesen. Zusammengefasst kam das Verwaltungsgericht zu der Entscheidung, dass das Vorliegen einer aufrechten Ehe im Jahr 2018 nicht klar festgestellt werden könne, der Bf eine Verlegung ihres Wohnsitzes an den Beschäftigungsort im Jahr 2018 jedoch zumutbar gewesen sei.

Die Abgabenbehörde legte die gegenständliche Beschwerde dem Verwaltungsgericht am 14.07.2022 zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 25.07.2022 teilte die Bf dem Gericht mit, dass sie, entgegen den Feststellungen des Erkenntnisses zur Einkommensteuer 2018, mit Sicherheit spätestens im Jahr 2024 wieder an den Familienwohnsitz zurückkehren werde. Die Abberufung von ihrem Posten sei konkret, ernsthaft und latent drohend. Für die Schwiegermutter bestehe Pflegebedarf, auch

wenn sei keine Pflegestufe beantragt habe. Eine umfassende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft mit Ihrem Ehemann sei gegeben.

Mit Stichtag 01.02.2024 wurde das gegenständliche Rechtsmittelverfahren in die Gerichtsabteilung 5001 übertragen.

Mit Vorhalt vom 08.04.2025 wurde der Bf mitgeteilt, dass sie, entgegen ihren Ausführungen vom 25.07.2022, nicht spätestens im Jahr 2024 an den Familienwohnsitz zurückgekehrt ist, sondern bereits im Jahr 2023 von ihrem Ehemann geschieden wurde und den Hauptwohnsitz in ***Wohnort1*** aufgegeben hat, somit nie an diesem zurückgekehrt ist. Die Bf wurde zur Stellungnahme aufgefordert.

Mittels Vorhaltsbeantwortung vom 30.04.2025 bestätigte die Bf, dass sie im Jahr 2023 von ihrem Ehemann geschieden wurde und den Hauptwohnsitz in ***Wohnort1*** in diesem Jahr aufgegeben hat. Unabhängig hiervon haben jedoch in den strittigen Veranlagungszeiträumen 2013-2017 die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung bestanden. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in den Jahren 2013 bis 2017 sei, im Unterschied zum Jahr 2018, auch deswegen unzumutbar gewesen, weil sie in diesen Jahren ihren Schwiegervater habe pflegen müssen, welcher an einer Krebserkrankung gelitten habe und im Februar 2017 an deren Folgen verstorben ist.

Mit Schreiben vom 22.09.2025 führte die Bf nochmals aus, dass sie in den Jahren 2013 bis 2017 ihren Familienwohnsitz in ***Wohnort1*** hatte und die Verlegung des Wohnsitzes in diesen Jahren insbesondere aufgrund der Pflegebedürftigkeit ihres Schwiegervaters nicht möglich gewesen sei.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgericht am 29.09.2025 wurde der (nunmehr) Ex-Ehemann der Bf erneut als Zeuge einvernommen und wurden von der Bf Nachweise für die Erkrankung ihres Schwiegervaters vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die am ***Bf1-GebDat*** in ***Bf1-GebOrt*** geborene Bf ist ***Bf1-Staat*** Staatsbürgerin und war von 1993 bis 2023 mit Herrn ***Bf1-Ehemann***, geboren am ***Bf1-Ehemann-GebDat***, verheiratet.

Vom 01.10.1999 bis zum 31.07.2023 war die Bf in ***Wohnort1*** mit dem Hauptwohnsitz gemeldet. Im Jahr 2023 verlegte sie diesen an die Adresse ***Wohnort2***. Seit dem 15.12.2003 ist die Bf zudem ***Arbeitsort1*** mit einem Nebenwohnsitz polizeilich gemeldet. Dieser Nebenwohnsitz ist aktuell weiterhin aufrecht.

In den gegenständlichen Streitjahren 2013 bis 2017 erzielte die Bf ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als ***Bf1-Anstellung*** des ***AG1***. Sie ist seit dem 01.12.1983 als ***Bf1-Anstellung*** tätig. Mit Sondervertrag vom 29.09.2003 wurde sie mit Wirksamkeit zum 01.11.2003 befristet für die Dauer von fünf Jahren zur ***Bf1-Arbeitsstelle*** des ***AG1-Ort1*** 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 am 30.08.2018 für den Zeitraum vom 01.11.2018 - 31.10.2023 verlängert. Im Jahr 2023 wurde der Vertrag schließlich nochmals verlängert. Die Bf ist auch aktuell als ***Bf1-Arbeitsstelle*** tätig und befindet sich ihr Dienstort somit seit zirka 22 Jahren ununterbrochen an diesem Ort. 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 künftige verfolgte Strategien darstellen. Einem Wettbewerb mit anderen Mitbewerbern war sie dabei hingegen nicht ausgesetzt. Die Bf arbeitete in den Jahren 2013-2017 jeweils regelmäßig montags bis freitags im ***AG1-Ort1***, an den Wochenenden hatte sie hingegen grundsätzlich dienstfrei.

Der Arbeitsort der Bf befand sich seit dem Jahr 2003 und im streitgegenständlichen Zeitraum 2013-2017 durchgehend in ***Arbeitsort1*** und arbeitet die Bf auch bis heute an diesem Ort. In den streitgegenständlichen Jahren 2013 bis 2017 wohnte die Bf unter der Woche in ihrer Wohnung in ***Arbeitsort1***. Die Wochenenden und einen Teil ihrer Urlaubstage verbrachte sie an ihrem Hauptwohnsitz in ***Wohnort1***. Die Bf fuhr in den Jahren 2013 bis 2017 regelmäßig am Freitag von Ihrem Arbeitsort in ***Arbeitsort1*** nach ***Wohnort1***. Am Sonntag trat sie die Rückreise zu ihrem Arbeitsort an. Die Wegstrecke zwischen ***Wohnort1*** und ***Arbeitsort1*** beträgt zirka 103 Kilometer, die Fahrtzeit in etwa 1 Stunde und 20 Minuten.

Beim Wohnsitz in ***Arbeitsort1*** 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 einer Gemeinnützigen Bau-, Wohnungs- und Siedlungsgenossenschaft entgeltlich in Bestand genommen wurde. Für das Jahr 2016 erwachsen der Bf für diese Wohnung Kosten in Höhe von Euro 4.080,06, für das Jahr 2017 Kosten in Höhe von Euro 4.062,54.

Die Liegenschaft in ***Wohnort1*** stand bis zum Jahr 2017 im Eigentum der Schwiegereltern der Bf, Herrn ***Bf1-Schwiegereltern***. Herr ***Bf1-Schwiegervater*** ist im Februar 2017 verstorben. Seit diesem Jahr ist Frau ***Bf1-Schwiegermutter*** Alleineigentümerin der Liegenschaft. Auf dem Grundstück befindet sich ein Wohngebäude.

Während die Schwiegereltern bzw ab dem Jahr 2017 die Schwiegermutter ***Bf1-Schwiegermutter*** das 1. Obergeschoss des Hauses bewohnten, lebt Herr ***Bf1-

Ehemann*** im Untergeschoss des Gebäudes. In den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen 2013 bis 2017 bewohnte auch die Bf an Wochenenden und Urlaubstagen die Wohneinheit im Untergeschoss, wobei sie die Küche, das Bad und das Wohnzimmer gemeinsam mit ihrem Ehemann benutzte, während das Schlafzimmer nur von Herrn ***Bf1-Ehemann*** genutzt wurde. Die Bf nächtigte im Wohnzimmer. Die Bf konnte die Räumlichkeiten jederzeit betreten und diese mit Ausnahme des Schlafzimmers uneingeschränkt benutzen. Bei den Wohneinheiten im 1. Obergeschoss und im Untergeschoss handelt es sich um getrennte, abgeschlossene Bereiche. Die Bf beteiligte sich in den Jahren 2013 bis 2017 an den Kosten für das Haus, in dem sie etwa die Haushaltsversicherung und die GIS-Gebühren bezahlte.

Auf dem Weg von ihrem Arbeitsort in ***Arbeitsort1*** nach ***Wohnort1*** kaufte die Bf regelmäßig Lebensmittel, die sie, ihre ehemaligen Schwiegereltern bzw die ehemalige Schwiegermutter und ihr Ehemann für das Wochenende benötigten, ein. Jene Besorgungen, die unter der Woche anfielen, wurden von der Schwiegermutter bzw dem Ehemann der Bf bewerkstelligt. An Wochenenden kochte die Bf sowohl für ihren Mann als auch ihre Schwiegereltern und führte Reinigungsarbeiten im gesamten Haus durch. Besondere Anlässe wie Weihnachten oder Geburtstage wurden in ***Wohnort1*** gemeinsam gefeiert. Auch Besuche des erwachsenen Sohnes der Bf und seiner Familie fanden an diesem Ort statt.

Die Beziehung der Bf zu ihrem Ehemann war in den streitgegenständlichen Jahren bereits durch Differenzen geprägt, jedoch waren die Eheleute aufrecht verheiratet und bestand noch eine Lebens-, Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaft zwischen den Partnern. Die Bf hatte ihre engsten persönlichen Beziehungen in den Jahren 2013 bis 2017 in ***Wohnort1***.

Die Bf ist die leibliche Mutter des am ***Bf1-GebSohn*** geborenen ***Bf1-Sohn***, der mit seiner Ehefrau und den beiden gemeinsamen Kindern in einem Eigenheim in ***Ort1*** lebt. ***Bf1-Ehemann*** ist nicht dessen leiblicher Vater.

Der Ex-Ehemann der Bf ***Bf1-Ehemann*** bezieht seit 01.08.2012 eine Invaliditätspension und geht seit diesem Zeitpunkt keiner Erwerbstätigkeit mehr nach. Bis zum 31.07.2015 war diese befristet, seit diesem Datum wurde der Invaliditätspension unbefristet zuerkannt. Auch vor seiner Pensionierung im Jahr 2012 ging ***Bf1-Ehemann*** keiner Beschäftigung im Umkreis des Wohnortes nach, sondern arbeitete überwiegend im Ausland.

Bei der Schwiegermutter der Bf, Frau ***Bf1-Schwiegermutter***, bestand in den Jahren 2013 bis 2017 keine Pflegebedürftigkeit. Sie hat in diesem Zeitraum keine Pflegegeldleistungen erhalten und bewältigte ihren Alltag eigenständig. So konnte sie unter anderem selbst kochen, einkaufen und sich an- und auskleiden. Ebenso sorgte sie bis zum Jahr 2017 für ihren erkrankten Ehemann, wobei sie hierbei unter der Woche teilweise von einer Nachbarin und an Wochenenden von der Bf unterstützt wurde. Die Bf half ihrer Schwiegermutter an Wochenenden insbesondere bei Haushaltsaufgaben wie Reinigungs- oder Kochtätigkeiten.

Beim Schwiegervater der Bf, Herrn ***Bf1-Schwiegervater***, wurde im Jahr 2010 eine Krebserkrankung diagnostiziert (Harnleiterkrebs). Der Tumor wurde im Jahr 2010 entfernt. Im Jahr 2012 wurde eine Metastasierung in der Blase festgestellt, wobei auch dieser Tumor entfernt werden konnte. Bis zum Jahr 2016 benötigte Herr ***Bf1-Schwiegervater*** teilweise Unterstützung im Alltag, welche ihm insbesondere von seiner Ehefrau unter Mithilfe einer Nachbarin sowie an Wochenenden mit Unterstützung der Bf zu Teil wurde. Er bezog kein Pflegegeld. Ab Juni 2016 verschlechterte sich der Gesundheitszustand des Herrn ***Bf1-Schwiegervater*** aufgrund der Fortschreitung der Krebserkrankung und der Bildung von Metastasen massiv, sodass er ab diesem Zeitpunkt an starken Schmerzen sowie Gangstörungen litt und sich Schmerz- und Strahlentherapien unterziehen musste. Herr ***Bf1-Schwiegervater*** starb im Februar 2017. In den Monaten Juni 2016 bis zu seinem Tod war er aufgrund seiner fortgeschrittenen Krebserkrankung stark pflegebedürftig. In diesen Monaten war die Bf in die Pflege ihres Schwiegervaters erheblich eingebunden und übernahm sie an Wochenenden und Urlaubstagen, insbesondere aufgrund ihrer pflegfachlichen Ausbildung, die erforderliche Betreuung des Schwiegervaters und führte auch die Sterbebegleitung durch.

Im Jahr 2023 wurde die Ehe zwischen der Bf und Herrn ***Bf1-Ehemann*** geschieden. Im selben Jahr gab die Bf ihren Hauptwohnsitz in ***Wohnort1*** auf und verlegte diesen an die Adresse ***Wohnort2***.

2. Beweiswürdigung

Im Sinne des § 167 Abs 2 BAO hat das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Das Beweisverfahren wird vor allem vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, 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 (ua Ritz, BAO⁶, Tz 2 zu § 166, Tz 6 und 8 zu § 167 mwN).

Die Feststellungen zur Person bzw zum Personenstand der Bf sowie deren Meldedaten gehen aus dem Zentralen Melderegister des Bundesministeriums für Inneres (ZMR), der vorliegenden Heiratsurkunde des Standesamtes der Gemeinde ***Wohnort1*** Nr 8/1993 vom 17.07.1993 sowie dem elektronischen Veranlagungsakt hervor und wurden diese Daten auch im Zuge der mündlichen Verhandlung von der Bf bestätigt. Die Feststellungen zur Scheidung und

Wohnsitzverlegung der Bf im Jahr 2023 können ebenso anhand des zentralen Melderegisters nachvollzogen werden.

Was das Dienstverhältnis der Bf zum ***AG1*** betrifft, so fußen die Feststellungen auf dem im Akt befindlichen Dienstvertrag vom 21.12.1983 bzw 19.01.1984 sowie den vorliegenden Sonderverträgen datierend mit 29.09.2003, 30.05.2008, 24.10.2013 und 30.08.2018. Dass die Position der ***Bf1-Arbeitsstelle*** vor den jeweiligen Vertragsverlängerungen nicht öffentlich ausgeschrieben wurde (bzw keine gesonderte Bewerbung notwendig war), führte die Bf bereits im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 31.05.2022 aus und bestätigte sie die Korrektheit dieser Aussagen auch in der Verhandlung am 29.09.2025. Ebenso gab die Bf in der Verhandlung am 29.09.2025 bekannt, dass ihr Sonderdienstvertrag im Jahr 2023 nochmals verlängert wurde.

Dass die Bf in den streitgegenständlichen Jahren wochentags in ***Arbeitsort1*** wohnte und die Wochenenden und Teile ihrer Urlaubstage in ***Wohnort1*** verbrachte, wurde von der Bf bekanntgegeben. Des Weiteren legte die Bf Abbuchungsbestätigungen ihres Bankkontos vor, aus welchen ersichtlich ist, dass sie jeweils an Freitagen im Umkreis von ***Wohnort1*** Lebensmitteleinkäufe tätigte. Der Zeuge ***Bf1-Ehemann*** bestätigte zudem die Anwesenheit der Bf in ***Wohnort1*** an Wochenenden mehrmals in seinen Einvernahmen vor dem Amt für Betrugsbekämpfung und dem Bundesfinanzgericht. Die Wegstrecke und Fahrtzeit zwischen ***Wohnort1*** und ***Arbeitsort1*** wurde Seitens des Gerichts anhand eines Routenplaners (Google-Maps) festgestellt.

Die Ausführungen zur Wohnung in ***Arbeitsort1*** basieren auf dem im Akt befindlichen Nutzungsvertrag vom 14./23.10.2003. Der Kostenaufwand für die Wohnung in den Jahren 2016 und 2017 wurde von der Bf bekannt gegeben und wird dieser vom Gericht anhand des vorliegenden Mietvertrags und der Betriebskostennachweise für das Folgejahr als glaubwürdig beurteilt.

Die Eigentumsverhältnisse der Liegenschaft in ***Wohnort1*** wurden vom Gericht durch eine Einsicht in das offene Grundbuch festgestellt.

Dass die Schwiegereltern der Bf einen abgeschlossenen Wohnbereich im 1. Obergeschoss des Wohnhauses benützten, legte die Bf bereits im Zuge der mündlichen Verhandlung am 31.05.2022 dar und bestätigte sie in der mündlichen Verhandlung des gegenständlichen Verfahrens die Idente Sachverhaltslage für die Zeiträume 2013-2017; gleiches gilt für die Feststellungen zur Lebens- und Wohnsituation in ***Wohnort1*** in den Jahren 2013 bis 2017. Diese Angaben der Bf wurden durch ihren Ex-Mann im Zuge der mehrfachen Zeugeneinvernahmen unter Wahrheitspflicht bestätigt, so auch in der mündlichen Verhandlung vom 29.09.2025. Die Tragung von Teilen der Betriebskosten (Versicherung und GIS-Gebühren) des Hauses wurde von der Bf durch Vorlage von Überweisungsbestätigungen nachgewiesen.

Dass die Bf - wie festgestellt - Mutter eines erwachsenen Sohnes ist, welcher mit seiner Familie im Nahbereich zu ***Wohnort1*** lebt und nicht der leibliche Sohn des Ex-Mannes ***Bf1-Ehemann*** ist, hat sie bereits in der Senatsverhandlung zur Einkommensteuer 2018 am 31.05.2022 dargelegt.

Strittig war, ob sich die Bf in den Jahren 2013-2017 noch in einer aufrechten, tatsächlich gelebten Ehe, im Sinne einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft befand. Primär ist festzuhalten, dass die Bf seit dem Jahr 1993 und bis zum Jahr 2023, so auch in den Beschwerdezeiträumen, verheiratet war. Die Ehe bestand somit über einen Zeitraum von 30 Jahren. Zur Frage, ob die Ehe in den beschwerdegegenständlichen Jahren auch tatsächlich gelebt wurde, ist wie folgt auszuführen: Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung gehört zu einer Ehe im allgemeinen eine Geschlechtsgemeinschaft, Wohnungsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft. Es muss jedoch nicht immer zugleich Geschlechtsgemeinschaft, Wohnungsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft als Merkmal der Lebensgemeinschaft gegeben sein, weil jedes dieser Elemente weniger ausgeprägt sein oder auch ganz fehlen kann. Es kommt hierbei immer auf die Umstände des Einzelfalles an (vgl. ua VwGH 30.06.1994, 92/15/0212; 23.10.1997, 96/15/0176; 21.10.2003, 99/14/0224; 16.12.2003, 2000/15/0101; OGH 20.2.2024, 2 Ob 242/23m). Wie von der Bf dem Grunde nach übereinstimmend mit der Aussage ihres Ex-Mannes glaubwürdig angegeben wurde, lebten die Eheleute in den Jahren 2013 bis 2017 an Wochenenden gemeinsam in ***Wohnort1*** und teilten sich mit Ausnahme des Schlafzimmers sämtliche Wohnräumlichkeiten. Die Bf beteiligte sich an den Betriebskosten des Hauses und kaufte Lebensmittel für die Wochenenden ein. Sie putzte das Haus, kochte für ihren Ehemann und aß die Mahlzeiten auch gemeinsam mit diesem an einen Tisch. Auch wenn sie keine gemeinsamen Freizeitaktivitäten durchführten, so feierten sie dennoch gemeinsam Feste wie Weihnachten und Geburtstage und empfingen gemeinsam in ihrem Haus Gäste, wie die Familie des Sohnes der Bf, sodass sie sehr wohl ihre Freizeit und ihr Leben teilweise miteinander verbrachten. Der Ex-Mann führte zwar mehrfach aus, dass man bereits getrennt gewesen sei, gab andererseits jedoch wiederum an, dass seine Ex-Frau in ***Wohnort1*** jederzeit willkommen gewesen sei und sie sich dort je nach Belieben aufhalten konnte. Zudem kümmerte sich die Bf im Sinne einer familiären Beistandspflicht um die im selben Haus lebenden Eltern ihres Mannes und pflegte ihren Schwiegervater vor dessen Tod. Miteinbezogen werden muss ebenfalls, dass der Ex-Mann vor seiner Pensionierung überwiegend im Ausland gearbeitet hat, sodass eine größere Eigenständigkeit der Eheleute aufgrund von räumlichen Trennungen bereits von Anbeginn der Ehe bestanden hat. Bei Würdigung des Gesamtbildes der oben beschriebenen Verhältnisse kommt der erkennende Senat im Sinne der freien Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die Ehe der Bf in den Jahren 2013 bis 2017 zwar nicht mehr idealtypisch und auch bereits von erheblichen Differenzen geprägt war, neben der aufrechten, rechtlichen Ehe jedoch auch noch eine Wirtschafts-, Wohn- und Lebensgemeinschaft bestanden hat, sodass in diesen Jahren von einer aufrechten Ehe auszugehen ist.

Hinsichtlich der engsten persönlichen Beziehungen der Bf ist auszuführen, dass nach Judikatur des VwGH die stärkste persönliche Beziehung eines Menschen im Regelfall zu dem Ort besteht, an dem er regelmäßig mit seiner Familie lebt, dass also der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie zu finden sein wird. Diese Annahme setzt allerdings im Regelfall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie als weiteren Umstand das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus (vgl. ua VwGH 30.05.1985, 83/16/0177 mWn; 19.02.1987, 86/16/0198; 27.10.1988, 88/16/0068; 15.3.1989, 88/16/0229). Wie bereits oben ausführlich erläutern, lebte die Bf nach Ansicht des Gerichts in den streitgegenständlichen Jahren noch in einer aufrechten Ehe in ***Wohnort1***. Zudem lebten im Haus ihre Schwiegereltern, mit welchen die Bf ein äußerst gutes Verhältnis pflegte. Auch der Sohn der Bf wohnt mit seiner Familie im Nahebereich zu ***Wohnort1***. Familienbesuche fanden in ***Wohnort1*** statt. Die Bf feierte an diesem Ort auch Feiertage wie Weihnachten oder Geburtstage. Schließlich verbrachte die Bf ihre Wochenenden und Teile ihrer Urlaubstage, somit den Großteil ihrer vorhandenen Freizeit, in ***Wohnort1***. Indizien, wonach eine starke Bindung der Bf an einem anderen bzw. ihrem Arbeitsort bestand, sind dem Akt nicht zu entnehmen. Unter Gesamtwürdigung dieser Umstände kommt das Gericht zu dem Schluss, dass die stärksten persönlichen Beziehungen der Bf in den streitgegenständlichen Jahren in ***Wohnort1*** gelegen waren.

Der Bezug von Invaliditätspension des Ex-Mannes der Bf seit dem Jahr 2012 geht aus dem Schreiben der PVA vom 15.12.2021 hervor und wurde von Herrn ***Bf1-Ehemann*** in der mündlichen Verhandlung am 29.09.2025 bestätigt. Des Weiteren führte er auch aus, dass er auch in den Jahren vor 2012 nicht im Nahebereich zu seinem Wohnort gearbeitet hat.

Die Feststellungen zum Gesundheitszustand der Schwiegermutter ***Bf1-Schwiegermutter*** basieren auf den Aussagen des Zeugen ***Bf1-Ehemann***, welche auch von der Bf dem Grunde nach bestätigt wurden. Ebenso wurden vom Zeugen und der Bf übereinstimmend angegeben, dass die Schwiegermutter ihren Ehemann in den Jahren 2010 bis zu seinem Tod unter Mithilfe einer Nachbarin und an Wochenenden unter Mithilfe der Bf betreut hat.

Zur Erkrankung und Pflegebedürftigkeit des Schwiegervaters ***Bf1-Schwiegervater*** ist auszuführen, dass dessen ab 2010 bestehende Krebserkrankung und deren Verlauf anhand der vorgelegten ärztlichen Unterlagen für das Gericht dem Grunde nach nachvollzogen werden können. Dass hierdurch jedoch bereits ab dem Jahr 2010 bzw. in den Jahren 2013 bis 2015 eine Pflegebedürftigkeit bestand, ist den vorgelegten Dokumenten nicht zu entnehmen bzw. wurde dies nicht nachgewiesen. Das Gericht bestreitet nicht, dass eine an Krebs erkrankte Person Unterstützung in Alltag benötigt, jedoch wurde diese bei Herrn ***Bf1-Schwiegervater*** bis zum Jahr 2016 überwiegend durch seine Ehefrau im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erfüllt und bestehen keine Nachweise für eine besondere Pflegebedürftigkeit in diesem Zeitraum. ***Bf1-Ehemann*** gab als Zeuge zu Protokoll, dass es seinem Vater in den letzten

Monaten vor seinem Tod sehr schlecht gegangen sei und in dieser Phase auch die Bf den Vater gepflegt habe, davor sei hinsichtlich der Pflege jedoch „nicht viel zu machen gewesen“. Diese Aussage deckt sich grundsätzlich auch mit den Angaben der Bf selbst, die in ihrem Schreiben vom 02.05.2025 ausführte, dass bei ihrem Schwiegervater ab Juni 2016 starke Schmerzen und Gangstörungen auftraten, sodass in weiterer Folge Schmerz- und Strahlentherapien erforderlich wurden und sich der Gesundheitszustand des Schwiegervaters zunehmend verschlechterte. Schließlich stellt auch der mangelnde Bezug von Pflegegeld für das Gericht ein Indiz dafür dar, dass bei Herrn ***Bf1-Schwiegervater*** nicht über Jahre eine besondere Pflegebedürftigkeit bestanden hat. Dass bei Herrn ***Bf1-Schwiegervater*** jedoch ab Juni 2016 eine starke bzw besondere Pflegebedürftigkeit vorlag, ergibt sich aus den bereits oben ausgeführten, glaubhaften Aussagen des Zeugen ***Bf1-Ehemann*** und den Angaben der Bf selbst, wonach in letzten Monaten vor seinem Tod bzw ab Juni 2016 eine erhebliche Verschlechterung des Gesundheitszustandes eintrat, welche zu einer starken Pflegebedürftigkeit führte. Nach Ansicht des erkennenden Senats entspricht es zudem der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei einer an Krebs leidenden Person in den letzten Monaten vor ihrem Tod eine besondere Pflegebedürftigkeit besteht, welche über eine Unterstützung im Sinne der ehelichen und familiären Beistandspflicht hinausgeht. In diesem Sinne ist es für das Gericht auch glaubwürdig, dass die Bf in diesen Monaten mit ihren pflegfachlichen Kenntnissen sowohl an Wochenenden als auch an Urlaubstagen einen großen Teil dieser Pflege übernahm, den Sterbeprozess begleitete und hierbei, auch mangels Anstellung einer anderen, ausgebildeten Pflegekraft, unerlässlich war.

Abschließend ist hinsichtlich des vom Amt für Betrugsbekämpfung geführten und im Jahr 2022 eingestellten Finanzstrafverfahrens anzumerken, dass eine Bindungswirkung an Feststellungen eines Strafverfahrens im Abgabenverfahren nach der ständigen Rechtsprechung nur bei rechtskräftigen verurteilenden Strafurteilen oder Straferkenntnissen, nicht jedoch bei Freisprüchen oder Verfahrenseinstellungen angenommen werden kann (vgl ua VwGH 17.12.1992, 91/16/0132; 25.03.1999, 97/15/0059; 31.08.2000, 99/16/0273; 22. 04. 1998, 95/13/0191; 30.01.2001, 95/14/0043). Im gegenständlichen Fall bestand daher für das Bundesfinanzgericht keine Bindungswirkung an den getroffenen Feststellungen im Finanzstrafverfahren und war das Gericht daher zu eigenen Tatsachenfeststellungen verpflichtet.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung 2013-2015, teilweise Stattgabe 2016,2017)

Die Einkünfte der Bf aus ihrer Tätigkeit als ***Bf1-Anstellung*** des ***AG1*** in den Jahren 2013 bis 2017 stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 dar.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden der Gruppe der außerbetrieblichen Einkünfte zugeordnet. Die steuerpflichtigen Einkünfte ergeben sich folglich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs 4 Z 2 EStG 1988).

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung liegen Werbungskosten vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit der außerbetrieblichen Einkunftsart vorliegt (vgl ua VwGH 31.01.2001, 99/13/0249; VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031). Bei der Veranlassung handelt es sich um einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Tätigkeit, mit welcher die Einkünfte generiert werden.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (ua VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102). Der Steuerpflichtige muss allerdings die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (vgl VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Im gegenständlichen Fall macht die Bf Werbungskosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung geltend.

Gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften unter anderem die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Kosten der doppelten Haushaltsführung und Kosten für in diesem Rahmen anfallende Familienheimfahrten sind jedoch unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten anzuerkennen.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnsort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Wenn dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen, 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 1988.

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten daher nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Abgabepflichtigen 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 *Ebner* in *Jakom EStG*¹⁶, Rz 56 zu doppelter Haushaltsführung; *Schubert* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 16 [Stand 1.7.2016, rdb.at], Tz 27). Daher teilen die

beantragten Kosten für Familienheimfahrten das Schicksal der Kosten für doppelte Haushaltsführung.

Eine Definition des Familienwohnsitzes wird in § 4 der Pendlerverordnung (Pendler-VO) normiert. Demnach liegt dieser dort, wo der Steuerpflichtige seine engsten persönlichen Beziehungen (Familie, Freundeskreis, etc) und einen eigenen Hausstand hat. Nach § 4 Abs 2 der Pendler-VO liegt kein eigener Hausstand vor, wenn ein Steuerpflichtiger Räumlichkeit innerhalb des Wohnungsverbandes eines anderen, der weder (Ehe)Partner iSd § 106 EStG 1988 noch Lebensgefährte ist, mitbewohnt.

Voraussetzungen für das Vorliegen eines Familienwohnsitzes sind daher grundsätzlich, dass der Abgabepflichtige an diesem Ort seine engsten persönlichen Beziehungen und einen eigenen Hausstand hat.

Wie bereits oben ausführlich dargestellt, geht der erkennende Senat im Zuge der freien Beweiswürdigung davon aus, dass sich die Bf in den streitgegenständlichen Jahren 2013 bis 2017 noch in einer aufrechten, gelebten Ehe befand und mit ihrem Ehemann an den arbeitsfreien Wochenenden und an Urlaubstagen im Untergeschoss des Hauses in ***Wohnort1*** wohnte und die Wohnräumlichkeiten zur Befriedigung ihres Wohnbedürfnisses dienten. Ebenso wurde festgestellt, dass die Bf ihre engsten persönlichen Beziehungen an diesem Ort hat. Der Familienwohnsitz der Bf lag somit in den Jahren 2013 bis 2017 in ***Wohnort1***.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang zudem, dass nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Qualität eines Familienwohnsitzes sogar das Fehlen eines "eigenen Hausstands" im Heimatort im Einzelfall kein absolutes Hindernis für die Berücksichtigung der Aufwendungen einer doppelten Haushaltsführung darstellen muss. Maßgeblich ist nach Ansicht des Höchstgerichts vielmehr der Gesichtspunkt der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung (vgl VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012; 29.11.2006, 2002/13/0162).

Der VwGH hat wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen aus privaten Gründen außerhalb der üblichen Entfernung vom Arbeitsplatz, dann können die Aufwendungen für die Wohnung am Arbeitsplatz steuerlich nicht berücksichtigt werden (vgl ua VwGH 26.4.1989, 86/14/0030; VwGH 19.9.1989, 89/14/0100).

Der Grund, warum Aufwendungen eventuell dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen dann als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, wenn dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit

nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich unter anderem aus Umständen der privaten Lebensführung, oder aber auch aus Besonderheiten des Arbeitsverhältnisses selbst ergeben (vgl ua VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296).

Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben (vgl VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037; 22.11.2018, Ra 2018/15/0075). Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (zB VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als die vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (vgl VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154).

Die Unzumutbarkeit ist nach höchstgerichtlicher Judikatur (vgl VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079; 20.09.2007, 2006/14/0038) gesondert aus Sicht des jeweiligen Streitjahres bzw Veranlagungsjahres zu beurteilen. Die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in einem Streitjahr hängt nämlich nicht davon ab, ob in einem Vorjahr die - tatsächlich nicht erfolgte - Verlegung des Wohnsitzes zumutbar gewesen ist. Wenn dem Abgabepflichtigen im Streitzeitraum die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes nicht zumutbar ist, macht es keinen Unterschied, ob die Unzumutbarkeit bereits früher vorgelegen ist oder nicht (vgl VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079). Demgemäß ist die Unzumutbarkeit im gegenständlichen Fall jeweils gesondert aus Sicht der Jahre 2013 bis 2017 zu beurteilen. Es ist daher an dieser Stelle auch anzumerken, dass es für das hier strittigen Jahre unerheblich ist, aus welchen Gründen die Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung in 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 22.04.1991, 90/15/0007; 27.05.1999, 97/15/0142).

Die Bf begründete die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in den Jahren 2013 bis 2017 im Wesentlichen mit einer jeweils 5-jährigen Befristung ihres Sonderdienstvertrages und der Möglichkeit einer Nichtverlängerung dieses Vertrages, einer Pflegebedürftigkeit ihrer Schwiegereltern am Wohnsitz, sowie der zu geringen Größe der Wohnung am Beschäftigungsort und Familienbesuchen im Haus in ***Wohnort1***.

Zu Besonderheiten des Arbeitsverhältnisses ist auszuführen, dass eine Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort dann unzumutbar ist, wenn bei einem Abgabepflichtigen die Arbeitsstätten ständig wechseln. 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). Die Möglichkeit von künftigen beruflichen Veränderung vermag jedoch keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsort zu begründen (vgl VwGH 30.11.1993, 90/14/0212; 27.01.2000, 96/15/0205). Ebenso ist von einer Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung auszugehen, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf einen gewissen Zeitraum (maximal 4 bis 5 Jahre) befristet ist, der Verbleib am Tätigkeitsort nur von kurzer Dauer sein wird und nach den Umständen des Einzelfalles nach dieser begrenzten Zeit von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (vgl VwGH 03.03.1992, 88/14/0081; 26.11.1996, 95/14/0124; 24.11.2011, 2008/15/0296).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf ihre Arbeitsstätte nicht ständig gewechselt und war ab dem Jahr 2003 dauerhaft, somit auch in den gegenständlichen Beschwerdejahre bereits mehr als 10 Jahre, an derselben Arbeitsstätte in ***Arbeitsort1*** tätig. Zwar wurden für ihre Bestellung als ***Bf1-Arbeitsstelle*** Sonderverträge für die Dauer von jeweils 5 Jahren abgeschlossen, dies vermag jedoch aus Sicht des Gerichtes eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes nicht zu begründen. Nicht nur, dass die Bf seit dem Jahr 2003 dauerhaft dieselbe Position als ***Bf1-Arbeitsstelle*** innehat, ist die Befristung ausschließlich § 29 Abs 2 ***Bundesland*** Landeskrankenanstalten-Betriebsgesetz (kurz ***Bundesland-Gesetz***) geschuldet. Demnach hat der Vorstand der ***GS-AG1*** die Mitglieder der Krankenanstaltenleitung - worunter auch die ***Bf1-Arbeitsstelle*** fällt - auf höchstens 5 Jahre zu bestellen. Es ist jedoch auch die Zulässigkeit einer wiederholten Bestellung vorgesehen, wobei der Vorstand hierbei nach Anhörung des Aufsichtsrates von einer vorherigen öffentlichen Ausschreibung der Funktion absehen kann. Das ist gegenständlich - wie das Beweisverfahren ergeben hat - passiert. Eine Abberufung drohte sohin weder konkret noch ernsthaft noch latent. Die Wiederbestellung der Bf wurde bereits im Jahr 2008 und erneut im Jahr 2013 ohne Ausschreibung und im Übrigen auch in den Jahren 2018 und 2023 zwei weitere

Male durchgeführt. Insbesondere aufgrund der Möglichkeit und auch der (bereits vor den Beschwerdezeiträumen) tatsächlich durchgeführten Wiederbestellungen kommt das Gericht zu dem Schluss, dass auch nicht bereits von vornherein mit Gewissheit anzunehmen war, dass die Beschäftigung der Bf in ***Arbeitsort1*** lediglich für einen befristeten Zeitraum von maximal 5 Jahren andauern wird. Ebenso war aus Sicht des Beschwerdezeiträume nicht mit Gewissheit davon auszugehen, dass die Bf nach Ablauf der Vertragsverlängerung im Jahr 2013 tatsächlich im Jahr 2018 an ihren Wohnsitz in ***Wohnort1*** zurückkehrt, wurde ihr Vertrag doch bereits davor zwei Mal ohne Ausschreibung verlängert und wurden von der Bf keine konkreten Gründe dargetan, weshalb von einer sicheren Nichtverlängerung ihres Vertrages im Jahr 2018 auszugehen war. Zudem hätte die Bf, selbst wenn eine weitere Bestellung im Jahr 2018 unterblieben wäre, was nicht der Fall ist - eine andere Tätigkeit an einem ***GS-AG1*** - Standort aufnehmen müssen, welcher eventuell weiterhin nicht im Nahebereich von ***Wohnort1*** gelegen gewesen wäre. Für das erkennende Gericht war sohin nach den soeben dargelegten Umständen des Einzelfalls aus Sicht der Beschwerdejahre nicht von einer Rückkehr der Bf an ihren Hauptwohnsitz nach Beendigung des laufenden Sonderdienstvertrages auszugehen. Abschließend ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die Bf auch tatsächlich im Jahr 2018 nach Ablauf des in den Beschwerdejahren aufrechten 5-jährigen Sondervertrages nicht an ihren Wohnsitz zurückgekehrt ist, sondern der Vertrag für weitere 5 Jahre verlängert wurde und ihre Beschäftigung in ***Arbeitsort1*** nicht endete. Im Jahr 2023 gab die Bf ihren Hauptwohnsitz in ***Wohnort1*** schließlich auf und verlegte diesen. Sie ist somit tatsächlich auch niemals an diesen zurückgekehrt.

Zusammengefasst kommt der erkennende Senat somit zudem Ergebnis, dass die behaupteten Besonderheiten des Arbeitsverhältnisses der Bf (die jeweils 5-jährigen Befristungen der Sonderverträge und die eventuelle Möglichkeit einer Nichtverlängerung) eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort in den Jahren 2013 bis 2017 nicht zu begründen vermag.

Wenn die Bf darüber hinaus vermeint, dass die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung auch daraus resultiere, dass Besuche bzw Familienfeiern uä aufgrund der geringen Wohnungsgröße nicht in ***Arbeitsort1*** erfolgen konnten, so stellen diese Argumente keine Umstände von erheblichem, objektivem Gewicht, sondern vielmehr Momente bloß persönlicher Vorlieben dar.

Anzumerken ist, auch wenn dieses Argument von der Bf in ihrer Beschwerde nicht ausdrücklich angeführt wurde, dass der Ehemann der Bf bereits seit dem Jahr 2012 in Pension war und selbst davor nicht im Nahbereich von ***Wohnort1*** gearbeitet hat, sodass auch das Argument einer eventuellen Erwerbstätigkeit des Ehepartners am Familienwohnsitz nicht einschlägig ist; die Mitübersiedlung wäre dem Ehemann in den Beschwerdejahren sohin jedenfalls zumutbar gewesen. Dies auch rücksichtlich des Umstandes, dass die Liegenschaft in

Wohnort1 gar nicht in dessen Eigentum stand (und laut Grundbuch auch bis heute nicht steht).

Bezüglich des vorgebrachten Arguments der Pflegebedürftigkeit der Schwiegereltern ist auszuführen, dass eine besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit naher Angehöriger, deren Mitübersiedlung unzumutbar ist, nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich ein für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes sprechender Grund sein kann (vgl ua VwGH 09.10.1991, 88/13/0121; 27.05.2003, 2001/14/0121).

Im gegenständlichen Fall wurde von Bf in ihrer Beschwerde angeführt, dass in den Beschwerdejahren ein „gewisses Ausmaß an Pflege- und Betreuungsbedürftigkeit der betagten Schwiegermutter“ vorgelegen habe. Im Zuge des durchgeführten Beweisverfahrens konnte die Bf jedoch keine Argumente für eine besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit der Schwiegermutter darlegen. Diese bezog kein Pflegegeld. Es wurde von der Bf selbst in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass die Schwiegermutter in den Beschwerdezeiträumen grundsätzlich sämtliche Geschäfte des täglichen Lebens wie Einkäufe, Kochen oder das An- und Auskleiden, eigenständig erledigte und sich selbst versorgen konnte und stellen auch die vom Zeugen ***Bf1-Ehemann*** getroffenen und von der Bf nicht widersprochenen Angaben, wonach seine Mutter in den streitgegenständlichen Jahren seinen erkrankten Vater betreute, ein klares Indiz gegen eine erhebliche Pflegebedürftigkeit dar. Nach Ansicht des erkennenden Senates wurde somit eine Pflegebedürftigkeit von objektiv erheblichem Gewicht im Sinne der oben zitierten Judikatur hinsichtlich der Schwiegermutter ***Bf1-Schwiegermutter*** nicht nachgewiesen. Das Gericht geht sehr wohl davon aus, dass die Bf ihre Schwiegermutter in den Jahren 2013 bis 2017 im Alltag teilweise unterstützt hat, jedoch ist hierbei von einer allgemein üblichen Unterstützung von betagten Familienangehörigen auszugehen, welche keine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu begründen vermag.

Hinsichtlich der vorgebrachten Pflegebedürftigkeit des Schwiegervaters ***Bf1-Schwiegervater*** stellte der erkennende Senat, wie bereits oben im Zuge des Sachverhalts und der Beweiswürdigung näher ausgeführt und begründet, fest, dass auch bei diesem in den Jahren 2013 bis 2015 keine Pflegebedürftigkeit von objektiv erheblichem Gewicht vorlag. Zwar benötigte er aufgrund seiner Erkrankung bereits vereinzelt Unterstützung im Alltag, welche ihm insbesondere von seiner Ehefrau iSd ehelichen Beistandspflicht unter teilweiser Unterstützung durch eine Nachbarin und unter Unterstützung durch die Bf an Wochenenden gewährt wurde, eine darüberhinausgehende, besondere Pflegebedürftigkeit in diesen Jahren wurde im Zuge des gegenständlichen Abgabensverfahrens jedoch nicht nachgewiesen. Im Jahr 2016 trat aufgrund der fortschreitenden Krebserkrankung jedoch eine wesentliche Verschlechterung des Gesundheitszustandes ein, sodass das Gericht, wie oben ausführlich dargestellt, zu dem Ergebnis gelangt, dass bei Herrn ***Bf1-Schwiegervater*** ab Juni 2016 bis zu seinem Tod im Februar 2017 eine besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit bestand und die Bf aufgrund ihrer fachlichen Pflegekenntnisse die Pflege und die Sterbebegleitung in diesen

Monaten zu einem großen Teil übernommen hat bzw. übernehmen musste. Zusammengefasst ist daher zu konstatieren, dass bei der Bf in den Monaten Juni 2016 bis Februar 2017 der Umstand einer besonders gelagerte Pflegenotwendigkeit eines nahen Angehörigen vorlag, welcher die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes der Bf in diesem Zeitraum begründet.

Im Ergebnis kommt der erkennende Senat zu dem Ergebnis, dass eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus dem Grund der besonderen Pflegebedürftigkeit eines nahen Angehörigen bei der Bf in den Monaten Juni 2016 bis Februar 2017 vorgelegen hat, sodass die Kosten der doppelten Haushaltsführung dieser Zeiträume als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Zu den beantragten Familienheimfahrten ist auszuführen, dass diese dann steuerlich absetzbar sind, wenn die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegen. Da - wie oben ausgeführt - eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes im gegenständlichen Fall (nur) von Juni 2016 bis Februar 2017 bestand und für diese Monate daher die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorlagen, sind auch die Kosten der Familienheimfahrten in diesen Zeiträumen steuerlich anzuerkennen.

Bezüglich der Höhe der streitgegenständlichen Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung sind daher betreffend des Jahres 2016 für die Monate Juni bis Dezember ein Betrag von Euro 2.040,04 (für 6 Monate, 50% der für das gesamte Jahr beantragten und als glaubwürdig erachteten Kosten) und betreffend des Jahres 2017 für die Monate Januar und Februar ein Betrag von Euro 677,09 (für 2 Monate, 16,67% der für das gesamte Jahr beantragten und als glaubwürdig erachteten Kosten) als Werbungskosten anzuerkennen. Hinsichtlich der Familienheimfahrten geht das Gericht anhand des festgestellten Sachverhalts davon aus, dass die Bf pro Monat durchschnittlich 4-mal, jeweils an Wochenenden, mit Ihrem PKW von ihrem Arbeitsort nach ***Wohnort1*** (und retour) gefahren ist. Dies entspricht einer Gesamtwegstrecke von 824 km und unter Zugrundelegung des amtlichen Kilometergeldes von Euro 0,42 einem Kostenaufwand von Euro 346,00 pro Monat. Zu beachten ist jedoch, dass die Kosten für Familienheimfahrten gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 mit der höchsten Pendlerpauschale laut § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988 in Höhe von Euro 3.672,00 pro Jahr bzw Euro 306,00 pro Monat limitiert sind. Ausgehend von diesem Grundsatz ist daher für die Monate Juni 2016 bis Februar 2017 ein Betrag von Euro 306,00 pro Monat als Kosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigen.

Der Beschwerde war somit hinsichtlich der Beschwerdejahre 2016 und 2017 teilweise stattzugeben, da die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten in den Monaten Juni 2016 bis Februar 2017 als Werbungskosten anzuerkennen sind. Hinsichtlich der Jahre 2013 bis 2015 war der Bf nach Ansicht des erkennenden Senates eine Verlegung ihres Wohnsitzes an

den Arbeitsort zumutbar, sodass die Beschwerde bezüglich dieser Jahre abzuweisen war. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist eine ordentliche Revision nicht zulässig, weil keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzlich Bedeutung zukommt und nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen wurde. 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 6. Oktober 2025