

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. Jänner 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. Jänner 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung, Ergänzungsersuchen, Bescheid

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2020 beantragte die Beschwerdeführerin (in der Folge „Bf“) u.a. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung iHv 8.243,40 € und Familienheimfahrten iHv 3.225,60 € als Werbungskosten abzuziehen.

Am 21. Oktober 2021 erging ein Ersuchen um Ergänzung an die Bf, mit folgenden Fragen:

- *Wie ist die Anschrift Ihres Familienwohnsitzes?*
- *Wer wohnt am Familienwohnsitz?*
- *Nachweis über Ihren eigenen Wohnraum am Familienwohnsitz z.B. durch Mietvertrag, Kaufvertrag oder einer entsprechenden Haushaltsführung*
- *Wie viele Kilometer ist Ihr Familienwohnsitz von der Arbeitsstätte entfernt und welche Fahrtdauer haben Sie zurückzulegen?*

- *Welches Verkehrsmittel benutzen Sie für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz? Nachweis: Aufstellung z. B. über Treibstoffkosten, Fahrtenbuch, Fahrscheine, Beiträge für Mitfahrgelegenheiten*
- *Haben Sie am Beschäftigungsort eine Wohn- oder Schlafmöglichkeit?*
- *Nachweis: Mietvertrag inkl. Angabe über Größe der Wohnung und Zahlungsbelege oder Bestätigung des Arbeitgebers über die Zurverfügungstellung einer Schlafstelle*
- *Hat Ihr Arbeitgeber Fahrtkosten steuerfrei vergütet? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt und für welche Fahrten diese geleistet wurden*
- *Hat Ihr Arbeitgeber die Nächtigungskosten getragen? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt*
- *Aus welchem Grund kann der Familienwohnsitz nicht in die Nähe der Arbeitsstätte verlegt werden?*
- *Für den Fall, dass die Partnerin/der Partner keinen inländischen Wohnsitz hat, bitte um Bekanntgabe der Einkünfte der Partnerin/des Partners und Vorlage des Formulars E9*

In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens führte die Bf wie folgt aus:

*Wie ist die Anschrift Ihres Familienwohnsitzes? ***Anschrift 1*** ***Heimatort*** DE Wer wohnt am Familienwohnsitz? Eltern Wohnrecht; Meine Kinder und ich in der Einliegerwohnung Nachweis über Ihren eigenen Wohnraum am Familienwohnsitz s. Anlage Notarvertrag Wie viele Kilometer ist Ihr Familienwohnsitz von der Arbeitsstätte entfernt und welche Fahrtdauer haben Sie zurückzulegen? 329 km ein Weg, Dauer je nach Verkehr 3-5 h Welches Verkehrsmittel benutzen Sie für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz? PKW; keine Nachweise gesammelt Haben Sie am Beschäftigungsort eine Wohn- oder Schlafmöglichkeit? Ja s. Mietvertrag Hat Ihr Arbeitgeber Fahrtkosten steuerfrei vergütet? NEIN Hat Ihr Arbeitgeber die Nächtigungskosten getragen? NEIN Aus welchem Grund kann der Familienwohnsitz nicht in die Nähe der Arbeitsstätte verlegt werden? Familienmittelpunkt ist ***Heimatort*** (Heimat) Für den Fall, dass die Partnerin/der Partner keinen inländischen Wohnsitz hat, bitte um Bekanntgabe der Einkünfte der Partnerin/des Partners und Vorlage des Formulars E9- kein Partner.*

Der Beantwortung beigelegt war weiters der Mietvertrag der Wohnung in der ***Anschrift AT 2*** und der Überlassungsvertrag der Liegenschaft ***Weg 1***, ***PLZ*** ***Heimatort***.

Der Überlassungsvertrag der Liegenschaft ***Weg 1***, ***PLZ*** ***Heimatort*** enthält die unentgeltliche Übergabe der Liegenschaft von den Eltern der Bf an die Bf und ihre Schwester, je zur Hälfte ins Miteigentum. Gleichzeitig wurde im Vertrag ein „Wohnungsrecht“ der Eltern auf deren Lebensdauer vereinbart. Mit dem Wohnungsrecht wird den Berechtigten (Eltern) „zur alleinigen Benützung unter Ausschluss des Eigentümers zugewiesen: alle Räume im Erdgeschoss des Anwesens, bestehend aus Küche, Wohn-Esszimmer, Büro, WC,

Hauswirtschaftsraum, und alle Räume im Obergeschoss, bestehend aus Schlafzimmer, 2 Kinderzimmer, zwei Bäder jeweils mit WC und Doppelgarage. Die Berechtigten haben ferner das Recht der Mitbenützung des gesamten Kellers ohne die Einliegerwohnung, des Gartens und des Hofraumes.“

Aus dem Mietvertrag der Wohnung in der ***Anschrift AT 2*** ist die vereinbarte Mietdauer vom 1. Juli 2020 bis zum 30. Juni 2023 ersichtlich. *„Als Hauptmietzins wird ein Betrag in der Höhe von € 530,00 vereinbart. Die auf das Bestandsobjekt entfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben betragen derzeit monatlich pauschal € 55,00. Für die anfallenden Heizkosten wird eine Pauschale von € 35,00 monatlich erhoben. [...] Der Mietzins inklusive Betriebskosten, sowie die Heizkostenpauschale insgesamt sohin € 620,00 ist monatlich [...]“.*

Mit 9. Dezember 2021 erging ein zweites Ersuchen um Ergänzung an die Bf, in welchem folgende Unterlagen angefragt wurden:

- *„Mietvertrag Wohnung + Kosten ***Anschrift AT 1*** (05.11.2019 - 28.06.2020)*
- *geeigneter behördlicher Nachweis aus dem die Größe der Wohnung in Deutschland hervorgeht (inklusive Plan indem der Ihnen zugerechnete/überlassene Teil der Liegenschaft ersichtlich ist)*
- *wie wurde die Wohnnutzfläche zwischen Ihnen und Ihrer Schwester aufgeteilt (Plan bzw. Skizze)“.*

In der Beantwortung des Ergänzungersuchens führte die Bf wie folgt aus: *„Mietvertrag Wohnung + Kosten ***Anschrift AT 1*** (05.11.2019 - 28.06.2020) Verfüge über keine Kopie des Mietvertrags mehr. Habe von Nov 2019- Juni 2020 dort gewohnt. Anbei einen Auszug vom Kontoauszug (Miete .) geeigneter behördlicher Nachweis aus dem die Größe der Wohnung in Deutschland hervorgeht (inklusive Plan indem der Ihnen zugerechnete/überlassene Teil der Liegenschaft ersichtlich ist) behördlicher Plan an und QM-Zahlen anbei, aus Plan anbei; Beschreibung s. im Plan; Nutzfläche mit QM Zahl anbei .) wie wurde die Wohnnutzfläche zwischen Ihnen und Ihrer Schwester aufgeteilt (Plan bzw. Skizze) wir nutzen die Wohnung gemeinsam. Es gibt keine besondere Aufteilung. Wir sprechen uns ab, wer an welchem Wochenende kommt. Meine Schwester lebt in ***Ort DE 2*** und kommt nicht so regelmäßig wie ich“.*

Mit Einkommensteuerbescheid vom 17. Jänner 2022 wurden – unter anderem – die Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten nicht anerkannt. Begründend führte die Behörde aus: *„Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, können Kosten für*

*Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden.(das wäre grundsätzlich in Ihrem Fall für den Zeitraum 10/2019-03/2020). Da Sie, trotz Ergänzungsersuchen, keine Angaben über die Wohnnutzfläche der Wohnung in ***Anschrift AT 1*** gemacht haben, konnte das Finanzamt nicht feststellen, ob der Anspruch auf doppelte Haushaltsführung gegeben ist, da es sich in Ihrem Fall auch um eine Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich handeln könnte.“*

B. Beschwerde, Beschwerdeverentscheidung, Vorlageantrag

Mit Eingabe vom 19.01.2022 erhob die Bf gegen den Einkommensteuerbescheid das Rechtsmittel der Beschwerde gem § 243 BAO. Die Bf führte aus: „*Beschwerde ergeht gegen den Bescheid vom 17.1.2022 Der Mietvertrag ***Wohnung AT 1*** kann nachgereicht werden. Mietdauer 1.10.2019 - 30.06.2020 Wohnnutzfläche: geht aus dem Mietvertrag nicht hervor. 1 Wohnzimmer ca 25 qm 1 Schlafzimmer ca 20 QM 1 Wohnküche ca 20 qm Flur ca 8 qm Vertrag anbei.“*

Am 20. April 2022 wies die Behörde die Beschwerde mittels Beschwerdeverentscheidung als unbegründet ab. Begründend führte die Behörde aus: „*Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, können Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden.(das wäre grundsätzlich in Ihrem Fall für den Zeitraum 10/2019-03/2020). Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde der von Ihnen angefochtene Bescheid einer nochmaligen, genauen Überprüfung seitens des Finanzamtes unterzogen. Aus den von Ihnen vorgelegten Unterlagen im Beschwerdeverfahren geht hervor, dass der von Ihnen am Arbeitsort (Ö) begründete Wohnsitz (***Anschrift AT 2***: Wohnnutzfläche ca. 73m²) größer ist als Ihr Familienwohnsitz. Aus diesem Umstand muss geschlossen werden, dass in Ihrem konkreten Fall von einer erfolgten Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort auszugehen ist. Die Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes muss hierbei als privat veranlasst angesehen werden, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen nicht als solche aus doppelter Haushaltsführung anerkannt werden können; Ihre Beschwerde war somit abzuweisen.“*

Mit Eingabe vom 03.05.2022 beantragte die Bf die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Die Bf führte wie folgt aus: „*Sehr geehrte Damen und Herren, wie hinlänglich bekannt ist, bin ich Okt 2019 von Deutschland nach Tirol gekommen um dort zu arbeiten. Dort habe ich zunächst in der ***Wohnung AT 1*** gewohnt- Unterlagen liegen ihnen vor. Im Juli 2020 habe ich die Wohnung wechseln müssen und bin nach ***Anschrift AT*

2*** gezogen. Das die Größe der Wohnung nun über der behördlich zulässigen Wohnfläche liegt und dies überhaupt vorgegeben werden darf finde ich sehr verwunderlich. Denn, wer 5 Tage die Woche am Arbeitsort ist und 2 Tag/Woche maximal am eigentlichen Wohnsitz, dem darf vlt. schon auch entsprechender Wohnraum zur Verfügung stehen?! Somit wird es nicht monetär betrachtet sondern nach bewohntem Wohnraum; Lieber 1.000€ für 50 qm, als 500€ für 80 qm (BSP). Das sollte man vlt. mal überdenken. Sehen sie es also als Wohnsitzwechsel als ich die Wohnung in ***Anschrift AT 2*** bezogen habe (wegen Wohnflaeche), wenngleich mein Lebensschwerpunkt in ***Heimatort*** in meinem Haus mit Garten ist, in dem ich eine geringere Fläche als Wohnraum nutze als behördlich genehmigt/erwartet. Dem widerspreche ich weiterhin. Mein Lebensschwerpunkt ist in DE und hier ist der Wohnsitz meiner Familie. Die Zeit in der ***Wohnung AT 1", also die ersten Monate von Okt 19- Juli 20 sehe ich definitiv als Orientierungszeit mit einer auf unbestimmte Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung. Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung sehe ich somit als Werbungskosten gerechtfertigt und bitte diese geltend zu machen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

- 1.1. Die Bf beehrte in ihrer Arbeitnehmerveranlagung 2020 den Abzug von Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung iHv 8.243,40 € und Familienheimfahrten iHv 3.225,60 €.
- 1.2. Im Oktober 2019 begann die Bf ein Dienstverhältnis bei der ***GmbH*** in ***Ort AT 2*** und zog zeitgleich von Deutschland nach Österreich. Das Dienstverhältnis bestand während des gesamten Streitjahres 2020.
- 1.3. Die Bf war ab November 2019 mit ihrem Hauptwohnsitz in Österreich gemeldet. Lt eigenen Angaben der Bf bewohnte die Bf zunächst von Oktober 2019 bis inklusive Juni 2020 eine Wohnung mit ca. 73 m² in ***Anschrift AT 1***, es fielen Mietkosten iHv 660 €/Monat an.
- 1.4. Mit 01.07.2020 übersiedelte die Bf in eine Wohnung in ***Anschrift AT 2*** mit 83,6m² Fläche. Die Wohnung besteht aus Vorraum, Wohnzimmer, Küche, 2 Schlafzimmer, Abstellraum, Bad und WC. Der Mietvertrag ist befristet auf drei Jahre abgeschlossen. Die Beschäftigung in Österreich ist auf unbestimmte Zeit beabsichtigt, somit nicht bloß vorübergehender Natur.
- 1.5. Der Bf wurde im Jahr 2013 eine in ***Heimatort*** (Deutschland, Heimatort) gelegene Liegenschaft von ihren Eltern zur Hälfte unentgeltlich übertragen. Die andere Hälfte der Liegenschaft erhielt die Schwester der Bf, die Liegenschaft teilen

sich die Geschwister je zur Hälfte im Miteigentum. Den Eltern wurde mit Überlassungsvertrag vom 29.11.2013 ein umfassendes und die Eigentümer von der Benützung ausschließendes Wohnrecht für das gesamte Erdgeschoss und Obergeschoss eingeräumt. Weiters ist die Nutzung der Doppelgarage den Eltern als Berechtigten vorbehalten. Die Eltern haben ferner das Recht der Mitbenützung des gesamten Kellers ohne die Einliegerwohnung, des Gartens und des Hofraumes.

- 1.6. Der Bf und ihrer Schwester verbleiben zur Abdeckung ihres Wohnbedürfnisses die Räumlichkeiten „Keller 1“ (11,69 m²), „Keller 3“ (21,29 m²) und „Abstellr.“ (3,97 m²) sohin eine gesamte Wohnnutzfläche der Einliegerwohnung von 36,95 m², welche sich die Bf und ihre Schwester zur Nutzung teilen. Weiters wohnen nach Angaben der Bf ihre volljährigen Kinder in der Einliegerwohnung. Zusätzlich besteht das Recht, den Garten und Hofraum mitzubewohnen. Die Räumlichkeiten verfügen über Fenster, insofern sind die Bezeichnungen „Keller“ irreführend.
- 1.7. Eine Aufteilung der Wohnfläche auf die Bf einerseits und ihre Schwester andererseits existiert nicht. Vielmehr erfolgt eine laufende Abstimmung zwischen den Geschwistern, wer an welchem Wochenende die Einliegerwohnung nutzen darf.
- 1.8. Die Bf ist im Beschwerdejahr alleinstehend und hat keine minderjährigen Kinder.
- 1.9. Die Bf fuhr im Beschwerdejahr 2020 in regelmäßigen Abständen an den Wochenenden mit dem PKW zu ihrem Heimatort. Kostenersätze durch den Arbeitgeber wurden für die Fahrten keine geleistet, auch eine Wohn- oder Schlafmöglichkeit wurde der Bf vom Arbeitgeber nicht bereit gestellt. Die Fahrtstrecken von den Wohnungen in ***Ort AT 2*** bzw. ***Anschrift AT 2*** nach ***Heimatort*** betragen ca. 325 bzw. 322 km, was einer Fahrzeit von 3 bis 5 Stunden entspricht, abhängig vom Verkehrsaufkommen.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen zur Höhe der begehrten Werbungskosten gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

Die Feststellungen in Bezug auf die Beschäftigung der Bf bei einem Arbeitgeber in der Nähe von ***Ort AT 2*** bzw. ***Anschrift AT 2*** werden anhand der übermittelten Lohnzettel des Arbeitgebers getroffen.

Die Feststellungen hinsichtlich der gemieteten Wohnung in ***Ort AT 2*** gründen sich auf Angaben der Bf (ein Mietvertrag konnte nicht mehr vorgelegt werden), sowie auf Kontoauszüge, welche die Höhe der Mietausgaben belegen. Dem Vorbringen der Bf betreffend

das Flächenausmaß schenkt das Gericht glauben. Hinsichtlich des Beginns der Anmietung erteilt die Bf widersprüchliche Angaben (Oktober bzw. November 2019). Da zuletzt im Vorlageantrag der Beginn des Mietvertrages explizit mit Oktober 2019 angegeben wird, geht das Gericht auch entsprechend von der Anmietung der Wohnung mit Oktober 2019 aus. Überdies begann auch das Arbeitsverhältnis in Österreich im Oktober 2019. Insofern hat der Auszug aus dem Zentralen Melderegister lediglich Indizwirkung, welcher durch Angaben der Bf ausreichend entkräftet wird. Anzumerken ist, dass auch ein Mietbeginn mit November 2019 zu keinem für das Streitjahr anders lautenden Ergebnis geführt hätte. Für die zweite Mietwohnung in ***Anschrift AT 2*** wurde dem Gericht ein Mietvertrag vorgelegt. Hierin ist sowohl die Wohnnutzfläche als auch die Aufteilung der Räumlichkeiten ersichtlich.

Die Sachverhaltsfeststellungen zur Überlassung der Liegenschaft im Heimatort, zum Wohnrecht der Eltern sowie zu der zwischen der Bf und ihrer Schwester geteilten Einliegerwohnung werden anhand des vorliegenden Überlassungsvertrages vom 29.11.2013 getroffen. Die Angaben zum Flächenausmaß sind auf vorgelegten Plänen ersichtlich. Die Feststellung, dass die volljährigen Kinder der Bf die Einliegerwohnung (mit)bewohnen, gründet sich auf die Angaben der Bf. Beweise dafür, dass die Bf überwiegend die Einliegerwohnung nutze, während ihre Schwester vorwiegend in ***Ort DE 2*** lebe, konnten keine beigebracht werden, weshalb das Gericht von einer geteilten Nutzung im gleichen Ausmaß (entsprechend den Miteigentumsverhältnissen) ausgeht.

Die Feststellungen zu den Fahrten zum Heimatort mit dem PKW gründen sich auf die Angaben der Bf. Nachweise für die Häufigkeit der Fahrten gibt es keine. Dass Fahrten an sich stattgefunden haben, hält das Gericht für glaubhaft. Die Kilometerangaben der Bf und Angaben zur Fahrzeit konnten mittels „Google-Maps-Routenplanung-Abfrage“ überprüft werden. Da die Anzahl an Heimfahrten für das Ergebnis des Gerichts unerheblich war, konnte von weiteren Beweiserhebungen abgesehen werden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

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

Doppelte Haushaltsführung

Kosten der doppelten Haushaltsführung und der in diesem Rahmen anfallenden Familienheimfahrten sind unter bestimmten Voraussetzungen als Werbungskosten anzuerkennen. Liegt der Familienwohnsitz (oder auch primäre Wohnsitz) des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten nur dann steuerlich im Wege des Werbungskostenabzugs berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist.

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des primären Wohnsitzes ist als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Beschäftigungsort so weit vom primären Wohnsitz entfernt ist, dass dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist und wenn dem Steuerpflichtigen zudem auch die Verlegung des primären Wohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Familienwohnsitz ist bei in Ehe/Lebensgemeinschaft lebenden Personen jener Ort, an dem ein Steuerpflichtiger mit dem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235). Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger ohne Kind (d.h. ohne minderjährige, pflege- oder betreuungsbedürftige Kinder) kann einen primären Wohnsitz bzw. Familienwohnsitz haben. Dies ist jener Ort, an dem der Steuerpflichtige seine engsten persönlichen Beziehungen hat. Darunter sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz inne hat. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes, die Gestaltung des Familienlebens, sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135). Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an diesem Ort über einen Wohnsitz verfügt.

Auch wenn die Bf zur Hälfte über eine Liegenschaft im Miteigentum verfügt, bleiben wesentliche Teile dieser Liegenschaft den Eltern zur ausschließlichen Nutzung vorbehalten. Nur die Einliegerwohnung mit einer Fläche von 36,95m² stehen der Bf, ihrer Schwester und den volljährigen Kindern zur gemeinsamen Nutzung zur Verfügung. Allerdings kann auch eine Wohnung mit derartiger Wohnnutzfläche und sogar bei geteilter Nutzung mit der Schwester und den volljährigen Kindern grundsätzlich einen Wohnsitz darstellen (vgl. VwGH 09.09.2004, 2002/15/0119, BFG 13.05.2025, RV/7104120/2024).

Begründet ein alleinstehender Steuerpflichtiger ohne Kinder am Beschäftigungsort jedoch einen Wohnsitz, ist besonders zu prüfen, ob nicht von einer Wohnsitzverlegung auszugehen ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Wohnung am Beschäftigungsort den Wohnbedürfnissen des Arbeitnehmers nicht weniger entspricht, als eine außerhalb des Beschäftigungsortes gelegene weitere Wohnung (VwGH vom 22.3.2018, Ra 2016/15/0028).

Insbesondere misst die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung der Frage, ob die Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort geeignet ist, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, erhebliche Bedeutung bei (VwGH 22.03.2018, Ra 2016/15/0028; 19.12.2012, 2009/13/0012; 24.09.2007, 2006/15/0024; 09.09.2004, 2002/15/0119).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist festzuhalten, dass die der Bf im Heimatort zur Verfügung stehende Wohneinheit eine gemeinsame Nutzung mit der Schwester und den volljährigen Kindern vorsieht und darüber hinaus mit einer Wohnnutzfläche von 36,95m² ausgestattet ist, wohingegen die angemieteten Wohnungen am Beschäftigungsort eine Wohnnutzfläche von 73m² (erste Wohnung) sowie 83,6m² (zweite Wohnung) zur alleinigen Nutzung durch die Bf bieten. Aus dem Mietvertrag der zweiten Wohnung ergibt sich zudem, dass die Wohnung aus Vorraum, Wohnzimmer, Küche, 2 Schlafzimmern, Abstellraum, Bad und WC, besteht, sohin die Wohnung für eine Einzelperson ausgesprochen geräumig ist.

Unter diesen Umständen ist aber nicht zu erkennen, dass die Wohnungen am Beschäftigungsort den Wohnbedürfnissen der Bf weniger entsprechen, als die im Miteigentum stehende Einliegerwohnung im Heimatort, zumal die Nutzung der Einliegerwohnung im Heimatort mit der Schwester und den volljährigen Kindern geteilt werde. Auch ist aus dem Einwand der Bf, die Wohnnutzfläche dürfe für sich genommen nicht ausschlaggebend für die Annahme einer Wohnsitzverlegung sein, für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen. Vielmehr wäre nach Maßgabe der zuvor zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darzulegen, weshalb die Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort eine Wohnsitzverlegung unzumutbar erscheinen lasse. Dass die Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort für die Begründung eines primären Wohnsitzes ungeeignet sei, wird aber nicht durch die Bf behauptet. Im Gegenteil, es wird von der Bf sogar bestätigt, dass ein entsprechender Wohnraum am Beschäftigungsort zur Verfügung steht *„Denn, wer 5 Tage die Woche am Arbeitsort ist und 2 Tag/Woche maximal am eigentlichen Wohnsitz, dem darf vlt. schon auch entsprechender Wohnraum zur Verfügung stehen?!“* Aus dem Vorbringen der Bf ist viel mehr zu folgern, dass die Wohnungssuche am Beschäftigungsort von vornherein darauf gerichtet war, Wohnraum mit entsprechenden Standards zu erlangen, um ihrem Wohnbedürfnis in jeder Hinsicht vollumfänglich Rechnung zu tragen. Wird am Beschäftigungsort Wohnraum angemietet, der dem Wohnbedürfnis in erheblichem Maße besser entspricht als eine weitere Wohnung außerhalb des Beschäftigungsortes, so spricht dies entscheidend für das Vorliegen einer gänzlichen Wohnsitzverlegung.

Auch die weiteren von der Bf angeführten Argumente vermögen die zuvor dargelegte Schlussfolgerung der Wohnsitzverlegung mit erstmaligem Anmieten der Wohnung am Beschäftigungsort nicht zu entkräften. Für die Zulässigkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten unter dem Titel der „doppelten Haushaltsführung“ müsste die Bf ausreichend gewichtige Gründe darlegen, die eine Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsort als

unzumutbar erscheinen lassen. Die Bf ist im Veranlagungsjahr als alleinstehende Arbeitnehmerin in einem unbefristeten Dienstverhältnis und es ist unstrittig, dass der Aufenthalt am Beschäftigungsort nicht nur vorübergehender Natur ist.

Der bloße Besitz eines Eigenheimes am Wohnort vermag eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort nicht zu begründen. So heißt es im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.5.2004, 2000/14/0207 wörtlich: *„Der Besitz eines Eigenheimes am bisherigen Arbeitsort stellt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den neuen Arbeitsort dar“*.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache in der privaten Lebensführung der Bf haben (VwGH 22.11.2006, 2005/15/0011), jedoch müssen solche Ursachen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe reichen für die Beibehaltung des primären Wohnsitzes nicht aus. So ist bei volljährigen, nicht pflege- oder betreuungsbedürftigen Kindern nicht von einer Ortsgebundenheit der Eltern auszugehen. Eine Betreuungs- oder Pflegebedürftigkeit der Eltern hat die Bf nicht behauptet. Die Heimatverbundenheit für sich genommen ist nicht ausreichend, um eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu begründen. Die Unzumutbarkeit kann sich weiters aus Umständen ergeben, die mit der Berufstätigkeit bzw. mit dem Ort der Berufstätigkeit im Zusammenhang stehen, wie zB die Tatsache, dass an diesem Ort keine zur Begründung des Familienwohnsitzes geeignete Wohnung zu beschaffen ist, oder eben die Tatsache, dass keine die Begründung eines Familienwohnsitzes rechtfertigende dauernde Arbeitsstelle vorliegt (VwGH 26.04.1989, 86/14/0030).

Genau diese Umstände liegen aber im vorliegenden Fall nicht vor. Im Gegenteil, die Wohnungen der Bf am Beschäftigungsort scheinen aus den genannten Gründen sogar wesentlich besser geeignet, den Wohnbedürfnissen der Bf zu entsprechen, als die Einliegerwohnung im Heimatort. Vor diesem Hintergrund ist nicht zu erkennen, weshalb der Bf eine Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort und eine Wohnsitzaufgabe am Heimatort nicht zumutbar war. Weder stellen die soziale Verbundenheit mit Verwandten und Freunden noch der Besitz eines Eigenheims einen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort dar. Weiters sind die Kinder der Bf bereits volljährig, weshalb nicht ersichtlich ist, weshalb der Mutter eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden könnte. Führt die Bf diese Gründe ins Treffen, sind diese zur Gänze der privaten Lebensführung zuzurechnen und sind die Aufwendungen für den Haushalt nach § 20 EStG 1988 nicht als beruflich bedingte „doppelte Haushaltsführung“ abzugsfähig.

Die Bf bringt weiters vor, es habe sich bei dem Zeitraum zwischen Oktober 2019 bis Juli 2020 um eine Orientierungszeit gehandelt, mit einer auf unbestimmte Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung. Zwar können einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand auch für eine gewisse Übergangszeit Mehraufwendungen für eine Unterkunft am

Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden, bspw. Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort (vgl. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259 mwN). Dies setzt jedoch voraus, dass es nicht bereits zu einer Verlegung des primären Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0024; 09.09.2004, 2002/15/0119; 18.12.1997, 96/15/0259).

Nachdem die Bf jedoch am Beschäftigungsort Mietwohnungen wählte, die aufgrund der Größe sowie der alleinigen Nutzungsmöglichkeit von vornherein wesentlich besser geeignet waren, ihrem Wohnbedürfnis auf Dauer Rechnung zu tragen, ist davon auszugehen, dass es bereits im Oktober 2019 zu einer Wohnsitzverlegung des primären Wohnsitzes zum Beschäftigungsort kam und schon aus diesem Grund die Kosten der Haushaltsführung am Beschäftigungsort sowie die Fahrten zu den Eltern bzw. zur Einliegerwohnung im Heimatort nicht zu Werbungskosten führen können.

Andere Gründe für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes relevant sein könnten, hat die Bf nicht vorgebracht.

Da es bereits im Oktober 2019 zu einer Wohnsitzverlegung an den Beschäftigungsort gekommen ist, liegen die Voraussetzungen für den Abzug von Werbungskosten aus doppelter Haushaltsführung für das Veranlagungsjahr 2020 nicht vor.

Familienheimfahrten

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen der Wohnung am Beschäftigungsort und dem Familienwohnsitz (primären Wohnsitz). Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird (Jakom/Ebner, EStG, 2025, § 16 Rz 56).

Da der primäre Wohnsitz bereits im Oktober 2019 zum Beschäftigungsort verlagert wurde und somit die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung im Veranlagungsjahr 2020 nicht gegeben sind, war auch der Abzug der Werbungskosten im Zusammenhang mit Familienheimfahrten zu versagen. Die Fahrten zu den Eltern bzw. den volljährigen Kindern am Heimatort stellen privat veranlasste Aufwendungen dar, welche nicht zum Abzug berechtigen.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt. Im gegenständlichen Fall waren vorwiegend einzelfallbezogenen Tatfragen zu beurteilen. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, erfolgte dies auf Grundlage der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Salzburg, am 14. Jänner 2026