

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch PERL TAX & LAW Steuerberatungs GmbH, Schwarzspanierstraße 11 Tür 6, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 14. April 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. April 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) brachte am 15.02.2024 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 elektronisch ein. Im Zuge der Vorbescheidkontrolle wurde am 25.03.2024 ein Ersuchen um Ergänzung versendet. In diesem Schreiben wurde der Bf. aufgefordert, Belege für die Doppelte Haushaltsführung bzw. für die Familienheimfahrten sowie Zahlungsnachweise und eine Kostenaufstellung über die beantragten Werbungskosten vorzulegen.

In der Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 03.04.2024 gibt der Bf. seinen Haupt- bzw. Familienwohnsitz an der ihm gehörigen Wohnung in ***1*** bekannt. Am Beschäftigungsort in Wien hat er in der ***2a*** einen Nebenwohnsitz (Mietwohnung).

Weiters legt der Bf. einen Kauf- bzw. Mietvertrag, ein Pflegegutachten seiner Mutter Fr. ***N***, welche ebenfalls an der angegebenen Hauptwohnsitzadresse in ***3*** ansässig ist, sowie Kostenaufstellungen betr. Miete, Strom und Internet hinsichtlich seines Nebenwohnsitzes in Wien, vor.

Der Bf gibt darin an, im Durchschnitt ca. zweimal im Monat nach Linz zu fahren, um nach seiner Mutter zu sehen.

Im Einkommensteuerbescheid vom 11.04.2024 wurden die beantragten Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten, mit der Begründung, dass die Pflegebedürftigkeit der Mutter - bei nur zwei Heimfahrten im Monat - keine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien begründet, nicht berücksichtigt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 wurde fristgerecht am 14.04.2024 durch den Bf eine Beschwerde eingebracht, welche er damit begründet, dass die Pflegebedürftigkeit seiner Mutter zum einen nichts mit der Anzahl der Fahrten zu tun habe, zum anderen habe er nur zwei monatliche Heimfahrten angegeben, da diese mit dem Zug zurückgelegt werden würden. Er fahre jedoch öfters heim, könne aber selbst keine eigenen Autofahrten in Rechnung stellen, weswegen hier nur explizite Zugfahrten inkludiert bzw. angegeben worden wären.

Diese Beschwerde wurde seitens der Behörde am 20.08.2024 durch abweisende Beschwerdeentscheidung (BVE) erledigt, wobei dazu begründend ausgeführt wurde, dass nach Ansicht der Behörde der Familienwohnsitz des Bf am Beschäftigungsort in Wien ist, was wiederum damit in Zusammenhang steht, dass sowohl im Pflegegutachten, als auch im Rahmen des Vorhalteverfahrens, explizit zwei Besuchsfahrten pro Monat nach Oberösterreich zur Mutter des Bf angegeben werden.

Dagegen wurde am 24.09.2024 durch die steuerliche Vertretung fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht.

Darin wurden für *Familienheimfahrten (FHF)* sowie Kosten der *doppelten Haushaltsführung (DHHF)* Werbungskosten iHv 14.104,40 € geltend gemacht.

12.987	DHHF
1.117	FHF

Weiters beantragte der Bf im Vorlageantrag Internetkosten iHv € 321,00 (gesamt € 535,31, davon Privatanteil von 40% ausgeschieden) als Werbungskosten gem. § 16 Z 7 EStG.

In der Stellungnahme vom 30.4.2025 (Replik zum Vorlagebericht) wurde das bisherige Beschwerdevorbringen präzisiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Erkenntnis wird nachstehender - aus dem Akteninhalt und dem Parteivorbringen ableitbarer - Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Lt. aktueller ZMR-Abfrage hat der Bf seit 10.6.2021 seinen Hauptwohnsitz in einer ihm gehörigen Wohnung in ***1a***. An dieser Adresse wohnt auch seine – ebenfalls mit Hauptwohnsitz gemeldete - pflegebedürftige Mutter. Weiters ist in ***2*** ein Nebenwohnsitz des Bf ausgewiesen. Es handelt sich dabei um seinen Beschäftigungsort.

Der Bf. legt bei der Beantwortung des Ergänzungsersuchens einen ab 30.10.2023 gültigen Behindertenpass (Grad der Behinderung: 70%), Kauf- bzw. Mietvertrag, ein Pflegegutachten seiner Mutter sowie Kostenaufstellungen betr. Miete, Strom und Internet seiner Wohnung in Wien vor.

Lt. Vorhaltsbeantwortung setzen sich die geltend gemachten Fahrtkosten folgendermaßen zusammen:

„Die Fahrtkosten (Ich fahre im Durchschnitt ca. 2 mal im Monat nach Linz, um nach meiner Mutter zu sehen) belaufen sich pro Strecke Wien Linz / Linz Wien auf 2x 21,90 (Beispielrechnung im Anhang). Auf das Jahr aufgerechnet ergibt sich somit folgende Kostenaufstellung inkl. OEGB Vorteils card von: Zug: $21,90 \cdot 2 = 43,8 \cdot 24 = 1051 + 66$ (OEGB) = 1.117,2 €“

Die Kosten der Mietwohnung setzen sich wie folgt zusammen:

„Die Miete für 67 m² in Wien beträgt 1250,- Euro. (Beispielhafte Mietüberweisung und Mietvertrag - dieser noch vor Indexierung - im Anhang). Die Stromrechnung pro Monat beläuft sich auf 68,4,- Euro. (Zahlung im Anhang)“

„Auf 55² heruntergebrochen ergibt sich somit eine Summe von: Strom: $68,4/67 \cdot 55 = 56,15 \cdot 12 = 673,8$ Miete: $1250/67 \cdot 55 = 1026,12 \cdot 12 = 12.313,4$ Gesamtsumme: 12.987,2 €“

Im Pflegegutachten vom 20.7.2023 ist folgende Beurteilung enthalten:

[...]

7. Beurteilung und Gutachten:

7.1. Die Klägerin benötigt Hilfe bei folgenden Pflegeverrichtungen

1) *Zubereitung der Mahlzeiten:*

(Mindestwert 1h/Tag)

Die Klägerin benötigt Hilfestellung beim Kochen etwa beim Heben schwerer Töpfe mit heißen Flüssigkeiten sowie bei der Reinigung des Arbeitsplatzes. Prinzipiell ist ihr der Kochvorgang aber möglich. Teile davon kann sie im Sitzen erledigen, sie könnte auch einen Küchenhocker verwenden, die Stehfähigkeit ist ausreichend.

Zeitaufwand monatlich: 5 h

2) *Sonstige Körperpflege:*

Hilfe bei der Reinigung des Rückens und der Füße ist nachvollziehbar. Die Haare wasche sie selber im Waschbecken, beugt dabei den Kopf nach vor.

Zeitaufwand monatlich: 4 h

3) *An- und Auskleiden:*

(Richtwert 2 x 20 min/Tag)

Hilfe bei Socken sowie bei enger Überkopfbekleidung ist im Rahmen der Einschränkung der LWS sowie der Schultern angezeigt.

Zeitaufwand monatlich: 2,5 h

4) *Mobilitätshilfe im engeren Sinne:*

(Richtwert 30 min/Tag)

Derzeit sind Hilfsmittel noch nicht ausgeschöpft, eine Gehhilfe angezeigt. Teilweise Hilfe bei gleichzeitigem Schwindel ist aber medizinisch nachvollziehbar.

Zeitaufwand monatlich: 5 h

5) *Versorgung der Leib- und Bettwäsche:*

(Fixwert 10 h/ Monat)

Diese muss für die Klägerin vollständig übernommen werden.

Zeitaufwand monatlich; 10 h

6) *Reinigung der Wohnung und persönlichen Gebrauchsgegenstände:*

(Fixwert 10 h/ Monat)

Diese muss für die Klägerin vollständig übernommen werden.

Zeitaufwand monatlich: 10 h

Erledigung von Einkäufen:

(Fixwert 10 h/ Monat)

Diese müssen für die Klägerin vollständig übernommen werden.

Zeitaufwand monatlich: 10 h

7.2. Verwendbarkeit von zumutbaren Hilfsmitteln im Rahmen der Mitwirkungspflicht

Weitere einfache Hilfsmittel als die unter 3.3. angeführten führen auf Grund der Gesamtsituation zu keiner Pflegeerleichterung.

7.3. Diagnosebezogene Mindesteinstufung

Zur selbständigen Lebensführung auf den aktiven Gebrauch eines Rollstuhls angewiesen:
nein

Hochgradige Sehbehinderung, blind, taubblind:
nein

7.4. Feststellungen zu den Kriterien der Pflegestufen 5, 6, 7 bei mehr als 180 Stunden/Monat:

Die gesetzlichen Voraussetzungen sind nicht gegeben

Stufe 5: die dauernde Bereitschaft, nicht jedoch die dauernde Anwesenheit einer Pflegeperson ist erforderlich oder

die regelmäßige Nachschau durch eine Pflegeperson in relativ kurzen jedoch planbaren Zeitabständen ist erforderlich, davon zumindest eine einmalige Nachschau auch in den Nachtstunden oder

mehr als 5 Pflegeeinheiten, davon eine auch in den Nachtstunden sind erforderlich

Stufe 6: Zeitlich unkoordinierte Betreuungsmaßnahmen sind über 24 Stunden erforderlich oder

Die dauernde Anwesenheit einer Pflegeperson über 24 Stunden ist wegen wahrscheinlicher Eigen- oder Fremdgefährdung erforderlich

Stufe 7: Es sind keine zielgerichteten Bewegungen der vier Extremitäten mit funktioneller Umsetzung möglich oder

es besteht ein gleich zu achtender Zustand

7.5. Tabellarische Aufstellung der notwendigen Betreuungs- und Hilfeleistungen

Zubereitung von Mahlzeiten:	5
Sonstige Körperpflege	4
An- und Auskleiden	2,5
Mobilitätshilfe Im engeren Sinne	5
Herbeischaffung von Nahrungsmitteln und Medikamenten	10
Reinigung der Wohnung und persönlichen Gebrauchsgegenstände	10
Versorgung der Leib und Bettwäsche	10
<i>Summe</i>	<i>46,5</i>

Alle Werte in Stunden pro Monat.

Der erhobene Pflegeaufwand orientiert sich gemäß Bundespflegegeldgesetz an den Mindest-, Richt- und Fixwerten sowie OGH-Entscheidungen und stellt einen Vorschlag an das Gericht dar. Der zu veranschlagende Zeitaufwand wird vom Gericht bestimmt.

7.6. Ist die Begutachtung aus einem anderen Fachgebiet notwendig?

nein

7.7. Dauer des Pflegebedarfs und Prognose:

Der erhobene Pflegebedarf liegt seit der Antragstellung vor.

Für die Anerkennung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes auf Grund der Pflegebedürftigkeit von Familienangehörigen ist nach der Judikatur entscheidend, ob dadurch die Gefahr einer Verschlechterung des Gesundheitszustandes eines Pfleglings gegeben ist (vgl. VwGH 27. 5. 2003, 2001/14/0121, ARD 5418/22/2003).

Nach dem vorliegenden Pflegegutachten steht fest, dass die Mutter des Bf pflegebedürftig ist. Sie benötigt zwar Unterstützung bei den alltäglichen Verrichtungen (vgl. Pkt.7.5./Gutachten), kann aber den Alltag zweifelsohne noch selber gut bewältigen. Die Gefahr einer Gesundheitsgefährdung bei einer Übersiedlung kann aus dem Gutachten nicht abgeleitet werden.

Daraus ergibt sich weiters, dass der Betreuungs- und Pflegebedarf vom Arzt in Anwesenheit der Mutter und des Bf detailliert erhoben wurde (vgl. Pkt.4./Gutachten). Dort ist auch vermerkt, dass der Sohn alle 14 Tage anwesend ist. Auf diesen Umstand wurde auch in der BVE hingewiesen und von der Abgabenbehörde daraus abgeleitet, dass sich der Familienwohnsitz des Bf bereits am Beschäftigungsort in Wien befindet.

Fest steht, dass für die Beurteilung der Anwesenheit des Bf nur die 14-tätigen Besuche herangezogen werden können, da die Begründung für die fehlenden Nachweise bei den Autofahrten nicht nachvollziehbar ist.

Das Pflegegutachten vom 20.7.2023 wurde an diesem Tag elektronisch beim Landesgericht Linz eingebracht. Es ist daher davon auszugehen, dass die im Vergleichsweg zuerkannte Pflegestufe 2 auf Basis dieses Gutachtens zustande gekommen ist, worin ein Pflegebedarf von 46,5 Stunden ausgewiesen ist.

Mit Stellungnahme vom 30.4.2025 wurde als Beilage der Pflegegeldbescheid für 2024 vorgelegt, worin ein durchschnittlicher Pflegebedarf von 106 Stunden im Monat angegeben ist. Die Zuerkennung der Pflegestufe 2 erfolgte nach einem am 20.6.2024 vor Gericht abgeschlossenen Vergleich, rückwirkend ab Jänner 2024. Im Bescheid wurde auf einen für eine Wiederbegutachtung vorgemerkten Termin im Jänner 2025 hingewiesen. Der steuerliche Vertreter wandte diesbezüglich ein, dass „bereits 2023 dieser Pflegebedarf in erheblichem Ausmaß bestand“.

Fest steht auch, dass die weiteren Beschwerdepunkte (engste familiäre und freundschaftliche Beziehungen sowie wirtschaftliche Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes) im Hinblick auf die zitierte Judikatur nicht erfolgversprechend waren.

2. Beweiswürdigung

Die Abgabenbehörde und auch das Bundesfinanzgericht haben gemäß § 167 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Beschwerdevorbringen, den vom Bf erteilten Auskünften samt Unterlagen, insb. aus dem unter Punkt II.) angeführten Pflegegutachten vom 20.7.2023 sowie dem von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Akt.

Vor diesem Hintergrund sah es das Bundesfinanzgericht als erwiesen an, dass nach Würdigung aller vom Bf vorgebrachten Argumente sowie dem Vorbringen der Abgabenbehörde die Übersiedlung seiner pflegebedürftigen Mutter nach Wien zumutbar ist.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.2. dieses Erkenntnisses, die verständnishalber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung behandelt wird, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die vom Bf vorgebrachten Argumente (Pflegebedürftigkeit der Mutter; familiäre und freundschaftliche Beziehungen sowie Wirtschaftliche Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes) welche für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes sprechen, zutreffend sind.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

§ 16 EStG 1988 lautet:

(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

[...]

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

<i>Bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>372 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>1 476 Euro jährlich</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>2 568 Euro jährlich</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>3 672 Euro jährlich.</i>

§ 4 Pendlerverordnung idF. BGBl. II Nr. 276/2013 lautet:

(1) Ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) liegt dort, wo

1. ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder

2. ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat.

(2) Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Das Bundespflegegeldgesetz (BGBl. 110/1993 idF BGBl. I Nr. 12/2015) definiert "Pflegebedarf" als einen "ständige(n) Betreuungs- und Hilfsbedarf [...] aufgrund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung" (§ 4 Abs 1 BPGG).

In Ausführung des Bundespflegegeldgesetzes (BPGG) ist die Einstufungsverordnung ergangen.

§ 1 EinstufungsVO (BGBl. II Nr. 37/1999 idF BGBl. II Nr. 426/2022) lautet:

(1) Unter Betreuung sind alle in relativ kurzer Folge notwendigen Verrichtungen anderer Personen zu verstehen, die vornehmlich den persönlichen Lebensbereich betreffen und ohne die der pflegebedürftige Mensch der Verwahrlosung ausgesetzt wäre.

(2) Zu den im Abs. 1 genannten Verrichtungen zählen insbesondere solche beim An- und Auskleiden, bei der Körperpflege, der Zubereitung und Einnahme von Mahlzeiten, der Verrichtung der Notdurft, der Einnahme von Medikamenten und der Mobilitätshilfe im engeren Sinn.

[...]

§ 2 EinstufungsVO lautet:

(1) Unter Hilfe sind aufschiebbare Verrichtungen anderer Personen zu verstehen, die den sachlichen Lebensbereich betreffen und zur Sicherung der Existenz erforderlich sind.

(2) Hilfsverrichtungen sind die Herbeischaffung von Nahrungsmitteln, Medikamenten und Bedarfsgütern des täglichen Lebens, die Reinigung der Wohnung und der persönlichen Gebrauchsgegenstände, die Pflege der Leib- und Bettwäsche, die Beheizung des Wohnraumes einschließlich der Herbeischaffung von Heizmaterial und die Mobilitätshilfe im weiteren Sinn.

(3) Für jede Hilfsverrichtung ist ein – auf einen Monat bezogener – fixer Zeitwert von zehn Stunden anzunehmen.

[...]

Grundsätzlich gilt, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (VwGH 09.10.1991, 88/13/0121).

Lt. VwGH-Erkenntnis vom 27.05.2003, 2001/14/0121 ist durch entsprechende Beweismittel (etwa ärztliche Atteste) glaubhaft zu machen, dass der Wohnsitzverlegung nicht nur die "subjektive Einstellung" eines Pfleglings entgegengesteht.

BFG, 10.07.2019, RV/6100016/2019:

Besondere Pflegenotwendigkeiten von Eltern können auch bei Alleinstehenden eine Wohnsitzverlegung unzumutbar machen (VwGH 20.12.201, Ra 2016/13/0169, 19.12.2013, 2010/15/0124).

Der VwGH setzt das "Bestehen einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit" bzw. die (ärztlich attestierte) Gefahr für eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes eines Pfleglings im Fall der Wohnsitzverlegung voraus (vgl. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024 bzw. 27.5.2003, 2001/14/0121).

3.1.2. *Erwägungen*

Der alleinstehende Bf verfügt in Wien an der Adresse ***2*** über einen beruflich bedingten Wohnsitz und ist somit nach der Judikatur (vgl. VwGH 24.6.2010, 2007/15/0297) vom Anwendungsbereich für Familienheimfahrten erfasst.

1) *Pflegebedürftigkeit der Mutter des Bf.*

Für die Anerkennung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes auf Grund der Pflegebedürftigkeit von Familienangehörigen ist nach der Judikatur entscheidend, ob dadurch die Gefahr einer Verschlechterung des Gesundheitszustandes eines Pfleglings gegeben ist (vgl. BFG 10.07.2019, RV/6100016/2019 unter Hinweis auf VwGH 27. 5. 2003, 2001/14/0121). Aus den vorgelegten Unterlagen, insb. dem Pflegegutachten, kann die Gefahr einer Gesundheitsgefährdung für die Mutter des Bf im Fall der Wohnsitzverlegung nicht abgeleitet werden. Sie benötigt zwar Unterstützung bei den täglichen Verrichtungen (vgl. Pkt.7.5./Gutachten), kann aber den Alltag noch immer selber gut bewältigen.

Im Gutachten (vgl. Pkt. 3.5) sind als Pflegepersonen der Sohn (alle 14 Tage) und eine Reinigungskraft jeden 2.Tag sowie deren Ehemann angegeben. Lt. Vorlageantrag (S.2 u.7) unterstützt der Bf seine Mutter bei Einkaufsfahrten, Zubereitung von Mahlzeiten, Verwaltungsangelegenheiten sowie Arztterminen.

Bei diesen Tätigkeiten handelt sich zwar um - innerhalb der Familie übliche - Hilfeleistungen

iSd § 2 Abs. 1 EinstufungsVO (EinstV) zum BPGG, nicht aber um den persönlichen Lebensbereich betreffende Betreuungsleistungen iSd § 1 Abs. 1 EinstV.

Der Betreuungs- und Pflegebedarf wurde vom Arzt in Anwesenheit der Mutter und des Bf detailliert erhoben (vgl. Pkt.4./Gutachten). Im gegenständlichen Gutachten erfolgte aber auch die Klarstellung, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Pflegestufen 5 - 7 nicht gegeben sind und somit kein erhöhter Pflegebedarf vorliegt.

Nach dem Pflegegutachten vom 20.7.2023 liegt eine Pflegebedürftigkeit der Mutter unstrittig vor. Diese besteht, entgegen dem Beschwerdevorbringen, aber nicht in einem solchen Ausmaß, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien unzumutbar wäre. Nach der Judikatur (vgl. VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121) muss durch die Übersiedlung eine Gefahr für die Mutter drohen, die im vorliegenden Fall aber nicht ersichtlich ist.

Das Pflegegutachten vom 20.7.2023 wurde an diesem Tag elektronisch beim Landesgericht Linz eingebracht. Es ist daher davon auszugehen, dass der gegenständliche Vergleich auf Basis dieses Gutachtens zustande gekommen ist. Zudem kann auf Grund eines im Pflegegeldbescheid angegebenen durchschnittlichen Pflegebedarfs nicht der im Gutachten konkret ermittelte Pflegebedarf von 46,5 Stunden entkräftet werden.

Der Einwand des steuerlichen Vertreters, wonach „bereits 2023 dieser Pflegebedarf (106 Stunden) in erheblichem Ausmaß bestand“, stellt sich als unbewiesene Behauptung dar. Es wurde daher nach Ansicht des erkennenden Richters von der Abgabenbehörde das aktuelle Pflegegutachten vom 20.7.2023 - im Hinblick auf eine gebotene, veranlagungsjahrbezogene Betrachtungsweise (vgl. VwGH 21.6.2007, 2005/15/2007) - zu Recht herangezogen und kann erst nach der für Jänner 2025 geplanten Wiederbegutachtung ein allfälliger höherer - ärztlich festgestellter - Pflegebedarf geltend gemacht werden.

Eine drohende Gefahr für die Gesundheit der Mutter wurde vom Bf nicht schlüssig aufgezeigt und ist eine solche auch nicht aus dem Pflegegutachten ableitbar. Die Hinweise auf den Pflegegeldbezug (Stufe 2) sowie den Behindertenausweis (vgl. Vorlageantrag, S. 6) sind zu wenig aussagekräftig und können daher nicht als Begründung für eine drohende Gefahr bei einer Übersiedlung herangezogen werden. Bei einer erforderlichen Pflegedauer von 46,5 Stunden (vgl. Gutachten, S 14) kann noch nicht von einem erhöhten Pflegebedarf - wie er ab der Pflegestufe 5 vorliegen muss - gesprochen werden. Sofern die empfohlenen Hilfsmittel (vgl. Gutachten, Pkt.4) verwendet werden, ist die Mobilität der Mutter des Bf in einem Ausmaß vorhanden, die eine Wohnsitzverlegung als zumutbar erscheinen lässt, zumal sich dazu aus dem Pflegegutachten nichts Gegenteiliges ergibt.

Der Einwand des Bf, wonach nur zwei monatliche Heimfahrten angegeben wurden, weil „keine eigenen Autofahrten in Rechnung gestellt werden können“ ist nicht schlüssig, da

diese nicht in Rechnung gestellt, sondern lediglich entsprechend dokumentiert (bspw. mittels Fahrtenbuch) werden müssen. Betraglich sind die Fahrtkosten ohnehin mit dem höchsten Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988) begrenzt.

Von den Fahrtkosten (€ 1.117,20) wurde lediglich für die OEGB-Vorteilscard (€ 66) ein Zahlungsbeleg vorgelegt. Die Zugfahrtkosten wurden dabei lediglich mit einem Betrag von € 1.051,20 rechnerisch ermittelt, aber nicht nachgewiesen. Die PKW-Fahrten nach ***3*** können nach Ansicht des erkennenden Richters aufgrund einer nicht überzeugenden Begründung für die Anzahl der tatsächlichen Heimfahrten nicht herangezogen werden.

Selbst wenn häufigere Besuche im Monat unterstellt werden, die vom Bf nicht glaubhaft gemacht werden konnten, ist davon auszugehen, dass vom Bf tatsächlich nur die angegebenen Hilfsleistungen (z.B.: Einkaufsfahrten, Zubereitung von Mahlzeiten, Verwaltungsangelegenheiten sowie Arzttermine) erbracht werden. Das bloße Abstellen auf die Anzahl der monatlichen Heimfahrten ist daher im Hinblick darauf, dass vom Bf zwar Hilfsleistungen iSd § 2 EinstV, aber eben keine Betreuungsleistungen iSd § 1 EinstV erbracht wurden, nicht ausreichend. Die Aussage des Bf, wonach die „Pflegebedürftigkeit nichts mit der Anzahl der Fahrten zu tun hat“ (vgl. Beschwerde vom 14.04.2024), lässt ebenfalls keine Rückschlüsse auf den Umfang seiner tatsächlich erbrachten Unterstützungsleistungen zu. Es fehlt aber ohnehin die erforderliche eindeutige Nachweisführung, dass eine (ärztlich attestierte) Gefahr für eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes des Pflégelings im Fall der Wohnsitzverlegung (vgl VwGH 27. 5. 2003, 2001/14/0121) vorliegt.

Hinsichtlich der Frage, ob tatsächlich die Erstaussage betr. zwei Heimfahrten pro Monat zutreffend ist, wird auf das Pflegegutachten / Pkt. 3.5. verwiesen, wonach der Sohn alle 14 Tage anwesend ist. Da der Betreuungs- und Pflegebedarf vom Arzt in Anwesenheit der Mutter und des Bf erhoben wurde, ist davon auszugehen, dass die im Gutachten vermerkte 14-tätige Anwesenheit des Sohnes zutreffend ist. Dafür spricht auch der Umstand, dass häufigere Fahrtkosten vom Bf nicht glaubhaft gemacht werden konnten.

Für den erkennenden Richter ist erwiesen, dass die Mutter des Bf pflegebedürftig ist. Es konnte vom Bf aber nicht nachvollziehbar dargelegt werden, wie hoch die Stundenanzahl seiner Unterstützungsleistungen pro Monat war und worin konkret die drohende Gefahr bei einer Übersiedlung besteht. Fest steht weiters, dass es sich bei der Unterstützung des Bf um (familienübliche) Hilfsleistungen handelt, zumal die erforderlichen - den persönlichen Lebensbereich betreffenden - Betreuungsmaßnahmen iSd § 1 EinstV ohnehin von einer externen Kraft sowie von Personen aus der unmittelbaren Umgebung der Mutter (vgl. Stellungnahme vom 30.4.2025, S.3) erbracht werden.

2) Engste familiäre und freundschaftliche Beziehungen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die *Verlegung des Familienwohnsitzes* an den Beschäftigungsort Wien zumutbar ist.

Für den alleinstehenden Bf ist es durch die Anmietung einer größeren Wohnung am Beschäftigungsort bereits zur Verlegung seines Wohnsitzes gekommen (vgl. VwGH 09.09.2004, 2002/15/0119). Von ihm wird eingewendet, dass sich nicht nur sein Freundeskreis in ***3*** befindet, sondern auch die Mutter und nahe Verwandte am bzw. nahe am Familienwohnsitz leben und demnach lt. Beschwerdevorbringen eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar ist.

Der VwGH führt in einem Erkenntnis dazu aus, dass, wenn der Abgabepflichtige am Beschäftigungsort wohnt, so sind der Freundeskreis am bisherigen Wohnort und die dortigen gesellschaftlichen Anknüpfungspunkte jedenfalls keine beachtenswerten Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes am bisherigen Wohnort (VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass die vom Bf genannten gesellschaftlichen Anknüpfungspunkte nach den Vorgaben der zitierten Judikatur keine beachtenswerten Gründe für die Beibehaltung des Wohnsitzes in ***3*** darstellen.

Dies hat zur Folge, dass ab der Begründung des Wohnsitzes in Wien Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung sowie die Familienheimfahrten (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) nicht geltend gemacht werden können.

3) *Wirtschaftliche Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes aufgrund von Vermögenseinbußen*

In der Stellungnahme vom 30.4.2025 (Replik zum Vorlagebericht) wurde ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis in ***3*** im Jahr 2023 mit € 3.459,00 m² (Quellenangabe: Immobilie Österreich, Quadratmeterpreise ***3*** Immobilienpreise Haus, Wohnung, Grundstück 2025) angegeben, woraus bei der gegenständlichen 82,31m² großen Wohnung ein Verkaufspreis von € 284.710,29 (vgl. Stellungnahme, S.4) errechnet wurde. Zunächst ist festzustellen, dass es bei dem angegebenen Quadratmeterpreis lediglich um wenig aussagekräftige Durchschnittswerte handelt. Bei Durchsicht der üblichen Verkaufsportale sind für vergleichbare Wohnungen um einiges höhere Preise zu bezahlen. Zudem ist es auch eine praxisfremde Annahme, dass bei einer im Juni 2021 bezugsfertigen Wohnung (gemeldet: seit 10.6.2021), die vom Bf um € 415.000 angeschafft wurde, im Jahr 2023 lediglich ein Erlös von € 284.710,29 erzielbar ist. Nicht nachvollziehbar ist diesbezüglich auch der Einwand, wonach das im Großraum Linz befindliche ***3*** in einem strukturschwache Gebiet liegen soll (vgl. Vorlagebericht, S.7). Für den erkennenden Richter handelt es sich dabei um eine nicht verifizierbare Behauptung.

Auch der für Wien angegebene durchschnittliche Quadratmeterpreis für Eigentumswohnungen im Jahr 2023 von € 4.966,00 (Quellenangabe: Statistik Austria, Pressemitteilung: 13 341-107/24) ist schon deshalb für die Berechnung einer Vermögenseinbuße völlig ungeeignet, weil hier ein Wert für ganz Wien herangezogen wurde. Gerade in Wien gibt es bei den Quadratmeterpreisen eine große Bandbreite, die wesentlich von der Lage der Wohnung (Bezirk) abhängig ist. Auf diesen Umstand hat zu Recht auch bereits die belangte Behörde hingewiesen. Der vom steuerlichen Vertreter für eine vergleichbare Wohnung angegebene durchschnittliche Kaufpreis von € 385.787,90 ist nicht aussagekräftig und kann aus den angeführten Gründen demnach für eine Vergleichsrechnung nicht herangezogen werden.

Die im Vorlageantrag eingewendete Vermögenseinbuße durch einen Verkauf der Wohnung und Anschaffung einer vergleichbaren Wohnung ist für den erkennenden Richter nicht ersichtlich.

Vom Bf konnten im vorliegenden Fall keine überzeugenden Argumente für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes vorgebracht werden. Es liegt daher der Schluss nahe, dass auch persönliche Gründe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes eine Rolle gespielt haben.

- *Internetkosten:*

Von den geltend gemachten Internetkosten ist zunächst gem. § 16 Z 7 EStG 1988 das Telearbeits-Pauschale iHv € 300 in Abzug zu bringen. Der übersteigende Betrag von € 21 ist auf das Werbungskostenpauschale (€ 132) anzurechnen. Somit kommt für den Betrag von € 321 ein Werbungskostenabzug nicht mehr in Betracht.

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.

Eine Revision war im gegenständlichen Fall nicht zuzulassen. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen sind, folgt das Bundesfinanzgericht der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Sachverhaltsfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Linz, am 24. August 2026