



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen des Bw. vom 2. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 21. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 und 2003 nach durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der im Verfahrenszeitraum allein stehende Berufungswerber (Bw.), ein gebürtiger Niederösterreicher mit polizeilichem Hauptwohnsitz in K. (NÖ), machte im Rahmen seiner Anträge auf Durchführung von Arbeitnehmerveranlagungen (ANV) für 2002 und 2003 Miet- und Stromkosten für eine Zweitunterkunft an seinem Dienort Graz sowie für wöchentliche Familienheimfahrten nach K. in Höhe des höchsten Pendlerpauschales als Werbungskosten seiner nicht selbständigen Einkünfte geltend.

Im Zuge eines erstinstanzlichen Vorhalteverfahrens legte der Bw. Zahlungsnachweise für die Kosten seiner Zweitunterkunft vor und erläuterte den begehrten Werbungskostenabzug. Die Wohnung in Graz stelle lediglich einen Nebenwohnsitz dar. Sein "Familiensitz" befinde sich am Hauptwohnsitz in K., an dem er seit 1987 durchgehend gemeldet sei. Die Beibehaltung seines Familienwohnsitzes in Niederösterreich sei primär durch den Gesundheitszustand seiner Eltern und seine erbrechtlichen Verpflichtungen veranlasst.

Das in K. befindliche Elternhaus sei ihm im Februar 2003 durch Erbvertrag, gegen Einräumung eines lebenslänglichen Wohn- und Genussrechts, verbunden mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten seiner Eltern, ins Eigentum übertragen worden. Alter und Gesundheitszustand seiner Eltern (Vater geboren 1929, seit der Jugendzeit an Parkinson leidend, mittlerweile zudem Zustand nach drei Leisten- und zwei Hüftoperationen; Mutter geboren 1938, in altergemäßer, gesundheitlicher Verfassung) machten regelmäßige Besuche an den Wochenenden erforderlich, an denen er die notwendigen Instandhaltungs- und Gartenarbeiten sowie diverse Erledigungen für bzw. mit seine(n) Eltern durchführe, da diese schwere Arbeiten nicht mehr erledigen könnten und zudem über kein Kraftfahrzeug (Kfz) verfügten.

Die genannten Umstände seien im Sinne der VwGH-Judikate 95/14/0124 sowie 88/13/0121 geeignet, die berufliche Veranlassung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung und von Familienheimfahrten zu begründen. Eine Verlegung seines Wohnsitzes nach Graz sei ihm unter den gegebenen Umständen nicht zuzumuten. Vielmehr sehe er es als Selbstverständlichkeit an, bei einer weiteren Verschlechterung des Gesundheitszustands seines Vaters, seinen Nebenwohnsitz in Graz aufzugeben und die Pflege vor Ort in Niederösterreich wahrzunehmen.

In den nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für 2002 und 2003 berücksichtigte das FA die begehrten Aufwendungen nicht. Die Bescheidbegründung stellt die Rechtslage zur beruflichen Veranlassung von Kosten einer doppelten Haushaltsführung und Familienheimfahrten zusammenfassend dar, ohne allerdings Bezug auf die konkreten Verhältnisse des Bw. zu nehmen.

In der Berufung gegen diese Bescheide wiederholte der Bw. im Wesentlichen seinen im Vorhalteverfahren dargelegten Standpunkt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE) enthält den Hinweis, dass Fahrtkosten eines allein stehenden Arbeitnehmers zum Besuch seiner Eltern dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen seien. Gleiches gelte für Fahrtkosten, die aus der Wahl oder Beibehaltung eines unüblich weit entfernten Wohnsitzes resultierten, sofern dieser durch persönliche Gründe bedingt sei.

Unter Verweis auf sein bisheriges Vorbringen beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung über seine Berufung durch den UFS.

In der Berufungsverhandlung führte der Bw. ergänzend aus, er habe nach Beendigung seines Fachhochschulstudiums in Wien zunächst auf Basis eines befristeten Dienstvertrages vom 10. September 2001 bis 31. Jänner 2002 als Praktikant bei der Fa. "A." in Graz zu arbeiten

begonnen. Gemäß einem Firmenusus sei er anschließend bis Juni 2002 ohne schriftlichen Vertrag gegen Gewährung einer bloßen Aufwandsentschädigung weiterbeschäftigt worden, bevor er ab 1. Juli 2002 einen vorerst wiederum dreimonatig befristeten Dienstvertrag als Projektbetreuer erhalten habe. Bereits bei Eingehen des befristeten Dienstverhältnisses sei jedoch klar gewesen, dass dieses in ein unbefristetes Dienstverhältnis überführt werden würde. Dieses sei bis heute aufrecht.

Zu seinen Wohnverhältnissen führte der Bw. in der Berufungsverhandlung aus:

In seinem Elternhaus bewohne er bereits seit seinem Studium in Wien zwei Zimmer im Obergeschoß und das Dachgeschoß. Die im Erdgeschoß befindlichen Nutzräume (Küche, Bad und WC) benütze er gemeinsam mit seinen Eltern. Die Bezahlung eines "Kostgeldes" oder eine regelmäßige Beteiligung an den Betriebskosten des Elternhauses sei nicht vereinbart worden und werde auch nicht geleistet. Doch trage er die Kosten des Kabel-TV/Internetanschlusses und habe in der Vergangenheit verschiedene Aufwendungen "je nach Anfall und Bedarf" bezahlt. So sei von ihm vor etwa drei bis vier Jahren die Umstellung des Heizsystems auf Wärmepumpe finanziert worden. Weiters habe er für den Haushalt in K. eine Waschmaschine, einen "Kärcher", eine Motorharke und andere Gartengeräte gekauft.

Im Erdgeschoß des Hauses befinde sich auch das ehemalige Kinderzimmer seines Zwillingbruders, der allerdings seit Jahren nicht mehr im Elternhaus wohne. Obwohl in K. berufstätig und im Verfahrenszeitraum auch dort (bei dessen Freundin) wohnhaft, besuche sein Bruder die Eltern nur gelegentlich und beteilige sich nicht an deren Betreuung. Mittlerweile habe der Bruder im sieben Kilometer entfernten L. ein Haus gebaut, in dem sich nunmehr sein Wohnsitz befinde. Beruflich sei der Bruder nach wie vor in K. tätig.

Gleichzeitig mit der Übertragung des Elternhauses in K. an ihn, habe sein Bruder das ehemalige Elternhaus des Vaters in D. erhalten. Aufgrund der im Zuge der Liegenschaftsübertragungen getroffenen, vertraglichen Vereinbarungen, obliege die Betreuung der Eltern nicht dem Bruder sondern ihm.

Erneut verwies der Bw. darauf, bei seinen wöchentlichen Aufenthalten in K. sämtliche, anfallenden Reparaturarbeiten am Haus und die gesamte Gartenarbeit zu erledigen. Er unterstütze seine Mutter auch bei der Wäsche und bügle seine Kleidung selbst. Obwohl sich das Elternhaus im Ortsgebiet von K. befinde, würden seine Besuche auch jeweils zur Durchführung der Wocheneinkäufe genutzt, nachdem seine Eltern kein Kfz besäßen und altersbedingt bzw. aufgrund des angegriffenen Gesundheitszustandes nicht mehr in der Lage seien, schwere Lasten zu heben oder zu tragen. Außerdem fahre und begleite er seinen Vater regelmäßig zu Arztterminen und Apothekenbesuchen.

Dass sein Vater kein Pflegegeld beziehe, liege an dessen Stolz und nicht an seiner gesundheitlichen Verfassung. Auch seine Mutter erhalte kein Pflegegeld. Deren Gesundheitszustand beschrieb der Bw. als "altersgemäß".

In Graz habe er zunächst bis Juli 2002 ein Zimmer in einem Studentenheim bewohnt, in welchem Mietverhältnisse sehr formlos gehandhabt worden seien. Es sei dort möglich gewesen, kurzfristig sowohl ein Zimmer zu mieten als auch das Mietverhältnis wieder zu beenden. Dies sei ganz in seinem Sinn gewesen, da er zu dieser Zeit, trotz des grundsätzlich auf Dauer angelegten Dienstverhältnisses mit seinem (damaligen und jetzigen) Dienstgeber, für berufliche Veränderungen offen gewesen sei. Schriftliche Mietverträge habe es in diesem Heim nicht gegeben

Ab August 2002 habe er eine kleine Wohnung (zwei Zimmer, Kochnische, WC/Dusche) gemietet, die er nach Art einer studentischen Wohngemeinschaft mit einer Mitbewohnerin geteilt habe. Auch diese Wohnung habe sich in einem als "Studentenwohnheim" titulierten Objekt befunden. Auch hier sei kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden.

Im März 2005 habe er eine 40 m² große Eigentumswohnung in der Nähe seiner Arbeitsstätte erworben, die er, trotz seiner Verheiratung im November 2007, bis Mitte Oktober 2008 alleine bewohnt habe. Wegen der bevorstehenden Geburt des ersten, gemeinsamen Kindes habe er nunmehr mit seiner Gattin eine Wohnung in deren Heimatort in M. bezogen.

Aufgrund des vom Bw. vorgebrachten Sachverhalts, hielt das FA in der Berufungsverhandlung am Nichtvorliegen von Werbungskosten fest, zumal nunmehr ersichtlich geworden sei, dass der Bw. in seinem Elternhaus in K. über keine abgeschlossene Wohnung verfügt habe, mangels fixer Kostenbeteiligung eine Doppelbelastung durch Kosten der Haushaltsführung nicht vorgelegen und für die Betreuung der Eltern auch der in räumlicher Nähe lebende Bruder zur Verfügung gestanden sei, sodass für die Beibehaltung des Wohnsitzes in K. keine berufliche Veranlassung bestanden habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind nach § 16 Abs.1 Satz 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs.1 Z.1 EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gleiches gilt nach § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des

Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Kosten der Haushaltsführung stellen demnach grundsätzlich keine Werbungskosten dar.

Der VwGH verweist in seiner Judikatur explizit darauf, dass normale Kosten für Wohnung und Kleidung unter § 20 Abs.1 Z.1 EStG fallen und damit vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind (z.B.16.3.1988, 87/13/0200).

Dennoch gibt es Sachverhaltskonstellationen, aufgrund welcher Kosten der Haushaltsführung als durch die Einkünfterzielung veranlasst gelten. Begründet ein Arbeitnehmer aufgrund einer unüblich weit entfernt gelegenen Berufsausübung einen zweiten Haushalt im Nahbereich seiner Arbeitsstätte, so kann dem dadurch entstehenden Mehraufwand für die (doppelte) Haushaltsführung (vorübergehend oder dauerhaft) Werbungskostencharakter zukommen, wenn und solange ihm die Verlegung des bisherigen (Familien-) Wohnsitzes (vorübergehend oder dauerhaft) nicht zumutbar ist.

Dem Werbungskostencharakter von Kosten einer doppelten Haushaltsführung liegt die Vorstellung zu Grunde, dass ein Dienstnehmer aufgrund einer Berufsausübung in einer Entfernung, die eine tägliche Rückkehr an den (Familien-)Wohnsitz unzumutbar macht, zusätzlich zu den unter § 20 Abs.1 Z.1 EStG fallenden Kosten seines Haushalts, gleichartige Kosten für einen weiteren Haushalt im Nahbereich des Arbeitsortes zu tragen hat. Diese Grundkonstellation setzt das zeitgleiche Vorliegen von zwei Haushalten an zwei verschiedenen Orten jeweils mit daraus resultierenden Aufwendungen voraus. Werbungskostencharakter kann den Kosten der Haushaltsführung somit nur zukommen, soweit aufgrund eines doppelten Haushalts ein Mehraufwand überhaupt entsteht. Ist die Beibehaltung der Wohnmöglichkeit an einem auswärtigen Ort dagegen mit keinen Kosten verbunden (Wohnmöglichkeit bei den Eltern), so kann nach Ansicht des VwGH von Mehrkosten nicht gesprochen werden.

Auch Aufwendungen für die Fahrten von einem Wohnsitz am Dienort zu einem weiter entfernt gelegenen Familienwohnsitz sind grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Doch gilt auch dies nicht ausnahmslos. Nach Lehre und Rechtsprechung sind Aufwendungen für Familienheimfahrten von dem am Arbeitsort gelegenen Wohnsitz zum Familienwohnsitz unter jenen Voraussetzungen Werbungskosten, unter denen eine doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst gilt. Allerdings beschränkt das Gesetz die berücksichtigungsfähige Höhe der Kosten beruflich veranlasster Familienheimfahrten. Gemäß § 20 Abs.1 Z.2 lit.e EStG sind Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits- (Tätigkeits-) Ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen, höchsten in § 16 Abs.1 Z.6 lit.c EStG angeführten Betrag übersteigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte vom Familienwohnsitz so weit entfernt ist, dass die tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereichs des Familienwohnsitzes liegt und deswegen am Dienort ein weiterer Wohnsitz begründet werden muss (vgl. VwGH 27.1.2000, 96/15/0205; 25.2.2003, 99/14/0340 u.v.a.).

Der VwGH sieht die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Der Grund, warum Aufwendungen für einen weiteren Haushalt am Dienort und für Familienheimfahrten dennoch ausnahmsweise als Werbungskosten berücksichtigt werden können, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe der Arbeitsstätte nicht zugemutet werden kann.

Die Unzumutbarkeit kann unterschiedliche Ursachen haben, die sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten begründet sein können. Die Ursachen für die Unzumutbarkeit müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem, objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann auch eine auf Dauer angelegte, doppelte Haushaltsführung gerechtfertigt sein. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (z.B. VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038; 26.7.2007, 2006/15/0047; 22.11.2006, 2005/15/0011; 3.8.2004, 2000/13/0083 u.a. sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs.1 Z.6, Tz.3, mit Hinweisen auf weitere VwGH-Judikatur).

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass "allein stehend" nach dem allgemein gebräuchlichen Begriffsverständnis "nicht in einer Partnerschaft lebend", nicht aber unbedingt "alleine lebend" bedeutet (im Gegensatz zu dem in verschiedenen Gesetzen, z.B. der Sozialrechtsgesetzgebung, verwendeten Legalbegriff).

Wie nicht zuletzt der anhängige Fall zeigt, kennt der Alltag unterschiedliche Formen der Lebensführung, in welchen sich "Alleinstehende" eine Wohnung mit anderen Personen (Eltern, Arbeitskollegen, studentischen Mitbewohnern usw.) teilen, sei es dass sie mit diesen einen gemeinsamen Haushalt führen oder als Mitbewohner im Haushalt Dritter leben.

Im Unterschied zu verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Personen kann sich bei Alleinstehenden die Führung eines „Hausstands“ daher sowohl auf einen Singlehaushalt beziehen als auch auf eine gemeinsam mit anderen Personen benutzte Wohngelegenheit.

„Familienwohnsitz“ ist nach der Rechtsprechung jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 und 24.4.1996, 1996/15/0006).

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR) gehen auch bei allein stehenden Dienstnehmern von der Existenz eines Familienwohnsitzes aus und verstehen darunter jenen Ort, an dem diese Person ihre engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Eltern, Freunde) hat (Rz. 343a LStR; ebenso Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, §16 Anm. 25).

Der VwGH hält im Zusammenhang mit Alleinstehenden weder den Begriff "Familienwohnsitz" noch „Familienheimfahrt“ für zutreffend. Im Erkenntnis vom 26.7.2007, 2006/15/0065 verwendet er stattdessen die Bezeichnung „ständiger Wohnsitz“ bzw. „Heimatwohnsitz“, in anderen Entscheidungen kommt sein Vorbehalt durch eine spezielle Begriffsdarstellung („(Familien)Wohnsitz“) zum Ausdruck (z.B. VwGH 18.12.1997, 96/15/0259).

Auch wenn die höchstgerichtliche Judikatur die Gesetzesbegriffe "Familienwohnsitz" bzw. „Familienheimfahrt“ somit explizit nicht auf allein stehende Dienstnehmer bezieht, gehen Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungspraxis doch einhellig davon aus, dass bei allein stehenden Abgabepflichtigen ebenfalls Umstände vorliegen können, die zu Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung und für Fahrten zum *Heimatwohnsitz* führen.

So wie bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Dienstnehmern erkennt der VwGH bei Alleinstehenden gewisse Gründe an, welche die Verlegung eines bestehenden, ständigen Wohnsitzes am Heimatort an einen (unüblich weit entfernten) Arbeitsort für vorübergehend oder auch dauerhaft unzumutbar machen. Wenn bzw. solange diese Umstände vorliegen, stellen die Kosten einer Zweitunterkunft am Arbeitsort Werbungskosten der nichtselbständigen Einkünfte dar.

Gründe für eine dauerhaft unzumutbare Wohnsitzverlegung können etwa auch bei Alleinstehenden in der Erzielung weiterer Einkünfte am bisherigen Wohnort liegen (im zitierten VwGH-Erkenntnis 2006/15/0065 durch die Verwendung des Ausdrucks „auch“ ausdrücklich beispielhaft genannt).

Nicht anders als bei verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Personen können aber auch „besondere Pflegenotwendigkeiten“ von Eltern eine Wohnsitzverlegung für Alleinstehende

unzumutbar machen. Wenn auch die zuvor erläuterten Formulierungen des VwGH die unterschiedliche familiäre Situation allein stehender Personen unterstreicht, lässt sich aus der höchstgerichtlichen Judikatur doch nicht ableiten, dass im Fall von allein stehenden Dienstnehmern familiäre Belange bei der Beurteilung des Werbungskostencharakters von Aufwendungen für eine Zweitunterkunft am Arbeitsort oder für Fahrten zum Heimatwohnsitz gänzlich unbeachtlich sind.

Im Allgemeinen sieht der VwGH die Verlegung des Heimatwohnsitzes bei Alleinstehenden lediglich „für einer gewisse Übergangszeit“ als unzumutbar an. Die Dauer dieser Übergangsphase wird von den Verhältnissen des Einzelfalls bestimmt (abhängig etwa davon, ob die auswärtige Tätigkeit befristet oder dauerhaft angelegt ist). Während dieser Zeit können die Kosten der Zweitunterkunft am Arbeitsort auch bei Alleinstehenden Werbungskosten darstellen. Gleiches gilt laut VwGH für Aufwendungen anlässlich von Fahrten zum Heimatwohnsitz, weil auch einem allein stehenden Arbeitnehmer zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen, etwa monatlich *in seiner Wohnung* nach dem Rechten zu sehen. Dies gilt allerdings nicht, wenn es bereits zu einer Verlegung des (Familien/Heimat)Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist. Von einer solchen geht der VwGH aus, wenn am Dienort eine den Wohnbedürfnissen des allein stehenden Dienstnehmers entsprechende Wohngelegenheit zur Verfügung steht (z.B. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024; 18.12.1997, 96/15/0259; 3.3.1992, 88/14/0081).

Im Zusammenhang mit der Unterkunft am Heimatort spricht der VwGH explizit von „(s)einer Wohnung“, ohne diesen Begriff allerdings inhaltlich näher zu erläutern, wie er es etwa im Erkenntnis vom 24.9.2007, 2006/15/0024 im Zusammenhang mit § 16 Abs.1 Z.6 EStG getan hat („*Eine „Wohnung“ im Sinne dieser Gesetzesstelle ist jener Ort, von dem aus sich der Arbeitnehmer regelmäßig zu seiner Arbeitsstätte begibt*“). Bei Anwendung dieses rein funktionellen Begriffsverständnisses auf den im anhängigen Verfahren zu klärenden Normenbereich, käme praktisch jeglicher Unterkunft am Heimatort die Qualität einer Wohnung zu. Davon ist in Hinblick auf die bisherige VwGH-Judikatur zum Bereich der doppelten Haushaltsführung allerdings nicht auszugehen.

Fest steht, dass der VwGH für den Heimatwohnsitz von allein stehenden Dienstnehmern die Führung eines „eigenen Hausstandes“ fordert, wenn den Kosten der Zweitunterkunft am Arbeitsort (zumindest vorübergehend) Werbungskostencharakter zukommen soll (z.B. VwGH 24.9.2007, 2006/15/0024, 18.12.1997, 96/15/0259; 3.3.1992, 88/14/0081).

Im Gegensatz zum deutschen Bundesfinanzhof (BFH) ist der VwGH-Judikatur auch zu den Begriffen *Hausstand* bzw. *Haushalt* keine nähere, inhaltliche Determinierung zu entnehmen. Aufgrund der vergleichbaren Rechtslage erscheinen die Begriffserklärungen des BFH und die von diesem entwickelten Grundsätze zum Vorliegen eines „Haupthaushalts“ bzw. eines

„eigenen Hausstands“ auch für das österreichische Abgabenverfahren bedeutsam. Der UFS orientiert sich bei der Klärung der strittigen Rechtsfragen im anhängigen Verfahren daher an den Überlegungen des BFH.

Die deutsche Judikatur stellt bei der Qualität des Wohnsitzes grundsätzlich auf die Intensität der Nutzung ab. Als „(Familien/Heimat)Wohnsitz“ (= *Haupthaushalt* nach deutscher Diktion) eines allein stehenden Dienstnehmers wird jener Haushalt angesehen, an dem sich der Lebensmittelpunkt dieser Person befindet. Diesen erschließt der BFH aus dem Umstand, dass der Betreffende sich dort *„im Wesentlichen nur unterbrochen durch arbeitsbedingte Abwesenheit und ggfs. Urlaubsfahrten, aufhält“* (BFH 14.6.2007, VI R 60/05).

Haushalt bzw. *Hausstand* bezeichnet lt. BFH die Wirtschaftsführung, die sich örtlich auf das Leben (einzeller oder mehrerer, gemeinsam lebender Personen) in einer Wohnung bezieht (BFH, a.a.O.). Auch in diesem Fall wird der Begriff Wohnung wohl funktionell zu verstehen sein und Wohngelegenheiten anderer Art, insbesondere Häuser, ebenfalls mitumfassen.

So wie in Österreich ist auch in Deutschland unabdingbare Voraussetzung für die Berücksichtigung von Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung, dass der betreffende Dienstnehmer am Heimatwohnsitz einen Haushalt führt bzw. einen Hausstand unterhält. Nach dem Verständnis des BFH genügt ausdrücklich eine (*maßgebliche*) *Beteiligung* an der Haushaltsführung.

Wie erwähnt, kann sich bei Alleinstehenden die Führung eines Hausstandes grundsätzlich sowohl auf die Führung eines Singlehaushalts beziehen, als auch auf eine gemeinsame Wirtschaftsführung mit anderen Personen, mit denen die betreffende Wohnung geteilt wird. Es erscheint nicht einsichtig, weshalb Letzteres ohne Diskriminierung nur für verheiratete oder in (Geschlechts)Partnerschaft lebende Personen gelten sollte, wie aus jenen Rechtsmeinungen abzuleiten ist, die bei Alleinstehenden für einen „eigenen Hausstand“ die alleinige Benutzung einer abgeschlossenen, vollständige Wohnung (neben den Wohnräumen im engeren Sinn mit allen üblichen Nutzräumen ausgestattet) verlangen.

Andererseits gibt es auch Lebenssituationen, in welchen volljährige Personen Wohnungen mit Dritten teilen, ohne sich an der Haushaltsführung zu beteiligen, sodass von der Führung eines Hausstandes nicht zu sprechen ist. Nach der BFH-Judikatur unterhält jemand, der lediglich in einen fremdem Haushalt eingegliedert ist (z.B. bei Eltern oder als Gast), die Haushaltsführung aber nicht mitbestimmt, keinen („eigenen“) Hausstand.

Indizien für eine Mitbestimmung stellen nach der angesprochenen deutschen Judikatur die finanzielle Beteiligung und eine persönliche Mitwirkung an der Wirtschaftsführung dar, wobei diese nach der Diktion des BFH *„maßgeblich“* sein müssen, um die für einen Werbungskostenabzug erforderliche Führung bzw. das Unterhalten eines Hausstandes zu dokumentieren (BFH, a.a.O.).

So wie in der UFS-Judikatur verschiedentlich gefordert (z.B. RV/2768-W/07; RV/0030-G/04), verlangt eine „eigener“ Hausstand auch nach deutschem Verständnis, dass die Wohnung „aus eigenem Recht“ genutzt wird. Nach Auffassung des BFH setzt dies allerdings nicht zwingend das Eigentum oder ein formelles Mietrecht des betreffenden Arbeitnehmers an seinem Hauptwohnsitz voraus. Ebenso wenig müsse ein alleiniges Nutzungsrecht vorliegen. Die deutsche Judikatur sieht auch ein gemeinsames bzw. abgeleitetes Recht als ausreichend an. Wurde eine Wohnung etwa nur durch einen der beiden Lebenspartner angemietet, hält sich der zweite Partner darin aber mit dessen Zustimmung dauerhaft und unter maßgeblicher finanzieller Beteiligung auf (wobei ein auf Gefälligkeit gegründetes Bleiberecht genügt), sodass auf eine gemeinsame Haushaltsführung zu schließen ist, sieht der BFH das Merkmal des „eigenen Hausstandes“ als erfüllt an (vgl. Schmidt, Kommentar zum dt. EStG, § 9, Rz.144 unter Verweis auf BFH VI R 165/97, BStBl II 01, 21).

Ebenso kann nach Ansicht des BFH in einer unentgeltlich überlassenen Wohnung ein eigener Hausstand geführt (unterhalten) werden, sofern die Beteiligung an den übrigen Haushaltskosten auf eine gemeinsame Haushaltsführung schließen lässt (BFH 18.11.2008, VI B 37/08).

Eine derartige Konstellation liegt auch dem VwGH-Erkenntnis vom 29.11.2006, 2002/13/0162 zu Grunde, in welchem der Gerichtshof keine Bedenken hatte, als Familienwohnsitz der unverheiratet in einer Partnerschaft lebenden Beschwerdeführerin jene Wohnung anzunehmen, deren Miete ausschließlich vom Lebenspartner bezahlt worden war, während ihr finanzieller Beitrag sich auf eine Beteiligung an den Strom- und Gaskosten der gemeinsam benutzten Wohnung beschränkt hatte.

Für (Geschlechts)Partnerschaften hält demnach auch der VwGH ein abgeleitetes, unentgeltliches Nutzungsrecht am Familienwohnsitz für ausreichend. Das österreichische Höchstgericht gibt damit zu erkennen, dass es das vom BFH entwickelte Begriffsverständnis zum „eigenen Hausstand“ grundsätzlich teilt. Da nicht ersichtlich ist, aus welchen sachlich zu rechtfertigenden Gründen dieses nicht auch für Alleinstehende, die ihren (Heimat)Wohnsitz mit Dritten teilen, gelten sollte, legt der UFS die dargestellten Grundsätzen dem anhängigen Verfahren zu Grunde.

Im Sinne der für Deutschland entwickelten Grundsätze (nochmals Verwies auf Schmidt a.a.O) hält der UFS eine umso stärker ausgeprägte Mitbestimmung bei der Haushaltsführung für erforderlich, je schwächer der Rechtstitel zur Nutzung einer Wohngelegenheit ist. Insbesondere der finanziellen Beteiligung an der Wirtschaftsführung kommt dabei eine entscheidende Bedeutung zu. Ein nicht unwesentliches Kriterium stellt daneben die persönliche Mitwirkung dar, worunter primär einer Beteiligung an den wesentlichen

Entscheidungen der Haushaltsführung (und nicht eine faktische Erledigung von Hausarbeiten) zu verstehen ist.

Lebt ein allein stehender, Einkommen beziehender Steuerbürger als „Single“, verfügt er am Heimatort über einen Haushalt, den er grundsätzlich alleine benutzt, wird er in der Regel auch die Kosten dafür tragen und die relevanten Entscheidungen der Haushaltsführung selbst treffen. Stehen ihm dagegen nur einzelne Zimmer innerhalb eines Wohnungsverbandes zur Alleinbenutzung zur Verfügung, während er andere Räumlichkeiten gemeinsam mit weiteren Personen (Eltern, Mitbewohnern) teilt, ist zu prüfen, ob er sich an den Kosten dieses Haushalts regelmäßig und angemessen beteiligt und die Haushaltsführung allenfalls auch in anderer Weise („*persönlich*“) mitbestimmt. Nicht zuletzt gewinnt auch die Häufigkeit der tatsächlichen Nutzung, als Indiz für den Lebensmittelpunkt der betreffenden Person, im Fall eines Alleinstehenden, der (s)einen Wohnsitz mit Dritten teilt, an Bedeutung.

Der finanziellen Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung kommt demnach bei der Beurteilung der Haushaltsqualität einer Wohngelegenheit eine (wenn auch nicht die einzig) entscheidende Bedeutung zu. Der geeignete Maßstab für das angemessene Ausmaß der Kostenbeteiligung wird durch die Umstände des Einzelfalles bestimmt. Eine angemessene Kostentragung wird zudem im Allgemeinen regelmäßig und insofern vergleichbar mit der Führung eines selbständigen Haushalts zu erfolgen haben. Eine bloß freiwillige Kostenübernahme im Bedarfsfall genügt jedenfalls nicht (vgl. auch BFH 18.12.2008, VI B 37/08).

Erfolgt nachweislich eine regelmäßige Nutzung und hinreichende Mitbestimmung im dargestellten Sinn, erscheint das Fehlen einer abgeschlossenen, vollständigen Wohneinheit, insbesondere das Fehlen einer eigenen Küche und getrennter Sanitärräume, als kein geeignetes Abgrenzungskriterium zur Feststellung der Haushaltsqualität einer Unterkunft, zumal diesen Merkmalen auch bei der Beurteilung des Vorliegens eines „Familienwohnsitzes“ von verheirateten oder in (Geschlechts)Partnerschaft lebenden Personen keine entscheidende Bedeutung zukommt. Die Wohnsituation des Bw. in Graz zeigt, dass das Fehlen von Nutzräumen zur Alleinbenutzung der Haushaltsqualität auch unter familienfremden, allein stehenden Personen nicht entgegensteht.

Der UFS erachtet als relevante Kriterien zur Klärung des Vorliegens eines (Heimats)Haushalts einer allein stehenden Person somit, dass es sich um eine, deren Wohnbedürfnisse deckende, Unterkunft am Ort des Lebensmittelpunktes des Betreffenden handelt, was – unter Berücksichtigung der beruflichen Situation - grundsätzlich eine auf Dauer angelegte und auch tatsächlich regelmäßig in Anspruch genommene („ständige“) Nutzung voraussetzt. Darüber hinaus ist eine angemessene, regelmäßige Beteiligung an den Kosten und eine persönliche Mitwirkung an der Haushaltsführung im zuvor dargestellten Sinn erforderlich. Sind diese

Merkmale erwiesen, erscheint eine Ungleichbehandlung von allein stehenden Dienstnehmern gegenüber verheirateten oder in Partnerschaft lebenden Personen in Hinblick auf die weiteren Voraussetzungen einer Haushaltsführung als sachlich nicht gerechtfertigt.

Das dargestellte Verständnis zur Begründung bzw. Innehabung eines "eigenen Hausstandes" bei allein stehenden Dienstnehmern liegt dieser Entscheidung zu Grunde.

Wie erwähnt, billigt der VwGH allein stehenden Dienstnehmern mit eigenem Hausstand am Heimatort während einer gewissen Übergangszeit neben den Aufwendungen für eine weitere Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort auch solche für monatliche Heimfahrten zu, um in der dortigen Wohnung nach dem Rechten zu sehen. Für Alleinstehende, die am Heimatwohnsitz einen Haushalt mit anderen Personen teilen, wird dies in Hinblick auf den Zweck der Heimfahrten regelmäßig nicht oder nur in sehr eingeschränktem Umfang gelten (vgl. UFS RV/0357-K/05; RV/1132-L/02 u.a.).

Eine Berücksichtigung von Werbungskosten für derartige Heimfahrten kommt jedenfalls nicht in Betracht, sobald es zu einer Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist. Ab diesem Zeitpunkt stellen Fahrten zum (ehemaligen) Heimatwohnsitz Privatfahrten dar, deren Kosten unter das Abzugsverbot des § 20 Abs.1 Z.1 EStG fallen (anders allerdings, wenn der ehemalige Wohnsitz (nunmehr) der Einkünfteerzielung dient).

Nach der Judikatur des VwGH ist es 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 der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; 22.11.2006, 2005/15/0011; 3. 8.2004, 2000/13/0083 u.a.).

Für den anhängigen Fall steht aufgrund des Verfahrensergebnisses außer Zweifel, dass der Bw. in den Jahren 2002 und 2003 im Sinne des dargestellten, allgemeinen Begriffsverständnisses, allein stehend gewesen war. Unstrittig ist auch, dass er seit September 2001 beruflich in Graz tätig ist und seither, wenn auch auf unterschiedlicher, rechtlicher Basis, ohne Unterbrechung für denselben Dienstgeber arbeitet.

Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung und Familienheimfahrten beantragte der Bw. für Zeiträume ab dem Beginn seines "regulären" Dienstverhältnisses im Juli 2002.

Aufgrund der Angaben des Bw. über seine Wohnverhältnisse im Elternhaus in K., deren Richtigkeit durch das Verfahrensergebnis nicht in Frage gestellt wird, geht der UFS davon aus, dass er dort im maßgeblichen Zeitraum keine abgeschlossene Wohnung innehatte sondern dass ihm, wie für volljährige Kinder durchaus üblich, im Wohnungsverband der Eltern zwei Zimmer zur Alleinbenutzung zur Verfügung gestanden waren und er im Übrigen die (insbesondere Nutz-) Räumlichkeiten des Hauses mit den Eltern geteilt hatte. In welcher Form dem Bw. das Dachgeschoß gedient hatte, kann dahingestellt bleiben, nachdem er eingeräumt hat, Küche, Bad und WC der Eltern mitbenutzt zu haben.

Von Bedeutung ist nach den vorangegangenen Ausführungen dagegen, dass der Bw. nach eigenen Angaben, keinen regelmäßigen Beitrag zu den Kosten der Haushaltsführung in K. geleistet hatte, da dies der Annahme eines „eigenen Hausstandes“ entgegensteht.

Die vom Bw. genannten Kostenübernahmen für den Haushalt seiner Eltern "je nach Anfall und Bedarf" erfüllten die Merkmale regelmäßiger, angemessener Beiträge zur Haushaltsführung nicht. Die Tragung der Kabel-TV- und Internetkosten, fallweise Anschaffungen von Gartengeräten (soweit sie überhaupt im Verfahrenszeitraum erfolgten) oder der Kauf einer Waschmaschine stellten keine hinreichende Beteiligung an den Haushaltskosten dar. Die Finanzierung der Heizung betraf nach Darstellung des Bw. zudem nicht den Verfahrenszeitraum. Ein darüber hinausgehender Mehraufwand aus dem Titel einer doppelten Haushaltsführung wurde durch das Verfahren nicht erwiesen.

Über einen Haushalt im Sinne der obigen Ausführungen hatte der Bw. in den Jahren 2002 und 2003 in seinem Elternhaus in K. somit nicht verfügt. Der UFS geht davon aus, dass er dort lediglich einen abgeleiteten Wohnsitz als Mitbewohner im Haushalt seiner Eltern innegehabt, nicht aber einen *eigenen Hausstand* geführt hatte.

Mangels Vorliegens eines Haushalts in K. konnte der Bw. diesen auch nicht nach Graz verlegen bzw. konnte eine Verlegung nicht unzumutbar gewesen sein. Damit fehlte es im Verfahrenszeitraum an dem für den Werbungskostenabzug entscheidenden Merkmal eines Doppelhaushalts und konnte dem Rechtsmittel daher bereits aus diesem Grund kein Erfolg beschieden sein.

Der UFS folgt der Darstellung des Bw. auch hinsichtlich seiner Wohnverhältnisse in Graz. Demnach hatte dieser mit Aufnahme seiner Praktikantentätigkeit im September 2001 zunächst ein Zimmer in einem Studentenheim und, nach der Übernahme in ein (zunächst dreimonatig befristetes) ordentliches Dienstverhältnis, ab August 2002 eine Kleinwohnung angemietet.

Für keines der beiden Mietverhältnisse hat der Bw. vorgebracht, dass damit seinem Wohnbedürfnis nicht entsprochen worden wäre. In beiden Fällen hatte er die Kosten der

dabei anfallenden Haushaltsführung laufend, in den ersten neun Monaten vollständig, ab August 2002 anteilig, getragen.

Bereits das Mietverhältnis im Studentenheim hatte die dargestellten Voraussetzungen eines „eigenen“ Haushalts erfüllt. Selbst für den Fall, dass die Anmietung der Wohngelegenheit im Studentenheim noch nicht als (erstmalige) Hausstandsgründung durch den Bw. zu sehen wäre, die Begründung des Mietverhältnisses betreffend die Kleinwohnung hatte den Voraussetzungen jedenfalls entsprochen. Daran ändern auch die gemeinsame Benutzung mit einer Mitbewohnerin und deren (offenbar nach dem Nutzungsverhältnis erfolgte) Kostenbeteiligung nichts.

Soweit dem Bw. im Zusammenhang mit seinen Mietverhältnissen in Graz Kosten entstanden waren, hatten diese mangels zeitgleichen Vorliegens eines Haushalts in K., jene Kosten des Haushalts im Sinn des § 20 Abs.1 Z.1 EStG dargestellt, welche bei allen Abgabepflichtigen der Privatsphäre zuzuordnen sind. Gleiches gilt für die Fahrtkosten zum Elternhaus in K..

Da der Bw. mit der Anmietung der Wohnmöglichkeit in Graz erstmals einen eigenen Hausstand gegründet hatte, stellte sich nicht nur die Frage der Zumutbarkeit einer *Verlegung* seines in unüblicher Entfernung in Niederösterreich gelegenen "Familienwohnsitzes" nicht, sondern erübrigte sich auch eine Klärung, ob das ursprünglich (lt. Bw. allerdings nur formell) befristete Dienstverhältnis, die *Beibehaltung* eines bisher unüblich weit entfernten Wohnsitzes rechtfertigen hätte können, diese somit, allenfalls auch nur vorübergehend, während der Anfangsphase seines Aufenthalts in Graz, beruflich veranlasst gewesen sein konnte.

Dass der Bw. nach Begründung eines Haushalts in Graz Eigentümer eines (in unüblich weiter Entfernung vom Dienstort gelegenen) Hauses wurde, vermag den Werbungskostencharakter des mit der Bewirtschaftung dieses Objekts zusammenhängenden Aufwands (Fahrtkosten, um "nach dem Rechten zu sehen" bzw. Reparatur- und Gartenarbeiten durchzuführen, gelegentliche Anschaffung von Gartengeräten usw.) nicht zu begründen. Nach Lehre und Rechtsprechung rechtfertigt die Betreuung eines (nicht der Einkünfteerzielung dienenden) Liegenschaftsbesitzes schon die *Beibehaltung* eines Doppelwohnsitzes nicht (in diesem Sinn neuerlich VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 und 24.9.2007, 2006/15/0024 mit Verweis auf die Entscheidung vom 18.12.1997, 96/15/0259 und Doralt, EStG Kommentar, § 4 Tz. 351 mit Hinweis auf entsprechende Judikatur). Umso weniger führt der private Erwerb einer unüblich weit vom Dienstort entfernt gelegenen, nicht der Einkünfteerzielung dienenden Liegenschaft zur *beruflich* veranlassten *Begründung* eines weiteren Wohnsitzes. Dies gilt im Fall des Bw. schon deshalb, weil sich der Eigentümerwechsel auf die Gestaltung seiner Wohnverhältnisse in keiner Weise ausgewirkt hatte und daher auch nach Erlangung des Eigentums am Elternhaus vom Nichtvorliegen eines eigenen Hausstands in K. auszugehen war. Für Kosten zur Betreuung eines Liegenschaftsbesitzes, an dem der betreffende Dienstnehmer keinen

Haushalt führt und der ihm auch nicht zur Einkünfteerzielung dient, ist eine berufliche Veranlassung im Sinne des Werbungskostenbegriffs per se nicht zu erkennen.

Selbst wenn der Bw. im Verfahrenszeitraum die engsten sozialen Beziehung zum Elternhaus in K. hatte, fehlte es den strittigen Aufwendungen für seine Haushaltsführung in Graz daher, mangels zeitgleichen Führens zweier Haushalte und wegen des dadurch bedingten Fehlens eines Mehraufwands für eine doppelte Haushaltsführung, an den für einen Werbungskostenabzug erforderlichen Merkmalen.

Da die steuerliche Behandlung von Kosten für Familienheimfahrten mit jenen für eine doppelte Haushaltsführung korreliert, gilt dies auch für den dafür erwachsenen Aufwand.

Dem Berufungsbegehren des Bw. konnte aus diesem Grund insgesamt kein Erfolg beschieden sein.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass auch die übrigen vom Bw., unter der Annahme des zeitgleichen Vorliegens zweier Haushalte, vorgebrachten Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung seines niederösterreichischen "Familienwohnsitzes", nicht überzeugt haben.

Der Bw. hatte diese Unzumutbarkeit vor allem mit den erbrechtlichen Verpflichtungen gegenüber seinen Eltern aufgrund der erfolgten Liegenschaftsübertragung im Jahr 2003 und mit dem Gesundheitszustand seiner Eltern begründet.

Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Übergabe der Liegenschaft im Jahr 2003 jedenfalls keine Auswirkung auf das Verfahrensjahr 2002 entfalten und der am Eigentumserwerb anknüpfenden Argumentation des Bw. eine Bedeutung daher nur für Zeiträume ab Februar 2003 zukommen hätte können.

Neben dem Hinweis auf den Erwerb des Eigentums am Elternhaus konnte auch der Verweis des Bw. auf die Pflege- und Betreuungspflichten gegenüber den Eltern seinem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen.

Aus dem vorgelegten Schenkungsvertrag vom Februar 2003 geht hervor, dass der Bw. seinen Eltern, im Gegenzug zur Eigentumsübertragung an Haus und Garten, ein durch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot abgesichertes, lebenslängliches Wohnrecht im *gesamten* Einfamilienhaus in K. und ein *alleiniges* Recht zur Gartenbenützung eingeräumt hatte.

Ausdrücklich war vereinbart worden, dass „*die anfallenden Betriebs-, Reparatur- und etwaige Instandhaltungskosten während der Ausübung des Wohnungsrechts von den Wohnungsberechtigten getragen*“ werden.

Nicht zu entnehmen ist dem Vertrag eine Verpflichtung des Bw. zur Pflege und Betreuung seiner Eltern.

Aus dem Grundbuchsstand ist zu ersehen, dass zeitgleich mit der Übertragung des Elternhauses in K. von der Mutter an den Bw., sein Vater dessen Elternhaus dem Zwillingbruder des Bw. übertragen hatte. Der zugehörige Vertrag wurde im Verfahren zwar nicht vorgelegt, doch hat der Bw. den Vorgang als solchen in der Berufungsverhandlung selbst angesprochen.

Nach den abgabenbehördlichen Daten ist der Bruder des Bw. seit dem Jahr 2000 ohne Unterbrechung für Dienstgeber aus K. tätig. Meldebehördlich scheint er bis zum Bezug des von ihm in L. errichteten Einfamilienhauses im Jahr 2005 ausschließlich an der Adresse des gemeinsamen Elternhauses in K. auf.

Selbst wenn der Bruder, wie vom Bw. vorgebracht, im Verfahrenszeitraum nicht mehr im Elternhaus sondern bei einer Freundin in K. wohnhaft gewesen war, hatte sich dessen Lebensmittelpunkt in den Jahren 2002/2003 unzweifelhaft in K. und damit in unmittelbarer Nähe der gemeinsamen Eltern befunden.

Aufgrund der Übertragung des Eigentums am Elternhaus seines Vaters, hatte sich der Bruder in Bezug auf die sittliche Verpflichtung zur Pflege und Betreuung der Eltern in einer mit dem Bw. vergleichbaren Situation befunden. Unabhängig von der Übergabe traf beide Brüder die Beistandspflicht des § 137 ABGB in gleicher Weise. Es trifft daher nicht zu, dass die vom Bw. vorgebrachten Hilfs- und Betreuungsleistungen (Einkaufs-, Arzt- und sonstige Erledigungsfahrten mit den bzw. für die Eltern, aber auch dringende Reparaturarbeiten im Haus der Eltern) nicht (auch) von seinem Bruder zu leisten waren. Dem UFS erscheint es in Hinblick auf die dargestellten Lebensumstände des Bruders auch nicht glaubhaft, dass diese Leistungen im Bedarfsfall nicht auch tatsächlich zumindest teilweise vom Bruder erbracht worden waren. Für das Jahr 2002 bzw. für die Zeit vor Abschluss des Übergabsvertrags ist dies in Hinblick auf die zu erwartende Liegenschaftsschenkung umso mehr anzunehmen.

Dass die Betreuungspflicht gegenüber den Eltern einer Verlegung des (ohnehin nicht bestehenden) „Familienwohnsitzes“ des Bw. nach Graz entgegengestanden wäre, ist daher weder rechtlich zutreffend noch erscheint es sittlich geboten.

Dem Bw. ist zwar beizupflichten, dass der VwGH die Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger als Argument für eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung für nicht grundsätzlich ungeeignet hält (allerdings ist die in der Berufung zitierte VwGH-Judikatur insofern nicht ergiebig). Doch setzt der Gerichtshof das "Bestehen einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit" voraus bzw. die (ärztlich attestierte) Gefahr für eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes eines Pflégling im Fall der Wohnsitzverlegung (24.9.2007, 2006/15/0024 bzw. 27.5.2003, 2001/14/0121).

Umstände, die diesen Vorgaben genügen, hat der Bw. im Verfahren nicht dargetan.

Das Bundespflegegeldgesetz, BGBl. 110/1993 idgF., definiert als "Pflegebedarf" einen *"ständige(n) Betreuungs- und Hilfsbedarf" "auf Grund einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung oder einer Sinnesbehinderung"* (§ 4 Abs.1).

In Ausführung des Bundespflegegeldgesetzes erging die Einstufungsverordnung (VO) zum Bundespflegegeldgesetz, BGBl. II Nr. 37/1999 idgF. Die hier interessierenden Bestimmungen dieser VO lauten:

§ 1 (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 (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 (1) Pflegebedarf ist insoweit nicht anzunehmen, als die notwendigen Verrichtungen (...) durch die Verwendung einfacher Hilfsmittel selbständig vorgenommen werden können oder könnten und (...) der Gebrauch dieser Hilfsmittel mit Rücksicht auf (den) physischen und psychischen Zustand zumutbar ist.

§ 5 Ständiger Pflegebedarf liegt vor, wenn dieser täglich oder zumindest mehrmals wöchentlich regelmäßig gegeben ist.

Das dargestellte Verständnis von Pflegebedürftigkeit erscheint auf den im anhängigen Verfahren maßgeblichen, steuerlichen Anwendungsbereich grundsätzlich übertragbar.

Im Erkenntnis vom 20.9.2007, 2006/14/0038 hat der VwGH den Betreuungsbedarf minderjähriger Kinder der Pflegebedürftigkeit von Angehörigen in fortgeschrittenem Alter grundsätzlich gleichgestellt und den besonderen Wert einer Betreuung durch vertraute Bezugspersonen in gewohnter Umgebung betont.

Andererseits hat der Gerichtshof, wie erwähnt, in der Entscheidung vom 24.9.2007, 2006/15/0024 deutlich gemacht, dass die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung das "Bestehen einer besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit" voraussetzt, was wohl ebenfalls für beide Gruppen von Pfleglingen zu gelten hat.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage entspricht eine auf die Wochenenden beschränkte Unterstützung in Form der Übernahme körperlich anstrengender Haus- und Gartenarbeiten oder der Durchführung von Beförderungs- und Transportdiensten für Eltern, die im Übrigen ihren Alltag noch selbst bewältigen, zwar den in § 2 der VO genannten Hilfsleistungen, nicht aber der Erbringung von Betreuungsleistungen im Sinne des § 1 dieser Norm. Selbst diese Hilfsleistungen wurden vom Bw. nur an den Wochenenden und damit nicht ständig im Sinne der zitierten Bestimmungen erbracht. Der Vorstellung einer "besonders gelagerten Pflegenotwendigkeit" wurde damit eindeutig nicht entsprochen.

Der Darstellung des Bw. ist zwar in Bezug auf seinen Vater ein gewisser Pflegebedarf im Sinne einer erforderlichen Betreuung nach § 1 der VO zu entnehmen, doch wurden diese Pflegeleistungen nach seinen Angaben grundsätzlich und regelmäßig von seiner Mutter erbracht. Eine Pflegebedürftigkeit der Mutter im Sinne der obigen Ausführungen hat der Bw. nicht dargetan. Auch weisen die von ihm beschriebenen Unterstützungsleistungen nicht auf einen Pflegebedarf im dargestellten Sinn hin. Die Tatsache, dass die Eltern das Haus in K. bis heute während der Arbeitswoche alleine bewohnen, unterstreicht diese Einschätzung. Bis heute war es für den Bw. auch nicht erforderlich, den für den Fall der Verschlechterung des Gesundheitszustands seines Vaters angekündigten Umzug nach K. zu realisieren. Auch der nach wie vor nicht bestehende Pflegegeldbezug beider Elternteile spricht gegen einen ständigen Betreuungs- oder Hilfsbedarf im Verfahrenszeitraum. Unter diesen Umständen stellt sich die Frage einer Pflegebedürftigkeit, wie sie der VwGH in seiner Judikatur vor Augen hatte, offenkundig nicht. Auch unter diesem Aspekt war das Vorbringen des Bw. somit nicht geeignet, seinem Rechtsmittel zum Erfolg zu verhelfen.

Graz, am 30. März 2009