

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, über die Beschwerde vom 24.04.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 20.03.2013, Steuernummer, betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012**

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) wohnt seit Jahrzehnten mit ihrem Gatten in einem Eigenheim mit zwei Wohnungen in Ort1/Tirol, dessen zweite Wohnung ihre Schwester und deren Gatte bewohnen. Bis Mitte 2008 war die Bf im nahe gelegenen Ort2 bei der AG beschäftigt. Nachdem diese Zweigstelle geschlossen worden war, konnte sie nach längerer Arbeitssuche ab 15.03.2010 eine Tätigkeit als Verkaufsassistentin im Betrieb der AG in Dienstort aufnehmen. Für diese Zwecke bekam sie von ihrer Arbeitgeberin eine Dienstwohnung im Ausmaß von circa 30 m² Verfügung gestellt. Ihr Gatte bezieht seit 1999 wegen 100%iger Invalidität infolge einer rheumatischen Erkrankung (Bechterew mit Lungenbeteiligung) eine Rente aus Deutschland und ist somit nicht mehr berufstätig.

2. Im Rahmen ihrer Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung 2012** machte die Bf aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung Kosten für den Zweitwohnsitz in Dienstort in Höhe von 3.436,13 € sowie für Familienheimfahrten in Höhe von 3.672,00 € geltend. Diese wurden vom Finanzamt mit der Begründung nicht anerkannt, *dass bei einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung auch bei einem verheirateten Steuerpflichtigen nach Ablauf eines vorübergehenden Zeitraumes von zwei Jahren die Voraussetzungen für die Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung nicht mehr gegeben wären.*

3. In ihrer gegen den entsprechenden **Einkommensteuerbescheid 2012 vom 20.03.2013** gerichteten **Berufung vom 22.04.2013** wendete die Bf ein, *dass ihr nach Schließung des Betriebes der XWerke in Ort2 angeboten worden sei, ihre Arbeit weiterhin in Dienstort auszuüben. Es sei daher notwendig geworden, in Dienstort (Entfernung mehr als 120 km) einen Wohnsitz zu nehmen. Der Ehegatte sei zu 100% arbeitsunfähig, erhalte eine Invaliditätspension und habe seinen Hauptwohnsitz (Eigenheim) in Ort2/Tirol. Eine Wohnsitzverlegung hätte die Aufgabe des Eigenheims bedeutet. Die Bf selbst bewohne derzeit eine vom Betrieb zur Verfügung gestellte Wohnung (1-Zimmerwohnung). Wegen Invalidität ihres Partners sei es ihr nicht zumutbar gewesen, einen gemeinsamen Wohnsitz in Dienstort zu nehmen. Aufgrund der Erkrankung des Partners sei es auch notwendig, an den Wochenenden nach Ort2 zurückzukehren.*

Beigelegt wurden insbesondere der Mietvertrag/Dienstwohnung, der Dienstvertrag, der Schwerstbehindertenausweis des Gatten, der entsprechende Bescheid des Versorgungsamtes Ort5 vom 16.07.1999 sowie ein Schreiben der Landesversicherungsanstalt Ort4 über den Rentenbezug samt Antrag auf Weiterzahlung einer Rente/Landesversicherungsanstalt Ort3 vom 13.09.1999.

4. Mit **Berufungsvorentscheidung vom 26.07.2013** wurde die Berufung vom Finanzamt abgewiesen, wobei insbesondere darauf hingewiesen wurde, *dass die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung infolge Pflegebedürftigkeit des Gatten von der Bf durch keinerlei Unterlagen (zB ärztliche Atteste) belegt worden sei. Der Hinweis darauf, dass die Bf bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses sowie anlässlich der Pensionierung die Dienstwohnung räumen hätte müssen, könne den Standpunkt der Bf nicht stützen, da sie weder augenscheinlich von Kündigung bzw. Entlassung noch von einer Versetzung an einen anderen Arbeitsplatz konkret bedroht gewesen sei.*

5. In ihrer "Berufung" vom 05.09.2013, die als **Vorlageantrag** zu werten war, ergänzte die Bf ihr Vorbringen im Wesentlichen dahingehend, *dass ein Wohnsitzwechsel für sie deswegen unzumutbar sei, weil sie zum frühestmöglichen Zeitpunkt in Pension gehen werde und aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Betriebes ihres Arbeitgebers, die immer wieder zu Entlassungen führe, ihre Tätigkeit in Dienstort befristet sei.*

6. Der wegen ursprünglicher Annahme der verspäteten Einbringung des Vorlageantrages ergangene **Zurückweisungsbescheid** des Finanzamtes vom 01.10.2013 wurde nach Durchführung entsprechender Ermittlungen mit Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 04.06.2014 (siehe § 323 Abs. 37 BAO) ersatzlos aufgehoben.

Im Rahmen dieser Ermittlungen wurde festgestellt, dass die Berufungsvorentscheidung vom 26.07.2013 vom Ehegatten der Bf in Dienstort behoben worden und er seine Gattin anlässlich ihrer Anreise nach einem Betriebsurlaub aus Tirol begleitet und für eine Nacht in ihrer Wohnung in Dienstort genächtigt hatte.

7. Mit Vorlagebericht vom 15.09.2014 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2012, die nunmehr aufgrund der Änderungen der abgabenverfahrensrechtlichen Bestimmungen durch das Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (siehe § 323 Abs. 37 BAO idF BGBl I 14/2013) als Beschwerde zu behandeln war, vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. In ihrer Stellungnahme wies die belangte Behörde insbesondere darauf hin, *dass aus dem Umstand, dass, wie sich herausgestellt habe, der Ehegatte die Bf nach Dienstort begleitet und dort genächtigt hat, gefolgert werden könne, dass ein pflegebedingter Aufenthalt in Ort2 nicht nötig gewesen wäre.*

8. Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 13.03.2017 gab die Bf zu den von ihr vorgebrachten Gründen für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung in ihrer **Antwort vom 03.04.2017** zusammenfassend Folgendes an:

8.1. *Der Gatte benötige insbesondere bei seinen in unregelmäßigen Abständen, sehr schmerzhaften Schüben Hilfe beim Anziehen, Duschen und bei der Essenszubereitung. Durch die Versteifung der Wirbelsäule sei Hilfe im Haushalt und bei den alltäglichen Dingen notwendig. Während ihrer Abwesenheit würde die Pflege von der Schwester und deren Gatten übernommen.*

Bei der 1999 diagnostizierten Krankheit des Gatten handle es sich um Morbus Bechterew mit Gelenk- und einer Lungenfunktionsstörung, die in Schüben (insbesondere im Hüftbereich) verlaufe. Der Gatte leide an schmerzhaften und chronischen Entzündungen von Wirbelgelenken und -körpern. Der Gesundheitszustand sei progredient. Einer Übersiedlung nach Dienstort sei ihre ganztägige berufsbedingte Abwesenheit entgegengestanden, da ihr Gatte insbesondere bei Schüben auf Hilfe im Alltag angewiesen sei. Die von ihr in Dienstort bewohnte Dienstwohnung mit Schlaf-, Wohn- und Kochzimmer samt eigenem Bad sei für die Erkrankung nicht angepasst und unzumutbar.

Gleichzeitig wurden von der Bf entsprechend dem Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes ärztliche Atteste eines Allgemeinmediziners sowie eines Internisten über den Gesundheitszustand des Ehegatten der Bf sowie eine Bestätigung der Schwester und des Schwagers über deren Pflege in Abwesenheit der Bf vorgelegt.

8.2. Die Fragen nach der Gewissheit der Befristung des Arbeitsverhältnisses aus der Sicht des Jahres 2012 wurden zusammenfassend folgendermaßen beantwortet: *Nach Schließung der Zweigstelle in Ort2 habe die Bf trotz einjähriger Arbeitssuche in der Umgebung von Ort2 keine Arbeit gefunden, weshalb sie wegen ihrer wirtschaftlichen Situation – sie und ihr Gatte seien wegen dessen Invaliditätspension wirtschaftlich auf ihr Einkommen angewiesen gewesen – das Angebot, im Betrieb der AG in Dienstort zu arbeiten, annehmen habe müssen, dies jedoch nur bis zu ihrer frühestmöglichen*

Pensionierung. Am 18.01.2017 habe sie mit ihrem Arbeitgeber eine Vereinbarung zur Altersteilzeit getroffen, sodass das Arbeitsverhältnis am 15.04.2018 beendet werde. Als Nachweis wurde die Vereinbarung beigelegt.

Es wurde auf die beigelegten Auditberichte sowie den Beschluss der Geschäftsleitung vom 06.08.2013 hingewiesen, wonach aufgrund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten acht Mitarbeiter abgebaut wurden. Diese Wendung habe sich schon vor 2012 abgezeichnet. Die Ankündigung eines dreiwöchigen Betriebsurlaubes, die Einstellung der Produktion über Weihnachten und die Schließung verschiedener Betriebe in der X-Branche (Betrieb etc.) seien klare Signale gewesen, dass die Auftragslage sehr schlecht war und die Schließung der AGER oder eine weiterer Personalabbau folgen würde.

Am 03.10.2012 sei das Arbeitsverhältnis der Bf auch auf den 15.12.2012 gekündigt worden. Diese Kündigung sei jedoch aufgrund mehrfacher intensiver Interventionen Dritter und der wirtschaftlichen Situation der Bf wieder zurückgezogen worden. Es sei jedoch wegen der gegebenen Situation realistisch gewesen, dass es zu weiteren Kündigungen kommen würde, wobei die Bf zum engeren Personenkreis gehört habe und eine nochmalige Kündigung dann unabwendbar sein würde.

Der Vorhaltsbeantwortung wurden diesbezüglich ein entsprechender ORF-Artikel, eine E-Mail vom 11.04.2012, das Kündigungsschreiben vom 03.10.2012 sowie die Auditberichte beigelegt.

8.3. Außerdem wurden über Ersuchen die Darstellung der Berechnung der Aufwendungen/doppelte Haushaltsführung sowie die entsprechenden Belege beigebracht. Danach betrugen die Aufwendungen insgesamt 3.665,20 €. Wie auf der Darstellung angemerkt, ergibt sich die Differenz zu beantragten Betrag von 3.435,13 € daraus, dass eine Miete über 211,07 € sowie ein einmaliger Betrag für Strom von 18,00 € ursprünglich nicht erfasst waren.

9. Zur Wahrung des Parteiengehörs wurden die Ermittlungsergebnisse des Bundesfinanzgerichts dem Finanzamt mit dem Ersuchen um Stellungnahme zur Kenntnis übermittelt.

Mit **Mail vom 12.04.2017** wurde seitens der Amtsbeauftragten der belangten Behörde mitgeteilt, dass die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aufgrund der vorgelegten umfangreichen Unterlagen, die bei der Erstellung der Berufungsvorentscheidung nicht vorgelegen hätten, nunmehr als ausreichend belegt angesehen werden könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Die Bf (geboren 1959) lebt mit ihrem Gatten seit Jahrzehnten in einem Eigenheim in Ort1 in der Nähe von Ort2 in Tirol, dessen zweite Wohnung von ihrer Schwester und deren Gatten bewohnt wird. Nach Schließung der Zweigstelle ihres Arbeitgebers in Ort2, wo die Bf bis Mitte 2008 gearbeitet hatte, und längerer Arbeitssuche nahm sie ab 15.03.2010 eine Tätigkeit im Betrieb ihres ehemaligen Arbeitgebers in Dienstort auf.

Der Gatte der Bf (geboren 1959) bezieht seit 1999 wegen 100%iger Invalidität infolge einer rheumatischen Erkrankung (Morbus Bechterew mit Gelenk- und Lungenbeeinträchtigung) eine Rente aus Deutschland und ist somit nicht mehr berufstätig. Diese Krankheit verläuft in Schüben, die von schmerzhaften und chronischen Entzündungen der Wirbelgelenke und -körper geprägt sind. Während dieser Schübe ist der Patient auf Hilfe im Alltag angewiesen.

Da Ort2 circa 350 km von Dienstort entfernt liegt und die Fahrzeit für eine einfache Fahrtstrecke circa vier Stunden in Anspruch nimmt, bezog die Bf in Dienstort eine Dienstwohnung ihrer Arbeitgeberin im Ausmaß von circa 30 m², die aus einem Schlaf-, Wohn- und Kochzimmer sowie Bad besteht.

Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage der XBranche im Allgemeinen und der Arbeitgeberin AG im Speziellen hatte die Bf bereits vor Beendigung ihres Dienstverhältnisses infolge Pensionierung, die sie zum frühestmöglichen Zeitpunkt in Anspruch nehmen wollte, jederzeit eine vorzeitige Auflösung wegen Kündigung zu befürchten. Klare Signale für die schlechte Auftragslage und einen weiteren Personalabbau durch ihre Arbeitgeberin waren im Jahr 2012 die angekündigte Verlängerung des Betriebsurlaubes, die Einstellung der Produktion über Weihnachten und die Schließung weiterer Betriebe in der XBranche (zB Betrieb).

Tatsächlich wurde das Arbeitsverhältnis der Bf am 03.10.2012 per 15.12.2012 auch gekündigt. Diese Kündigung wurde aber aufgrund mehrfacher intensiver Interventionen und der wirtschaftlichen Lage der Bf zurückgenommen.

Anfang 2017 wurde mit ihrer Dienstgeberin in Anbetracht der ehestmöglichen Pensionsantrittsmöglichkeit per 01.07.2019 der Beginn der sog. Freizeitphase im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung einvernehmlich mit 16.04.2018 festgelegt.

An Kosten für Familienheimfahrten waren von der Bf 3.672,00 € geltend gemacht worden. Die Aufwendungen (Miete samt Betriebskosten) für deren Dienstwohnung in Dienstort beliefen sich im Jahr 2012 auf 3.665,20 €.

II) Beweiswürdigung:

Dass die **Entfernung** zwischen Ort2 und Dienstort bei circa 350 km liegt und die Überwindung der einfachen Fahrtstrecke eine Fahrzeit von circa vier Stunden erfordert, ergibt sich aus den im Internet verfügbaren Routenplanern (zB Google Maps), darf als allgemein bekannt vorausgesetzt werden und ist hier auch nicht strittig.

Zur Pflegebedürftigkeit des Gatten:

Dass ihr Gatte an Morbus Bechterew mit Gelenk- und Lungenfunktionseinschränkung leidet, wurde von der Bf anhand mehrerer Unterlagen nachgewiesen. Insbesondere legte sie im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nunmehr zwei ärztliche Atteste vor: Jenes eines Facharztes für Allgemeinmedizin vom 29.03.2017 weist darauf hin, dass die derzeitigen Wohnverhältnisse der Schwerbehinderung angepasst seien und ein Umzug nicht zumutbar sei. Dem Attest eines Internisten vom 12.07.2004 ist die Diagnose zu entnehmen und wird darin festgehalten, dass eine Besserung des Leidens nicht zu erwarten sei. In einem Schreiben vom 25.03.2017 bestätigen Schwester und Schwager der Bf, dass sie deren Gatten während deren Abwesenheit pflegen.

Dass der Ehegatte seit 1999 wegen 100%iger Behinderung - festgestellt laut Bescheid des Versorgungsamtes Ort5 vom 16.07.1999 - infolge der beschriebenen Krankheit eine Invaliditätspension bezieht, ergibt sich aus dem vorgelegten Antrag auf Weiterzahlung einer Rente/Landesversicherungsanstalt Ort3 vom 13.09.1999 sowie dem Schreiben der Landesversicherungsanstalt Ort4 vom 01.03.2000 betreffend die Höhe der Rentenleistung.

Was die **Befürchtung einer vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses** anlangt, so konnte die Bf anhand folgender im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen nachweisen, dass diese durchaus zurecht bestand:

- Presseaussendung der AG, aus der der drastische Umsatzrückgang in Fortsetzung einer schwächeren Entwicklung ab dem zweiten Halbjahr 2011 hervorgeht. Darüber hinaus ist der Aussendung zu entnehmen, dass aufgrund der ungünstigen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen weiterhin mit einer rückläufigen Nachfragesituation und einem zunehmenden Margendruck gerechnet werden müsse.
- Auditberichte vom 27.11.2012 und 10.12.2013 (Mitarbeiterreduktion) sowie Information über Abbau von acht Mitarbeitern laut Beschluss der Geschäftsleitung vom 06.08.2013
- Mail vom 11.04.2012: Ankündigung einer eventuellen Verlängerung des Betriebsurlaubs um eine Woche wegen Auftragslage
- Kündigungsschreiben vom 03.10.2012, mit dem das Dienstverhältnis der Bf von ihrer Arbeitgeberin per 15.12.2012 gekündigt wurde.

Im Verein mit der auch den Medien zu entnehmenden angespannten Situation der X-Branche und speziell auch der Arbeitgeberin der Bf konnten die oben angeführten Unterlagen als durchaus geeignet angesehen werden, die Befürchtungen der Bf, ihren Arbeitsplatz bereits vor der angestrebten frühestmöglichen Pensionierung zu verlieren, zu untermauern und ihren Ausführungen glaubhaften Charakter zu verleihen.

Dass von ihr außerdem ein Pensionsantritt zum ehestmöglichen Zeitpunkt angestrebt war, ergibt sich in objektiver Betrachtungsweise schon aus der beschriebenen Situation (weite Distanz zum Hauptwohnsitz, räumlich beschränkte Dienstwohnung, wirtschaftliche Situation des Arbeitgebers) und wird die Glaubhaftigkeit dieser Bestrebungen durch die vorgelegte am 18.01.2017 abgeschlossene Altersteilzeitvereinbarung untermauert, wonach vor Erreichen des Mindestpensionsalters von 60 Jahren (frühestmöglicher Pensionsantritt per 01.07.2019) der Beginn der „Freizeitphase“ im Rahmen dieser Vereinbarung bereits mit 16.04.2018 festgelegt wurde.

Zur Höhe der **Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten**

Haushaltsführung:

- Fahrkosten:

Aufgrund der Distanz zwischen dem Hauptwohnsitz der Bf in Tirol und ihrem Dienstort in Dienstort von 350 km liegen die Aufwendungen für eine Hin- und Rückfahrt mit dem Auto unter Anwendung des amtlichen Kilometergeldes von 0,42 € bei einem Betrag von 294,00 €.

Bereits bei einer Verwendung des eigenen Autos für 13 wöchentliche Heimfahrten wäre der geltend gemachte Betrag an Fahrkosten (= höchstes Pendlerpauschale von 3.672,00 €) überschritten. Dass die Bf das eigene Auto zumindest teilweise benützte, ist dadurch belegt, dass im Beschwerdeverfahren vor dem Finanzamt als erwiesen angesehen wurde, dass ihr Gatte sie mit dem Auto nach dem Betriebsurlaub 2012 nach Dienstort gebracht hat. Ebenso ist davon auszugehen, dass, wenn die Bf, wie sich ebenfalls im angesprochenen Beschwerdeverfahren betreffend den Zurückweisungsbescheid herausstellte, zum Teil eine Fahrgemeinschaft mit einem Bekannten hatte, die Fahrkosten entsprechend aufgeteilt wurden. Die Höhe der geltend gemachten Fahrkosten mit 3.672,00 € erscheint angesichts der Entfernung zwischen Ort2 und Dienstort insofern jedenfalls schlüssig.

- Übrige Aufwendungen:

Die durch den Zweitwohnsitz in Dienstort verursachten Aufwendungen (Miete samt Betriebskosten) wurden von der Bf im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht durch eine entsprechende Aufstellung nachvollziehbar dargestellt und durch Vorlage der diesbezüglichen Belege nachgewiesen. Die Abweichung gegenüber den beantragten Aufwendungen um 229,07 € wurde ebenfalls glaubhaft dokumentiert und nachgewiesen.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** *sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.*

Nach **§ 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.*

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988** *dürfen 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. c angeführten Betrag übersteigen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.*

Der sich aus **§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988** in der für das Jahr 2012 geltenden Fassung ergebende höchste Betrag beträgt 3.672,00 € (= als Werbungskosten für Fahrten

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für Fahrtstrecken über 60 km anzuerkennender Betrag; sog. Pendlerpauschale).

Zur Frage, ob **Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung** Werbungskosten darstellen können, hat der **Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung** folgende Ansicht vertreten:

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (VwGH 26.5.2010, 2007/13/0095).

Die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, wird nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296; VwGH 20.9.2007, 2006/14/0038).

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehepartners haben (VwGH 26.07.2007, 2006/15/0047). Diese Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 20.09.2007, 2006/14/0038). Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, muss sich aus Umständen von erheblichem objektiven Gewicht ergeben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 03.08.2004, 2000/13/0083 mwN; VwGH 27.08.2008, 2005/13/0037). Es sind die Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (VwGH 31.03.1987, 86/14/0165).

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; VwGH 27.08.2008, 2005/13/0037).

Eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Dienstort kann nicht schon durch die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung nach kurzer Zeit begründet werden. Es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit

einer solchen Abberufung handeln (VwGH 31.03.1987, 86/14/0165; VwGH 27.01.2000, 96/15/0205).

B) Erwägungen im konkreten Fall:

Im gegenständlichen Fall stand zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens außer Streit, dass eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz in Tirol aufgrund der Entfernung von circa 350 km (Fahrzeit mit dem Auto etwa 4 Stunden pro einfacher Strecke) nicht möglich bzw. zumutbar war.

Strittig war vielmehr die Frage, ob die **Verlegung des Familienwohnsitzes** von Tirol nach Dienstort aufgrund von Umständen von erheblichem objektiven Gewicht für die Bf **unzumutbar** war.

Wie sich aus der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 30.03.2011, 2005/13/0150; VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124) ergibt, ist diese Unzumutbarkeit aus der **Sicht des jeweiligen Streitjahres**, dies bedeutet im gegenständlichen Fall des Jahres **2012**, zu beurteilen.

Die Bf gab als Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in ihrer Berufungsschrift in erster Linie die **Pflegebedürftigkeit ihres Gatten** an.

Wenngleich ihr grundsätzlich darin zuzustimmen ist, dass die Pflegebedürftigkeit eines nahen Angehörigen einen geeigneten Grund bildet, die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu stützen (siehe zB VwGH 09.10.1991, 88/13/0121; VwGH 27.05.2003, 2001/14/0121), muss seitens des Bundesfinanzgerichtes festgehalten werden, dass insbesondere mangels Vorliegens entsprechender Nachweise die gegenständliche Berufung (nunmehr Beschwerde) vom Finanzamt zunächst zu Recht abgewiesen wurde.

Erst in ihrem weiteren „Berufungsschreiben“, das, da es gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes gerichtet war, als „Vorlageantrag“ gemäß § 276 BAO idF vor BGBl I 14/2013 (Finanzgerichtsbarkeitsgesetz 2012) bzw. § 264 BAO idF BGBl I 14/2013 (= Antrag auf Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat bzw. ab 01.01.2014 durch das Bundesfinanzgericht) zu werten war, wurde die **zeitliche Befristung des Arbeitsverhältnisses** der Bf näher ausgeführt.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes legte die Bf auftragsgemäß umfangreiches Material an Unterlagen vor, das ihren Standpunkt letztendlich aus folgenden Gründen zu stützen vermochte:

Zwar konnte der Zeitraum von sechs Jahren bis zur ehestmöglichen Pensionierung der 1959 geborenen Bf unter Annahme des Mindestantrittsalters von 60 Jahren im Jahr 2012 noch Zweifel daran aufkommen lassen, ob die zeitliche Befristung eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung rechtfertigte.

Durch die Vorlage der Auditberichte und der Presseaussendung vom 30.08.2012 gelang es der Bf aber, nachvollziehbar zu belegen, dass die Befürchtung einer Auflösung des

Dienstverhältnisses vor der ehestmöglich angestrebten Pensionierung aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage der Arbeitgeberin und der X-Branche insgesamt evident war. Ihre diesbezüglichen Ausführungen und Unterlagen korrespondieren auch mit den allgemein zugänglichen Medienberichten.

Vor allem das (erst nach umfangreichen Interventionen wieder zurückgenommene) Kündigungsschreiben der AGin vom 03.10.2012 bildete schließlich den ausschlaggebenden Nachweis dafür, dass gerade im Jahr 2012 eine Auflösung des Dienstverhältnisses in Dienstort durch Kündigung nicht bloß eine abstrakte Befürchtung, sondern eine konkret drohende Gefahr darstellte.

Gerade das Jahr 2012 ist es aber, aus dessen Blickwinkel die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung geprüft werden musste. Wie der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang ausführte, kommt es nicht darauf an, ob in einem früheren Zeitraum die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben war (VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124). Im Jahr 2012 konnte aufgrund der geschilderten Umstände des Einzelfalles jedenfalls eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden.

Wie aus den weiteren Ausführungen der Bf hervorgeht, steht aufgrund der Altersteilzeitvereinbarung zudem nunmehr eindeutig fest, dass ihre faktische Anwesenheit am Dienstort in Dienstort mit 15.04.2018 endet („Freizeitphase ab 16.04.2018 bis 30.06.2019“). Dies bedeutet, dass auch die bevorstehende Pensionierung in einem absehbaren Zeitraum – konkret nunmehr sechs Jahren – keine unrealistische Annahme war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 03.03.1992, 88/14/0081) ist im Zusammenhang mit der Beurteilung der Zumutbarkeit bei der doppelten Haushaltsführung jedenfalls ein Zeitraum von vier bis fünf Jahren noch als gegen die Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung sprechende Befristung des Dienstverhältnisses anzusehen. So erachtete der Gerichtshof etwa die Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung bei einem Sechzigjährigen nicht mehr als gegeben, weil er mit spätestens 65 Jahren die Pension antreten konnte (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124). Im gegenständlichen Fall lag letztlich ein Zeitraum von sechs Jahren vor.

Angesichts dieser nur geringfügig über dem fünfjährigen Zeitraum liegenden Zeitspanne und der sonstigen Umstände des vorliegenden Einzelfalles musste eine **Gesamtbetrachtung** zu dem Ergebnis führen, dass eine Wohnsitzverlegung durch die Bf gerade im Jahr 2012 keinesfalls zumutbar erschien:

Besonders in diesem Jahr spitzten sich die Signale, die auf eine vorzeitige Auflösung des Dienstverhältnisses infolge Kündigung wegen schlechter wirtschaftlicher Lage und damit einhergehendem Personalabbau hindeuteten, nämlich derart zu, dass von einer konkret drohenden Gefahr auszugehen war, dass die maximale Zeitspanne von sechs Jahren bis zur ehestöglichen Pensionierung nicht mehr erreicht werden könnte. Vor allem aufgrund der tatsächlich ausgesprochenen, schließlich aufgrund von Interventionen aber wieder zurückgenommen Kündigung im Jahr 2012 ist der Bf zuzugestehen, dass ihr angesichts dieser Aussichten gerade in diesem Jahr das Andenken eines Wohnsitzwechsels von

ihrem Eigenheim, das sie schon seit Jahrzehnten mit ihrem Gatten in Tirol bewohnte, nach Dienstort nicht zuzumuten war.

In diese Gesamtbetrachtung war nicht zuletzt auch der Gesundheitszustand des Gatten der Bf einzubeziehen. Zwar hätte dessen Pflegebedürftigkeit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes isoliert betrachtet tatsächlich keinen ausreichenden Grund dargestellt, den Wohnsitz in Ort 1 beibehalten zu müssen, da die Bf für diese Zwecke am Dienstort auch eine geeignete Wohnung wählen hätte können. Im Hinblick auf ihre mehr als unsichere zukünftige Arbeitssituation war ihr aber ein voreiliger Wohnsitzwechsel im Hinblick auf die gesundheitliche Beeinträchtigung des Gatten und eine damit verbundene größere Belastung umso weniger zumutbar. Darüber hinaus ist der Bf durchaus zuzugestehen, dass die Möglichkeit der Unterstützung durch ihre Angehörigen (Schwester und Schwager) bei der Pflege des Gatten in Zeiten von (unvorhersehbar auftretenden) Schüben ein, wenn auch nicht vordergründig ausschlaggebender, so aber doch in die Gesamtbetrachtung miteinzubeziehender Aspekt war.

Insgesamt erschien aus den dargestellten Erwägungen eine **Wohnsitzverlegung** durch die Bf im Jahr 2012 nach Dienstort **nicht zumutbar** und waren die aus der doppelten Haushaltsführung erwachsenen Aufwendungen, wie auch von der belangten Behörde aufgrund der nunmehr vorliegenden Beweise befürwortet, als Werbungskosten anzuerkennen.

Konkret handelte es sich um folgende Aufwendungen:

Fahrtkosten ¹⁾	3.672,00 €
Übrige Kosten der doppelten Haushaltsführung ²⁾	3.665,20 €
	7.337,20 €

Anmerkung 1:

Als Fahrtkosten sind im Rahmen der doppelten Haushaltsführung jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Kfz, Bahn etc.). Außerdem sind bei verheirateten Steuerpflichtigen grundsätzlich die Kosten für wöchentliche Familienheimfahrten zuzugestehen (siehe Jakom/Lenneis, EStG, 2012, § 16 Rz 56, Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“). Auch im gegenständlichen Fall war aufgrund der Wegstrecke sowie in Anbetracht des Gesundheitszustandes des Gatten der Bf jedenfalls eine wöchentliche Familienheimfahrt zuzugestehen.

Wie unter oben unter dem Punkt „Beweiswürdigung“ beschrieben, überstiegen die Kfz-Kosten schon ab der 13. Heimreise nach Tirol jenen Betrag von 3.672,00 €, mit dem diese Kosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 begrenzt sind.

Die beantragten Aufwendungen aus diesem Titel waren daher zu gewähren.

Anmerkung 2:

Als Aufwendungen aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung sind die unvermeidbaren Mehraufwendungen zu berücksichtigen, die dadurch erwachsen, dass der/die Steuerpflichtige am Beschäftigungsort wohnen muss. Es sind dies etwa

die Kosten für eine Kleinwohnung wie Miete, Betriebskosten und Einrichtung (siehe Jakom/Lenneis, EStG, 2012, § 16 Rz 56, Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“) bzw. Kosten, die die Grenzen des gewöhnlichen Haushaltsbedarfes nicht verlassen (UFS 02.01.2013, RV/0443-F/10).

Im gegenständlichen Fall wurden diese mit dem Betrag von 3.665,20 € nachgewiesen.

Ergebnis:

Aufgrund obiger Ausführungen waren die Werbungskosten der Bf im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für das Jahr 2012 folgendermaßen zu ermitteln:

Werbungskosten bisher (laut angefochtenem Bescheid)	415,93 €
Werbungskosten/doppelte Haushaltsführung	7.337,20 €
Werbungskosten laut Erkenntnis	7.753,13 €

Der Beschwerde war sohin stattzugeben und der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

IV) Zulässigkeit einer 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Die Beantwortung der Frage, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Dienstort des/der Steuerpflichtigen zumutbar erscheint, welche letztendlich ausschlaggebend für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage war, hat im Rahmen der Beweiswürdigung bezogen auf das konkret vorliegende Geschehen und unter Würdigung der Umstände des Einzelfalles zu erfolgen (siehe VwGH 31.03.1987, 86/14/0165). Es lag sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 20. April 2017

