

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache der Adr, vertreten durch Gantner & Liepert Steuerberater OG, Färberstraße 10a, 6700 Bludenz, betreffend den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 10.06.2014, StNr. XXX, hinsichtlich Einkommensteuer für 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

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

### Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, eine Therapeutin, brachte **Beschwerde** gegen den Bescheid ein, mit dem die von ihr für doppelte Haushaltsführung (4.008,00 €) und Familienheimfahrten (2.822,40 €) geltend gemachten Kosten nicht anerkannt worden waren.

Sie erläuterte, im Streitjahr im Kantonsspital A gearbeitet zu haben. Aufgrund der erforderlichen Bereitschaftsdienste habe sie auch kurzfristig verfügbar sein müssen. Es gebe Untersuchungen, die über Nacht durchgeführt werden müssten. Daher habe sie ein angemietetes Zimmer in der Klinik innegehabt. Die rasche Einsatzbereitschaft sei eine Bedingung für ihre Anstellung gewesen.

Es erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in der seitens des Finanzamtes ausgeführt wurde: Die Beschwerdeführerin habe im Streitjahr ihren Hauptwohnsitz in B, Vorarlberg, gehabt und im Kantonsspital A, Schweiz, gearbeitet. In der Klinik habe sie ein Zimmer zur Verfügung gehabt. Sie habe keinen Nachweis

über die Kosten des zweiten Haushaltes in A, dh insbesondere über Miete und Betriebskosten, erbracht.

Eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz liege dann vor, wenn dieser vom Beschäftigungsstandort mehr als 80 km entfernt sei und die Fahrzeit mehr als eine Stunde betrage, wobei auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel abzustellen sei.

Laut Routenplaner gebe es für den Arbeitsweg der Beschwerdeführerin drei Fahrtrouten. Die kürzeste Strecke betrage 66,2 km und könne in ca. 69 Minuten zurückgelegt werden, die längste umfasse 71,1 km und könne in 47 Minuten bewältigt werden. Die Wegstrecke betrage daher in keinem Fall mehr als 80 km und eine Fahrzeit von einer Stunde werde nicht überschritten. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung könnten daher nicht geltend gemacht werden. Seitens des Finanzamtes wurde auf die Rz 341 und 342 der Lohnsteuerrichtlinien hingewiesen.

Aufwendungen für Familienheimfahrten könnten nur dann in Abzug gebracht werden, wenn die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung gegeben seien. Daher stünden im Streitfall auch diese nicht zu.

In der Folge reichte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter einen **Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht ein. Sie führte darin aus:

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung sei nicht berücksichtigt worden, dass die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer Diensteinteilung verpflichtet sei, auf Abruf kurzfristig bereitzustehen. Dies sei bei einem Arbeitsweg von 70 km nicht möglich. Die berufliche Bedingtheit der Kosten für die doppelte Haushaltsführung liege daher vor. Am Familienwohnsitz in B lebe auch der Ehegatte der Beschwerdeführerin. Eine Verlegung des Familienwohnzuges in die Schweiz sei aufgrund der hohen Kosten nicht möglich.

Beigelegt waren Lohnabrechnungen, aus denen die Mieten für das Personalzimmer ersichtlich sind.

In einem **ergänzenden Schreiben** wies die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung nochmals darauf hin, dass die Anmietung der Personalwohnung auf dem Gelände des Kantonalkrankenhauses A aufgrund der wechselnden Dienstzeiten und der besonderen, betrieblich erforderlichen Pünktlichkeit notwendig gewesen sei. Eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz sei nicht zumutbar gewesen.

Nach herrschender Lehre (*Doralt*, EStG, Rz 200/3) begründeten auch Umstände wie eine unbedingt erforderliche Pünktlichkeit, amtsbekannte Verkehrsverhältnisse und allfällige Verzögerungen bei Grenzübertritten eine Unzumutbarkeit. Es sei zudem zu beachten, dass der Ehegatte der Beschwerdeführerin seit Längerem an einer schweren Krankheit leide und nach amtlicher Bescheinigung zu abc% behindert sei. Eine Verlegung des Familienwohnzuges sei daher auch wegen der erforderlichen Pflegemaßnahmen nicht zumutbar.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis nachfolgende Punkte als feststehend zugrunde:

- Die Beschwerdeführerin war im Streitjahr am Kantonsspital A, Schweiz, als Therapeutin tätig.
- Ihr Familienwohnsitz liegt an der inländischen Adresse Adr1.
- Am Familienwohnsitz lebt auch der Gatte der Beschwerdeführerin, der zu abc% behindert ist.
- Die Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsplatz beträgt weniger als 80 km und kann in rund einer Stunde zurückgelegt werden.
- Die Beschwerdeführerin bewohnt auf dem Gelände des Kantonsspitals ein Personalzimmer.
- Ihr Dienstplan sieht zusätzliche Bereitschaftsdienste an Wochenenden und Feiertagen vor.
- Das Beschäftigungsausmaß umfasst 80%, eine 100%-ige Dienstverpflichtung ist nicht möglich, weil die Beschwerdeführerin ihren Gatten außerhalb der Unterstützungszeiten durch den mobilen Haushilfsdienst pflegen muss.
- Der Gatte der Beschwerdeführerin leidet seit xy Jahren an C, einer unheilbaren und fortschreitenden chronischen Erkrankung.
- Er befindet sich seit dem Jahr defg im vorzeitigen Ruhestand.
- Das Badezimmer am Familienwohnsitz wurde behindertengerecht ausgebaut.
- Außerdem wurde ein behindertengerechtes Fahrzeug angeschafft.
- An Mietkosten für "Personalzimmer" hatte die Beschwerdeführerin in den Monaten Jänner bis September des Streitjahres je 390,00 SFr. zu entrichten, in den Monaten Oktober und November je 420,00 SFr., im Dezember 203,25 SFr., hinzu kamen von Jänner bis November jeweils 20,00 SFr. für Kabelfernsehen, im Dezember 9,70 SFr.

Die Feststellungen beruhen auf unstrittigem Akteninhalt, den Lohnabrechnungen des Kantonsspitals, aus denen neben den monatlichen Bezügen die Mietaufwendungen ersichtlich sind sowie der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens, das die Richterin an den steuerlichen Vertreter übermittelte und dem auch ein Behindertenausweis des Bundessozialamtes, Landesstelle Vorarlberg, betreffend die abc%-ige Behinderung des Gatte in Scanform angeschlossen war.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 53/2013 dürfen Kosten für Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeitsort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie

den auf Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d idF BGBI. I Nr. 53/2013) angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsamt, so können Familienheimfahrten von der Wohnung am Beschäftigungsamt zum Familienwohnsitz sowie die Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungsamt als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn die Aufgabe des bisherigen Familienwohnsitzes **unzumutbar** ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Die berufliche Veranlassung der mit Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen wird aber angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (vgl. etwa die VwGH-Erkenntnisse 20.9.2007, 2006/14/0038; 28.9.2004, 2001/14/0178; 21.6.2007, 2005/15/0079).

Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Die Ursachen der Unzumutbarkeit können ihre Wurzeln sowohl in der privaten Lebensführung als etwa auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder einer Erwerbstätigkeit seines Partners haben. Lehre und Judikatur bejahen aber auch für alleinstehende Steuerpflichtige Umstände, die die Verlegung eines bestehenden, ständigen Wohnsitzes vom Heimatort an einen unüblich weit entfernten Arbeitsort vorübergehend oder auf Dauer unzumutbar machen.

**Umgelegt auf den Streitfall besagt dies:** Die Abgabenbehörde ist unter Stützung auf die geltende Praxis (LStR, Rz 341) davon ausgegangen, dass einer täglichen Rückkehr vom Arbeitsort an den Familienwohnsitz wegen einer Entfernung von weniger als 80 km, die grundsätzlich in weniger als einer Stunde zurückgelegt werden kann, nichts entgegensteht. Sie hat daher die Frage einer Zumutbarkeit oder Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht weiter überprüft.

Die Abgabenbehörde lässt dabei jedoch außer Acht, dass auch bei kürzeren Distanzen eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr insofern vorliegen kann, als betriebliche Erfordernisse eine besondere Pünktlichkeit verlangen, die aufgrund von unberechenbaren Verkehrsverhältnissen und allfälligen Verzögerungen bei der Grenzüberschreitung nicht gewährleistet ist (*Doralt*, EStG<sup>13</sup>, Tz 200/3 mit Verweis auf einen x-er Musiklehrer mit Tätigkeitsort in der Schweiz).

Die Beschwerdeführerin hat in nachvollziehbarer Weise dargetan, dass ihr Beruf als Therapeutin in einer Schweizer Klinik eine erhöhte Flexibilität hinsichtlich ihrer Dienstzeiten, die sich auch auf die Nacht erstrecken können, verlangt. Es muss auch einleuchten, dass einer regelmäßig vorkommenden Rufbereitschaft die Zurücklegung

eines rund 70 km umfassenden Weges aus dem Ausland bei ungeklärter Straßen- und Verkehrslage entgegensteht.

Im Sinne der herrschenden Lehre und Rechtsprechung ist daher im Streitfall die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz zu bejahen, dh, der zu beurteilende Fall ist einem solchen gleichzuhalten, in dem eine Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsort von mehr als 80 km und eine Fahrzeit von mehr als einer Stunde vorliegen.

**Dies enthebt jedoch nicht von der Klärung der Frage**, ob, bzw. warum die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort unzumutbar ist. Die Beschwerdeführerin begründet diese Unzumutbarkeit mit der Pflegebedürftigkeit ihres an einer schweren Krankheit leidenden und zu abc% behinderten Gatten.

Der VwGH erblickt in der Pflegebedürftigkeit von am Familienwohnsitz lebenden Angehörigen ein nicht von Vornherein ungeeignetes Sachvorbringen zum Unterbleiben der Verlegung des Familienwohnsitzes (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).

Der Gatte der Beschwerdeführerin ist zwar bereits Pensionist, jedoch spricht seine - nach glaubwürdiger Ermittlungslage - unheilbare und fortschreitende Erkrankung, die bereits Umbaumaßnahmen am Familienwohnsitz erforderlich gemacht hat, gegen eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort der Gattin. Unwägbar ist in diesem Zusammenhang auch, ob am ausländischen Standort ein mobiler Haushilfedienst, wie er im Inland bereits organisiert wurde und mit fortschreitender Krankheit erweitert werden kann, gewährleistet ist. Zudem muss davon ausgegangen werden, dass eine entsprechende Betreuung im Hochpreisland Schweiz mit nicht unerheblichen Mehrkosten verbunden wäre.

Gesamthaft betrachtet ist daher ein Herausreißen des mit einer unheilbaren Krankheit belasteten und entsprechend dem Krankheitsverlauf mehr und mehr betreuungsbedürftigen Gatten der Beschwerdeführerin aus seinem gewohnten und für seine Bedürfnisse umgebauten häuslichen Bereich mit einer funktionierenden Betreuung - teils durch den Hauspflegedienst, teils durch die nur zu 80% beschäftigte Gattin - nicht angezeigt bzw. würde ein solches nach der Lebenserfahrung wohl sogar seinen Zustand erschüttern und sein Leiden verstärken.

Es liegen somit im Streitfall Gründe vor, die eine **Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort unzumutbar** machen, weshalb Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten steuerlich beachtlich sind.

Zur **Höhe** der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen ist auszuführen: Bei einem anerkannten berufsbedingten Doppelwohnsitz sind die Aufwendungen für die Wohnung am Beschäftigungsstandort sowie Kosten für Familienheimfahrten abzugsfähig.

Im Streitfall betragen die Kosten für die Wohnung am Betriebsort (Miete und Betriebskosten) mit dem Umrechnungskurs für den Schweizer Franken von 0,800097 € nach obenstehend festgestellten Beträgen insgesamt 3.826,83 €. Die Aufwendungen

für Familienheimfahrten sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 53/2013 mit dem höchstmöglichen, in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 53/2013 ausgewiesenen Betrag begrenzt, das wären 3.672,00 €. Zumal der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Aufwand von 2.822,40 € darunter liegt, war er in vollem Umfang in Abzug zu bringen.

Das bisher seitens der Abgabenbehörde berücksichtigte Pendlerpauschale samt Pendlereuro verliert infolge der Anerkennung von Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten seine Rechtsgrundlage und ist zu streichen.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

### **Zulässigkeit/Unzulässigkeit 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.

Die Frage, in welchen Fällen Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten steuerlich zu berücksichtigen sind, hat in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung hinlänglich Niederschlag gefunden. Soweit darüber hinaus Sachverhaltsfeststellungen Gegenstand der Erörterung waren, sind diese grundsätzlich einer Revision nicht zugänglich.

Feldkirch, am 12. Dezember 2016