

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger über die Beschwerde vom 23. September 2015 der Beschwerdeführerin Bf., Anschrift gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, vertreten durch Dr. Thomas Seiler vom 4. September 2015 betreffend **Einkommensteuer 2014** zu Recht erkannt:

I)

Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid wird abgeändert.

Die **Einkommensteuer** für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht von **1. Jänner bis 31. Oktober 2014** wird mit einer Gutschrift von **EUR 4.049,00** festgesetzt.

Die Berechnung und die Bemessungsgrundlagen sind in der **Anlage 2** zu diesem Erkenntnis dargestellt, die einen Spruchbestandteil bildet.

II)

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

Entscheidungsgründe

Von der gültigen Geschäftsverteilung wurde die Beschwerde aufgrund des Antrages auf Entscheidung durch den Senat ursprünglich der Gerichtsabteilung 7013-1 zur Erledigung zugewiesen. Nachdem dieser Antrag mit Schreiben vom 3. August 2016 zurückgezogen wurde, fällt die Zuständigkeit nun in die Gerichtsabteilung 7013.

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) Bf. war ab ##.##.2013 in Österreich beschäftigt und zog zu diesem Zweck von Deutschland zu. Schon für 2013 hatte sie in diesem Zusammenhang Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung (DHF) und Familienheimfahrten (FHF) geltend gemacht, die das FA auch anerkannte.

1.1. Einkommensteuererklärung und Einkommensteuerbescheid 2014

Am 1. Mai 2015 reichte die Bf. die **Einkommensteuererklärung 2014** (unbeschränkte Steuerpflicht) elektronisch ein und beantragte den Abzug von EUR 2.343,60 (Familienheimfahrten), EUR 7.083,50 (Doppelte Haushaltsführung) und EUR 1.500,00 (Sonstiges) als Werbungskosten. Im EDV-System der Finanzverwaltung scheinen die folgenden Lohnzettel auf:

Aktivbezug	Krankengeld GKK
1 Lohnzettel von 1.1. bis 31.10.2014	2 Lohnzettel von 4.5. bis 21.5.2014
	4 Lohnzettel von 6.8. bis 31.10.2014
	2 Lohnzettel von 19.11. bis 31.12.2014

Das FA verweigerte den Abzug von Werbungskosten im **Einkommensteuerbescheid vom 4. September 2015** zur Gänze und begründete dies damit, bei einem alleinlebenden Steuerpflichtigen würden die Kosten der doppelten Haushaltsführung höchstens für die **ersten sechs Monate** anerkannt, einem Zeitraum den Lehre und langjährige Rechtsprechung als ausreichend ansehen, am Arbeitsort eine geeignete Wohnung zu finden. Nach diesem Übergangszeitraum sei es einem alleinlebenden Steuerpflichtigen, der am entfernten Arbeitsort über Jahre hinweg beschäftigt ist, zumutbar, seinen Wohnsitz an den Arbeitsort zu verlegen und damit die wirtschaftliche Belastung der doppelten Haushaltsführung und allfälliger Heimfahrten zu vermeiden. Nur die Übersiedlungskosten vom Wohnort zum neuen Arbeitsplatz könnten steuerlich abgesetzt werden, nicht die Übersiedlung zurück nach Hause.

1.2. Beschwerde und Beschwerdeverentscheidung

Dies bekämpfte die Bf. mit **Beschwerde vom 23. September 2015** und schilderte die **Unzumutbarkeit** der Verlegung ihres Familienwohnsitzes auszugweise wie folgt:

Es habe sich weder um eine jahrelange Tätigkeit gehandelt noch sei die Verlegung des Wohnsitzes zumutbar gewesen.

- Sie habe effektiv nur neun Monate bei ihrem österreichischen Arbeitgeber gearbeitet und es sei nach unter zwölf Monaten Tätigkeit klar gewesen, dass es definitiv nicht zu einer jahrelangen Tätigkeit in Österreich kommen würde.
- Wenige Monate nach der Aufnahme ihrer Tätigkeit in Österreich (##.##.2013) sei sie krank geworden. Im **März 2014** sei eine Herzmuskelentzündung diagnostiziert worden und sie sei krankgeschrieben worden. Kurz nach der danach folgenden Arbeitsaufnahme sei eine Ausweitung des erkrankten Herzmuskelareals (Progredienz) festgestellt worden.

Im **Juli 2014** sei eine Herzmuskelgewebeentnahme durchgeführt worden, bei der eine genetisch bedingte Herzmuskelerkrankung (Dilatative Kardiomyopathie) diagnostiziert worden sei. Damit sei unter weiterer Krankschreibung und körperlicher Schonung erst nach dem Ablauf weiterer 6 Monate abschätzbar gewesen, ob sie überhaupt wieder arbeiten kann.

- Während all dieser Zeit sei es ihr aus gesundheitlichen Gründen absolut nicht möglich gewesen, eine neue Bleibe zu suchen, geschweige denn umzuziehen. Ab diesem Zeitpunkt sei klar gewesen, dass sie Österreich wieder verlassen und in ihre Heimat zurückkehren wird. Diese Rückkehr sei ihr aber von der **Gebietskrankenkasse** verweigert worden, da diese eine Rückkehr nach Deutschland als Urlaub gewertet hätte. Sie sei also durch das österreichische Krankensystem gegen ihren Willen weiterhin gezwungen gewesen, zwei Wohnungen zu finanzieren und zu pendeln. Die Herzmuskelerkrankung habe schlussendlich eine Herzklappe zerstört, so dass sie sich "danach" einer offenen Herzoperation unterziehen habe müssen.
- Ende Oktober 2014 sei ihr vom Arbeitgeber gekündigt worden. Erst dann sei ihr - unter Einbeziehung von Anwälten und der Ombudsfrau der Gebietskrankenkasse – die Heimkehr nach Deutschland genehmigt worden.
- Sie befinde sich (im Zeitpunkt der Beschwerde = 23. September 2015) immer noch im Krankenstand und könne keiner Arbeit nachgehen.

Es sei offensichtlich, dass es für sie nicht zumutbar bzw. möglich war, den Rückumzug selbst zu organisieren. Deshalb habe sie ein Umzugsunternehmen einsetzen müssen.

All diese Vorbringen untermauerte die Bf. mit Attesten

Das FA wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 1. Dezember 2015** ab und begründete dies wörtlich wie folgt:

*„Sie haben Ihre Tätigkeit in Österreich (lt. Aktenlage) im Monat*** 2013 begonnen. Bei einem alleinlebenden Steuerpflichtigen werden die Kosten der doppelten Haushaltsführung höchstens für die **ersten sechs Monate** anerkannt, einem Zeitraum den Lehre und langjährige Rechtsprechung als ausreichend ansehen, am Arbeitsort eine geeignete Wohnung zu finden.*

Nach diesem Übergangszeitraum ist es einem alleinlebenden Steuerpflichtigen, der am entfernten Arbeitsort über Jahre hinweg beschäftigt ist, zumutbar, seinen Wohnsitz an den Arbeitsort zu verlegen und damit die wirtschaftliche Belastung der doppelten Haushaltsführung und allfälliger Heimfahrten zu vermeiden.

*Ein befristeter Arbeitsvertrag wurde weder behauptet noch liegt ein solcher lt. Aktlage vor. Eine **Erkrankung**, die die vorzeitige Rückkehr im Krankheitsfall an den Heimatort erschwert, ist **steuerlich nicht zu berücksichtigen**.*

Übersiedlungskosten vom Wohnort zum neuen Arbeitsplatz können gem § 16 EStG steuerlich als Werbungskosten abgesetzt werden. Eine Rückübersiedlung ist jedoch ohne steuerliche Relevanz.“

1.3. Vorlageantrag und Vorlagen an das Bundesfinanzgericht

Die Bf. beantragte daraufhin die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Schreiben vom **21. Dezember 2015**), eine **mündliche Verhandlung** vor dem **Senat** und die Vertretung durch einen Steuerrechtsanwalt.

Sie bestritt die Tatsache eines unbefristeten Dienstverhältnisses nicht, betonte aber noch einmal, mit der **Diagnose der Herzerkrankung im April 2014** sei klar gewesen, dass sie Österreich wieder verlassen werde. Sie habe ihre Heimkehr auch veranlassen wollen, um die doppelten Kosten frühestmöglich zu vermeiden, das sei jedoch entgegen ärztlichen Anratens von der Gebietskrankenkasse nicht genehmigt worden. Dies habe sich erst nach Kündigung durch den Arbeitgeber und dem Mitwirken der Ombudsfrau der GKK geändert.

Die wirtschaftliche Belastung (DHH und FHF) habe nicht vermieden werden können. In dieser Situation stelle sich die Frage, wie es zumutbar sein könne, ihre **Eigentumswohnung in Ort_Deutschland** aufzugeben, um sich in einem Land, dass sie schnellstmöglich verlassen muss, einen festen Wohnsitz zu suchen. Ihr Familienwohnsitz sei in Deutschland gewesen. Es sei laut ärztlichem Gutachten für ihre Genesung von großer Bedeutung gewesen, im Umfeld ihrer Familie zu sein. Aufgrund des nur kurzen Aufenthaltes in Österreich habe sie keinerlei persönliche Bindungen in Österreich gehabt. Da sie das Land langfristig nicht verlassen habe dürfen, habe sie die Heimfahrten und die damit verbundenen Kosten nicht vermeiden können.

Das **FA legte die Beschwerde am 18. März 2016** an das Bundesfinanzgericht **vor** und beantragte deren Abweisung. Die Abgabenbehörde argumentierte, 2014 habe sich der Hauptwohnsitz, Mittelpunkt der Lebensinteressen und der Familienwohnsitz der Bf. in Ort_B***_Österreich befunden.

1.3.1. Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung

Die Zuerkennung der Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung sei ausschließlich von der Frage abhängig, wo der Familienwohnsitz bzw. der Mittelpunkt des Lebensinteresses der Bf. liege. Sie sei ledig und sei in Österreich von 9. Monat*** bis 1. Dezember 2013 (Ort_A***_Österreich) bzw. von 18. April bis 27. Oktober 2014 mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf VwGH 18.12.1997, 96/15/0259) könnten bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer werde die Verlegung seines Wohnsitzes zum Beschäftigungsort im Allgemeinen mit einem Zeitraum von **sechs Monaten** als zumutbar angesehen.

Einem alleinstehenden Arbeitnehmer sei jene Anzahl von Heimfahrten vom jeweiligen Arbeitsort zur Wohnung in seinem Heimatort zuzuerkennen, die ausreicht, damit dieser innerhalb angemessener Zeiträume dort nach dem Rechten sehen könne. Dabei sei ein **Monatsrhythmus** ausreichend (Hinweis auf VwGH 22.9.1987, 87/14/0060; 13.9.1994, 94/14/0066).

Die **Beibehaltung des Wohnsitzes in Deutschland sei der privaten Lebensführung zuzuordnen**, da im strittigen Zeitraum der Hauptwohnsitz in Ort_B***_Österreich gewesen sei. Daran ändere der Umstand des Krankenstandes der Bf. nichts.

1.3.2. Übersiedlungskosten

Umzugskosten seien dann Werbungskosten (§ 16 EStG EStG 1988), wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Das könne beim erstmaligen Antritt eines Dienstverhältnisses, beim Wechsel des Dienstgebers oder im Falle einer dauernden Versetzung durch den gegenwärtigen Dienstgeber vorliegen. Umzugskosten ohne Wechsel des Dienstortes und ohne Verpflichtung, eine Dienstwohnung zu beziehen, seien nicht absetzbar. Eine berufliche Veranlassung könne nur zur Vermeidung eines unzumutbar langen Arbeitsweges angenommen werden.

Die Rückübersiedlung, der Wegzug aus Österreich und die Begründung eines neuen Dienstverhältnisses im Ausland bzw. Aufgabe des inländischen Dienstverhältnisses sei ohne steuerliche Relevanz.

1.4. Vorhalt vom 4. Mai 2016

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf. daraufhin auf, die Krankenstandstage bei ihrem österreichischen Arbeitgeber sowie die Tatsache nachzuweisen, dass die Rückkehr nach Deutschland vom Sozialversicherungsträger bis zur Kündigung nicht genehmigt wurde. Sie wurde zur Aufgliederung der Werbungskosten aufgefordert und mit der Rechtsprechung konfrontiert, die bei Ledigen maximal monatliche Familienheimfahrten zugesteht.

Sie reagierte darauf mit einem umfangreichen Schreiben mit entsprechenden Beilagen und schilderte ihre Herzmuskelentzündung als Erkrankung mit diffusen Symptomen. Das führe zur schlechten Diagnostizierbarkeit, weshalb es – wie bei ihr - zu einer Schädigung der Herzklappen kommen könne. Bis zur endgültigen Diagnose brauche es mehrere Untersuchungen und damit mehrere Woche.

Schon ab **Ende 2013** habe sie sich krank gefühlt, sei dauerhaft müde und wenig belastbar gewesen. Sie habe ab diesem Zeitpunkt gewusst, dass sie den Belastungen ihres Jobs nicht mehr gewachsen war. Sie sei häufig krank geworden und etwa von **11. bis 12. November 2013** krankgeschrieben gewesen. In den **Weihnachtsferien** sei sie an

einer Nierenbeckenentzündung erkrankt, aber vorerst trotzdem weiter arbeiten gegangen. So habe sie mehrere Home-Office-Tage ohne Krankschreibung verbracht. Sodann sei sie von **19. bis 28. Februar 2014** krankgeschrieben gewesen. Während dieser Erkrankung habe der Allgemeinmediziner Herzrhythmus-Anomalitäten festgestellt. Die darauf folgenden, mehrere Wochen dauernden Untersuchungen (Wartezeiten, kardiologische Ambulanz, Dauer EKG mit Auswertung, Herz-MRI etc.) hätten sodann am **1. April 2014** zur Diagnose „Herzmuskelentzündung“ geführt. Ab diesem Zeitpunkt sei sie dauerhaft krankgeschrieben worden.

Dies untermauerte sie mit den Krankschreibungen vom Dezember 2013, Februar 2014 und ab 01.04.2014 sowie dem Befund des Krankenhauses vom 2. April 2014. Im Sommer habe sich die Diagnose in eine genetische und damit tödlich Herzmuskelerkrankung verändert (dilatative Kardiomyopathie).

Zum Nachweis für die Verweigerung der Verlegung des Wohnsitzes nach Deutschland durch die Salzburger Gebietskrankenkasse schilderte sie, diese habe vorerst unterschiedlichste Angaben zu einer möglichen Rückkehr nach Deutschland gemacht und eine Rückübersiedlung mündlich mit der Angabe verweigert, dass dann der Krankengeldanspruch erlösche. Sie habe sich für jeden Besuch bei der Familie in Ort_B***_Österreich gesundschreiben lassen müssen, durfte dann zur Familie fahren und habe sich am nächsten Tag dort wieder krankschreiben lassen müssen.

Schlussendlich habe sie sich anwaltlich beraten lassen und die Ombudsfrau der SGKK einbezogen. Am 5. September 2014 habe sie – vorerst inoffiziell - von ihrer Kündigung erfahren (siehe Kündigungsschreiben vom 11. September 2014). Noch am selben Tag habe sie den Vorgang erneut und zusammenfassend an die Krankenkasse heran getragen und erneut um die Genehmigung einer Übersiedlung gebeten (Vorlage der E-Mail vom 5. September 2014). Am 8. September 2014 habe sie die Antwort der SGKK erhalten und dann sofort ihre Rückübersiedlung geplant (vgl. E-Mail). Am 7. Oktober 2014 sei sie umgezogen. Die **Wohnung in Ort_B***_Österreich habe sie kurzfristig zum 31. Oktober 2014 kündigen können** (siehe Schreiben der Vermieter etc.).

Sie gliederte die Kosten für die Familienheimfahrten auf. Dabei handelt es sich um jeweils eine Hin- und Rückfahrt mit dem PKW im Jänner, Februar, März, Mai, Juni, Juli, August, September und Oktober 2014 á 620 Kilometer ($9 \times 620 \times 0,42 = \text{EUR } 2.343,60$). Die Kosten für die doppelte Haushaltsführung setzen sich aus 10 Monatsmieten á EUR 708,35 zusammen (in Summe **EUR 7.083,50**). Den Antrag auf Berücksichtigung der Rückübersiedlungskosten zog sie zurück.

Diese Unterlagen wurden dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt, das auf weitere Ausführungen verzichtete.

1.5. *Mündliche Verhandlung, Senat*

Mit Schreiben vom 3. August 2016 nahm die Bf. ihren Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat, bei der sie von einem Steueranwalt vertreten wird, zurück.

Das Finanzamt wurde davon und von der geplanten Entscheidung unter Anschluss der Steuerberechnung unterrichtet. Es verwies auf seinen Antrag und verzichtete auf eine zusätzliche Stellungnahme.

2. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Dieses Erkenntnis basiert damit auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und des Bundesfinanzgerichts abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist. Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht dabei unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO4, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Strittig sind hier die steuerliche Berücksichtigung von Kosten für eine Wohnung in Österreich von Jänner bis Oktober 2014 (EUR 7.083,50) sowie für Fahrten von Österreich nach Deutschland und retour (EUR 2.343,60) für den Zeitraum **Jänner bis Oktober 2014**. Dabei handelt es sich um acht Hin- und Rückfahrten á 620 Kilometer á EUR 0,42 von Jänner bis September 2014 zuzüglich einer Fahrt am 7. Oktober 2014. Die letzte Fahrt diente der Rückübersiedlung und wurde ebenfalls mit 620 Kilometern in Ansatz gebracht, obwohl sie nur eine Strecke beinhaltete.

Strittig war zudem die Frage der Absetzbarkeit von Rückübersiedlungskosten nach Deutschland (EUR 1.500,00). Dieses Begehren wurde zwischenzeitig zurückgezogen.

Die Bf. ist Deutsche, ledig, besaß in Ort_Deutschland eine Eigentumswohnung und nahm am **###.###. 2013** eine unbefristete, nichtselbständige Tätigkeit in Österreich auf. Sie bezog dazu in Österreich eine Mietwohnung. Am 7. Oktober 2014 zog sie wieder nach Deutschland um und **kündigte die Wohnung in Österreich mit 31. Oktober 2014**.

Schon wenige Monate nach Beginn ihrer Tätigkeit in Österreich (Ende 2013) fühlte sie sich schwach, wenig leistungsfähig und wurde – vorerst mit diffusen Symptomen – krank. Nach einem längeren Krankenstand im **Dezember 2013** und im **Februar 2014**

wurden Herzrhythmus-Anomalitäten festgestellt. Weitere Untersuchungen führten am **1. April 2014** zur Diagnose „Herzmuskelentzündung“ (Atteste liegen vor), woraufhin die Bf. sich viel in Krankenstand befand. Die Bf. brachte vor, es sei damals unter weiterer Krankschreibung und körperlicher Schonung erst nach dem Ablauf weiterer 6 Monate abschätzbar gewesen, ob sie überhaupt wieder arbeiten kann. Das ist auf Basis der vorliegenden ärztlichen Gutachten glaubwürdig.

Im **Juli 2014** wurde eine Herzmuskelgewebeentnahme durchgeführt, bei der eine genetisch bedingte Herzmuskelerkrankung zutage kam. Die Bf. konnte ihre Tätigkeit daraufhin überhaupt nicht mehr aufnehmen. Sie blieb zwar noch in ihrem Dienstverhältnis, wurde aber vom Dienstgeber Anfang **September 2014** mit Wirkung Ende Oktober 2014 gekündigt wurde. Die Herzmuskelerkrankung zerstörte eine Herzklappe, sodass es schließlich "danach" zu einer offenen Herzoperation kam.

Die Bf. begründete ihren Verbleib in Österreich vor allem mit sozialversicherungsrechtlichen Schwierigkeiten und der Furcht, solche Ansprüche zu verlieren. Dies ist nachvollziehbar, ruhen doch die Leistungsansprüche in der **Krankenversicherung** hinsichtlich der **Geldleistungen**, solange sich der Anspruchsberechtigte im Ausland aufhält. Das gilt nicht, wenn der Versicherungsträger dem Anspruchsberechtigten die Zustimmung zum Auslandsaufenthalt erteilt (§ 89 Abs. 1 Z 3 iVm Abs. 3 ASVG und § 53 Krankenordnung 2011 der Salzburger Gebietskrankenkasse – Details im Abschnitt rechtliche Würdigung). Es ist deshalb glaubwürdig, dass es der Bf. zumindest höchst riskant erschien, Österreich ohne vorherige Zustimmung des Sozialversicherungsträgers dauerhaft zu verlassen. Dass sie sich um diese Zustimmung bemühte, sie schlussendlich aber erst am 8. September 2014 erhielt, lässt sich aus dem E-Mail-Verkehr ableiten.

Glaubwürdig ist zudem, dass die Bf. während all dieser Zeit nur wenig belastbar war und es ihr deshalb auch aus gesundheitlichen Gründen nicht zumutbar war, dauerhaft nach Österreich umzuziehen, obwohl ihre Familie, auf die sie für ihre Pflege angewiesen war, in Deutschland lebte.

Die Bf. verfügte in Österreich von 1. Jänner bis Ende Oktober 2014 über eine Wohnung. Sie bezog in dieser Zeit in Österreich ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Diese setzten sich (vor Abzug des Werbungskostenpauschbetrages von EUR 132,00) aus Aktivbezügen von EUR 47.869,48 und Krankengeld von EUR 10.797,24 (jeweils Kennzahl 245 der Lohnzettel) zusammen.

3. Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

3.1. *Veranlagungszeitraum – beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht*

In Österreich sind jene natürlichen Personen **unbeschränkt steuerpflichtig**, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. **Beschränkt steuerpflichtig** sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich hier nur auf die im § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte (§ 1 EStG 1988).

Einen **Wohnsitz** hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Den **gewöhnlichen Aufenthalt** im Sinn der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt (§ 26 BAO).

Der Veranlagung für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht sind nur die inländischen Einkünfte zugrunde zu legen, soweit bei diesen die Steuer nicht bereits durch Steuerabzug abgegolten ist. Der Veranlagung für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht ist das gesamte (Welt-)Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige in diesem Zeitraum bezogen hat. Die Veranlagung (Erlassung des Einkommensteuerbescheides) unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen wird dabei in §§ 39 ff. EStG 1988 und die der beschränkt steuerpflichtigen Personen in § 102 EStG 1988 geregelt.

Im Jahr des Übergangs von der beschränkten auf die unbeschränkte Steuerpflicht und umgekehrt kommt es zu einem Splitting des Einkommens. Das Kalenderjahr ist in zwei Zeiträume zu teilen und das Finanzamt hat in zwei getrennten Einkommensteuerbescheiden über zwei getrennte Zeiträume abzusprechen (vgl. *Schwaiger*, UFSjournal 2012, 396 unter Bezug auf UFS 21. 6. 2012, RV/0204-S/12 mit weiteren Nachweisen). Eine gemeinsame Veranlagung der unbeschränkt und der beschränkt steuerpflichtigen Zeit für das ganze Kalenderjahr kommt deswegen nicht in Betracht, weil sowohl hinsichtlich der Erfassung und Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen als auch hinsichtlich ihrer Besteuerung unterschiedliche gesetzliche Bestimmungen vorgesehen sind (vgl. insbesondere die §§ 98 bis 102 EStG 1988).

Der Veranlagung für den **Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht** ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige in diesem Zeitraum bezogen

hat. Daraus folgt, dass für diese Berechnung nur Werbungskosten, die im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht angefallen sind, zu berücksichtigen sind (Hinweis auf VwGH 10.2.1950, 1864/48). Das gilt auch für die Anrechnung der im Abzugsweg einbehaltenen Lohnsteuer (vgl. auch VwGH 26.9.1990, 86/13/0104).

Hier gab die Bf. ihren österreichischen Wohnsitz unbestrittenermaßen mit 31. Oktober 2014 auf, verfügte danach über keine Wohnung mehr im Inland und hielt sich hier auch nicht mehr dauerhaft auf. Ihre unbeschränkte Steuerpflicht endete deshalb mit Ende Oktober 2014 und die Veranlagung der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht ist auf den **Zeitraum 1. Jänner bis 31. Oktober 2014** einzugrenzen. Daraus ergeben sich unter entsprechender Reduktion der nichtselbständigen Einkünfte aus den übermittelten Lohnzetteln die aus **Anlage 1** ersichtlichen Beträge.

Die Zuflüsse **November und Dezember 2014** und die diese betreffenden Werbungskosten und Lohnsteuerabzüge sind im Rahmen eines getrennten Verfahrens für den Zeitraum 1. November bis 31. Dezember 2014 zu erfassen. Hier sind sie nicht mitzubeurteilen werden.

3.2. Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung

Die Regeln zur steuerlich relevanten „doppelten Haushaltsführung“ (kurz DHF) und zu den „Familienheimfahrten“ (kurz FHF) basieren auf dem allgemeinen Werbungskostenbegriff.

Im Einkommensteuergesetz (EStG 1988) findet sich dazu nur eine betragsmäßige Beschränkung, nicht aber eine Definition. Die Kosten der Fahrten zwischen dem **Wohnsitz am Arbeits- bzw. Tätigkeitsort** und dem **Familienwohnsitz** (FHF) dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988).

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹¹, § 4 Tz 349 unter Hinweis auf VwGH 24.4.1996, 96/15/0006). **Ledige** Steuerpflichtige können neben einem Wohnsitz am Beschäftigungsort über einen weiteren **ständigen Wohnsitz** verfügen, an dem sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (vgl. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0065 mit weiteren Nachweisen).

Eine Person kann zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse haben. In Anlehnung an das zwischenstaatliche Steuerrecht hat der VwGH den Begriff **Mittelpunkt der Lebensinteressen** so definiert, dass darunter der Ort zu verstehen ist, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Bindungen hat (VwGH 26.3.1976, 1824/7 etc.). Dieser ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln, wobei die Beurteilung anhand

objektiv feststellbarer Umstände vorzunehmen ist (vgl. VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091 mit weiteren Nachweisen).

Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Dabei ist insbesondere die Höhe der Einkünfte ausschlaggebend. **Im Zweifel** kommt aber den **persönlichen Beziehungen** - und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens - der Vorrang zu (vgl. VwGH 29.1.2015, Ra 2014/15/0059; 19.3.2002, 98/14/0026; 26.7.2000, 95/14/0145 und *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG⁴⁵, § 1 Tz 9). Darunter sind all jene Beziehungen zu verstehen, die jemanden aus in seiner Person liegenden Gründen auf Grund der Geburt, der Staatszugehörigkeit, des Familienstandes, seines Berufes und der Betätigungen religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten nach allen Umständen, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an einen bestimmten Ort binden (vgl. auch VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135). Die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen erfolgt sehr oft nicht abrupt, sondern in einem schleichenden, längere Zeit in Anspruch nehmenden Prozess.

Der Verwaltungsgerichtshof sprach in ständiger Rechtsprechung aus, dass die Beibehaltung des ständigen Wohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Eine **berufliche Veranlassung** der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt **nur dann** vor, wenn dem Steuerpflichtigen die **Verlegung** des Familienwohnsitzes/ständigen Wohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung **nicht zuzumuten** ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111 mit weiteren Nachweisen). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus.

Die Unzumutbarkeit ist aus der **Sicht des jeweiligen Streitjahres** und nach den **Umständen des Einzelfalles** zu beurteilen. Dabei ist es zwar die Sache des die Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen die Gründe zu nennen, aus denen er das Aufgeben des Familienwohnsitzes als unzumutbar ansieht (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037 mit weiteren Nachweisen), die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann ihre Ursachen dabei aber auch in der privaten Lebensführung haben (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist die Verlegung des Wohnsitzes etwa dann unzumutbar, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit auf vier bis fünf Jahre befristet ist. Das kann zum Beispiel in einer Ausbildung begründet sein. Auch ist es einem Arbeitnehmer nach Erreichen des 60. Lebensjahres nicht (mehr) zumutbar, den Wohnsitz an den Tätigkeitsort zu

verlegen, wenn - wie dies der allgemeinen Übung entspricht - von vornherein feststeht, dass er die Berufstätigkeit spätestens mit Erreichen des 65. Lebensjahres einstellen wird (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124 mit weiteren Nachweisen). Als Gründe kommen damit auch solche in Frage, die in den besonderen, persönlichen Umständen des Steuerpflichtigen zu finden sind.

Die Unzumutbarkeit ist für jeden Einzelfall gesondert zu prüfen. Eine generelle und ungeprüfte Anwendung einer Sechsmonatsgrenze, wie dies vom FA vertreten wurde, ist weder gesetzlich noch durch die Verwaltungsübung gedeckt. Auch die geht nämlich davon aus, dass die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines (Familien-)Wohnsitzes zumutbar ist, nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden kann. Es sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (vgl. LStR 2002 Rz 346 unter Hinweis auf VwGH 22.04.1986, 84/14/0198).

Hier wurden für die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes

- die **gesundheitsbedingt vage Zukunftsperspektive** in Österreich,
- die **Eigentumswohnung** in Deutschland und
- die **persönlichen Beziehungen** in Deutschland sowie
- der **Zusammenhang** der Kosten des Österreichaufenthaltes mit den in Österreich **einkommensteuerpflichtigen Krankengeldzahlungen** der Sozialversicherung

ins Treffen geführt.

Diese Gründe führen nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts hier in ihrer Gesamtbetrachtung zur Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes nach Österreich.

Die Bf. musste schon Anfang 2014 (und damit noch im Nahebereich der Sechsmonatsgrenze) damit rechnen, ihre Tätigkeit in Österreich nicht dauerhaft ausüben zu können. Diese Befürchtung verdichtete sich immer mehr und wurde spätestens Anfang April 2014 zur Gewissheit. In dieser Situation wäre es **unzumutbar**, von einem Eigentumswohnungsbesitzer mit engen persönlichen Beziehungen in deren Nahebereich zu verlangen, den ständigen Wohnsitz von dort weg in eine Mietwohnung ohne ein solches Umfeld zu verlagern. Anzuerkennen ist dabei auch, dass mit der Aufgabe der Anknüpfungspunkte in Österreich die große Gefahr verbunden gewesen wäre, (hier steuerpflichtige) arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Ansprüche zu verlieren. Daraus resultiert ein tatsächlicher und rechtlicher Schwebezustand, der die Verlegung des ständigen Wohnsitzes von Deutschland nach Österreich unzumutbar machte.

Dazu kommt, dass 2014 ein beachtlicher Teil der steuerpflichtigen Einkünfte (EUR 10.797,24) auf Zahlungen aus der gesetzlichen Krankenversicherung basiert, die gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 der Einkommensteuer unterliegen. Die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen sahen vor, dass diese Leistungsansprüche in der Krankenversicherung (neben der Unfall- und Pensionsversicherung) hinsichtlich

der Geldleistungen ruhen, solange sich der Anspruchsberechtigte im Ausland aufhält (§ 89 Abs. 1 Z 3 ASVG). Das trat nur dann nicht ein, wenn der Versicherungsträger dem Anspruchsberechtigten die Zustimmung zum Auslandsaufenthalt erteilte (Abs. 3). § 53 der Krankenordnung 2011 der Salzburger Gebietskrankenkasse sah dementsprechend eine Meldepflicht vor. Mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2015 eliminierte der Gesetzgeber zwar die Ruhensbestimmung für die Pensionsversicherung, nicht aber für die anderen Versicherungssparten. Er begründete dies damit, die **Krankenversicherung** diene nicht einer dauerhaften Existenzsicherung, sondern der **Kompensation zeitlich beschränkter krankheitsbedingter Einkommensausfälle** (vgl. AB 417 d.B. XXV. GP, Seite 5).

Hätte die Bf. Österreich ohne entsprechende Genehmigung verlassen, hätte das nicht nur zu arbeitsrechtlichen Problemen führen können, es wären zusätzlich diese einkommensteuersteuerpflichtigen Einkünfte gefährdet gewesen. Auch unter diesen Umständen war eine solche Wohnsitzverlagerung unzumutbar.

Die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten sind damit dem Grunde nach als Werbungskosten zu berücksichtigen.

- Damit stehen die Wohnungskosten für zehn Monatsmieten als Werbungskosten zu (**EUR 7.083,50**).
- Da die Fahrtkosten mit EUR 260,40 p.m. die Grenze des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 (EUR 3.672,00 p.a. oder EUR 306,00 p.m.) unterschritten, stehen sie hier für die Monate Jänner bis September 2014 zur Gänze zu (8 x 260,40 = **EUR 2.083,20**).

Damit sind anstatt des bisherigen Werbungskostenpauschbetrages von EUR 132,00 insgesamt EUR 9.166,70 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

10 x Wohnungsmiete á 708,35	7.083,50
8 x Fahrt hin und retour á 620 km á EUR 0,42	2.083,20
Werbungskosten	9.166,70

Die letzte Fahrt wurde ebenfalls mit 620 Kilometer in Ansatz gebracht, obwohl sie im Zuge der Rückübersiedlung und dabei nur in eine Richtung stattfand (richtig also nur 310 Kilometer). Dazu kommt, dass sie mit der Rückübersiedlung in Zusammenhang stand, diese Begehren zurückgezogen wurde und zudem nach anderen Regeln zu beurteilen ist.

3.3. Rückübersiedlungskosten

Umzugskosten sind nur dann Werbungskosten, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist (vgl. VwGH 8.11.1965, 2305/64). Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer eine Anstellung außerhalb seines bisherigen Wohnortes antritt (vgl. VwGH 20.9.1955, 205/53). Sind für den Umzug private Motive maßgeblich (z.B. Verlegung des Haushalts aus familiären Gründen), dann sind die Umzugskosten nicht

abzugsfähig (vgl. auch *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 16 Tz 220 Stichwort „Umzugskosten“).

Hier ist zu klären, ob die Umzugskosten zur Aufgabe des berufsbedingten Doppelwohnsitzes abzugsfähig sind. Dies kann aufgrund der allgemeinen Werbungskostendefinition nur dann zu bejahen sein, wenn die Aufgabe des Wohnsitzes am Beschäftigungsort der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von steuerpflichtigen Einnahmen dient. Das wäre etwa dann der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger nach einer von vornherein kurzfristigen Versetzung wieder rückübersiedelt (so wohl VwGH 31.5.1994, 91/14/0170; BFH, 4.12.1992; VI R 11/92 und die Verwaltungsübung lt. LStR 2002 Rz 392).

Das ist hier nicht der Fall, weil die Rückübersiedlung aus privaten Gründen erfolgte und nicht mit der Erzielung von Einkünften in Zusammenhang steht. Aus diesem Grund sind weder die als Umzugskosten titulierten Zahlungen (EUR 1.500,00) noch die letzte Fahrt zurück nach Deutschland (EUR 260,40) in Österreich steuerlich zu berücksichtigen.

3.4. Zusammenfassung

Die Einkommensteuerfestsetzung ergibt sich daraus für **1. Jänner bis 31. Oktober 2014** mit einer Gutschrift von EUR 4.049,00. Die Berechnung sowie die Bemessungsgrundlagen werden in der **Anlage 2** dargestellt.

3.5. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG). Zulässig ist eine Revision dann, wenn das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil es 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).

Eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auf (vgl. VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028 mit weiteren Nachweisen). Der Sachverhalt ist hier unbestritten.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit lag hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 17. August 2016