

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist ungarischer Staatsbürger und bezog im Streitjahr nichtselbständige Einkünfte aus einer Beschäftigung bei der Fa. T GmbH (in der Folge: T-GmbH). Er war für seine Dienstgeberin im Jahr 2020 ausschließlich am Standort in K tätig.

Im Rahmen der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte der Bf. ua. Werbungskosten für Familienheimfahrten in Höhe von 3.672 € geltend.

Im abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren gab der Bf. an, dass sein Familienwohnsitz in S (Ungarn) liege und er mit dem eigenen Fahrzeug „*mindestens zweimal pro Monat nach Hause*“ fahre. Er lebe dort mit seiner Tochter (geb. 1998); er habe keine Partnerin.

Im angefochtenen **Bescheid** ließ das Finanzamt die geltend gemachten Familienheimfahrten außer Ansatz und begründete dies wie folgt: „*Es sind keine Gründe erkennbar, welche die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort als unzumutbar erweisen. Sie sind ledig und Ihre Tochter ist volljährig. Es sind somit im gemeinsamen Haushalt am auswärtigen Familienwohnsitz keine unterhaltsberechtigten und (in besonderem Maße) pflege- bzw. betreuungsbedürftigen Kinder wohnhaft. Die Familienheimfahrten konnten deshalb nicht berücksichtigt werden.*“

Mit der vorliegenden **Beschwerde** beantragte der Bf. nunmehr die Berücksichtigung des „1/3-Pendlerpauschales (Wochenpendler)“ für 4-6 monatliche Fahrten zwischen der Arbeitsstätte und dem Eigenheim in Ungarn sowie eines Pendlereuros von € 320,67 (einfache Wegstrecke 481 km x 2, davon ein Drittel).

In der **Beschwerdevorentscheidung** ließ das Finanzamt die geltend gemachten Aufwendungen wiederum nicht zum Abzug zu. Die Begründung des Erstbescheides wurde ergänzt: *„(...) Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung jedoch nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem ledigen Steuerpflichtigen ein Zeitraum von einem halben Jahr angesehen. Die Kosten für Familienheimfahrten wurden Ihnen für ein halbes Jahr bereits im Jahr 2020 [tatsächlich gemeint: 2019] anerkannt. In weiteren Jahren besteht kein Anspruch auf Familienheimfahrten gem. § 16 EStG 1988 mehr.“*

Im **Vorlageantrag** bringt der Bf. ergänzend vor: An seinem Haus in Ungarn halte er sich ständig auf, der österreichische Nebenwohnsitz diene nur der Übernachtung an den Werktagen, da er in Österreich erwerbstätig sei. Er kehre jede Woche – und damit viermal monatlich – an seinen ungarischen Wohnsitz zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vor dem BFG ist strittig, ob dem Bf. für Fahrten zu seinem Hauptwohnsitz in Ungarn das Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro - jeweils aliquotiert - zustehen.

Der maßgebliche Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

Der Bf. ist seit Mai 2017 (durchgehend) nichtselbständig in Österreich beschäftigt (seit August 2017 bei der T-GmbH). Das ergibt sich aus den bezüglichen Lohnzetteln bzw. den (bis 2019) vorliegenden Einkommensteuerbescheiden.

Laut ZMR ist der Bf. seit Mai 2017 mit seinem Nebenwohnsitz in Österreich gemeldet: Zunächst in M und seit 17.8.2017 in K.

Über Vorhalt des BFG teilte die Dienstgeberin des Bf. mit Schreiben vom 15.2.2022 mit, dass der Bf. im Jahr 2020 gemäß Punkt 9. des abgeschlossenen Arbeitsvertrages ausschließlich am Standort in K beschäftigt gewesen sei. Der bezügliche Arbeitsvertrag vom 8.8.2018 wurde mitvorgelegt.

Die Entfernung vom aktuellen Nebenwohnsitz des Bf. zur Arbeitsstelle in K beträgt laut Pendlerrechner etwas mehr als 5 km.

Seinen Angaben zufolge besitzt der Bf. ein Haus in S (Ungarn); dort lebt er mit seiner 1998 geborenen Tochter. Der Bf. ist alleinstehend (bzw. hatte im Streitjahr keine Partnerin). Vor Erlassung des angefochtenen Bescheides gab er an, mindestens zweimal pro Monat nach Ungarn zu fahren, in der Beschwerde spricht er von 4 - 6 Fahrten monatlich.

Der Bf. stellt nicht in Abrede, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für Familienheimfahrten in seinem Fall nicht erfüllt sind. Er begehrt aber für die Heimfahrten nach Ungarn die Berücksichtigung des aliquoten (großen) Pendlerpauschales sowie den Abzug eines Pendlereuros iHv. € 320,-.

Rechtlich gilt Folgendes:

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der 2014 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 53/2013 lautet auszugsweise:

„Werbungskosten sind auch (...) Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten.

Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. (...)

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale: (...)

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

Bei mindestens 2 km bis 20 km: 372 Euro jährlich, (...)

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes

- Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

- Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.“

§ 33 EStG Abs. 5 EStG 1988 lautet:

Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu: (...)

4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.“

Zur Rechtslage vor BGBl. I Nr. 53/2013 sprach der VwGH aus, dass auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen ist und für das Pendlerpauschale jene Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte maßgeblich ist, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt (VwGH 2008/13/0086 vom 31.7.2012).

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze besteht für die Berechnung des Pendlerpauschales ein Wahlrecht, entweder den der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz oder den Familienwohnsitz der Berechnung zu Grunde zu legen (lit. f). Voraussetzung für dieses Wahlrecht ist, dass ein Familienwohnsitz iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 vorliegt (Mittelpunkt der Lebensinteressen mit eigenem Hausstand). Ist das nicht der Fall, ist stets der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz für das Pendlerpauschale maßgeblich.

Das Gesetz selbst zeigt keine Präferenz für den einen oder anderen Wohnsitz („*entweder - oder*“). Dem Sinn des Pendlerpauschales entsprechend (ein tatsächlich erwachsener Aufwand soll in pauschalierter Form abgegolten werden) muss jener Wohnsitz herangezogen werden, von dem aus die Fahrten zur Arbeit tatsächlich (überwiegend) angetreten werden (BFG 2.5.2016, RV/2101432/2015; Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ [1.5.2018], § 16 Tz 118).

Der Entscheidung des BFG RV/7101656/2017 vom 22.1.2018 lag eine ähnliche Sachverhaltskonstellation zugrunde wie dem hier zu beurteilenden Beschwerdefall. Der do.

(geschiedene) Bf. war bereits seit einigen Jahren in Österreich nichtselbständig beschäftigt, hatte einen Nebenwohnsitz in Österreich und seinen Hauptwohnsitz ebenfalls in Ungarn. Im zitierten Erkenntnis führte das BFG ua. aus:

„Aus dem Gesetzeswortlaut und den parlamentarischen Materialien ergibt sich damit das folgende Prüfschema für den konkreten Fall:

- Handelte es sich bei den wöchentlichen Heimfahrten um steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten, so gilt der Wohnsitz in Ungarn als „Familienwohnsitz“ iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988. In diesem Fall hat der Bf. ein Wahlrecht und kann entweder die tatsächlichen Kosten für die Familienheimfahrten (zuzüglich der Kosten für die Wohnung in Wien) geltend machen oder aber das (große oder kleine) Pendlerpauschale für vier bis sieben Fahrten pro Monat über 60 Kilometer in Anspruch nehmen.

- Handelte es sich nicht um anzuerkennende Familienheimfahrten, so gilt die Wohnung in Ungarn als „regulärer“ Wohnsitz. In diesem Fall ist für die Berechnung des Pendlerpauschales der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz in Wien maßgeblich (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988).“

Nur dann, wenn ein vom Arbeitsort unzumutbar weit entfernter Familienwohnsitz iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sowie die (steuerliche) Unzumutbarkeit seiner Verlegung vorliegen, besteht ein Wahlrecht zwischen dem Pendlerpauschale und den begrenzten tatsächlichen Kosten.

Der Bf. stellt selbst nicht in Streit, dass es in seinem Fall aus steuerlicher Sicht nicht unzumutbar gewesen wäre, seinen Familienwohnsitz an seinen Beschäftigungsort zu verlegen. Er ist seit 2017 in Österreich beschäftigt und war im Streitjahr alleinstehend. Seine volljährige Tochter (Jahrgang 1998) lebt an seinem in Ungarn gemeldeten Hauptwohnsitz.

Der bloße Besitz eines Eigenheims am Wohnort stellt keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung an den Arbeitsort dar (zB VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207, mwN). Das trifft im Regelfall auch dann zu, wenn der Steuerpflige am Familienwohnsitz gesunde, nicht pflege- oder betreuungsbedürftige volljährige Kinder hat. Ist das Kind während des gesamten Veranlagungszeitraumes volljährig, liegt für diesen Zeitraum keine Unzumutbarkeit vor (s. nochmals zB BFG RV/7101656/2017 vom 22.1.2018, mwN).

Bei Alleinstehenden ohne Sorgepflichten ist die Wohnsitzverlegung im Allgemeinen nur innerhalb eines Zeitraumes von sechs Monaten unzumutbar (vgl. etwa Zorn/Engelmann in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG19, § 4 Tz 363 mit weiteren Nachweisen). Folglich hat das Finanzamt bei der Veranlagung für 2019 auch die entsprechenden Kosten für Familienheimfahrten für einen Zeitraum von 6 Monaten (€ 1.836,-) in Abzug gebracht.

Dass der Bf. mehrmals an den Wochenenden nach Ungarn zu seinem Eigenheim fährt, da dort seine volljährige Tochter wohnt und er dort auch (noch) sozial vernetzt ist, ist nachvollziehbar und verständlich, vermag aber laut der oa. Rechtsprechung nicht die steuerliche Abzugsfähigkeit der damit verbundenen Fahrtkosten zu begründen.

Da sohin der vorliegende Sachverhalt keine Hinweise aufweist, dass eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung gegeben sein könnte, und eine solche Unzumutbarkeit auch vom Bf. nicht behauptet wird, liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung von Werbungskosten für Familienheimfahrten iSd. § 20 EStG 1988 nicht vor.

Damit scheidet die vom Gesetzgeber durch die Novellierung eröffnete Möglichkeit aus, für das Pendlerpauschale zwischen dem „Arbeitswohnsitz“ in Wien und dem „Familienwohnsitz“ in Ungarn zu wählen (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988). Die Beibehaltung des ungarischen Wohnsitzes erfolgte aus steuerlich irrelevanten persönlichen Motiven. Die Beurteilung der Frage, ob ein Pendlerpauschale zusteht oder nicht, hat damit zwingend unter Ausschluss des ungarischen Wohnsitzes zu erfolgen (BFG 22.1.2018, RV/7101656/2017; ähnlich auch BFG 2.5.2016, RV/2101432/2015).

Für die Bemessung eines Pendlerpauschales kommt deshalb nur der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz in K in Frage. Von diesem aus wird der Weg zur Arbeitsstätte in K auch tatsächlich überwiegend angetreten. Der Bf. gibt selbst an, der Wohnsitz in K diene der Übernachtung „an den Werktagen“, da er in Österreich erwerbstätig sei. Da die Wegstrecke nur ca. 5,3 km beträgt, käme allenfalls das große Pauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988) in Betracht, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist. Das wurde hier weder behauptet noch gibt es darauf aufgrund der innerstädtischen Lage in K irgendeine Hinweise. Auch der Pendlerrechner führt zu dem Ergebnis, dass die Benützung des Öffentlichen Verkehrs zumutbar ist.

Daher konnten das aliquote Pendlerpauschale sowie der aliquote Pendlereuro nicht gewährt werden.

Zur 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.

Im Beschwerdefall war zu klären, ob dem Bf. das in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988 normierte Wahlrecht unabhängig davon zusteht, dass er am Arbeitsort über einen Wohnsitz verfügt und

zudem der Familienwohnsitz in Ungarn nicht aus Gründen beibehalten wird, die steuerlich zur Anerkennung von Werbungskosten für Familienheimfahrten führen.

Das BFG konnte diese Frage unter Hinweis auf die zitierte BFG-Judikatur bzw. die angeführten Literaturstellen lösen. Der VwGH hat sich jedoch – soweit überblickbar – zu dieser Frage bislang noch nicht geäußert.

Die Revision war daher zuzulassen.

Graz, am 28. Februar 2022