

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 29. Dezember 2021 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 29. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer, welcher in den Beschwerdejahren und auch bis heute als \*\*\*1\*\*\* beim \*\*\*2\*\*\* tätig war und ist, hat in seiner am 6. August 2021 elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 neben dem Pendlerpauschale von € 93,00 und dem Pendlereuro von € 8,01 erstmals Werbungskosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.530,00 und für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 868,00 geltend gemacht.

Am gleichen Tag brachte der Beschwerdeführer auch die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 und 2020 elektronisch beim Finanzamt ein. Auch für das Jahr 2019 beantragte er dabei Aufwendungen für Familienheimfahrten (€ 3.672,00) und Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung (€ 2.604,00), für das Jahr 2020 ebenso Aufwendungen für Familienheimfahrten (€ 3.672,00) und doppelte Haushaltsführung (€ 2.604,00) als Werbungskosten.

Am 22. Oktober 2021 erstellte das Finanzamt ein Ergänzungsersuchen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2018 bis 2022 des Beschwerdeführers in Hinblick auf die als Werbungskosten geltend gemachten Familienheimfahrten und die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung. Dabei ersuchte das Finanzamt um Auskunft beziehungsweise Belege über die Anschrift des Familienwohnsitzes, die Identität der dort Wohnenden, den eigenen Wohnraum am Familienwohnsitz (Nachweis durch Mietvertrag, Kaufvertrag oder entsprechende Haushaltsführung), die Entfernung von Familienwohnsitz von der Arbeitsstätte und die Fahrtdauer, die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz benutzten Verkehrsmittel, Nachweise und Aufstellung über Treibstoffkosten, Fahrtenbuch, Fahrscheine, Beiträge für Mitfahrgelegenheiten, vorhandene Wohn- oder Schlafmöglichkeit am Beschäftigungsort mit Nachweis, wie Mietvertrag inklusive Angabe über Größe der Wohnung und Zahlungsbelege oder Bestätigung des Arbeitgebers über die Zurverfügungstellung einer Schlafstelle, Fahrtkostenvergütung durch den Arbeitgeber nach Höhe und vergüteten Fahrten, Kostentragung der Nächtigung durch den Arbeitgeber mit Höhe der getragenen Aufwendungen, Gründe, welche das Verlegen des Familienwohnsitzes in die Nähe der Arbeitsstätte hindern würden und Einkünfte allfälliger Partner bei fehlendem inländischen Wohnsitz.

Als Antwort legte der Beschwerdeführer am 19. November 2021 einen Auszug aus dem Melderegister vom 8. Oktober 2018, einen teilweisen Grundbuchsauszug, einen Zusatzvereinbarung zu seinem Dienstvertrag und einen Kaufvertrag über einen gebrauchten Personenkraftwagen vom 15. August 2018 und ein Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG vom 15. April 2020 ohne weiteren Kommentar vor.

Aus der Meldebestätigung geht hervor, dass der in \*\*\*3\*\*\* geborene Beschwerdeführer seit 30. September 2010 seinen Hauptwohnsitz am \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* und einen Nebenwohnsitz in der \*\*\*6\*\*\* seit 8. Oktober 2018 gemeldet hat.

Aus dem Grundbuchsauszug lässt sich erkennen, dass der Beschwerdeführer an der Adresse \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* ein gesamt 617 m<sup>2</sup> großes Grundstück samt 128 m<sup>2</sup> Baufläche am 9. Juli 2010 und Teilflächen davon am 2. Oktober 2018 erworben hat.

Die Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag vom 25. September 2018 legt fest, dass der Beschwerdeführer gegen jederzeitigen Widerruf das Recht eingeräumt wird, eine 2,3 Straßenkilometer vom Arbeitsort entfernte 28 m<sup>2</sup> große Praktikantenwohnung zu nutzen, für deren kostenlose Nutzung ein Sachbezug von € 217,00 bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt würden.

Der Beschwerdeführer hat seinen gebrauchten Personenkraftwagen nach den vorgelegten Unterlagen mit einem Km-Stand von 172.500 am 9. August 2018 erworben. Der Km-Stand betrug am 15. April 2020 218.759.

Das Finanzamt erließ am 29. November 2021 die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2018, 2019 und 2020.

Beim Einkommensteuerbescheid 2018 wurde Pendlerpauschale, Pendlereuro und Familienheimfahrten als Werbungskosten anerkannt, nicht jedoch die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung.

Dies begründete das Finanzamt damit, dass die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort beispielsweise bei ständig wechselnder Arbeitsstätte, bei Gewissheit einer Befristung der Arbeitsstätte für einen Zeitraum von bis zu vier oder fünf Jahren, dann, wenn die (Mit-)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen, welche am Familienwohnsitz wohnen würden, solange als aufgrund fremdenrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich sei, wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen würden und eine (Mit-)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar sei, unzumutbar sei. Da der Beschwerdeführer keine Gründe nachgewiesen haben, welche eine Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar machen würden, konnten die beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung beziehungsweise Familienheimfahrten nicht (als Werbungskosten) angesetzt werden.

Bei den Einkommensteuerbescheiden 2019 und 2020 wurden weder die Familienheimfahrten noch die Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten berücksichtigt und dies wortgleich wie beim Einkommensteuerbescheid 2018 begründet.

Gegen alle genannten Bescheide wendet sich die elektronisch eingebrachte Beschwerde 20. Dezember 2021. Darin ersuchte der Beschwerdeführer, die Kosten für die doppelte Haushaltsführung zu berücksichtigen, da er ein befristetes Dienstverhältnis habe, welches jährlich (oder auch nicht) verlängert, aber spätestens mit \*\*\*8\*\*\* 2023/24, dem Ende seiner Klassenlehrerzeit, beendet werde. Die Wohnung in der Nähe des Dienstortes, würde ihm nur während der \*\*\*13\*\*\* zur Verfügung gestellt. Während der Ferien sei diese nicht für ihn verfügbar und deshalb das Verlegen des Familienwohnsitzes nach \*\*\*5\*\*\* nicht zumutbar. Für die Jahre 2019 und 2020 ersuchte der Beschwerdeführer auch das Pendlerpauschale und den Pendlereuro zu berücksichtigen.

Im Ersuchen um Ergänzung datiert vom 28. Februar 2022 forderte das Finanzamt den Beschwerdeführer auf, für die Jahre 2018 bis 2020 Ausdrücke aus dem Pendlerrechner beizubringen. Außerdem fragte das Finanzamt nach der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers, bat um Vorlage des Dienstvertrages und wollte Auskunft über die Wohnverhältnisse am Heimat- und Beschäftigungsort sowie um die monatlichen Gehaltsabrechnungen des Dienstgebers im Beschwerdezeitraum.

Darauf antwortet der Beschwerdeführer am 10. März 2022, dass er, wie zuvor telefonisch besprochen seine Beschwerde insofern abändere, als für die Arbeitnehmerveranlagung 2018 bis 2020 doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten berücksichtigt werden sollen. Er lege die Lohnzettel 2018 bis 2020 bei, aus welchen die Versteuerung (der Wohnung am Arbeitsort) als Sachbezug ersichtlich sei. Weiter lege er die Ergänzung zum Dienstvertrag bezüglich der Wohnung und die schriftliche Bestätigung, dass der Dienstvertrag jährlich neu je nach Anzahl der Schüler in der Privatschule) ausgestellt werde und dass die Wohnung in den \*\*\*11\*\*\* nicht benützt werden könne bei. Der Dienstvertrag solle eigentlich schon dem Finanzamt vorliegen. Am Dienstort befinde sich die Dienstwohnung während der \*\*\*12\*\*\*, am Heimatort befinde sein Eigenheim. Seine Lebensgefährtin wohne in der gleichen Ortschaft am Heimatort und bestehe die Absicht in absehbarer Zeit einen gemeinsamen Haushalt im Haus des Beschwerdeführers zu begründen. Der Beschwerdeführer unterrichte in der 6. Schulstufe und werde maximal bis zur 8. Schulstufe an dieser Schule bleiben.

Aus der beigelegten Bestätigung des Arbeitgebers vom 10. März 2022 geht hervor, dass der Beschwerdeführer aufgrund der sich ändernden Stunden jedes Jahr einen neuen Dienstvertrag erhalte, in welchem das Gehalt neu berechnet werde. Die ihm in den \*\*\*13\*\*\* zur Verfügung gestellte Dienstwohnung sei als Sachbezug berücksichtigt worden. In den Ferien sei die Dienstwohnung vom Beschwerdeführer nicht bewohnt gewesen.

Auf der nochmals vorgelegten Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag findet sich ein Notizzettel, auf welchem die Höhe des Sachbezuges berechnet wird.

Aus den weiter beigelegten Lohnzetteln geht hervor, dass für die kostenlose Nutzung der oben beschriebenen Wohnung dem Beschwerdeführer für die Jahre ab Oktober 2018 und 2019 monatlich je € 217,00 und ab Januar 2020 € 232,47 bei der Berechnung der Lohnsteuer als Sachbezug hinzugerechnet worden sind. Dies gilt auch für die \*\*\*14\*\*\* Zeiträume.

In der Beschwerdeentscheidung für die Einkommensteuer 2018 datiert vom 8. April 2022 wurde dem Begehren des Beschwerdeführers insofern teilweise entsprochen, als Pendlerpauschale und Pendlereuro nicht angesetzt wurden, jedoch Werbungskosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 1.530,00 und für doppelte Haushaltsführung von € 868,00.

Dies wurde damit begründet, dass der Beschwerdeführer die notwendigen Unterlagen für Pendlerpauschale und Pendlereuro nicht vorgelegt habe, weswegen nur die nachgewiesenen Aufwendungen hätten berücksichtigt werden können.

Auch bei der Beschwerdeentscheidung für die Einkommensteuer 2019 vom gleich Datum blieben Pendlerpauschale und Pendlereuro unberücksichtigt. Für die doppelte Haushaltsführung wurden aber € 2.604,00 als Werbungskosten angesetzt und insofern der angefochtene Bescheid abgeändert.

Hinsichtlich Pendlerpauschale und Pendlereuro wiederholte das Finanzamt die Begründung der Beschwerdeentscheidung für die Einkommensteuer des Jahres 2018 und ergänzte, dass die Aufwendungen für Familienheimfahrten unberücksichtigt geblieben seien, da der Beschwerdeführer keine der erforderlichen Unterlagen wie Fahrtenbuch, Aufzeichnungen über zurückgelegte Wegstrecken oder Kilometernachweise vorgelegt habe.

In der Beschwerdeentscheidung für die Einkommensteuer 2020 gleichen Datums wie jene der Vorjahre ging das Finanzamt in gleicher wie der zuvor beschriebenen Weise vor und ließ Pendlerpauschale sowie Pendlereuro unberücksichtigt, setzte aber € 2.604,00 an Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung an.

Dies wurde vom Finanzamt wortgleich wie in der Beschwerdeentscheidung des Vorjahres begründet.

In drei elektronischen Vorlageanträgen vom 7. Mai 2022 begehrte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

Darin schränkte der Beschwerdeführer sein Beschwerdebegehren auf das (zusätzliche) Anerkennen von Familienheimfahrten ein. Er habe im Jahr 2018 zwei mal pro Woche 168 km laut Routenplaner zurückgelegt, aber kein Fahrtenbuch geführt. Aus den vorgelegten Unterlagen über den Kilometerstand seines Fahrzeuges sei ersichtlich, dass er tatsächlich derartige Strecken zurücklege und beantrage daher für 18 Wochen € 6.048,00 an Werbungskosten.

In gleicher Weise argumentierte der Beschwerdeführer im Vorlageantrag betreffend das Jahr 2019 und begehrte Werbungskosten für Familienheimfahrten in 40 Wochen, also € 13.440,00 anzuerkennen.

Die gleiche Anzahl an Wochen und ebenso € 13.440,00 begehrte der Beschwerdeführer im Vorlageantrag zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020.

Am 22. August 2022 gab das Finanzamt dem Beschwerdeführer bekannt, dass die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2018 bis 2020 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt worden sei und führte im als Vorhalt zu wertenden Vorlagebericht aus, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst sei, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen würden. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung fänden, liege darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gälten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung könnten

immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt werde. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) sei beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und entweder das Beibehalten des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei oder das Verlegen des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne oder das Beibehalten des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei oder das Verlegen des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne.

Fahrtkosten, die sich aus der Wahl oder Beibehaltung des Wohnsitzes in einem außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Ort ergäben, würden nicht zu den abzugsfähigen Lebenshaltungskosten gehören, wenn die Wahl des Wohnsitzes durch persönliche Gründe bedingt sei. Aus der Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger jeweils nur aufgrund von Jahresverträgen beschäftigt werde, folge noch nicht, dass ihm deshalb die Wohnungsnahme am Arbeitsort oder in dessen Einzugsgebiet nicht zumutbar wäre. Nur dann, wenn ein Arbeitnehmer jederzeit konkret und ernsthaft mit der Abberufung und Versetzung an einen anderen Arbeitsort rechnen müsse, sei ihm eine Wohnsitzverlegung nicht zumutbar.

Der Beschwerdeführer begründe das Vorliegen der Voraussetzungen für das Beibehalten des Wohnsitzes in \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* damit, dass der Dienstvertrag jährlich neu ausgestellt werde und dass die zur Verfügung gestellte Wohnung in den Ferien nicht benützt werden könne. Diesbezüglich sei ein Nachtrag zum Dienstvertrag vorgelegt worden. Das Vorlegen eines Dienstvertrages sei zwar angekündigt worden, aber nicht geschehen.

Damit seien die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung nicht nachgewiesen worden.

Der Beschwerdeführer hat keine Stellungnahme zum als Vorhalt zu wertenden Vorlagebericht abgegeben.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer ist seit 4. Juni 2018 beim \*\*\*2\*\*\* als \*\*\*1\*\*\* angestellt. Diesen Arbeitsplatz will er beibehalten, bis die von ihm geführten \*\*\*7\*\*\* im \*\*\*8\*\*\* 2023/2024 mit der \*\*\*9\*\*\* abschließen werden.

Die Dienstverträge des Beschwerdeführers sind seit Dienstantritt jedes Jahr neu abgeschlossen worden, um der jeweils geänderten Schüler- und Stundenzahl gerecht zu werden und die Entlohnung des Beschwerdeführers dementsprechend anzupassen.

2,3 Straßenkilometer vom Arbeitsort entfernt wurde dem Beschwerdeführer ab August 2018 kostenlos eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt (28 m<sup>2</sup> inklusive Mansarde), für welche 2018 und 2019 € 217,00 und im Jahr 2020 € 232,47 monatlich vom Arbeitgeber bei der Berechnung der Lohnsteuer als Sachbezug berücksichtigt wurden. Dieser Sachbezug wurde in allen Monaten berechnet, auch wenn diese (teilweise) \*\*\*10\*\*\* waren.

Nach Bestätigung des Arbeitgebers wurde die Wohnung während der \*\*\*11\*\*\* nicht bewohnt.

Der Beschwerdeführer besitzt in \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* ein Einfamilienhaus, dass in absehbarer Zukunft gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin bewohnen möchte, die derzeit und auch im Beschwerdezeitraum getrennt von ihm, wenn auch in derselben Gemeinde wohnt, beziehungsweise gewohnt hat.

Im Beschwerdezeitraum behauptet der Beschwerdeführer außerhalb der \*\*\*12\*\*\* jede Woche (wohl am Wochenende) sein Einfamilienhaus besucht zu haben und macht dafür Werbungskosten für Familienheimfahrten geltend.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien, soweit dieses übereinstimmt, den vorgelegten Unterlagen, Internetrecherche und dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung soweit diese dem Bundesfinanzgericht zugänglich sind.

Grundsätzlich gilt für die Beweiswürdigung, dass nach § 167 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde und auch das Bundesfinanzgericht (§ 269 Abs. 1 BAO) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen haben, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre 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 (siehe Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 167, Rz 7 und die dort zitierten Fundstellen).

Lässt sich ein Sachverhalt nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand oder durch massiven Eingriff in die Privatsphäre (und damit in den grundrechtlich geschützten Bereich) ermitteln, tritt die Beweisvorsorgepflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund und hat im Gegenzug

die Ermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO, Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) der Abgabenbehörde und damit auch des Bundesfinanzgerichtes, welches ja im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, welche den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind, ihre Grenze.

Dies erklärt, warum zum Beweis das Vorliegen von Reisekosten in ständiger Judikatur bei Fahrten mit eigenen Kraftfahrzeugen in der Regel ein Fahrtenbuch verlangt wird.

Damit ein Fahrtenbuch einen tauglichen Nachweis darstellt, muss es fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein (siehe Doralt/Mayr/Herzog, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 220, Stichwort „*Fahrtkosten*“, mit weiteren Nachweisen).

Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen (Renner, a.a.O.).

Außer einem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel in Betracht. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen (zum Beispiel Reisekostenabrechnungen) eine ebenso verlässliche Beurteilung - im oben dargelegten Sinne - möglich ist (siehe etwa BFG 10.6.2014, RV/7101414/2013).

Der Beschwerdeführer hat, wie er selbst vorbringt, kein Fahrtenbuch geführt. Aus dem vorgelegten Kaufvertrag und dem Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG, geht zwar hervor, dass der Beschwerdeführer vom 9. August 2018 bis 15. April 2020 mit seinem Fahrzeug 46.259 km zurückgelegt hat, was einer Jahreskilometerleistung von 27.455 km entspricht. Dies ist aber nicht als Beweis dafür geeignet, dass der Beschwerdeführer 13.440 km jährlich gefahren ist, um während der \*\*\*13\*\*\* wöchentlich sein Einfamilienhaus aufzusuchen, da keine Hinweise vorliegen, welche die gefahrenen Kilometer der behaupteten Strecke zuordnen lassen.

Da der Beschwerdeführer seit seiner Scheidung ledig ist, ist es mindestens so wahrscheinlich, dass es bei dem Zweck der Fahrten um den Besuch seiner Lebensgefährtin, welche nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers in derselben Gemeinde wohnt, in welchem sich das Einfamilienhaus des Beschwerdeführers liegt, gegangen ist.

Ebenso unwahrscheinlich ist, dass der Beschwerdeführer in der \*\*\*14\*\*\* Zeit seine Dienstwohnung in der \*\*\*6\*\*\*, nicht hat nutzen dürfen, da ihm von seinem Arbeitgeber für jeweils das ganze Jahr der Sachbezug dafür bei der Berechnung der Lohnsteuer hinzugerechnet worden ist. Die vorgelegte Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag vom 25. September 2018 enthält keine derartige Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit. Die nachträgliche Bestätigung vom des Arbeitgebers vom 10. März 2022 ist vorsichtig formuliert, aber scheint die Behauptung des Beschwerdeführers zu stützen. In Hinblick auf die widersprechende

Zusatzvereinbarung und die durchgehende Praxis bei der Berechnung des Sachbezuges kann dies nur als Gefälligkeitsbestätigung gewertet werden.

Da der Beschwerdeführer seinen Dienstvertrag beziehungsweise seine Dienstverträge trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt hat, kann die Behauptung, sein Dienstverhältnis zum \*\*\*2\*\*\* sei von vornherein (von Seiten des Arbeitgebers) bis zum \*\*\*8\*\*\* 2023/2024 begrenzt, nicht dadurch verifiziert werden.

Insbesondere in Hinblick darauf, dass Kettenarbeitsverträge (mehrere aneinander anschließende Arbeitsverträge) außer beim Vorliegen besonderer Gründe von der österreichischen Judikatur als sittenwidrig angesehen werden, da diese die Umgehung von Arbeitnehmerschutzvorschriften ermöglichen würden (wie Kündigungsschutz, Dauer der Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall etc.), spricht vieles dafür, dass das Dienstverhältnis zum \*\*\*2\*\*\* als unbefristet angesehen werden muss. Die jährliche Anpassung der Entlohnung an die vereinbarte Arbeitszeit ist jedenfalls kein zivilrechtlich haltbarer Grund für mehrere aufeinanderfolgende befristete Dienstverhältnisse.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)**

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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. Dies gilt gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1998 auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Ziel und Zweck dieser Regelung ist es zu verhindern, dass Steuerpflichtige, welche Lebensführungskosten mit ihrer beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit verbinden können, bessergestellt werden, als jene, welche diese Möglichkeit nicht haben.

Das Halten einer Wohnung, eines Eigenheims oder einer anderen Unterkunft gehört daher schon begrifflich nicht zu den Werbungskosten und gilt dies umso mehr für eine zweite Wohnung oder die Fahrten zwischen beiden Wohnstätten.

Nach ständiger Lehre und Judikatur sind aber Aufwendungen für das Halten einer zweiten Wohnung am Arbeitsort (doppelte Haushaltsführung) und für Familienheimfahrten insofern

steuerlich anzuerkennen, soweit die Aufgabe des Familienwohnsitzes aus beruflichen oder privaten Gründen unzumutbar ist (siehe für Viele Jakob/Lenneis EStG, 2021, § 16 ABC der Werbungskosten, Stichwort doppelte Haushaltsführung).

Nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers handelt es sich in seinem Fall um eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung, da er beabsichtigt, nach sechs Jahren seit dem Dienstantritt sein Dienstverhältnis zu beenden und vielleicht wieder an den Ort seines Einfamilienhauses zurückzukehren.

Dass sein Einfamilienhaus sich mit 168 km in unüblicher Entfernung von seiner Arbeitsstätte befindet, liegt auf der Hand, weswegen dem Beschwerdeführer auch nicht zugemutet werden kann täglich zu seinem Einfamilienhaus zurückzukehren.

Allerdings muss untersucht werden, inwieweit es dem Beschwerdeführer zugemutet werden kann, seinen bisherigen Hauptwohnsitz aufzugeben und in die Nähe seines Arbeitsortes zu ziehen.

Die Verwaltungspraxis und Judikatur gehen bei einem Ledigen, wie dem Beschwerdeführer, davon aus, dass binnen sechs Monaten zumutbar ist, den bisherigen Wohnsitz an die Nähe der Arbeitsstätte zu verlegen. Dass er mit seiner Lebensgefährtin in einer eheähnlichen Gemeinschaft leben würde, hat der Beschwerdeführer nicht behauptet. Dagegen spricht, dass der Beschwerdeführer und seine Lebensgefährtin nicht einmal in derselben Gemeinde einen gemeinsamen Wohnsitz teilen.

Das Einfamilienhaus des Beschwerdeführers liegt im Speckgürtel der Landeshauptstadt in idyllischer Lage in einem Bereich, der im Vergleich ähnlicher Gemeinden die höchsten Grundstückpreise erzielt. Es ist daher davon auszugehen, dass das Einfamilienhaus des Beschwerdeführers rasch und günstig zu verkaufen wäre. Wenn der Beschwerdeführer dieses behalten will, weil vergleichbare Häuser am gleichen Standort später schwer und teuer zu beschaffen wären, liegt diese Motivation im privaten Bereich.

Da nicht mit Sicherheit von vornherein feststeht, dass das Arbeitsverhältnis mit dem \*\*\*2\*\*\* nach sechs Jahren enden wird, muss also von dauernden doppelten Haushaltsführung ausgegangen werden. Dies gilt auch deshalb, da sich die Absicht des Beschwerdeführers seine berufliche Tätigkeit für den \*\*\*2\*\*\* Mitte 2024, also nach sechs Jahren aufzugeben, möglicherweise damit erklären lässt, dass er einen gemeinsamen Haushalt mit seiner Lebensgefährtin in seinem Einfamilienhaus begründen möchte. Die Entwicklung einer persönlichen Beziehung über sechs Jahre ist jedoch nicht auf eine Weise absehbar, dass davon gesprochen werden könnte, dass von einer von vornherein gegebenen Gewissheit gesprochen werden könnte.

Wenn also der Beschwerdeführer aus in seinem Privatleben fußenden Überlegungen seinen Wohnsitz am Einfamilienhaus aufrechterhalten will, so können nur jene Zeiträume für Werbungskosten aus Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung in Betracht kommen, welche in typisierender Betrachtungsweise notwendig sind, um das Einfamilienhaus zu verkaufen und ein vergleichbares Objekt in zumutbarer Nähe zum Arbeitsort zu erwerben.

Nach einer gewissen Zeit, die stets im Einzelfall zu beurteilen ist, ist es dem Pflichtigen allerdings in aller Regel zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen. Im Allgemeinen wird bei alleinstehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten für ausreichend gehalten (Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 16, Tz 200/8).

Betrachtet man dies beim Beschwerdeführer, so kann man davon ausgehen, dass vom Beginn des Arbeitsverhältnisses am 4. Juni 2018 bis zum Ende des Jahres 2018 ausreichend Zeit gewesen ist, um seinen Wohnort in die Nähe des Arbeitsortes zu verlegen und die Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung im Jahr 2018 in Höhe des berechneten Sachbezuges daher als Werbungskosten gerechtfertigt waren.

Was die Familienheimfahrten angeht, so ist zu berücksichtigen, dass bei einem Ledigen, es ausreicht, regelmäßig zu kontrollieren, ob das Wohnhaus unbeschädigt ist und dessen Werterhalt zum Beispiel durch Lüften und Einschalten der Heizung sicherzustellen. Bedenkt man noch die für den Verkauf notwendigen Fahrten, so erscheinen Fahrten zum Haus alle zwei Wochen im Jahr 2018 angemessen.

Unter Berücksichtigung der Judikatur zu den Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung wird daher der Einkommensteuerbescheid 2018 insoweit abgeändert, als Werbungskosten für Familienheimfahrten in Höhe von € 765,00 und für die doppelte Haushaltsführung € 868,00 angerechnet werden.

Da in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2019 und 2020 vom 29. November 2021 im Ergebnis richtig weder Werbungskosten für Familienheimfahrten noch solche für doppelte Haushaltsführung anerkannt wurden, wird die Beschwerde insofern abgewiesen, da einem ledigen, der mit seiner Lebensgefährtin nicht in einem Haushalt lebt, zugemutet werden kann, nach mehr als einem halben Jahr seinen Wohnsitz in die Nähe des Arbeitsortes zu verlegen.

Was den Pendlereuro und das Pendlerpauschale angeht, ist zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer in den Beschwerdejahren 2,3 Straßenkilometer von seinem Arbeitsort entfernt gewohnt hat.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 in den im Beschwerdezeitraum geltenden Fassungen lautet auszugsweise:

„(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ... Werbungskosten sind auch:

6. 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. ...

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,   |
| bei mehr als 20 km bis 40 km  | 1 476 Euro jährlich, |
| bei mehr als 40 km bis 60 km  | 2 568 Euro jährlich, |
| bei mehr als 60 km            | 3 672 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.

g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Formular eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben oder elektronisch zu übermitteln. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.

*Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. “*

§ 1 bis § 3 der nunmehr grundsätzlich ab der Veranlagung 2014 geltenden (geänderten) Pendlerverordnung (BGBl. II Nr 276/2013 idF BGBl. II Nr 154/2014) lauten auszugsweise:

*„§ 1. (1) Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels, ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges, unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung. ...*

*(7) Gehwege sind Teilstrecken, auf denen kein Massenbeförderungsmittel verkehrt. Eine Teilstrecke unmittelbar vor der Arbeitsstätte ist als Gehweg zu berücksichtigen, wenn sie zwei Kilometer nicht übersteigt. In allen übrigen Fällen sind als Gehwege Teilstrecken zu berücksichtigen, die einen Kilometer nicht übersteigen. ...*

*Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels*

*§ 2. (1) Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach Z 1 und Z 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen.*

*1. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,*

*a) zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder ...*

*Pendlerrechner*

*§ 3. (1) Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2), ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden.*

*(2) Dem Pendlerrechner sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die für den abgefragten Tag bestehen.*

*(3) Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt.*

*(6) Der Arbeitnehmer hat das Ergebnis des Pendlerrechners auszudrucken. Dieser Ausdruck gilt als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988. Erfolgt keine*

*Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer den Ausdruck des ermittelten Ergebnisses des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen und aufzubewahren.“*

Der Beschwerdeführer hat trotz Aufforderung keinen Ausdruck aus dem Pendlerrechner vorgelegt und insofern sogar seine Beschwerde eingeschränkt.

Allerdings beträgt der Weg von der Dienstwohnung des Beschwerdeführers zum Arbeitsort, 2,3 km und gibt es auf dieser Strecke kein öffentliches Verkehrsmittel. Allein daraus ergibt sich nach § 1 Abs. 7 Pendlerverordnung automatisch die Unzumutbarkeit der Nutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 (siehe Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr /Zorn, EStG<sup>20</sup>, § 16 TZ 21).

Damit steht dem Beschwerdeführer in den Beschwerde Jahren für die Zeit der Beschäftigung beim \*\*\*2\*\*\* das Pendlerpauschale von € 372,00 jährlich, also konkret 2018 daher € 93,00 und 2019 und 2020 je € 372,00 zu. Insofern werden die Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 abgeändert.

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 in der in den in den Beschwerde Jahren geltenden Fassungen lautet auszugsweise:

*„(5) 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.“*

Für den Pendlereuro gilt analog das zuletzt oben gesagte. Der Pendlerrechner berechnet gerundet einen Weg von 3 km und daher einen Pendlereuro von € 6,00 oder € 0,50 monatlich. Da der Beschwerdeführer den oben beschriebenen Anspruch auf ein Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat, steht ihm für 2018 daher ein Pendlereuro von € 1,50 zu und für die Jahre 2019 und 2020 jeweils € 6,00. Insoweit waren die angefochtenen Bescheide abzuändern.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da sich dieses Erkenntnis abgesehen von der Beweiswürdigung auf die Anwendung der oben dargestellten Judikatur und Lehre beschränkt, wurde keine Rechtsfrage berührt deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Rechtssache hinausgeht.

Linz, am 28. September 2022