

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf.1, über die Beschwerde vom 27. Oktober 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 07. Oktober 2021 betreffend *Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 (Bundesabgabenordnung) BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2020 wird mit -6.027,00 Euro (Gutschrift) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Beschwerdejahr 2020 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In ihrer am 08. März 2021 elektronisch eingebrachten **Einkommensteuererklärung 2020** machte die Bf. u.a. das Pendlerpauschale iHv. 2.448,00 Euro (Kz 718) und für Aus-/ Fortbildungs-/ Umschulungskosten (Kz 722) einen Betrag iHv. 15.468,86 Euro geltend.

Die belangte Behörde erließ mit 13. Juli 2021 ein **Ergänzungsersuchen**, in welchem von der Bf. u.a. bzgl. der geltend gemachten Fahrtkosten und Bildungsausgaben folgende Nachweise angefordert wurden:

Fahrtkosten: Bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel oder einer Mitfahrgelegenheit die

Anzahl der Fahrten und einen Nachweis der angefallenen Kosten sowie die berufliche Veranlassung. Bei Benützung des eigenen KFZ die Bekanntgabe des genauen Streckenverlaufs inkl. Anfangs- und Endadresse, Datum, Uhrzeit und den beruflichen Zweck.

Bildungsausgaben: Vorlage von Kopien der Belege und eine Kostenaufstellung.

Weiters ergingen folgende Fragen zu den Bildungskosten:

- „- Welche Tätigkeit haben Sie ausgeübt? Schicken Sie uns eine kurze Arbeitsplatzbeschreibung.*
- Schicken Sie uns bitte das genaue Veranstaltungsprogramm (inklusive Zeittafel).*
- Wie hängen die Bildungsmaßnahmen mit Ihrem Beruf, einer besseren Position oder dem nächsten Berufswunsch zusammen?*
- Wie konnten Sie Ihr erworbenes Wissen in Ihrer beruflichen Tätigkeit verwenden?*
- Eine umfassende Umschulung in einen anderen Beruf ist abzugsfähig, wenn Sie in absehbarer Zeit steuerpflichtige Einnahmen erzielen. Welche konkreten Maßnahmen haben Sie dafür schon gesetzt? Dokumentieren Sie zudem die konkrete Absicht, einen anderen Beruf auszuüben. Haben Arbeitgeber oder Förderstellen wie z. B. Land oder AMS Ihre Kosten ganz oder teilweise ersetzt? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt.“*

Die belangte Behörde erließ am 07. Oktober 2021 den **Einkommensteuerbescheid 2020** (Arbeitnehmerveranlagung) und setzte die Einkommensteuer iHv. -323,00 Euro (Gutschrift) fest. In der Begründung wurde ausgeführt: *„Trotz Aufforderung haben wir nicht alle Unterlagen erhalten. Daher konnten wir nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigen.“*

Die Bf. erhob über FinanzOnline mit Schreiben vom 27. Oktober 2021 **Beschwerde** und gab bekannt, dass sie die geforderten Dokumente bis zum 04. November 2021 nachreichen werde.

Mit **Eingabe** über FinanzOnline vom 31. Dezember 2021 unter „Fristverlängerung Berufungsfrist“ teilte die Bf. mit, dass in der Anlage die gewünschten Belege, sowie die Ausgabenaufstellung für die Ausbildung übermittelt würden.

Auf der von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Eingabe (BFG-Akt OZ 8) findet sich folgender elektronischer Hinweis: *„es wurden keine Beilagen gesendet. Sie werden ersucht, in welchen Punkten der Einkommensteuerbescheid beeinsprucht wird, und in welcher Höhe und um Vorlage der Belege sowie der Aufstellung“.*

In der ebenfalls am 31. Dezember 2021 über FinanzOnline übermittelten **Eingabe** (BFG-Akt OZ 13) „Sonstige Anbringen und Anfragen“ wurden von der Bf. folgende Belege übermittelt:

- Tabelle mit den Zeilen „Belegdatum“ und „Belegart“
- Tabelle mit den Zeilen „Beschreibung“ und „Betrag“
- Tabelle mit den Zeilen „Anmerkung Quelle“ und „Quelle“
- Diverse Rechnungen
- Zahlungsanweisungen
- Vereinbarung der ZZ Business School GmbH an der Uni-Q, Q, und Anmeldebestätigung der ZZ vom 04. November 2019.

Die belangte Behörde richtete mit Schreiben vom 07. Jänner 2022 ein weiteres

Ergänzungsersuchen an die Bf. mit folgendem Inhalt:

„Sie werden ersucht bekanntzugeben in welcher Höhe Werbungskosten 2020 beantragt werden.

Im Erstantrag wurden folgende Werbungskosten geltend gemacht:

Pendlerpauschale 2.448 Euro

Pendlereuro 245,33 Euro

Gewerkschaftsbeitrag 405,60 Euro

Arbeitsmittel 399,12 Euro

Fortbildungskosten 15.468,86 Euro

Aufgrund der am 31.12.2021 vorgelegten Belege wurden Werbungskosten in Höhe von 1.917,98 Euro nachgewiesen (Reisekosten für Studium sowie Internetgebühren).

Die Studiengebühren 2020 von 15.468,86 Euro können nicht nachvollzogen werden.

Folgende Rechnungen über Studiengebühren wurden vorgelegt.

Rechnung vom 7.11.2019 über 6.899,99 - Datum der Zahlung ist kaum lesbar

Rechnung vom 6.3.2020 über 6.900,- Datum der Zahlung ist kaum lesbar

Rechnung vom 19.10.2020 über 5.900,- Diesbezüglich ist kein Zahlungsbeleg vorhanden.

Falls das Pendlerpauschale und die Gewerkschaftsbeiträge beantragt werden, werden Sie ersucht diesbezüglich Belege sowie den Pendlerrechner vorzulegen. Bitte um Vorlage von Zahlungsbelegen über die Fortbildungskosten 2020, das Datum der Zahlung muss lesbar sein.“

Die Bf. brachte über FinanzOnline am 18. Februar 2022 ein **Fristverlängerungsansuchen** bis Ende Februar wegen der der Pflegesituation für ihre Großeltern und deren Krankheitsfälle ein.

Die belangte Behörde erließ mit 03. Mai 2022 eine **Beschwerdevorentscheidung** und setzte die Einkommensteuer 2020 iHv. -1.073,00 Euro neu fest (bisher: -323,00 Euro) und begründete dies wie folgt: *„Jene Ausgaben, die im Jahr 2019 bezahlt wurden, wurden bereits bei der Arbeitnehmerveranlagung 2019 berücksichtigt. Die im Jahr 2021 angefallenen Werbungskosten können Sie erst bei der Arbeitnehmerveranlagung 2021 beantragen. Das Ergänzungsersuchen vom 7.1.2022 wurde nicht beantwortet. Die Werbungskosten werden daher aufgrund der am 31.12.2021 vorgelegten Belege in Höhe von 1.917,98 Euro anerkannt (Reisekosten für Studium, ÖH Beitrag sowie Internetgebühren). Es wurden keine Zahlungsbelege über die Fortbildungskosten vorgelegt. Die vorliegenden Zahlungsbelege sind kaum lesbar. Daher konnten die Studiengebühren in Höhe von 15.468,86 Euro nicht gewährt werden.“*

Die Bf. brachte über FinanzOnline am 04. Mai 2022 den Antrag die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen ein (**Vorlageantrag**). Die Bf. teilte mit, dass in der Anlage die Zahlungsbestätigungen für die im Jahr 2020 geleisteten Zahlungen der Rechnungen aus 2019 und 2020 vorgelegt würden. Weiters halte die Bf. fest, dass sie im Jahr 2020 zur Arbeitsstelle in Wien (X-Straße, 1220 Wien) von ihrem Hauptwohnsitz (Adr.Bf.1) mehr als 12 Tage im Monat gependelt sei. Der Arbeitgeber stelle eine Jahreskarte für Wien (Wiener

Linien) zur Verfügung, diese gelte allerdings erst ab der Wiener Stadtgrenze.

Als Beilagen wurden der Auszug aus dem Pendlerrechner und drei Buchungsbestätigungen zugunsten der ZZ Business School GmbH (Bestätigungen iHv. 6.900,00 Euro und 6.899,99 Euro, beide datiert 24. März 2020; Bestätigung iHv. 5.900,00 Euro, datiert vom 25. Jänner 2021) angefügt.

Die belangte Behörde legte am 17. Juni 2022 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte im **Vorlagebericht** unter Punkt „Stellungnahme“ aus, dass erst im Zuge des Vorlageantrages die Unterlagen und Zahlungsbestätigungen betreffend die Aus- und Fortbildungskosten geltend gemacht worden seien und diese Kosten zustünden.

Zum beantragten großen Pendlerpauschale hält die belangte Behörde fest, dass die Bf. auch einen Nebenwohnsitz in 1160 Wien habe und es nicht glaubhaft erscheine, dass die Strecke vom Hauptwohnsitz zum Arbeitgeber (einfache Strecke 180,7 km) zwölf Mal pro Monat tatsächlich gefahren werde.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 02. Februar 2023 wurde die Bf. **aufgefordert** Nachweise bzgl. des Familienwohnsitzes in Adr.Bf.1 zu erbringen, sowie Unterlagen btr. des Nebenwohnsitzes in 1160 und die Prüfgutachten gem. § 57a Abs. 4 Kraftfahrzeuggesetz 1967 der Jahre 2020 und 2021 vorzulegen.

In einem **Telefonat** vom 06. Februar 2023 teilte die Bf. dem Bundesfinanzgericht mit, dass ihre Mutter im Mai 2020 verstorben sei. Von da an bis einschließlich 2021 habe sie die Pflege der Großeltern in Adr.Bf.1 übernommen. Sie sei 3 x Woche nach Adr.Bf.1 gefahren. Der Nebenwohnsitz in Wien werde von ihr meist nur am Wochenende benutzt. Das Haus in Adr.Bf.1 sei ein Zweifamilienhaus: Im EG wohne der Vater, im 1. Stock die Großeltern. Der Vater sei auch Eigentümer des Hauses. Sie wohne in Adr.Bf.1 im 1. Stock, habe dort ein eigenes Zimmer und benütze die restliche Wohnung mit. Sie sei bis 2022 gependelt, ab 2022 sei eine 24-Stundenhilfe für die Pflege angestellt worden.

Die Bf. gab weiters an, schriftliche Unterlagen zum Aufforderungsschreiben vom 02. Februar 2023 an das Bundesfinanzgericht zu übermitteln.

Die Bf. legte mit **Eingabe** vom 01. März 2023 die angekündigten Unterlagen vor. In der Stellungnahme führt die Bf. aus, dass sie während des 1. Corona Lockdowns 2020 ständig an ihrem Hauptwohnsitz in einem Zweifamilienhaus in Adr.Bf.1, eingezogen sei, u.a. um bei der Pflege ihrer Großeltern zu helfen und zur Krankheitsprävention. Nach dem ersten Covid-Lockdown sei sie mind. 3 x die Woche zu ihrem Arbeitgeber, XX-GmbH, X-Straße, 1220 Wien, gependelt, während des ersten Lockdowns zumindest gelegentlich (ca. 1-2 x im Monat). Ihr Arbeitgeber habe ihr das Jobticket für Wien zur Verfügung gestellt. Dies sei als kurzfristige Hilfe für ihre Großeltern gedacht gewesen.

Nach dem völlig überraschenden Tod ihrer Mutter am 19. Mai 2020 sei eine Pflegeperson im selben Haus (wenn auch nicht selber Haushalt) ausgefallen und habe sich der

Gesundheitszustand ihrer Großeltern rapide verschlechtert. Daraufhin habe die Bf. beschlossen ihren Nebenwohnsitz in der Adr.Bf.2, 1160 Wien, nur noch als gelegentliche Wochenendwohnung zu benutzen und vor allem die Nachtpflege bzw. Aufsicht über ihre Großeltern zu übernehmen, sowie an den Tagen, an denen sie Home-Office gemacht habe die Vollzeitpflege von der Heimhilfe Niederösterreich (bis Feb. 2022) unterstützt. Ab dem Februar 2022 seien auch ob des immer schlechter werdenden Pflegezustandes ihrer Großeltern und der geänderten Corona-Lage zwei 24h-Pflegerinnen für ihre Großeltern eingestellt worden. Bis dahin sei sie mind. 3 Tagen die Woche nach Wien und retour nach Adr.Bf.1 gependelt. Aufgrund der häufig vorkommenden Stürze ihrer Großeltern in der Nacht sei es nicht möglich gewesen ihren Nebenwohnsitz für Übernachtungen zu benutzen. Ebenso sei sie vornehmlich bis Oktober 2021 mit dem Auto gependelt, um einerseits die Verschleppung von Covid zu ihren Großeltern zu minimieren, als auch um möglichst flexibel auf die Pflegebedürfnisse ihrer Großeltern (div. Krankenhausaufenthalte, Stürze, etc.) eingehen zu können. Auch sei ihnen von der Notarin geraten worden, bis zum Abschluss der Verlassenschaft und dem Übergang der Wohnung in Wien in ihr Eigentum, diese nur selten (und gemeinsam mit ihrem Vater) zu benutzen, da sie mit ihrer Mutter vor deren Tod keinen Mietvertrag geschlossen gehabt habe und die Wohnung streng genommen Erbmasse gewesen sei und dies zu Problemen bei der Verlassenschaft führen hätte können. Dies habe sich zwar nicht bewahrheitet, aber dies sei ihr erster Erbschaftsfall in der engeren Familie mit so einer Konstellation gewesen und sie wollten auf "Nummer Sicher" gehen. Aufgrund der Pflegesituation (und die Nachtaufsicht aufgrund von diversen Stürzen) ihrer Großeltern bewohnte sie ein eigenes Zimmer in deren Wohnung in Adr.Bf.1, und habe dementsprechend ihre Wohnung mitbenutzt und habe sich um Haushalt, Essensausgabe und Pflege gekümmert. Die Betriebskosten und Energierechnungen würden demzufolge entweder auf ihre Großeltern oder ihren Vater laufen und könnten demnach nicht beigebracht werden. Im Juli 2022 habe sich ihr Dienstort zu XX-GmbH, StraßeY, Q, geändert, sowie ihr Aufgabengebiet. Nach Ausführungen zu den von der Bf. benutzten Pkw's verwies die Bf. auf die in der Anlage übermittelten Schreiben. Beigelegt wurden die Sterbeurkunde ihrer Mutter, der Verlassenschaftsakt, sowie die Pflegebescheide ihrer Großeltern.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war laut vorliegendem Lohnzettel im streitgegenständlichen Jahr 2020 ganzjährig bei XX-GmbH in 1220 Wien, X-Straße, beschäftigt. Die Bf. besuchte zudem das „MBA-Programm“ an der ZZ Business School GmbH in Q.

Laut Abfrage des Bundesfinanzgerichts im zentralem Melderegister (ZMR) verfügte die Bf. im Beschwerdejahr über einen Hauptwohnsitz in Adr.Bf.1/2, und einen Nebenwohnsitz in 1160 Wien, Adr.Bf.2.

Im vorgelegten Ausdruck des Pendlerrechners wird für die Strecke Wohnung Adr.Bf.1/2, nach Arbeitsstätte 1220 Wien, X-Straße, ausgewiesen, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentliches Verkehrsmittel) aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel unzumutbar sei und daher ein großes Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60 km zustehe. Die Fahrtstrecke betrage gerundet 183 km. Laut weiterer Angabe werde die Strecke pro Monat mehr als 10 Mal zurückgelegt, wobei die Hinfahrtszeit mit 144 Minuten und die Rückfahrtszeit mit 142 Minuten ausgewiesen wird. Nach einer Abfrage des Bundesfinanzgerichts zur Streckenführung über den Routenplaner des ÖAMTC beträgt die Fahrzeit für die einfache Strecke vom Hauptwohnsitz zur Arbeitsstelle mit Pkw bei einer Distanz von 190 km 2 Stunden 5 Minuten. Bei Berücksichtigung der jeweiligen Verkehrslage am Morgen und am Nachmittag (Pendlerverkehr) entsprechen die Angaben des Pendlerrechnerauszugs den Angaben des Routenplaners.

Für die Fahrt vom Nebenwohnsitz 1160 Wien zur Arbeitsstelle 1220 Wien – Distanz ca. 10 km – beträgt laut ÖAMTC-Routenplaner die Fahrzeit mit dem Pkw 24 Minuten und bei Benutzung von öffentlichen Verkehrsmittel laut Routenplaner der „Wiener Linien“ zwischen 35 und 40 Minuten.

Strittig ist, ob bzgl. der Berechnung des Pendlerpauschales 2020 der im Vergleich zum Wohnsitz in 1160 Wien in größerer Entfernung gelegene Wohnsitz in Adr.Bf.1 als Familienwohnsitz der Bf. gilt und heranzuziehen ist oder nicht. Im Fall des Vorliegens des Familienwohnsitzes in Adr.Bf.1 wären die weiteren Voraussetzungen des großen Pendlerpauschales für die Wegstrecke „mehr als 60 km“ unstrittig erfüllt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Nachdem von der Bf. im Rahmen des Vorlageantrages der Nachweis für die geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten btr. der ZZ Business School GmbH durch die Übermittlung von Unterlagen der ZZ und der Zahlungsbestätigungen für das Jahr 2020 iHv. gerundet 13.800,00 Euro erbracht wurde, war dieser Betrag unter der Rubrik „Aus-/ Fortbildungs-/ Umschulungskosten“, Kz 722, zusätzlich zu den bereits im Zuge der Beschwerdeentscheidung gewährten 1.917,98 Euro – gesamt somit 15.717,98 Euro –, als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anzuerkennen.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist somit lediglich zu klären, ob das beantragte Pendlerpauschale und der Pendlereuro zustehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Werbungskosten grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102). Der Steuerpflichtige muss allerdings die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen (bei nichtselbständigen Einkünften insbesondere im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nach § 41 EStG) über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164). Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125).

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 erster und zweiter Satz EStG 1988 auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

„6. ...

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:

Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.

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 Dritteln 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.

...

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.“

Zufolge § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 stehen bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, 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.

§ 16 Abs 1 Z 6 lit f EStG 1988 sieht bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze für die Berechnung des Pendlerpauschales vor, dass nur ein Wohnsitz maßgeblich ist und zwar entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz.

Im Kalendermonat kann der Berechnung des Pendlerpauschales daher nur ein Wohnsitz zugrunde gelegt werden (vgl. Z 6 lit e letzter Satz leg. cit.).

Die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 normierte Verordnungsermächtigung zur Festlegung der Kriterien betreffend die Ermittlung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels wurde mit BGBl. I Nr. 53/2013 eingeführt und hat aufgrund dieser Ermächtigung der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung) erlassen (vgl. VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0090).

§ 4 Pendlerverordnung BGBl II 276/2013 idF BGBl II 324/2019 (PendlerVO) lautet:

„ (1) Ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EstG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EstG 1988) liegt dort, wo

1. ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder
2. ein alleinstehender Steuerpflichtiger

seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat.

(2) Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.“

Das Gesetz selbst zeigt keinen Vorrang für den einen oder anderen Wohnsitz ("entweder - oder"). Dem Sinn des Pendlerpauschales entsprechend – tatsächlichen laufende Aufwendungen sollen mit Pauschalbeträgen abgegolten werden (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a}, § 16 Rz 116) – ist darauf abzustellen, von welchem Wohnsitz aus tatsächlich (überwiegend) die Fahrt zur Arbeitsstätte angetreten wird (Zorn, a.a.O. Rz 118 zweiter Absatz).

Den Gesetzesmaterialien zufolge ist für das Wahlrecht Voraussetzung, 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 Pendlerpauschale steht bei Ausübung des Wahlrechtes nur einmal zu (vgl. FAB 2177 BlgNR 24. GP 2).

Dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 PendlerVO zufolge haben erwachsene Kinder, die (neben einem anderen Wohnsitz) ein Zimmer im Haus der Eltern / Großeltern dauerhaft bewohnen somit im Wohnungsverband der Eltern / der Großeltern keinen Familienwohnsitz (vgl. Zorn, a.a.O. Rz 118 dritter Absatz).

Im gegenständlichen Fall besaß die Bf. in 1160 Wien, Adr.Bf.2, eine Wohnung am Arbeitsort, in der sie laut ZMR-Abfrage seit 09. Oktober 2002 den Nebenwohnsitz innehatte. Laut Telefonat vom 06. Februar 2023 und Stellungnahme der Bf. vom 01. März 2023 hat sie seit dem Tod der Mutter im Mai 2020 bis einschließlich 2021 die Pflege der Großeltern in Adr.Bf.1 übernommen und ist zumindest 3 x pro Woche zum Familienwohnsitz nach Adr.Bf.1, ca. 180 km von ihrem Arbeitsort entfernt, gefahren.

Grundsätzlich kann sich aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen ein gewichtiger Grund für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ergeben (vgl. VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075).

Allerdings bewohnte die Bf. am Wohnsitz in Adr.Bf.1, nach eigenen Angaben ein Zimmer in der großelterlichen Wohnung im ersten Stock des Zweifamilienhauses und benützte die restlichen

Räumlichkeiten dieser Wohnung gemeinsam mit ihren Großeltern mit.

Auf Grund dieser Gegebenheiten ist festzustellen, dass die Bf. ihren eigenen Hausstand in ihrer Wohnung in Wien hatte, während sie in Adr.Bf.1 keinen eigenen Hausstand führte – vgl. nochmals § 4 Abs. 2 Satz 2 Pendlerverordnung: *„Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt“* (weitere Zorn, a.a.O. Rz 118 dritter Absatz). Da die Bf. in Adr.Bf.1 über keinen Hausstand (§ 4 Abs. 2 PendlerVO) und damit über keinen Familienwohnsitz (§ 4 Abs. 1 Z 2 PendlerVO) gem. § 4 PendlerVO verfügte, erübrigen sich Erwägungen dahingehend, ob und wie oft die Bf. die Strecke vom Haus des Vaters in Adr.Bf.1 zum Arbeitsort in 1220 Wien tatsächlich gefahren ist.

Liegt ein Familienwohnsitz am Hauptwohnsitz nicht vor, folgt aus dem klaren Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 lit f EStG 1988, dass für die Berechnung des Pendlerpauschales zwingend der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz heranzuziehen ist. Maßgeblich für die Berechnung des Pendlerpauschales ist im Beschwerdefall folglich der Wohnsitz der Bf. am Arbeitsort an der Adresse Adr.Bf.2, 1160 Wien.

Im Allgemeinen sind Fahrten zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsatzbetrag nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit a erster Satz EStG 1988). Abhängig von der Wegstrecke und der Zumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wird auf Antrag eines Steuerpflichtigen ein Pendlerpauschale iSd § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c oder d EStG 1988 in Abzug gebracht, wenn die dort genannten Voraussetzungen vorliegen.

Die Wegstrecke zwischen der Wohnung in 1160 Wien, Adr.Bf.2, und der Arbeitsstätte der Bf. in 1220 Wien, X-Straße, beträgt 10 km. Laut Routenplaner der „Wiener Linien“ benötigt man zur Zurücklegung dieser Wegstrecke zwischen 35 und 40 Minuten (Kombination Fußweg und öffentliche Verkehrsmittel).

Da die Voraussetzung für das große Pendlerpauschale für diese Strecke aufgrund der Zumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln nicht gegeben ist (siehe § 2 Abs 1 Z 2 lit a PendlerVO: *„Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.“*) und das kleine Pendlerpauschale erst ab einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km zusteht, ist die Fahrt mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten. Das Pendlerpauschale und, zufolge § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988, der Pendlereuro können somit nicht in Abzug gebracht werden.

2.2. 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.

Das Bundesfinanzgericht ist hinsichtlich der Berücksichtigung des Pendlerpauschale der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt (v.a. VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0090) und ergibt sich die Rechtsfolge aus § 16 EStG 1988 und der dazu ergangenen Pendlerverordnung. Zudem handelt es sich bei der Beurteilung, ob ein Familienwohnsitz iSd. PendlerVO vorliegt nicht um eine Rechtsfrage, sondern um eine Frage die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten war. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Graz, am 6. März 2023