

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. April 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 4. April 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 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 (im Folgenden mit Bf. bezeichnet), wohnhaft mit Hauptwohnsitz in ***Adresse1***, ***Straße1***, und seit 1. April 2019 mit Nebenwohnsitz in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum seit 12. Oktober 2020 als Dienstnehmerin in einem Kindergarten der Stadt Wien in ***4*** beschäftigt. Am Nebenwohnsitz in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, ist die Bf. seit 6. April 2020 polizeilich gemeldet.

Die einfache Fahrtstrecke zwischen dem Hauptwohnsitz in ***Adresse1***, ***Straße1***, und der Arbeitsstätte in einem Wiener Kindertagesheim in ***PLZ-Ort5***, ***Adresse2***, beträgt lt. Pendlerrechner 142 km. Die Wegzeit der einfachen Fahrtstrecke beträgt hiefür lt. Google-Maps – je nach gewählter Fahrtstrecke – mindestens 1h 33 min.

Bei der Einreichung der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2021 machte die Bf. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter der Kennziffer [718] das große Pendlerpauschale in Höhe von EUR 4.200,00 geltend, beantragte unter der Kennziffer [916]

den Pendlereuro iHv EUR 300,00 und beantragte darüber hinaus unter der Kennziffer [300] die Berücksichtigung von Aufwendungen für Familienheimfahrten iHv EUR 4.596,00, die wie folgt ermittelt wurden:

Bezeichnung:	Betrag:
großes Pendlerpauschale:	3.672,00
Pendlereuro:	280,00
Kosten für Garagenplatz:	644,00
Kosten für Familienheimfahrten:	4.596,00

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 16. März 2023 betrage die einfache Fahrtstrecke von ihrer Heimatadresse in ***Adresse1***, ***Straße1***, nach Wien/***4*** im Kindergarten 150 km, sodass hin und zurück 300 km zurückgelegt werden. Dafür parke die Bf. in einer Garage und zahle im Jahr EUR 705,00. Aus diesem Grund habe die Bf. das große Pendlerpauschale mit EUR 380,00 pro Monat beantragt, da der Dienstgeber kein Fahrtgeld zahle.

Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte habe die Bf. im Zeitraum 1.1.2021 bis 8.11.2021 das Fahrzeug OPEL Astra Sports Tourer, mit dem behördlichen Kennzeichen ***Kennzeichen1*** benutzt, welches auf die Bf. seit 25. November 2016 polizeilich zugelassen und aufgrund des schlechten Zustandes mit 8. November 2021 abgemeldet worden sei. Danach habe sie die in Rede stehenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Fahrzeug ihres Mannes, VW Transporter, mit dem behördlichen Kennzeichen ***Kennzeichen2*** unternommen.

1. abweichende Veranlagung:

Im Zuge der Veranlagung der Bf. zur Einkommensteuer 2021 wich das Finanzamt mit Bescheid vom 4. April 2022 von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als u.a. das beantragte große Pendlerpauschale iHv EUR 4.200,00 sowie die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten iHv EUR 4.596,00 nicht zum Abzug zugelassen und der beantragte Pendlereuro iHv EUR 300,00 nicht gewährt wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Finanzamt trotz Aufforderung nicht alle Unterlagen erhalten habe. Daher haben nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt werden können.

2. Beschwerde vom 28. April 2022:

Mit Eingabe vom 28. April 2022 erhob die Bf. „Einspruch“ im Wege von FinanzOnline gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 4. April 2022, welcher als Beschwerde gewertet wurde. In diesem „Einspruch“ macht die Bf. geltend, dass gemäß den beiliegenden Erklärungen bzw. dem Ausdruck aus dem Pendlerrechner das Pendlerpauschale EUR 3.672,00 und der

Pendlereuro EUR 284,00 betragen. Diese seien gemäß den beiliegenden Erklärungen zu berücksichtigen.

Demnach betrage die einfache Fahrtstrecke zwischen ihrer Wohnung in ***Adresse1***, ***Straße1***, und der Arbeitsstätte in ***PLZ-Ort2***, ***Adresse2*** (Kindertagesheim), 142 km. Das große Pendlerpauschale betrage EUR 3.672,00 und der Pendlereuro EUR 284,00, wobei die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar sei.

3. Beschwerdeverentscheidung vom 26. Juli 2022:

Die Beschwerde vom 28. April 2022 gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 4. April 2022 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. Juli 2022 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

Laut den amtlichen Erhebungen seien die Bf. und ihr Ehegatte seit 6. April 2020 im gemeinsamen Haushalt in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, und beide Ehepartner würden einer Beschäftigung in Wien nachgehen. Daher können die beantragten Werbungskosten (Pendlerpauschale) steuerlich nicht anerkannt werden.

4. Vorlageantrag vom 8. August 2022:

Mit Eingabe vom 8. August 2022 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Begründend wurde ausgeführt, die Bf. sei in ***Adresse1***, ***Straße1***, als Hauptwohnsitz wohnhaft. An der weiteren Adresse in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, sei die Bf. nebegemeldet, da sie die Wohnung von ihrer Tante mit dem alten Mietvertrag zur Hauptmiete erhalten habe. Die Wohnung habe noch den alten „Mietschutz“ und sei eine Altbauwohnung mit 40m² Fläche. Das sei eine reine Pendlerwohnung für ihren Mann, der von Montag bis Freitag nur nach der Arbeit dort schlafe.

Die Bf. hatte durch Corona in ***Ort4*** bei der Caritas Arbeit ihre Arbeit verloren und habe dringend eine Arbeit benötigt, um das Haus im Burgenland erhalten zu können. Die Bf. habe die Arbeit in Wien annehmen müssen, die 150 km von ihrem Wohnsitz entfernt sei. Vorher hatte die Bf. nur 14 km zu ihrer Arbeit zu fahren. Die Bf. habe im Kindergarten in ***4*** begonnen und auch eine Tiefgarage gemietet, da sie eine Tagespendlerin gewesen und verschiedene Dienstzeiten gehabt habe. Diese Garage habe die Bf. in der Nähe von der ***3*** in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, gemietet und habe dafür EUR 70,00 pro Monat zahlen müssen.

Also sei die Bf. täglich mit dem Privat-PKW nach Wien gependelt, da es keine Verbindung mit einem öffentlichen Verkehrsmittel gebe. Da habe sie ein großes Haus und 3 Hunde und heize mit Holz.

Mittlerweile habe die Bf. am 31.01.2022 gekündigt, da es zu stressig für die Bf. gewesen sei. Dieser Umstand sei insbesondere zu berücksichtigen.

5. Vorlagebericht vom 28. März 2023:

Nach den Ausführungen im Vorlagebericht sei die Bf. unbestritten Eigentümerin einer Wohnung im 16. Wiener Gemeindebezirk, die laut Aussage der Bf. jedenfalls dem in Wien beschäftigten Gatten als Schlafstätte gedient habe.

Nach dem Rechtsmittelvorbringen lege die Bf. freiwillig rund 300 Tageskilometer zurück und habe in der Nähe der Kinderbetreuungsstätte einen Garagenplatz angemietet, um so den unterschiedlichen Dienstzeiten flexibel Rechnung tragen zu können. Im Burgenland sei ein permanenter Aufenthalt durch die täglich manuell aufzubereitende Heizstelle und die Betreuung von drei Hunden geboten.

An der burgenländischen Adresse seien die beiden im Streitzeitraum volljährigen und im Berufsleben stehenden Kinder der Bf., ***1***, geb. ***Datum1***, und ***2***, geb. ***Datum2***, aufrecht gemeldet.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehe einer Arbeitnehmerin für die Fahrt zwischen dem Arbeitsplatz und dem Wohnsitz grundsätzlich ein Pendlerpauschale abhängig den im Gesetz angeführten Verfügbarkeiten von öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. der Entfernung Arbeitsstätte Wohnort zu. Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze sei entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz für die Berechnung des Pendlerpauschales heranzuziehen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe wohl wiederholt erkannt, dass die Beibehaltung eines (Familien)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt werde, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst sein könne, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Heimfahrten zu diesem Wohnsitz dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liege darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkünfteerzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne.

Zur Frage der Berücksichtigung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 unter dem Aspekt des auch streitgegenständlich beachtenden Abzugsverbotes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2

EStG 1988 genüge es zwar gemäß dem VwGH-Erkenntnis vom 28.10.2008, Zl. 2006/15/0145, bei einer Unterkunftsmöglichkeit am Beschäftigungsort nur in einer von anderen Arbeitskollegen mitbenutzten Wohnung dem Grunde nach ein Anspruch auf Berücksichtigung des Pendlerpauschales nicht automatisch abgesprochen werden könne. Dieser Sachverhalt sei jedoch mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung genüge es jedoch, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lassen oder nahezu ausschließen. Die Beweiswürdigung müsse den Denkgesetzen entsprechen (vgl. VwGH 31.10.1991, Zl. 90/16/0176) und dürfe dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (vgl. VwGH 22.02.2007, Zl. 2006/14/0040).

Im vorliegenden Fall lasse die *Wohnmöglichkeit* in Wien gemeinsam mit dem Gatten in der gemeinsamen Wohnung jedenfalls keine Einschränkung der Lebensführung im Sinne einer der zitierten Entscheidungsvarianten des VwGH erkennen. Die Beheizung des Hauses und die Versorgung der Hunde im Burgenland allein würden eine tägliche Kilometerleistung von 300 km den allgemeinen Denkgesetzen widersprüchlich erscheinen und würden den Schluss mangels Nachweis der tatsächlichen Fahrtbewegung nahelegen, dass das Rechtsmittelvorbringen als Schutzbehauptung zu qualifizieren sei, die durch steuerliche Überlegungen motiviert sei.

Außer Streit stehe, dass die Entfernung vom Wiener Wohnsitz zum Arbeitsplatz in ***4*** unter 20 km gelegen sei und damit die maßgebliche Kilometergrenze zur Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales unterschritten werde.

6. Vorhaltsbeantwortung vom 26. April 2023:

Nach den weiteren Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. April 2023 habe die Bf. die Wohnung in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, mit 1. April 2019 übernommen und seit dort mit Nebenwohnsitz gemeldet. Da diese Wohnung desolat gewesen sei, habe es keine Ablöse für diese Wohnung gegeben. Die Möbel seien von der Bf. mitübernommen worden.

In dieser Wohnung in Wien wohne ihr Mann seit 6. April 2020, da ihr Sohn ***7*** aus dieser Wohnung ausgezogen sei. Die beiden seien Pendler, würden im Straßenbau arbeiten und haben auch Nachtschichten. Die haben nur dort geschlafen und würden am Freitag ins Burgenland fahren.

Die Bf. sei in dieser Wohnung polizeilich gemeldet, da sie ansonsten diese Wohnung nicht mit diesem alten Alt-Mietvertrag (Hauptmiete) bekommen hätten.

Die Bf. habe damals noch bei der Caritas im Tageszentrum *****Ort4***** gearbeitet. Als Corona kam, sei die Bf. arbeitslos geworden, da das Tageszentrum geschlossen worden sei. In weiterer Folge habe die Bf. im Kindergarten in *****4***** zu arbeiten begonnen.

Die Bf. sei dabei jeden Tag mit ihrem PKW nach Hause gefahren und sich auch einen Garagenplatz genommen. Dies insbesondere, da sie verschiedene Dienste von 06:00 bis 14:00 Uhr oder von 10:00 bis 17:30 Uhr gehabt habe und dann schnell auf der Autobahn gewesen sei. Denn einen Parkplatz habe es dort nicht gegeben.

Das für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzte Fahrzeug OPEL Astra Sports Tourer mit dem behördlichen Kennzeichen „*****Kennzeichen1*****“ sei polizeilich abgemeldet worden. Da er schon sehr kaputt gewesen sei, sei er verkauft worden. In weiterer Folge sei die Bf. mit dem Fahrzeug ihres Mannes OPEL mit dem behördlichen Kennzeichen „*****Kennzeichen2*****“ weitergefahren. Die Bf. sei letztlich von Montag bis Freitag mit dem Auto unterwegs gewesen.

In *****Bf1-Adr***** habe die Bf. ein Haus und das sei ihr Hauptwohnsitz. Dieses Haus habe die Bf. schwer gebaut, deshalb habe die Bf. in Wien arbeiten müssen, um ihr tägliches Leben zu finanzieren. Da die Bf. im Burgenland keine Arbeit bekommen habe, habe sie nach Wien pendeln müssen – dies noch dazu in der Coronazeit.

Die Tochter der Bf., *****2*****, geb. *****GebDatum*****, habe zweimal im Monat in der Firma gearbeitet und ansonsten wegen Corona im HomeOffice gearbeitet.

Der Eingabe vom 26. April 2023 wurde ein Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 betreffend das Fahrzeug OPEL mit dem behördlichen Kennzeichen „*****Kennzeichen2*****“ vorgelegt, demzufolge für dieses Fahrzeug die nachstehenden Kilometerstände festgestellt worden seien:

Bezeichnung:	km-Stand:
aktueller Kilometerstand:	232.623
KM-Stand letztgültiges Gutachten:	216.216
Jahreskilometerleistung:	16.407

7. weitere Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2023:

Das im Zeitraum 1.1.2021 bis 8.11.2021 für tägliche Fahrten verwendete Fahrzeug OPEL Sports Tourer mit dem behördlichen Kennzeichen *****Kennzeichen1***** verkauft worden, da es kein KFZ-Überprüfungspickerl für dieses Fahrzeug gegeben habe. Die Fahrten in die Arbeitsstätte seien mit diesem Fahrzeug von Montag bis Freitag durchgeführt worden. Abzüglich 4 Wochen Urlaub und Fenstertage seien folgende Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt worden:

Bezeichnung:	Anzahl:	Tage/Wochen:
das seien:	43,00	Wochen

Bezeichnung:	Anzahl:	Tage/Wochen:
abzügl. 4 Wochen:	- 4,00	Urlaub
abzügl. 4 Wochen:	- 4,00	Krankenstand
Differenz (in Wochen):	35,00	Wochen
Differenz (in Tagen):	175,00	Tage
abzügl. Feiertage:	- 8,00	Tage
Differenz (in Tagen):	167,00	Tage
x 145 km/Tag:	24.215,00	Km

Für Fahrten in die Arbeitsstätte habe die Bf. demnach 24.215 km im Jahre 2021 zurückgelegt.

An Dienstzeiten habe es Dienstzeiten zwischen 06:00 und 14:00 Uhr sowie 10:00 bis 17:30 Uhr gegeben. Die Dienstzeiten seien unterschiedlich gewesen, da viele Kollegen während der Coronazeit krank gewesen seien, wo die Bf. einspringen habe müssen. Dreimal in der Woche habe es Dienstzeiten zwischen 06:00 und 14:00 Uhr gegeben oder auch dreimal in der Woche ganztägige Dienste wegen Personalmangels gegeben.

In der Früh zwischen 06:00 und 07:00 Uhr seien bereits 3 bis 4 Kinder anwesend gewesen, da die Eltern berufstätig oder man bereits putzen oder vom Vortag reinigen musste. Die ersten Kinder seien zwischen 06:30 und 07:00 Uhr gekommen. Es habe nur fixe Dienstzeiten und keine Gleitzeiten gegeben, was Arbeitsbeginn und Arbeitsende betreffe.

Von Ihrem Wohnort in ***Bf1-Adr***, fahre kein Bus. Hinsichtlich des Dienstplanes für das Jahr 2021 könne die Bf. versuchen, ob sie ihn erhalte. Könne das jedoch nicht versprechen.

Zur Frage, aufgrund welcher Dienstzeiten sei ihr Mann nicht täglich nach Wien gependelt und habe während der Arbeitswoche am Nebenwohnsitz in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, gewohnt, hält die Bf. fest, dass ihr Mann schon seit 1990 Pendler sei und schon in Wien Maurer gelernt habe. Seit 1995 sei ihr Mann bei der Fa. ***5*** in Wien als Straßenbauer beschäftigt, dabei müsse er auch zur Nachtschicht arbeiten und schlafe daher in der Pendlerwohnung. Ab Freitag oder Donnerstag fahre er nach Hause. Ihr Mann arbeite kurz oder lang, wenn es die Arbeit erlaube.

Ihr Mann fahre montags von ***Bf1-Adr***, nach Wien/Simmering zu Fa. ***5*** ca. 150 km und Donnerstags oder Freitags nach Hause. Dabei fahre ihr Mann um 04:00 Uhr in der Früh nach Wien/Simmering, das seien ca. 2 Stunden Fahrzeit, da es im Dorf keine öffentlichen Verkehrsmittel gebe.

Die monatliche Miete für die Wohnung in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, betrage EUR 343,17 pro Monat und somit im ganzen Jahr EUR 4.228,04. Hinzu kommen Aufwendungen für Strom und Gas iHv EUR 2.607,00 pro Jahr, welche der Ehegatte der Bf. für seine Steuerveranlagung 2022 nachgewiesen habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob der Bf. das große Pendlerpauschale iHv EUR 3.672,00 und ein Pendlereuro iHv EUR 284,00 (lt. Pendlerrechner) zustehen, als tägliche Fahrten mit dem eigenen Fahrzeug zwischen dem Familienwohnsitz in ***Bf1-Adr***, und ihrer Arbeitsstätte in einer Kinderbetreuungsstätte in Wien/****4*** mit einer einfachen Fahrtstrecke von 142 km nicht nachgewiesen wurden.

Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Bf. seit 1. April 2019 über einen Nebenwohnsitz in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, verfügte und somit in einer Wohnung mit 40 m² gemeinsam mit ihrem Ehegatten polizeilich gemeldet war, die Entfernung zwischen ihrem Hauptwohnsitz in ***Adresse1*** und ihrer Arbeitsstätte in Wien/****4*** 142 km (lt. Pendlerrechner) beträgt und für die Fahrtdauer mindestens 1h 33 min. – je nach gewählter Fahrtstrecke – zu berücksichtigen wäre.

Das tägliche Pendeln zwischen ihrem Hauptwohnsitz in ***Adresse1*** und ihrer Arbeitsstätte in Wien sei lt. Vorlageantrag vom 8. August 2022 erforderlich gewesen, da die Bf. ein großes Haus mit drei Hunden zu versorgen und dieses Haus im Winter mit Holz geheizt werde.

1. Sachverhalt:

Die Bf. ist seit 12. Oktober 2020 als Dienstnehmerin in einem Kindergarten der Stadt Wien in ****4*** mit wechselnden Dienstzeiten von 06:00 bis 14:00 Uhr oder 10:00 bis 17:30 Uhr beschäftigt.

Die Bf. hat ihren Familienwohnsitz in ***Bf1-Adr***, und verfügt seit 1. April 2019 über einen Nebenwohnsitz in einer Wohnung mit 40m² in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***. Diese Wohnung wird zugleich während der Arbeitswoche von Montag bis Donnerstag oder Freitag auch von ihrem Ehegatten, ***1***, bewohnt, der im Schichtdienst im Straßenbau tätig ist. Darüber hinaus war auch der Sohn der Bf., ***1***, in der Wohnung in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, in der Zeit von 27.09.2019 bis 07.05.2020 polizeilich gemeldet.

Am Familienwohnsitz in ***Bf1-Adr***, wohnt überdies die volljährige Tochter, ***2***, die im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2021 aufgrund der Corona-Pandemie fast ausschließlich im HomeOffice arbeitete und nur an zwei Tagen pro Monat die Dienststelle ihres Arbeitgebers aufsuchte.

Am Familienwohnsitz in ***Bf1-Adr***, sei nach den Ausführungen im Vorlageantrag ein großes Haus mit 3 Hunden zu versorgen und dieses Haus im Winter mit Holz zu heizen.

Nach dem Beschwerdevorbringen seien die täglichen Fahrten zwischen ***Adresse1*** und der Kinderbetreuungsstätte in Wien/***4*** mit einer Entfernung von 142 km (lt. Pendlerrechner) im Zeitraum 1.1.2021 bis 8.11.2021 mit dem Fahrzeug OPEL Astra Tourer Sports, mit dem behördlichen Kennzeichen ***Kennzeichen1*** erfolgt, das mit 8. November 2021 abgemeldet wurde. Im Zeitraum 8.11.2021 bis 31.12.2021 habe die Bf. die täglichen Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz in ***Adresse1*** und der Kindertagesstätte in Wien/***4*** mit dem Fahrzeug ihres Ehegatten mit dem behördlichen Kennzeichen ***Kennzeichen2*** zurückgelegt.

Zudem habe die Bf. als Tagespendlerin eine Tiefgarage in ***PLZ-Ort4***, ***Adresse4***, angemietet und hiefür eine Garagenmiete iHv EUR 644,00/Jahr entrichtet. Der Abzug dieser Garagierungskosten werde ebenso beantragt.

2. Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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 EStG 1988 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Ist nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 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 mehr als 60 km EUR 3.672,00 jährlich.

Nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 steht 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 EStG 1988 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.

3.1 großes Pendlerpauschale bzw. Gewährung des Pendlereuro:

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 EStG 1988 abgegolten. Beträgt die einfache Fahrtstrecke mehr als 2 km und ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich

der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, beträgt das große Pendlerpauschale EUR 3.672,00 jährlich (vgl. Jakom, EStG, § 16, Rz. 25, S. 884).

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 maßgeblich (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz. 26, S. 886).

Verfügt die Bf. am Ort der Arbeitsstätte in Wien über einen *Nebenwohnsitz* und wird nicht durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen, dass sie täglich die Entfernung von 142 km von ***Adresse1*** nach ***PLZ-Ort2***, ***Adresse2***, und retour und somit täglich 284 km zurücklegte, da ihr im überwiegenden Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar war, kann das große Pendlerpauschale nicht gewährt werden (vgl. UFS 24.3.2011, GZ. RV/0163-K/09).

Aufwendungen für das Pendlerpauschale und Aufwendungen für Familienheimfahrten schließen einander insoweit aus, als kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte zusteht, so Fahrkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt werden (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz. 26, S. 884).

Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten beantragt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte zu (vgl. Ebner in Jakom, EStG, § 16, II. ausdrücklich angeführte Werbungskosten, Rz. 26).

Im vorliegenden Fall hat die Bf. ihren Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr*** in einer Entfernung 142 km (lt. Pendlerrechner) zur Arbeitsstätte in Wien/***4***. Darüber hinaus verfügt die Bf. seit 1. April 2019 über einen Nebenwohnsitz in einer Mietwohnung mit 40m² Wohnfläche in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, die zugleich auch von ihrem Ehegatten ***1*** von Montag bis Donnerstag/Freitag bewohnt wird, der bei Fa. ***5*** im Straßenbau im Schichtdienst arbeitet.

Am Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr*** lebt auch noch die 19jährige Tochter ***2***, die im beschwerdegegenständlichen Zeitraum überwiegend im HomeOffice arbeitet und an nur zwei Tagen/Monat zur Dienststelle ihres Arbeitgebers fährt.

In der Kinderbetreuungsstätte in Wien/***4*** ist die Bf. je nach Dienstenteilung entweder von 06:00 bis 14:00 Uhr oder von 10:00 bis 17:30 Uhr tätig.

Die Bf. hat trotz Aufforderung keine Unterlagen (Fahrtenbücher, Kilometerstände lt. KFZ-Überprüfungen etc.) beigebracht, die ihre täglichen Fahrten von 284 km von ***Bf1-Adr*** zu ihrer Arbeitsstätte in Wien/***4*** in ***PLZ-Ort2***, ***Adresse2***, dokumentieren könnten.

Insbesondere habe die Bf. nach dem Beschwerdevorbringen tägliche Fahrten zwischen dem Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr*** und der Arbeitsstätte in ***PLZ-Ort2***, ***Adresse2***, unternommen und dabei im Zeitraum 1.1.2021 bis 8.11.2021 das Fahrzeug OPEL Astra Sports Tourer mit dem behördlichen Kennzeichen ***Kennzeichen1*** verwendet. Dafür bleibt die Bf. jedweden Nachweis schuldig.

Im Zeitraum 08.11.2021 bis 31.12.2021 habe die Bf. die täglichen Fahrten zwischen dem Hauptwohnsitz in ***Adresse1*** und ihrer Arbeitsstätte in Wien mit dem Fahrzeug des Ehegatten mit dem behördlichen Kennzeichen ***Kennzeichen2*** unternommen. Auch dies kann nicht anhand ausreichender Aufzeichnungen entsprechend dokumentiert werden.

Die Bf. ist somit jegliche Information darüber schuldig geblieben, die die Beurteilung des Bejahens der Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale und für den Pendlereuro ermöglicht hätten.

Es ist daher im gegenständlichen Fall nicht als erwiesen anzusehen, dass die Bf. im Jahre 2021 täglich die Fahrtstrecke vom Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr*** nach Wien/***4*** und retour zurücklegte. Dies in Anbetracht des Umstandes, dass der Dienstbeginn sehr oft bereits um 06:00 Uhr früh und hiefür – je nach gewählter Fahrtstrecke – eine Reisezeit von mindestens 1 h 33 min. zu berücksichtigen war. Vielmehr ist der Schluss zulässig und war daher davon auszugehen, dass die Bf. während der Arbeitswoche in der 40m² Wohnung in ***PLZ-Ort3***, ***Adresse3***, nächtigte, zumal diese Wohnung während der Arbeitswoche auch von ihrem Ehegatten bewohnt wurde. Dass es sich bei der Wohnung nicht bloß um eine Notschlafstelle handelt, wird auch dadurch dokumentiert, dass in dieser Wohnung auch der Sohn der Bf. im Zeitraum 27.09.2019 bis 07.05.2020 polizeilich gemeldet war. Die Fahrten innerhalb von Wien waren durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Gegen die tägliche Zurücklegung der Fahrstrecke vom Familienwohnsitz in ***Bf1-Adr***, und der Arbeitsstätte in Wien/***4***, spricht weiters der Umstand, dass es nach den Ausführungen in der Eingabe vom 19. Mai 2023 wegen der Corona-Pandemie wegen Personalmangels oftmals auch ganztägige Dienste in der Kindertagesstätte in Wien/***4*** gab.

Die beantragten Aufwendungen für das große Pendlerpauschale iHv EUR 3.672,00 werden somit nicht zum Abzug zugelassen und der Pendlereuro iHv EUR 284 km nicht gewährt.

3.1 Aufwendungen für Familienheimfahrten:

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. *Berufliche Veranlassung* der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach dieser ständigen Rechtsprechung nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung *nicht zuzumuten* ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 20.12.2000, Zl. 97/13/0111; 27.5.2003, Zl. 2001/14/0121; 20.4.2004, Zl. 2003/13/0154; 18.10.2005, Zl. 2005/14/0046).

Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die *Erwerbstätigkeit* veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der *privaten Lebensführung* haben als auch in der *weiteren Erwerbstätigkeit* des Steuerpflichtigen oder in der Erwerbstätigkeit des Ehegatten.

Steuerlich absetzbar werden diese Kosten daher nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird.

Leben am gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtigter und betreuungsbedürftiger Kinder und ist eine (Mit)Übersiedelung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar (vgl. VwGH 20.12.2018, Zl. Ra 2016/13/0016), so ist die Verlegung des Familienwohnsitzes bei minderjährigen unterhaltsberechtigten Kindern unzumutbar (vgl. BFG 19.8.2021, GZ. RV/7100302/2016). Dies insbesondere, als die Erziehung und Betreuung minderjähriger Kinder und die Bewahrung des familiären Umfeldes für diese Kinder gewichtige Gründe darstellen können, die für die Beibehaltung des Hauptwohnsitzes sprechen (vgl. VwGH 24.6.2010, Zl. 2007/15/0297; 20.9.2007, Zl. 2006/14/0038).

Sind die im Haushalt lebenden Kinder jedoch bereits volljährig, besteht grundsätzlich keine Ortsgebundenheit des haushaltsführenden Elternteils (vgl. UFS 21.12.2010, GZ. RV/3069-W/10; BFG 18.5.2021, GZ. RV/2100746/2019; s. sinngemäß Rz. 345 Lohnsteuer-Richtlinien 2002).

Im vorliegenden Fall ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die am Familienwohnsitz in *****Bf1-Adr***** lebende Tochter, *****2*****, im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bereits

volljährig ist, im HomeOffice arbeitet und nur an zwei Tagen pro Monat an der Dienststelle ihres Arbeitgebers arbeitet.

Darüber hinaus arbeitet der Ehegatte der Bf., *****1*****, während der Arbeitswoche von Montag bis Donnerstag/Freitag ebenfalls im Schichtdienst in Wien und bewohnt zu diesem Zweck ebenfalls die Wohnung mit 40m² in *****PLZ-Ort3*****, *****Adresse3*****. Für die Tochter der Bf., *****2*****, sind lt. aktueller Abfrage aus dem Zentralen Melderegister keine anderen Wohnsitze aktenkundig.

So Aufwendungen für Familienheimfahrten und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in *****Bf1-Adr***** damit gerechtfertigt werden, dass am Familienwohnsitz in *****Adresse1***** 3 Hunde zu betreuen und das Haus im Winter mit Holz geheizt werde, sind diese Umstände nicht von erheblichem objektivem Gewicht, die die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für Familienheimfahrten rechtfertigen. Darüber hinaus war eine laufende Betreuung der Hunde durch die volljährige Tochter durchaus zumutbar.

3.3 Aufwendungen für Garagenplatz iHv EUR 644,00:

Hinsichtlich der beantragten Aufwendungen für den angemieteten Garagenplatz ist zu beachten, dass mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale nicht nur die reinen Fahrtkosten, sondern alle Aufwendungen abgegolten sind, die durch die Benützung des KFZs entstehen, also auch Garagierungskosten (vgl. VwGH 21.9.2005, Zl. 2001/13/0241; 24.9.2008, Zl. 2006/15/0001).

Der VwGH versteht darunter offensichtlich sowohl Garagierungskosten am Wohnort, die aber ohnehin durch den Wohnort privat veranlasst sind (vgl. VwGH 25.4.2001, Zl. 99/13/0221), als auch Garagierungskosten an der Arbeitsstätte (vgl. Ebner in Jakom, EStG, § 16, Rz. 55, ABC der Werbungskosten).

So im vorliegenden Fall die Bf. den Abzug von Garagierungskosten iHv EUR 644,00 beantragte und davon auszugehen ist, dass die Bf. die Fahrten zur Arbeitsstätte in Wien/*****4***** von ihrem Nebenwohnsitz in *****PLZ-Ort3*****, *****Adresse3*****, tätigte, sind die Garagierungskosten durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Alle Arten von Kosten für das Abstellen eines KFZ während der Arbeitszeit hängen mit den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zusammen und sind nicht davon losgelöst zu beurteilen (vgl. VwGH 7.6.1989, Zl. 88/13/0235; VwGH 25.10.2001, Zl. 99/15/0192; vgl. Ebner in Jakom EStG (2022), § 16, II. Ausdrücklich angeführte Werbungskosten Abs. 1 Z 1-10, Rz. 25).

Eine zusätzliche Berücksichtigung der Garagierungskosten iHv EUR 644,00 wäre auch dann nicht geboten, wenn sich ergäbe, dass die Bf. vom Familienwohnsitz in *****Adresse1***** täglich nach Wien pendeln würde, da Aufwendungen betreffend Garagierungskosten in diesem Fall durch das Pendlerpauschale abgegolten wären.

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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als es sich bei der Frage, ob die Bf. Aufwendungen für Familienheimfahrten geltend machen oder ob ihr das große Pendlerpauschale zusteht, um eine Sachverhaltsfrage handelt. Es liegt somit keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Darüber hinaus hat sich der VwGH gegen die Abzugsfähigkeit von Garagierungskosten ausgesprochen (vgl. VwGH 25.4.2001, Zl. 99/13/0221), auf die sich das BFG stützen konnte.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Mai 2023