

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Deutschland, über die Beschwerde vom 30. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Juli 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Am 07. Juni 2021 reichte die beschwerdeführende Partei ihre Erklärung betreffend Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2020 ein und machte sie Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von EUR 8.864,52 geltend.

Mit Bescheid vom 09. Juli 2021 setzte das Finanzamt Österreich die Einkommensteuer der beschwerdeführenden Partei für das Jahr 2020 fest und wurden hierbei Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von EUR 3.672,00 berücksichtigt. In der Begründung führte das Finanzamt Österreich aus, dass die Berücksichtigung von Kosten für Familienheimfahrten gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d und § 20 Abs. 2 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit ebendiesem Betrag begrenzt sei.

Gegen diesen Bescheid brachte die beschwerdeführende Partei am 30. Juli 2021 Beschwerde ein und begründete sie diese damit, dass sie im Jahr 2020 an Familienheimfahrten 21.106,00

km zurückgelegt habe und der Ansatz von EUR 3.672,00 den tatsächlichen angefallenen Kosten nicht gerecht werde.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt Österreich mit Beschwerdeverentscheidung vom 09. August 2021 als unbegründet ab und wiederholte sie in der Begründung die Ausführungen im bekämpften Bescheid.

In weiterer Folge stellte die beschwerdeführende Partei am 10. September 2021 einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und ergänzte die beschwerdeführende Partei ihr Vorbringen dahingehend, dass es keine Wohnung am Arbeitsplatz gegeben habe und zum Nächtigen bei den ständig wechselnden Baustellen ein Wohnmobil verwendet worden sei. Zudem sei die beschwerdeführende Partei jede Woche nach Hause gefahren.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 18. März 2022 zur Entscheidung vor und führte es in diesem Zusammenhang aus, dass ein Wohnmobil nicht als Wohnung anzusehen sei, außer es sei dauerhaft an einem Platz aufgestellt und dort mit dem Grund und Boden fest verbunden. Im Fall der beschwerdeführenden Partei liege keine solche feste Verbindung mit dem Grund und Boden vor, da der Wohnwagen für die Fahrten zwischen dem Wohnort in Deutschland und den Arbeitsstätten in Österreich verwendet worden sei. Daraus folge, dass die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kosten aufgrund doppelter Haushaltsführung nicht gegeben seien. Der bekämpfte Bescheid sei daher dergestalt abzuändern, als die Kosten für die Fahrten zwischen dem Wohnort in Deutschland und den Arbeitsstätten in Österreich nicht als Kosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigen seien, sondern diese Kosten durch den Verkehrsabsetzbetrag, die Pendlerpauschale sowie den Pendlereuro abgedeckt seien.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. Februar 2023 wurde die Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 6006 mit Wirkung zum Stichtag 01. März 2023 abgenommen sowie der Gerichtsabteilung 7004 zugeteilt.

Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei hatte im Jahr 2020 ihren Wohnsitz an der Anschrift ***Wohnort***, Deutschland, und war sie im Jahr 2020 auf mehreren Baustellen in Österreich als Kranführer tätig. Die beschwerdeführende Partei verfügte im Jahr 2020 über keine Wohnung in Österreich, sondern nächtigte sie bei den Baustellen, wo sie tätig war, in einem auf sie zugelassenen Wohnwagen, den sie auch zur Bewältigung der Fahrten zwischen ihrem Wohnsitz in Deutschland und den Baustellen in Österreich verwendete.

Die Anzahl der Fahrten der beschwerdeführenden Partei zwischen dem Wohnsitz in Deutschland und den unterschiedlichen Baustellen in Österreich pro Monat, die

diesbezüglichen Kilometer der einfachen Strecken sowie die Urlaubs- und Krankenstandstage gestalteten sich im Jahr 2020 folgendermaßen.

Monat	Anzahl der Fahrten	Urlaub/Krankenstand	Arbeitsort	Km (einfache Strecke)
Jänner	3	01.01 bis 12.01	***Ort1***	578
Februar	4		***Ort1***	578
März	2	17.03. bis 31.03	***Ort1***	578
April	4	01.04. bis 03.04	***Ort1***	578
Mai	4		***Ort1***	578
Juni	1	08.06 bis 19.06	***Ort2***	564
	1		***Ort3***	527
Juli	1		***Ort3***	527
	1		***Ort4***	524
	2		***Ort5***	516
August	4		***Ort6***	527
September	1	01.09 bis 27.09	***Ort7***	488
Oktober	4		***Ort7***	488
November	1	09.11 bis 17.11	***Ort7***	488
	3		***Ort8***	614
Dezember	2	16.12 bis 31.12	***Ort8***	614

Für die Fahrten der beschwerdeführenden Partei zwischen ihrem Wohnort in Deutschland und den Baustellen in Österreich erhielt diese von ihrem Arbeitgeber keine Kostenersätze.

Bezüglich jener Tage, an denen sich die beschwerdeführende Partei im Urlaub oder im Krankenstand befand und an denen die beschwerdeführende Partei gearbeitet hätte, wäre sie

nicht krank oder im Urlaub gewesen, wäre die beschwerdeführende Partei einmal pro Arbeitswoche zwischen ihrem Wohnsitz in Deutschland und der jeweiligen Baustelle in Österreich hin und her gefahren.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf die Nächtigung der beschwerdeführenden Partei in einem auf sie zugelassenen Wohnwagen, die Fahrten zwischen ihrem Wohnort in Deutschland und die Baustellen in Österreich, die diesbezügliche Tabelle sowie die ausschließliche Tragung der Kosten dieser Fahrten durch die beschwerdeführende Partei haben ihre Grundlage in den glaubhaften Ausführungen der beschwerdeführenden Partei in ihren Schriftsätzen, der Aufstellung der beschwerdeführenden Partei vom 15. Mai 2021 über die Anzahl der Fahrten zwischen dem Wohnort und den unterschiedlichen Baustellen in Österreich sowie dem vorgelegten Zulassungsschein betreffend das Wohnmobil mit dem amtlichen Kennzeichen ***Kennzeichen***. Insbesondere geht aus dem handschriftlichen Vermerk des Arbeitgebers auf der Aufstellung der beschwerdeführenden Partei vom 15. Mai 2021 hervor, dass die beschwerdeführende Partei keinen Kostenersatz von Seiten des Arbeitgebers für die Fahrten erhalten hat.

Die Feststellung, dass die beschwerdeführende Partei an den Krankenstands- und Urlaubstagen gearbeitet hätte, insofern die Krankenstands- bzw. Urlaubstage auf die Arbeitswoche der beschwerdeführenden Partei fielen und sie nicht durch den Urlaub oder die Krankheit an der Arbeitsleistung gehindert gewesen wäre, basiert auf Punkt 4 des vorgelegten Dienstvertrags zwischen der beschwerdeführenden Partei und der ***Arbeitgeber***, wonach die beschwerdeführende Partei zu einer Arbeitsleistung in Ausmaß von 38,5 Wochenstunden verpflichtet ist.

Die Feststellung, dass die beschwerdeführende Partei, insoweit sie an den Urlaubs- und Krankenstandstagen gearbeitet hätte, einmal pro Arbeitswoche zwischen ihrem Wohnort in Deutschland und den Baustellen in Österreich hin und her gefahren wäre, gründet auf der Ausführung der beschwerdeführenden Partei im Vorlageantrag vom 10. September 2021, der zufolge die beschwerdeführende Partei jede Woche nach Hause fahre, und wird dieser Ausführung angesichts der Distanz zwischen dem Wohnort der beschwerdeführenden Partei und den Baustellen in Österreich sowie der Anzahl der Fahrten zwischen dem Wohnort und den Baustellen betreffend jene Monate, in denen die beschwerdeführende Partei nicht auf Urlaub oder im Krankenstand war, Glauben geschenkt.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gem. § 16 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 in der Fassung des Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I 96/2020, sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Hiervon umfasst sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ebenso unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz (VwGH vom 31.07.2012, 2008/13/0086). Entscheidend hierfür sind unter anderem die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort und sind diese Aufwendungen mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort begrenzt (VwGH vom 06.05.2022, Ra 2021/13/0086).

Nach § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter den Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Unter dem Begriff „Wohnung“ sind eingerichtete Räume zu verstehen, die vom Inhaber jederzeit für seinen Wohnbedarf benützt werden können und die ihm nach Größe und Ausstattung ein zu seinen Lebensverhältnissen entsprechendes Heim bieten (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 26 (Stand 1.9.2008, rdb.at), Anm. 1; Ritz/Koran, BAO⁷, § 26, Rz. 1).

Ein Wohnwagen stellt insoweit keine Wohnung dar, als er sich nicht ortsfest an einem Platz befindet (Ritz/Koran, BAO⁷, § 26, Rz. 3; Millauer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (9. Lfg 2005), § 1, Rz. 10).

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der Fassung des Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I 96/2020, lautet wie folgt:

„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.

b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.

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 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.

h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

i) Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert, steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.

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

Nach § 1 Abs. 6 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung) in der Fassung des BGBl. II 324/2019, ist jene Entfernung maßgebend, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird, wenn die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich sind. Liegt kein Überwiegen vor, ist die längere Entfernung maßgebend.

Gem. § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I 53/2013 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 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und e bis j entsprechend.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ergibt sich für den vorliegend zu beurteilenden Fall das Folgende.

Die von der beschwerdeführenden Partei geltend gemachten Fahrtkosten sind nicht als Familienheimfahrten zu qualifizieren, da die beschwerdeführende Partei wöchentlich mit dem

auf sie zugelassenen Wohnwagen, in dem sie auch bei den Baustellen in Österreich genächtigt hat, zwischen ihrem Wohnsitz in Deutschland und den unterschiedlichen Baustellen in Österreich gefahren ist und fehlte es infolgedessen im Jahr 2020 an einer ortsfesten Verbindung des Wohnwagens mit einem Platz. In Ermangelung einer dauerhaften Verbindung des Wohnwagens an einem Platz kann der Wohnwagen nicht als Wohnung im Sinne der Abgabenvorschriften angesehen werden und mangelt es der beschwerdeführenden Partei daher an einer Wohnung am Beschäftigungsort bzw. in der Nähe des Beschäftigungsorts, die allerdings Voraussetzung für die Berücksichtigung von Aufwendungen aufgrund einer doppelten Haushaltsführung, wozu auch die Aufwendungen für Familienheimfahrten zu zählen sind, ist.

Dies bedeutet allerdings nicht, dass die Fahrten der beschwerdeführenden Partei zwischen ihrem Wohnort in Deutschland und den verschiedenen Baustellen in Österreich als Arbeitsstätten nicht im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen wären. Die Aufwendungen der beschwerdeführenden Partei für diese Fahrten sind gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zum einen durch den Verkehrsabsetzbetrag abgedeckt und zum anderen hat die beschwerdeführende Partei Anspruch auf sowohl die Pendlerpauschale als auch den Pendlereuro.

In Bezug auf die Pendlerpauschale gilt es sodann auszuführen, dass bereits aufgrund der Distanz von 488 bis 614 Kilometer zwischen dem Wohnort der beschwerdeführenden Partei und den Baustellen in Österreich als Arbeitsstätten der beschwerdeführenden Partei die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels als unzumutbar angenommen werden kann, da bei diesen Distanzen von einer Reisedauer von weit als mehr als zwei Stunden ausgegangen werden kann. Dies bedingt, dass die beschwerdeführende Partei grundsätzlich einen Anspruch auf Pendlerpauschale in Höhe von EUR 3.672,00 hat. Dieser Betrag ist jedoch gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 auf ein Drittel zu reduzieren, da die beschwerdeführende Partei zum einen in den Monaten Februar, April, Mai, Juli, August und Oktober an nur vier Tagen von ihrem Wohnort zu den Arbeitsstätten gefahren ist.

Zum anderen liegt zwar betreffend die übrigen Monate im Jahr 2020 die Anzahl der tatsächlich erfolgten Fahrten der beschwerdeführenden Partei zwischen ihrem Wohnort und den Arbeitsstätten unter vier, doch befand sich die beschwerdeführende Partei in diesen Monaten zum Teil im Urlaub oder im Krankenstand und ist nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988 die Pendlerpauschale auch für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Urlaub oder Krankenstand befindet. Fraglich in Zusammenhang mit dieser Bestimmung ist aber, wie betreffend Monate mit Urlaubs- bzw. Krankenstandstage die Berechnung der Anzahl der Tage mit Fahrten zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte, die maßgebend für eine allfällige Aliquotierung der Pendlerpauschale ist, zu erfolgen hat.

Nach der in der Rz. 250 der Lohnsteuerrichtlinie dargelegten Ansicht der Finanzverwaltung würden Urlaubs- und Krankenstandstage keine Änderungen in Bezug auf die Pendlerpauschale herbeiführen, wenn die Pendlerpauschale im Regelfall zustehe.

Hinsichtlich der Anzahl der Tage mit Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte, die maßgebend für eine allfällige Aliquotierung der Pendlerpauschale ist, betreffend Monate, in denen sich der Arbeitnehmer im Urlaub oder im Krankenstand befindet, vertritt die Finanzverwaltung in der obig angeführten Randziffer die Ansicht, dass sich die für die Höhe der Pendlerpauschale maßgebende Anzahl an Tagen mit Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte aus der Summe der Tage, an denen tatsächlich Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte stattgefunden hätten, sowie der Urlaubs- bzw. Krankenstandstage, sofern diese grundsätzlich Arbeitstage gewesen wären, ergebe. Diese Art der Berechnung der Anzahl der Tage mit Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte setze nach der Ansicht der Finanzverwaltung allerdings voraus, dass im Vormonat ein Anspruch auf Pendlerpauschale bestanden habe. Liege kein solcher Anspruch im Vormonat vor, so sei nach der Ansicht der Finanzverwaltung das Ausmaß der zu berücksichtigenden Pendlerpauschale anhand der Tage zu bemessen, an denen tatsächlich Fahrten zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte erfolgt seien.

Diese von der Finanzverwaltung vorgenommene Differenzierung bei der Art der Ermittlung der für eine allfällige vorzunehmende Aliquotierung maßgebende Anzahl der Tage mit Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte wird in der Literatur mit dem Argument kritisiert, dass keine gesetzliche Grundlage für eine solche Differenzierung bestehe (*Pfalz/Sutter in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter* (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (58. Lfg 2015), zu § 16 Abs 1 Z 6 EStG, Rz. 26; *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020), § 16, Rz. 124). Nach der in der Literatur vertretenen Ansicht sei vielmehr entscheidend, ob die Feststellung getroffen werden könne, dass der Arbeitnehmer, läge kein Krankheitsfall oder kein Urlaub vor, am entsprechenden Tag gearbeitet hätte. Eine solche Vorgehensweise entspreche der Zielsetzung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988, wonach eine Pendlerpauschale auch für Feiertage, Krankenstandstage und Urlaubstage zustehe, da der Arbeitnehmer an diesen Tagen gearbeitet hätte und die Arbeit nur wegen Krankheit, Urlaub oder des Vorliegens eines Feiertags ausfalle (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020), § 16, Rz. 124).

Das Bundesfinanzgericht vermag sich aus den nachfolgenden Gründen weder der Ansicht der Finanzverwaltung noch der in der Literatur vertretenen Ansicht anschließen.

Zu der in der Rz. 250 der Lohnsteuerrichtlinien dargelegten Ansicht der Finanzverwaltung ist vorweg auszuführen, dass Richtlinien lediglich Auslegungsbehelfe und keine Akte normativen Inhalts darstellen (VwGH vom 16.01.2023, Ra 2022/13/0104; vom 31.01.2018, Ra 2017/15/0038). Darüber hinaus führt die nach Ansicht der Finanzverwaltung bei der Ermittlung

der für eine allfällige Aliquotierung maßgebende Anzahl der Tage mit Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte vorzunehmende Differenzierung, ob im Vormonat ein Anspruch auf Pendlerpauschale besteht oder nicht, zu unsachlichen Ergebnissen bzw. Diskriminierungen. So würden beispielsweise Arbeitnehmer, die im ersten Monat einer Beschäftigung aufgrund von Krankheit keine Arbeit verrichten können und die im Vormonat über keine Beschäftigung verfügten, eine Schlechterstellung gegenüber jenen Arbeitnehmern erfahren, die ebenso aufgrund einer Krankheit an der Erbringung von Arbeitsleistung gehindert sind, aber im Gegensatz zur vorher beschriebenen Personengruppe im Vormonat über eine Beschäftigung verfügten, da bei der ersten Personengruppe mangels eines Dienstverhältnisses im Vormonat kein Anspruch auf Pendlerpauschale gegeben sein kann und daher nach Ansicht der Finanzverwaltung die Anzahl der Tage, an denen tatsächlich Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte erfolgten, für die allfällige Aliquotierung der Pendlerpauschale maßgebend wäre. Hingegen könne bei der zweiten Personengruppe aufgrund einer bereits vorliegenden Beschäftigung im Vormonat grundsätzlich ein Anspruch auf Pendlerpauschale gegeben sein und sei nach der Ansicht der Finanzverwaltung in solch einem Fall das Ausmaß der Pendlerpauschale anhand der Summe der Tage, an denen tatsächlich Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte erfolgten, sowie der Krankheitstage, die Arbeitstage gewesen wären, zu bemessen. Dies könnte unter Umständen dazu führen, dass der zweiten Personengruppe im Gegensatz zur Ersten ein Anspruch auf Pendlerpauschale in Bezug auf den Monat mit den Krankenstandstagen zukommen würde bzw. deren Anspruch auf Pendlerpauschale keiner Aliquotierung unterworfen wäre.

Aber auch der gegenständliche Fall veranschaulicht, dass die in der Rz. 250 der Lohnsteuerrichtlinien vorzufindende Ansicht der Finanzverwaltung unter Umständen zu einem unsachlichen Ergebnis führen kann. Würde man nämlich im Fall der beschwerdeführenden Partei das Ausmaß der ihr zustehenden Pendlerpauschale betreffend die Monate März, Juni, September und Dezember, in denen die beschwerdeführende Partei im Krankenstand oder im Urlaub war, entsprechend der oben dargelegten Ansicht der Finanzverwaltung berechnen, so würde die beschwerdeführende Partei diese Monate betreffend insoweit eine Besserstellung im Vergleich zu den Monaten ohne Urlaubs- oder Krankenstandstage erfahren, als sich die Anzahl der für die Aliquotierung maßgebende Anzahl an Tage mit Fahrten zwischen dem Wohnort und den Arbeitsstätten der beschwerdeführenden Partei diese Monate betreffend aufgrund des Anspruchs der beschwerdeführenden Partei auf Pendlerpauschale in den Vormonaten aus der Summe der Tage, an denen die beschwerdeführende Partei tatsächlich vom Wohnort zu den Arbeitsstätten gefahren ist, und den Urlaubs- und Krankenstandstage, die grundsätzlich Arbeitstage gewesen wären, ergeben würde. Dies hätte sodann zur Auswirkung, dass es betreffend die Monate März, Juni, September und Dezember im Gegensatz zu den Monaten ohne Urlaubs- oder Krankenstandstage entweder zu keiner Aliquotierung der Pendlerpauschale oder zu einer Reduzierung der Pendlerpauschale auf zwei Drittel kommen würde, wiewohl davon ausgegangen werden kann, dass auch diese Monate betreffend die

Anzahl der Tage, an denen die beschwerdeführende Partei von ihrem Wohnort zu den Arbeitsstätten gefahren wäre, aufgrund der Distanz zwischen dem Wohnort und den Arbeitsstätten, der tatsächlich erfolgten Fahrten in den Monaten ohne Urlaubs- und Krankenstandstage sowie des Vorbringens der beschwerdeführenden Partei, wonach sie jede Woche nach Hause fahre, vier bzw. maximal fünf betragen hätte.

Zu dem gleichen unsachlichen Ergebnis würde man ebenso kommen, wenn man der in der Literatur vertretenen Ansicht folgen würde, wonach für die Aliquotierung der Pendlerpauschale die Feststellung maßgebend sei, dass der Arbeitnehmer, läge kein Krankheitsfall oder kein Urlaub vor, am entsprechenden Tag gearbeitet hätte. Auch nach dieser in der Literatur vertretenen Ansicht würde es im Fall der beschwerdeführenden Partei betreffend die Monate mit Urlaubs- oder Krankenstandstage durch die Hinzuzählung der Tage, an denen die beschwerdeführende Partei bei gedanklicher Außerachtlassung des Urlaubs bzw. des Krankenstandes gearbeitet hätte, zu den Tagen, an denen die beschwerdeführende Partei tatsächlich von ihrem Wohnort zu den Arbeitsstätten gefahren ist, zu keiner Aliquotierung der Pendlerpauschale oder gegebenenfalls nur einer Reduktion ebenjener um ein Drittel kommen, während hingegen die Pendlerpauschale hinsichtlich jener Monate, bei denen keine Urlaubs- oder Krankenstandstage vorliegen, aufgrund der geringen Anzahl der Tage, an denen die beschwerdeführende Partei von ihrem Wohnort zu den Arbeitsstätten fuhr, auf ein Drittel zu reduzieren ist.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen kommt das erkennende Gericht vielmehr zur Ansicht, dass bei Vorliegen von Lohnzahlungszeiträumen mit Feier-, Urlaubs- und/oder Krankenstandstagen die für eine allfällige vorzunehmende Aliquotierung der Pendlerpauschale maßgebende Anzahl der Tage, an denen der Arbeitnehmer von seinem Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren ist, dergestalt zu ermitteln ist, dass entsprechend der in der Literatur vertretenen Ansicht in einem ersten Schritt festzustellen ist, ob der Arbeitnehmer an diesen Tagen unter Außerachtlassung des Feiertages, des Urlaubs oder der Krankheit grundsätzlich gearbeitet hätte. Hätte der Arbeitnehmer an diesen Tagen grundsätzlich gearbeitet, so führt dies nach Ansicht des erkennenden Gerichts allerdings noch nicht zu einer automatischen Berücksichtigung dieser Tage bei der Bestimmung der Anzahl der Tage mit Fahrten des Arbeitnehmer von seinem Wohnort zur Arbeitsstätte, sondern ist vielmehr in einem Folgeschritt zu beurteilen, wie oft der Arbeitnehmer infolge der angenommenen Arbeitsleistung an den Urlaubs- bzw. Krankenstandstagen auch eine Fahrt von seinem Wohnort zu seiner Arbeitsstätte getätigt hätte. Eine allfällige Aliquotierung der Pendlerpauschale in Monaten mit Krankenstands-, Feier- und/oder Urlaubstagen hat sodann anhand der Summe der Tage, an denen der Arbeitnehmer tatsächlich vom Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren ist, sowie der Tage, an denen der Arbeitnehmer bei gedanklicher Außerachtlassung des Feiertags, des Urlaubs oder der Krankheit sowohl gearbeitet hätte als auch vom Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren wäre, zu erfolgen. Nur für den Fall, dass der Arbeitnehmer unter Außerachtlassung des Feiertags, des Urlaubs oder der Krankheit an den

Feier-, Urlaubs- oder Krankenstandstagen gearbeitet hätte und infolgedessen auch an sämtlichen diesen Tagen von seinem Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren wäre, ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts das Ausmaß der zustehenden Pendlerpauschale für Monate, in denen Feier-, Urlaubs- und/oder Krankenstandstage vorliegen, anhand der Summe der Tage, an denen sich der Arbeitnehmer im Urlaub oder im Krankenstand befand, und der Tage, an denen der Arbeitnehmer tatsächlich vom Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren ist, zu bestimmen.

Dem Umstand, ob dem Arbeitnehmer im Vormonat ein Anspruch auf Pendlerpauschale zukam oder nicht, wird vom erkennenden Gericht hingegen keine Relevanz beigemessen und würde ein Abstellen auf die Tage, an denen tatsächlich Fahrten des Arbeitnehmers von seinem Wohnort zur Arbeitsstätte stattgefunden hätte, der Regelung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988 den Sinn berauben, wonach eine Pendlerpauschale auch für Feiertage, Krankenstandstage und Urlaubstage zusteht.

Für den vorliegenden zu beurteilenden Fall bedeutet dies, dass sich betreffend die Monate, in denen sich die beschwerdeführende Partei teilweise im Urlaub oder im Krankenstand befand, die für eine allfällige Aliquotierung maßgebende Anzahl an Tagen, an denen die beschwerdeführende Partei von ihrem Wohnort in Deutschland zu den Arbeitsstätten in Österreich, aus der Anzahl jener Tage ergibt, an denen die beschwerdeführende Partei bei gedanklicher Weglassung der Urlaubs- bzw. Krankenstandstage Fahrten zwischen ihrem Wohnort und den Arbeitsstätten getätigt hätte, sowie jener Tage, an denen die beschwerdeführende Partei tatsächlich vom Wohnort zu den Arbeitsstätten gefahren ist. Aus den diesbezüglich getroffenen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Anzahl der Tage, an denen die beschwerdeführende Partei tatsächlich von ihrem Wohnort zu den Arbeitsstätten gefahren ist, sowie betreffend die Anzahl der Tage, an denen die beschwerdeführende Partei aufgrund einer gedanklichen Arbeitsleistung an den Urlaubs- bzw. des Krankenstandstagen von ihrem Wohnort zu den Arbeitsstätten gefahren wäre, folgt sodann, dass der Anspruch der beschwerdeführenden Partei auf Pendlerpauschale betreffend jene Monate, in denen sie sich im Urlaub oder im Krankenstand befunden hatte, ebenso gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 auf ein Drittel zu reduzieren war, da die Summe dieser Tage zwar mehr als vier, aber weniger als sieben beträgt.

Infolge des Anspruchs der beschwerdeführenden Partei auf Berücksichtigung der Pendlerpauschale betreffend sämtliche Monate des Jahres 2020 steht ebenjener nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 auch der Pendlereuro zu. Auf Basis der von der beschwerdeführenden Partei getätigten Fahrten in den Monaten des Jahres 2020 sowie aufgrund der Regelung in § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 wonach für die Berücksichtigung des Pendlereuros die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und e bis j entsprechend geltend, ergeben sich im Fall der beschwerdeführenden Partei die nachfolgenden Monatsbeträge an Pendlereuro.

Monat	Baustelle	Kilometer	Pendlereuro
Jänner	***Ort1***	578	32,11
Februar	***Ort1***	578	32,11
März	***Ort1***	578	32,11
April	***Ort1***	578	32,11
Mai	***Ort1***	578	32,11
Juni	***Ort2***	564	31,33
Juli	***Ort5***	516	28,67
August	***Ort6***	527	29,28
September	***Ort7***	488	27,11
Oktober	***Ort7***	488	27,11
November	***Ort8***	614	34,11
Dezember	***Ort8***	614	34,11
		Gesamt	372,28

Hinsichtlich der Ermittlung dieser Beträge gilt es zu erläutern, dass betreffend jene Monate, in denen die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich waren, entsprechend § 1 Abs. 6 der Pendlerverordnung die Kilometer jener Fahrt berücksichtigt wurden, die überwiegend von der beschwerdeführenden Partei zurückgelegt wurde. Infolgedessen wurde der Pendlereuro betreffend den Monat Juli anhand der Fahrten der beschwerdeführenden Partei zur Arbeitsstätte in ***Ort5*** sowie betreffend den Monat November anhand der Fahrten der beschwerdeführenden Partei zur Arbeitsstätte in ***Ort8*** ermittelt.

In Bezug auf den Monat Juni wurde der Berechnung des Pendlereuros für diesen Monat entsprechend § 1 Abs. 6 der Pendlerverordnung die Fahrt der beschwerdeführenden Partei zur Arbeitsstätte in der ***Ort2*** zugrunde gelegt, da in diesem Monat keine überwiegende Fahrt vorliegt und die Fahrt der beschwerdeführenden Partei zur Arbeitsstätte in der ***Ort2*** die Distanz betreffend am weitesten war.

Abschließend ist zur Berechnung des Pendlereuros noch anzumerken, dass die sich jeweils ergebenden Monatsbeträge auf ein Drittel zu reduzieren waren, da der beschwerdeführenden Partei aufgrund der geringen Anzahl der getätigten Fahrten zwischen ihrem Wohnort und den Arbeitsstätten die Pendlerpauschale nur zu einem Drittel zusteht und nach § 33 Abs. 5 Z 4 letzter Satz EStG 1988 diese in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 geregelte Verringerung der Pendlerpauschale ebenso auf den Pendlereuro Anwendung findet.

Im Lichte der obigen Ausführung erweist sich der bekämpfte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 vom 09. Juli 2021 insoweit als rechtswidrig, als das Finanzamt Österreich die Fahrten der beschwerdeführenden Partei zwischen dem Wohnort und den Arbeitsstätten als Familienheimfahrten und nicht bei der Ermittlung der der beschwerdeführenden Partei zustehenden Pendlerpauschale sowie des ihr zustehenden Pendlereuros berücksichtigt hat. Der bekämpfte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 vom 09. Juli 2021 war daher dahingehend abzuändern, als bei der Festsetzung der Einkommensteuer der vom Finanzamt Österreich als Familienheimfahrten berücksichtigte Betrag in Höhe von EUR 3.672,00 zu korrigieren war und an dessen Stelle eine Pendlerpauschale in Höhe von EUR 1.224,00 sowie ein Pendlereuro in Höhe von EUR 372,28 zu berücksichtigten waren.

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.

Im gegenständlichen Fall war die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zuzulassen, da es an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hinsichtlich der Rechtsfrage fehlt, auf welche Weise in Bezug auf Lohnzahlungszeiträume, in denen sich der Arbeitnehmer im Urlaub oder im Krankenstand befindet, die für eine allfällige Aliquotierung der Pendlerpauschale maßgebende Anzahl der Tage, an denen die der Arbeitnehmer von seinem Wohnort zur Arbeitsstätte gefahren ist bzw. gefahren wäre, zu bemessen ist. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988 in der Fassung des Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I 96/2020, kann zwar entnommen werden, dass die Pendlerpauschale auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet, zu berücksichtigen ist. Allerdings regelt weder § 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988 noch § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 in der Fassung des Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I 96/2020, wie bei Vorliegen von Feiertagen und Lohnzeiträumen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder im Urlaub befunden hatte, eine allfällige Aliquotierung vorzunehmen wäre.

Salzburg, am 3. Jänner 2024