

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Schlegl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. März 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 15. März 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird zu Ungunsten des Beschwerdeführers abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer beantragte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 Pendlerpauschale in Höhe von (in der Folge iHv) EUR 3.000,-- als Werbungskosten sowie den Pendlereuro iHv EUR 160,-- als Absetzbetrag. Dies wurde ihm ohne nähere Überprüfung gewährt. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde bat der Beschwerdeführer um eine Neuberechnung und führte erläuternd aus, dass er jeden Tag 70 km zur Arbeitsstätte und wieder zurück zum Wohnsitz gefahren ist.

Zur Überprüfung der beantragten Posten ersuchte das Finanzamt den Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 23. April 2019 um entsprechende Informationen und Übermittlung von geeigneten Unterlagen zu Nachweiszwecken.

Mit Beschwerdevereinscheidung berücksichtigte das Finanzamt mangels vorgelegter Nachweise, gestützt auf die amtswegigen Ermittlungen, konkret auf die telefonische Auskunft des damaligen Arbeitgebers des Beschwerdeführers über den Tätigkeitsort im Zeitraum vom 23. April bis 31. Dezember 2018 und einer Routenrechnerabfrage, das Pendlerpauschale iHv EUR 2.880,86 sowie den Pendlereuro iHv EUR 120,67.

Dagegen richtete sich der rechtzeitig eingebrachte Vorlageantrag.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der im beschwerdegegenständlichen Jahr in ***Staat X*** wohnhafte und in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Beschwerdeführer erzielte im Streitjahr 2018 in Österreich Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit und beantragte die Gewährung des Pendlerpauschales sowie des Pendlereuros für eine tägliche Wegstrecke vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte von 70 km. Sein Familienwohnsitz befand sich in ***Ort X***, ***Stadt A***, ***Staat X***, dort lebte er mit seiner Ehefrau und seinen zwei Söhnen.

In der Zeit vom 1. Jänner 2018 bis 19. April 2018 war der Beschwerdeführer über die Firma ***Personalbeistellung A*** bei der Firma ***A*** tätig. Der konkrete Arbeitsort war ***C*** in ***Stadt C***. Vom Arbeitgeber wurde dem Beschwerdeführer eine kostenlose Unterkunft in ***Stadt C*** zur Verfügung gestellt. Der Beschwerdeführer war immer Montag bis Donnerstag in ***Stadt C*** tätig und ist dazu einmal in der Woche mit seinem Pkw vom Familienwohnsitz nach ***Stadt C*** und wieder zurück gefahren. Die Wegstrecke beträgt 538 km.

In der Zeit vom 23. April bis 31. Dezember 2018 war der Beschwerdeführer über die Firma ***Personalbeistellung B*** bei der Firma ***B*** angestellt. Der konkrete Tätigkeitsort war in der ***Straße B***. Der Beschwerdeführer war im Zwei-Schichtbetrieb tätig. In der Frühschicht begann die Arbeit üblicherweise gegen 5:45 Uhr und endete gegen 14:15 Uhr. In der Spätschicht war der Arbeitszeitraum üblicherweise von etwa 13:00 Uhr bis 21:00 Uhr. Die kürzest mögliche Entfernung vom Wohnsitz des Beschwerdeführers in die ***Straße B*** beträgt laut Routenrechner 57 km. Aufgrund der Arbeit im Schichtbetrieb verkehrten keine Massenbeförderungsmittel, mit denen die Strecke innerhalb von 120 Minuten bewältigt werden konnte.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wurde dem Beschwerdeführer kein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt und das Pendlerpauschale und der Pendlereuro wurden nicht von den Arbeitgebern berücksichtigt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des elektronischen Verwaltungsakts und den Ermittlungsergebnissen des Bundesfinanzgerichts. Aufgrund der Angaben des Beschwerdeführers, wonach er täglich 70 Kilometer vom Wohnsitz zum Arbeitsort und zurück gefahren ist, sowie unter Berücksichtigung der fehlenden Nachweise zur Untermauerung dieser Behauptung und der Tatsache, dass der tatsächliche Tätigkeitsort des Beschwerdeführers aufgrund seiner Beschäftigung bei Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen nicht eindeutig aus dem Verwaltungsakt hervorging, führte das Bundesfinanzgericht im Rahmen seines Ermittlungsauftrags Erhebungen durch und forderte von den damaligen Arbeitgebern des Beschwerdeführers Auskünfte zu den jeweiligen Tätigkeitsorten sowie Nachweise in Form von Stundenaufzeichnungen und Zeitnachweislisten ein und berechnete die Entfernung mit Routenrechnern.

Für den Zeitraum vom 23. April bis 31. Dezember 2018 ging bereits das Finanzamt in seiner Beschwerdevorentscheidung davon aus, dass der Beschwerdeführer eine einfache Wegstrecke von 57 km vom Wohnsitz zum Arbeitsort zurücklegte und Massenbeförderungsmittel nicht zumutbar sind. Durch die eben erwähnten Ermittlungen kam das Bundesfinanzgericht für diesen Zeitraum zu der gleichen Feststellung.

Den Verfahrensparteien wurde der (teilweise) neu ermittelte vorläufige Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Mangels gegenteiliger Rückmeldungen sowie unter Berücksichtigung der glaubhaften Ausführungen der damaligen Arbeitgeber – für deren Abweichung von der Wahrheit in dieser Angelegenheit kein nachvollziehbarer Grund ersichtlich ist – geht das Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung und unter Zugrundelegung des Gesamtbildes der Verhältnisse von den oben dargestellten Sachverhaltsfeststellungen aus.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

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

(...)

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

(...)

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

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.

(...)

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

(...)

e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.

(...)“

Beim beschwerdegegenständlichen Sachverhalt kommt für den **Zeitraum von 1. Jänner 2018 bis 19. April 2018** ein Anspruch auf das "große Pendlerpauschale" gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 in Betracht, weil die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unter den vorliegenden Umständen gemäß § 2 Abs. 1 Z 2 lit. b Pendlerverordnung jedenfalls unzumutbar ist. Auf der gegenständlichen Strecke verkehrt kein hinreichend schnelles Massenbeförderungsmittel. Das "große Pendlerpauschale" für Strecken von mehr als 60 km beträgt gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 pro Jahr EUR 3.672,--. Da der Beschwerdeführer jedoch monatlich nur 4- bis 5-mal zur Arbeitsstätte fuhr, hätte er gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 lediglich Anspruch auf ein Drittel dieses Betrages, sohin rund EUR 1.224,-- jährlich bzw. rund EUR 102,-- pro Monat. Aus dem Sachverhalt ergibt sich jedoch, dass für diesen Zeitraum auch die Voraussetzungen für die Anerkennung der Kosten für die Familienheimfahrten als Werbungskosten gegeben sind. Grundsätzlich ist es zwar Sache des Steuerpflichtigen die Anspruchsvoraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung darzulegen. Stellt sich aber – wie im beschwerdegegenständlichen Fall - im Laufe des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht heraus, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen, erwächst dem (nicht vertretenen) Beschwerdeführer aus seinem Versäumnis kein Nachteil.

Es ist daher jeweils zu prüfen, ob "Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen" gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen; dies allerdings unter Berücksichtigung der im vorliegenden Zusammenhang zu beachtenden Abzugsverbote des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a und e EStG 1988.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet. Im beschwerdegegenständlichen Fall war das der Wohnsitz in ***Ort X***, ***Stadt A***, ***Staat X***, an dem auch die Ehefrau und die zwei Söhne des Beschwerdeführers lebten und zu dem der Beschwerdeführer jedes Wochenende zurückkehrte.

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann (vgl. VwGH 24.06.2010, 2007/15/0297) und es dem Steuerpflichtigen auch nicht zugemutet werden kann, den Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort zu verlegen.

Aus der Begründung der Entscheidung VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132 lässt sich ableiten, dass der VwGH nunmehr bei einer Entfernung von über 80 km oder bei einer Fahrzeit (unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel bzw. gegebenenfalls eines Pkw) von mehr als einer Stunde die Unzumutbarkeit annimmt (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (2022) § 16 Tz 170). Die vom Beschwerdeführer zurückzulegende Strecke (***Stadt A*** – ***Stadt C***), erfüllt diese Voraussetzungen mit 538 km jedenfalls.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes kann unterschiedliche Ursachen haben. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075; VwGH 16.03.2005, 2000/14/0154).

Im beschwerdegegenständlichen Fall ergibt sich die Unzumutbarkeit bereits eindeutig daraus, dass der Beschwerdeführer bei einem Arbeitskräfteüberlassungsunternehmen angestellt war und seine Tätigkeit in ***Stadt C*** auf wenige Monate begrenzt war (vgl. VwGH 17.02.1999, 95/14/0059). Am Tätigkeitsort wurde ihm für diese Zeit eine kostenlose Unterkunft zur Verfügung gestellt.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass auch eine kostenlos zur Verfügung gestellte Schlafstelle einen eigenen Haushalt am Beschäftigungsort und somit eine doppelte Haushaltsführung zu begründen vermag (*Schubert* in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 16 (Stand 1.6.2024, rdb.at), Anm. 25 unter Verweis auf VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012).

Da die Kriterien für die doppelte Haushaltsführung somit erfüllt waren, konnte auch der damit zusammenhängende Mehraufwand als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dieser bestand im vorliegenden Fall nur aus Aufwendungen für Familienheimfahrten, da das Quartier am Beschäftigungsort - wie erörtert - vom Arbeitgeber kostenlos zur Verfügung gestellt wurde.

Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale gem § 16 Abs 1 Z 6 lit. d EStG 1988 begrenzt, unabhängig davon, ob der

Steuerpflichtige im In- oder Ausland seinen Familienwohnsitz hat (VwGH 12.5.2021, Ra 2019/13/0101). Dabei ist diese jährliche Höchstgrenze gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Kalendermonate zusteht (VwGH 20.9.2001, 98/15/0207; Jakom/*Ebner* EStG, 2023, § 16 Rz 56).

Anmerkung: Dieser Betrag belief sich im beschwerdegegenständlichen Jahr auf EUR 3.672,-- (= bei einfacher Fahrtstrecke von über 60 km) aliquotiert für den Zeitraum vom 1. Jänner 2018 bis 19. April 2018 auf EUR 1.224,-- (= 4 Monate x 306).

Der Beschwerdeführer ist mit seinem Pkw im Zeitraum vom 1. Jänner 2018 bis 19. April 2018 wöchentlich zu seinem Familienwohnsitz gefahren, daher insgesamt 16-mal vom Familienwohnsitz zum Tätigkeitsort und wieder zurück. Die Durchführung wöchentlicher Familienheimfahrten ist bei einem verheirateten Steuerpflichtigen anzuerkennen (*Schubert* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 (Stand 1.6.2024, rdb.at), Anm. 27). Die vom Beschwerdeführer zurückgelegten Kilometer beliefen sich auf 17.216 km (=538 km*2*16).

Unter Heranziehung des Kilometergeldes von EUR 0,42 würden sich die Kosten auf EUR 7.230,72 belaufen. Die Kosten für Familienheimfahrten konnten daher unbedenklich mit dem Höchstmaß gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 in Höhe von EUR 1.224,-- in Ansatz gebracht und Werbungskosten in dieser Höhe anerkannt werden.

Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht gem § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte zu.

Für den **Zeitraum vom 23. April bis 31. Dezember 2018** war der konkrete Tätigkeitsort in der *****Straße B*****. Die kürzeste Wegstrecke vom Wohnsitz zum Arbeitsort beträgt 57 km. Die Fahrtstrecke bemisst sich nach der kürzesten Straßenverbindung (*Schubert* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 16 (Stand 1.6.2024, rdb.at), Anm. 79jj). Für das Monat April sind die Kosten des Beschwerdeführers für die Fahrten vom Familienwohnsitz zum Tätigkeitsort bereits mit Werbungskosten iHv EUR 306,-- also dem höchsten Pendlerpauschale abgegolten. Ab Mai bis einschließlich Dezember steht dem Beschwerdeführer gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG das große Pendlerpauschale von jährlich EUR 2.568,-- somit monatlich EUR 214,-- zu, da die Nutzung öffentlicher Massenverkehrsmittel unzumutbar war und die Wegstrecke eine Entfernung von mehr als 40 km bis 60 km aufwies. Dem Beschwerdeführer gebührt daher für den Zeitraum vom 23. April bis 31. Dezember 2018 ein Pendlerpauschale iHv EUR 1.712,-- (EUR 214,-- x 8).

Zur Höhe des Pendlereuros:

§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 83/2018 lautet auszugsweise:

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

(...)

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

Für die Monate Mai bis einschließlich Dezember gebührt dem Beschwerdeführer daher ein monatlicher Pendlereuro iHv EUR 9,5 (= (57 km *2)/12)). Dem Beschwerdeführer gebührt daher im Streitjahr ein Pendlereuro von (9,5 x 8 Monate =) EUR 76,--.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie dem klaren Wortlaut der im Beschwerdefall maßgebenden rechtlichen Bestimmungen. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Wien, am 31. Dezember 2024