

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter*des Bundesfinanzgerichts* in der Beschwerdesache *BF*, *BF-Adr*, über die Beschwerde vom 3. Juni 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. Mai 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Steuernummer *BF1StNr1* zu Recht:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen 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 Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der BF beantragte am 15. November 2018 die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2017. Dabei beantragte er – neben im weiteren Verfahren unstrittigen Werbungskosten und Sonderausgaben – die Berücksichtigung eines großen Pendlerpauschales für 21 km sowie die Berücksichtigung von Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten.

Mit Ergänzungsersuchen vom 5. Dezember 2018 forderte das Finanzamt (in Weiteren „FA“) den BF auf, Fragen zur doppelten Haushaltsführung und zu den Familienheimfahrten zu beantworten. Dieses Ersuchen beantwortete der BF am 9. Jänner 2019, größtenteils unter Verweis auf die Beantwortung eines Ergänzungsersuchens betreffend das Kalenderjahr 2015. In dieser Beantwortung hatte er angegeben, dass er am Familienwohnsitz Eigentümer eines Eigenheimes sei, für welches er die laufenden Kosten trage. Er habe ein im Jahr 1978 geborenes Kind, die Einkünfte seiner Ehegattin ergäben sich aus deren

Arbeitnehmerveranlagung. Im Zusammenhang mit den Familienheimfahrten habe er das Kfz mit dem Kennzeichen *Kennzeichen* für insgesamt 49 Fahrten verwendet. Der Arbeitgeber habe keine unentgeltliche Schlafmöglichkeit zur Verfügung gestellt und auch keine Heimfahrten steuerfrei vergütet. Ein Ausdruck des Pendlerrechners könne nicht abgegeben werden, da dieser für deutsche Adressen nicht funktioniere. Eine Verlegung des Hauptwohnsitzes werde nicht in Erwägung gezogen da Ende Februar 2017 das 65. Lebensjahr vollendet werde, die Pension daher bereits sehr nahe sei und der BF dann in *Familienwohntort* wohnen wolle.

Der in diesem Verfahren angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 erging am 13. Mai 2019. Darin wurde ein großes Pendlerpauschale für unter 20 km und ein Pendlereuro i.H.v. 36,00 € berücksichtigt. Die Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung wurden nicht berücksichtigt. Laut Berechnung durch mehrere Routenplaner betrage die Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte lediglich 18 km. Im gegenständlichen Fall sei die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zumutbar, insbesondere weil die Ehefrau des BF seit 2014 in Pension und eine Mit-Übersiedlung daher grundsätzlich möglich sei. Die Beschäftigung des BF werde trotz Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters weiterhin ausgeübt, weshalb die Argumentation der naheliegenden Pension nicht zutreffend sei. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in *Familienwohntort* erfolge somit aus rein privaten Gründen.

Gegen diesen Bescheid erhob der BF am 3. Juni 2019 Beschwerde. Die Beschäftigung werde nicht trotz Erreichen des Pensionsalters weiter ausgeübt, sondern es sei das bisherige Dienstverhältnis mit 28. Februar 2017 beendet worden und der BF habe die Alterspension angetreten. Im März 2017 sei dem BF vom bisherigen Arbeitgeber angeboten worden, im Rahmen eines neuen, auf einige Monate befristeten Dienstverhältnisses für konkrete Projekte tätig zu sein. Es fehle daher die sachliche und rechtliche Grundlage für eine nach Erreichen des Pensionsantrittsalters aufgenommene, befristete Tätigkeit die Verlegung des Familienwohnsitzes an seine derzeitige Unterkunft zu verlangen. Zudem übersehe das FA, dass nach einer Übersiedelung nach Deutschland alle Steuern und Abgaben dort zu entrichten wären.

Die vom FA durchgeführten Routenberechnungen seien falsch. Die Straße, an dem der Arbeitsort des BF liege, verfüge über baulich getrennte Fahrstreifen und es bestehe beidseitig ein Halte- und Parkverbot. Dieser Umstand werde vom Routenplaner nicht berücksichtigt, welcher bloß die Strecke von Haus zu Haus ausweise. Das Fahrzeug müsse hingegen – um nicht das Abschleppen des Fahrzeuges und eine Verwaltungsstrafe zu riskieren – an einem zulässigen Parkplatz abgestellt werden. Im konkreten Fall sei dies eine gut 1 km entfernte Park & Ride-Anlage. Aufgrund der von Deutschland durchgeführten Grenzkontrollen am Grenzübergang *Grenzübergang* sei es im Jahr 2017 außerdem zu kilometerlangen Staus mit erheblichen, unzumutbaren Wartezeiten gekommen, sodass der Rückweg über die

Alternativstraße und den kleinen Grenzübergang zu wählen gewesen sei. Unter Berücksichtigung dieser Punkte betrage die tägliche Wegstrecke daher deutlich über 20 km.

Das FA wies die Beschwerde mit Beschwerdevereinscheidung vom 18. Dezember 2019 als unbegründet ab. Die Abfrage verschiedener Routenplaner ergebe 17,9 bzw. 18 km für die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsort. Nach den Bestimmungen der Pendlerverordnung seien der Ermittlung der Straßenkilometer nur abstrakte durchschnittliche Verhältnisse zu berücksichtigen, die auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (insbesondere Durchschnittsgeschwindigkeiten). Konkret vorliegende Umstände wie allenfalls Staus oder privat veranlasste Umwege seien dabei nicht zu berücksichtigen. Die Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung seien bei verheirateten Steuerpflichtigen mit rund 2 Jahren begrenzt, wenn der Ehepartner kein oder ein nur geringes Einkommen beziehe, oder dessen Bezug nicht ortsgebunden sei. Die Gattin des BF beziehe seit über zehn Jahren Pensionseinkünfte, welche nicht ortsgebunden seien. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung des Dienstortes sei daher rein privat veranlasst und stehe in keinem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit. Da bereits seit mehr als fünf Jahren Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung berücksichtigt worden seien, könnten diese nicht mehr weiter berücksichtigt werden.

In seinem Vorlageantrag vom 18. Jänner 2020 (persönlich eingebracht am 22. Jänner 2020) brachte der BF – neben der Wiederholung seines bisherigen Vorbringens – unter Zitierung des § 1 Pendlerverordnung vor, dass nicht auf die kilometermäßig kürzeste Fahrtstrecke, sondern jene, welche in „kürzest möglicher Zeitdauer“ zurückgelegt werden könne, abzustellen sei. Dies sei aufgrund der Grenzkontrollen am Autobahngrenzübergang die Strecke über die *Alternativstraße*. Die in der Pendlerverordnung angesprochenen „abstrakten durchschnittlichen Verhältnisse“ würden nur auf normale Staus, etwa durch Verkehrsüberlastung oder Unfälle, Bezug nehmen. Die Verzögerungen aufgrund von Grenzkontrollen würden hingegen permanent bestehen und seien daher bei der typisierenden Betrachtung miteinzubeziehen. Zusätzlich sei zu berücksichtigen, dass die Fahrstrecken für Hin- und Rückfahrt nicht gleich lang seien und gemäß der Pendlerverordnung die längere Fahrtstrecke heranzuziehen sei. Weiters seien auch Gehwege zu berücksichtigen und auf volle Kilometer aufzurunden, was zu einer Gesamtstrecke von 21 km führe.

Aufgrund des nach dem Pensionsantritt nur befristet abgeschlossenen neuen Dienstverhältnisses habe der BF davon ausgehen müssen, dass diese Tätigkeit mit Ablauf der Frist endgültig beendet sein würde. Es habe sich dabei um ein komplett neues Dienstverhältnis gehandelt, weshalb die Verlegung des Familienwohnsitzes unzumutbar gewesen sei. Die Projekte seien (auch in zeitlicher Hinsicht) genau definiert gewesen und es sei jeweils ungewiss gewesen, ob ein weiteres Dienstverhältnis zustande kommen würde. Dies habe einen Umzug nicht zumutbar erscheinen lassen.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei auch sozial unzumutbar, weil im Alter von 65 Jahren eine weitere Beschäftigung auf dem in der Privatwirtschaft geforderten Niveau nur mehr für kurze Zeit möglich sei. Zudem sei es auch seiner Frau, welche bereits 70 Jahre alt sei und eine 60 %-ige Behinderung habe, nicht zumutbar in ein fremdes Land zu ziehen und die Familie aus steuerlichen Gründen zu zerreißen.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei weiters wirtschaftlich unzumutbar. Die am Arbeitsort bewohnte Unterkunft sei für Übernachtungen einer Person ausreichend, nicht aber für eine dauerhafte Bewohnung. Als Familienwohnsitz müsste daher eine größere Wohnung angeschafft und neu eingerichtet werden. Den dafür nötigen Kredit würde der BF aus Altersgründen nicht mehr erhalten.

Sollten die Kosten für die dHHF und Familienheimfahrten nicht zuerkannt werden, beantrage der BF in eventu die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales vom Familienwohnsitz aus, weiters das Kilometergeld für die tägliche Anreise nach Salzburg an mindestens drei Tagen pro Woche, wiederum in eventu die Kosten für zwei Nächtigungen pro Woche in Salzburg zu je 75,00 €

Der BF habe aufgrund der für die Vorjahre ergangenen Bescheide drauf vertrauen dürfen, dass die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten weiterhin anerkannt würden, insbesondere aufgrund der nun neu eingegangenen, nur kurz befristeten Beschäftigungsverhältnisse.

Das FA legte die Beschwerde am 9. Juni 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 25. Juni 2025 wurde die Beschwerdesache RV/5100798/2020 mit Wirkung zum 1. Juli 2025 der Gerichtabteilung *GA* zugewiesen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF war seit dem Jahr 2003 bei der *Arbeitgeberin BF* beschäftigt. Seine Arbeitsstätte war in der *Adresse Arbeitsstätte BF*. Mit 1. März 2017 trat der BF die Alterspension an. Sein Arbeitgeber meldete ihn aus diesem Grund zum 28. Februar 2017 von der Sozialversicherung ab.

Mit Vertrag vom 6. März 2017 schloss der BF rückwirkend zum 1. März 2017 ein neues, bis 31. August 2017 befristetes Dienstverhältnis mit einer Dienstzeit von 23,10 Wochenstunden (Montag bis Mittwoch) und einem Bruttomonatsgehalt von 3.818,10 € unter sonstiger

Beibehaltung der Vereinbarungen seines alten Dienstverhältnisses. Der BF wurde wieder zur Sozialversicherung angemeldet. Mit Vertrag vom 23. August 2017 wurde dieses befristete Dienstverhältnis bis zum 7. Jänner 2018 verlängert. In der Folge kam es zu weiteren Verschiebungen des Endes des Dienstverhältnisses, sodass der BF bis 5. Jänner 2022 weiter bei der *Arbeitgeberin BF* beschäftigt war.

Die Ehefrau des BF trat mit 1. September 2008 die Alterspension an. Sie war bis 31. Mai 2014 bei der *Arbeitgeberin Ehefrau* in *Arbeitsort Ehefrau* beschäftigt. Aus diesem Dienstverhältnis hatte sie im Kalenderjahr 2013 Einkünfte i.H.v. 3.052,28 € und im Kalenderjahr 2014 Einkünfte i.H.v. 1.090,10 €. Aus der Alterspension hatte sie im Kalenderjahr 2013 Einkünfte i.H.v. 21.492,48 € und im Kalenderjahr 2014 Einkünfte i.H.v. 21.836,40 €. Die Ehefrau des BF hat eine 60 %-ige Behinderung. Eine Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel liegt nicht vor.

Der BF hatte im Kalenderjahr 2017 seinen Hauptwohnsitz in der *BF-Adr*. Das Grundstück steht zu 4/10 im Eigentum des BF. Die anderen Eigentumsanteile halten die Ehefrau (1/2) und die Tochter des BF (1/10). Die Ehefrau und die Tochter des BF hatten ihren Hauptwohnsitz ebenfalls an dieser Adresse. Der BF hatte an diesem Ort seine engsten familiären Beziehungen und einen eigenen Hausstand.

Der BF hatte im Kalenderjahr 2017 auch einen Wohnsitz in der *Adresse Arbeitswohnort* (Deutschland). An dieser Adresse hatte er eine kleine Wohnung gemietet und es erwuchsen ihm monatliche Kosten i.H.v. 350,00 €. Die Begründung dieses Wohnsitzes war beruflich veranlasst. Vom Arbeitgeber wurde keine kostenlose Schlafmöglichkeit zur Verfügung gestellt oder Heimfahrten bezahlt.

Der BF führte 49 Familienheimfahrten (Hin- und Rückfahrt) mit seinem PKW durch. Die einfache Wegstrecke zwischen den beiden Wohnsitzen beträgt 277 km.

Die Entfernung zwischen der Wohnung in *Arbeitswohnort* und der Arbeitsstätte beträgt 18,3 km. Die Entfernung zwischen der Arbeitsstätte und der Wohnung in *Arbeitswohnort* beträgt 20 km. Der BF fuhr an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von dieser Wohnung zur Arbeitsstätte.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Arbeitgeber des BF, zur Arbeitsstätte und zum Beginn des Dienstverhältnisses gründen sich auf die übermittelten Lohnzettel und das vom Finanzamt vorgelegte Abfrageergebnis beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherungsträger. Aus letzterem ergibt sich auch der Antritt der Alterspension. Die Abmeldung von der Sozialversicherung ergibt sich aus der vom BF vorgelegten Abmeldebestätigung.

Die Feststellungen zum neuen, befristeten Dienstverhältnis und zu dessen späterer Verlängerung gründen sich auf die vom BF vorgelegten Verträge vom 6. März 2017 und 23. August 2017. Die neuerliche Anmeldung des BF ergibt sich aus der Sozialversicherungsauskunft. Die Feststellungen zur weiteren Verlängerung und dem Ende des Dienstverhältnisses gründen sich auf die Lohnzettel im Veranlagungsakt des BF.

Die Feststellungen zum Dienstverhältnis der Ehefrau des BF sowie deren Einkünften gründen sich auf die in deren Veranlagungsakt enthaltenen Lohnzettel. Die Feststellung zum Antritt der Alterspension gründet sich auf das Ergebnis einer vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Abfrage beim Dachverband der österreichischen Sozialversicherungsträger. Die Feststellungen zum Vorliegen einer Behinderung gründen sich auf die vom Bundessozialamt an das FA übermittelten Informationen.

Die Feststellungen zum Hauptwohnsitz des BF, seiner Ehefrau und der Tochter ergeben sich aus den dem zentralen Melderegister entnommenen Daten. Die Feststellung zu den Eigentumsverhältnissen gründet sich auf den Grundbuchstand der Liegenschaft. Dass der BF in *Familienwohnt* seine engsten familiären Beziehungen und einen eigenen Hausstand hat, ist unstrittig und es sind im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auch keine Umstände hervorgekommen, die zu einem anderen Beweisergebnis führen würden.

Die Feststellungen zum Wohnsitz in *Arbeitswohnt* gründen sich auf das Vorbringen des BF sowie die von ihm vorgelegten Rechnungen über die Miete. Unstrittig ist, dass die Begründung dieses Wohnsitzes aufgrund der beruflichen Tätigkeit in Salzburg erfolgte. Die Feststellung, dass der Arbeitgeber dem BF keine kostenlose Schlafmöglichkeit zur Verfügung gestellt oder Heimfahrten bezahlt hat, gründet sich auf das unbestritten gebliebene Vorbringen des BF.

Die Feststellung zu der Anzahl der Familienheimfahrten gründet sich auf die Vorhaltsbeantwortung des BF. Das Finanzamt hat in diesem Zusammenhang kein Vorbringen erstattet. Diese Angabe des BF befindet sich zwar grundsätzlich in der Vorhaltsbeantwortung für das Jahr 2015, da der BF aber i.Z.m. den Familienheimfahrten pauschal auf diese verwiesen hat, ist jedoch anzunehmen, dass auch im Streitjahr 49 Fahrten durchgeführt wurden. Aufgrund der betragsmäßigen Begrenzung der abzugsfähigen Werbungskosten i.Z.m. Familienheimfahrten mit dem Betrag des höchsten Pendlerpauschale ist es unerheblich, ob allenfalls einige Fahrten mehr oder weniger stattfanden, da dieser Höchstbetrag wegen der großen zurückzulegenden Fahrtstrecke bereits nach 16,6 Fahrten ausgeschöpft ist. Die Wegstrecke zwischen den beiden Wohnsitzen wurde durch eine Abfrage in Google Maps ermittelt.

Für die Feststellungen zur Entfernung zwischen der Wohnung in *Arbeitswohnt* und der Arbeitsstätte bzw. der Arbeitsstätte und der Wohnung in *Arbeitswohnt* tätigte das Bundesfinanzgericht Abfragen bei vier verschiedenen Online-Routenplanern. Dabei wurden folgende Ergebnisse ausgegeben:

- Google Maps
 - Wohnung-Arbeitsstätte: 18,3 km
 - Arbeitsstätte-Wohnung: 19,7 km
- Apple Maps
 - Wohnung-Arbeitsstätte: 18 km
 - Arbeitsstätte-Wohnung: 20 km
- ARBÖ Routenplaner
 - Wohnung-Arbeitsstätte: 18,3 km
 - Arbeitsstätte-Wohnung: 19,7 km
- ÖAMTC Routenplaner
 - Wohnung-Arbeitsstätte: 17 km
 - Arbeitsstätte-Wohnung: 18 km

Diese leicht divergierenden Ergebnisse wurden im Rahmen der freien Beweiswürdigung berücksichtigt, wobei für die Feststellung der jeweils höchste Wert herangezogen wurde. Von allen vier Routenplanern wurde die Strecke über den Autobahngrenzübergang als schnellste Route angegeben. Warum diese Routenvariante heranzuziehen war, wird in der rechtlichen Beurteilung ausgeführt.

Die Feststellung zur Häufigkeit der Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte gründet sich auf die beiden vorgelegten Verträge vom 6. März 2017 und 23. August 2017, in denen eine Tätigkeit an drei Tagen pro Woche vereinbart ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Doppelte Haushaltsführung

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Als Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung kommen nur die unvermeidbaren Mehraufwendungen in Betracht, die einem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 3.3.1992, 88/14/0081; 23.5.20000, 95/14/0096). Das sind insbesondere die Kosten für Unterbringung und Familienheimfahrten.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist 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. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung

dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (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 und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann

Aufgrund der erheblichen Distanz zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte kann dem BF eine tägliche Rückkehr jedenfalls nicht zugemutet werden (vgl. VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132)

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.11.96, 95/14/0124; 15.11.05, 2005/14/0039; 26.7.07, 2006/15/0047; 29.5.24, Ra 2023/15/0087), ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht (VwGH 26.7.07, 2006/15/0047; 19.12.13, 2010/15/0124); die Gründe für die Beibehaltung sind daher jährlich von der Abgabenbehörde zu prüfen (vgl. dazu auch *Jakom/Ebner* EStG, 2025, § 16 Rz 56).

Von einer Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes war jedenfalls so lange auszugehen, als die Ehefrau des BF ihrer nichtselbständigen Tätigkeit in *Arbeitsort Ehefrau* nachging, also bis Ende Mai 2014.

Der Wegfall des ursprünglichen Grundes der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes bedeutet jedoch nicht automatisch, dass die Verlegung danach jedenfalls zumutbar wird. Da die Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen ist, ist auch zu prüfen, ob allenfalls andere Gründe vorliegen, die die Verlegung unzumutbar machen.

Im gegenständlichen Fall ist mit dem Erreichen des Pensionsantrittsalters und der damit einhergehenden Begründung eines nunmehr befristeten Dienstverhältnisses eine wesentliche Änderung der maßgeblichen Gegebenheiten eingetreten. Das befristete Dienstverhältnis war auch mit deutlich geringeren Einkünften verbunden, was ebenfalls für eine wesentliche Änderung der Verhältnisse spricht. Da die Befristung des Dienstverhältnisses jeweils an bestimmte Projekte geknüpft war, konnte der BF nicht davon ausgehen, dass eine weitere Verschiebung der Befristung gewiss ist. Dass der BF letztendlich bis 5. Jänner 2022 bei der bei der *Arbeitgeberin BF* beschäftigt war, ist für die Beurteilung aus der Sicht des Veranlagungsjahres 2017 nicht maßgeblich, weil eine Einbeziehung derartigen *ex post*-Wissens der jahresweisen Beurteilung widersprechen würde.

In Zusammenschau mit der befristeten Tätigkeit spricht auch der vom BF vorgebrachte Umstand, dass er am Beschäftigungsort nur über eine Unterkunft verfügte, die als Schlafmöglichkeit für eine Person, keinesfalls aber für ein Ehepaar ausreicht, für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes. Der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, wird bei der Prüfung der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung maßgebliche Bedeutung beigemessen (VwGH 19.12.12, 2009/13/0012 mwN).

Da im Veranlagungsjahr berücksichtigungswürdige Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes vorliegen, waren die Mietentgelte für die Wohnung im Beschäftigungsort als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Familienheimfahrten

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen und nur insoweit, als den Abgabepflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 normierte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird.

Da die Voraussetzungen für die doppelte Haushaltsführung im Streitjahr vorliegen, waren auch die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind diese Kosten jedoch insoweit nicht abzugsfähig, als sie den Betrag des höchsten Pendlerpauschales (3.672 €) übersteigen. Es kann daher nicht der gesamte geltend gemachte Aufwand, sondern nur ein Aufwand i.H.v. 3.672 € als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Über die Eventualanträge betreffend doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten war aufgrund der Gewährung der geltend gemachten Werbungskosten nicht abzusprechen.

Pendlerpauschale

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988:

- 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.

Der Pendlereuro beträgt gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 (in der für das Veranlagungsjahr 2017 geltenden Fassung) zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat.

Die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels ist zwischen den Parteien nicht strittig. Im angefochtenen Bescheid wurde ein großes Pendlerpauschale angesetzt.

Strittig ist hingegen die für die Höhe maßgebliche Entfernung zwischen dem Berufswohnsitz und der Arbeitsstätte.

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

Wie diese Strecke bemessen wird, konkretisieren Abs. 8 (bei Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels) und Abs. 9 (bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels).

Gemäß § 1 Abs. 9 Pendlerverordnung bemisst sich die Entfernung nach den Straßenkilometern der schnellsten Straßenverbindung. Beträgt die Gesamtstrecke zumindest zwei Kilometer, sind angefangene Kilometer auf volle Kilometer aufzurunden.

Gemäß § 1 Abs. 10 Pendlerverordnung sind bei der Ermittlung der Straßenkilometer gemäß Abs. 8 und 9 nur abstrakte durchschnittliche Verhältnisse zu berücksichtigen, die auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (insbesondere Durchschnittsgeschwindigkeiten). Konkrete Verhältnisse (insbesondere Staus oder privat veranlasste Umwege) sind nicht zu berücksichtigen.

Aus dem für das große Pendlerpauschale maßgeblichen § 1 Abs. 9 Pendlerverordnung ergibt sich, dass die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach den reinen Straßenkilometern zu bemessen ist und Gehwege außer Ansatz bleiben. Das Abstellen des PKW in einer Garage außerhalb der Arbeitsstätte samt dem damit verbundenen Gehweg war somit nicht zu berücksichtigen.

Heranzuziehen war die nach durchschnittlichen Verhältnissen schnellste Straßenverbindung. Dies ist die Verbindung über die Autobahn. Die Außerachtlassung von Staus wird von § 1 Abs. 10 Pendlerverordnung ausdrücklich angeordnet. Dem Wortlaut der Bestimmung ist nicht zu entnehmen, dass nur aus bestimmten Gründen entstandene Staus unbeachtlich, andere jedoch beachtlich sein sollen. Die Argumentation des BF betreffend die Staus am Autobahngrenzübergang ist daher nichtzutreffend.

Gemäß § 1 Abs. 5 Pendlerverordnung ist, wenn die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nicht gleich lang sind, die längere Entfernung maßgeblich. Das ist die 20 km betragende Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.

Da die maßgebliche Entfernung 20 km beträgt, beträgt das Pendlerpauschale 372,00 € und der Pendlereuro 40,00 €

Hinweis

Da in den vorgelegten Schriftsätzen auch mehrmals die Festsetzung von Anspruchszinsen angesprochen wird, wird der BF darauf hingewiesen, dass es sich dabei um ein von der Festsetzung der Einkommensteuer gesondert geführtes Verfahren handelt. Eine Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichts wurde nicht begründet. Für die Festsetzung allfälliger Gutschriftszinsen auf Grundlage dieses Erkenntnisses ist das Finanzamt Österreich zuständig.

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.

Hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten folgt das Erkenntnis der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs. Betreffend das Pendlerpauschale ergibt sich die Rechtslage bereits aus dem insoweit klaren Wortlaut der Bestimmungen der Pendlerverordnung. Die rechtliche Beurteilung war im gegenständlichen Fall hauptsächlich

vom konkret vorliegenden Sachverhalt des Einzelfalls abhängig. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, sodass die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 25. März 2026