

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, ***BfAdr***, über die Beschwerde vom 7. März 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 3. Februar 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 und vom 8.2.2023 betreffend Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***BfStNr1***, zu Recht erkannt:

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

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Unstrittig bezog Bf (in der Folge: Beschwerdeführerin: Bf) in den Jahren 2020 und 2021 jeweils ganzjährig von der Österreichischen Gesundheitskassa Krankengeld und ausländische Pensionsbezüge ohne inländischen Steuerabzug. Sowohl im Jahr 2020 (9.12.2019 bis 24.4.2020) als auch im Jahr 2021 (8.2.2021 bis 17.3.2021) musste die Bf an einer Reha-Maßnahme an der Adresse Adrreha, teilnehmen. Der alleinstehenden Bf wurde für die genannten Zeiträume von der Reha-Einrichtung an der Anschrift AdrRehaHeimplatz, ein Wohnheimplatz zur Verfügung gestellt, den die Bf nutzen musste und an dem sie auch mit Nebenwohnsitz gemeldet war. Ihren Hauptwohnsitz behielt sie an ihrem Wohnort in ***BfAdr*** bei.

Nach einem im Akt aufliegenden Bescheid des Sozialministeriumservices vom 22.1.2024 wurde bei der Bf eine Behinderung von 40% festgestellt. Eine Rückwirkung oder ein bestimmtes die Behinderung auslösendes Ereignis ist dem Bescheid nicht zu entnehmen, sodass die Behinderung in den Streitjahren 2020 und 2021 jedenfalls ohne steuerliche Auswirkung bleibt.

Von den ursprünglich in der Beschwerde geltend gemachten Absetzpositionen sind nicht mehr strittig:

- Fahrkosten zu Heilbehandlungen: unter dem in den Jahren 2020 und 2021 noch wirksamen Selbstbehalt; Zustimmung der Bf in der Beantwortung des Vorhalts vom 21.7.2025.
- Fahrten zwischen dem Hauptwohnsitz in Grein und der Arbeitsstätte in Linz: Voraussetzungen für das Pendlerpauschale und den Pendlereuro infolge der Zurverfügungstellung eines Wohnraumes bei der Arbeitsstätte nicht erfüllt; Zustimmung der Bf in der Beantwortung des Vorhalts vom 21.7.2025.
- € 1060,00 weitere Fahrkosten: keine nähere Begründung und Nachweisführung; ; Zustimmung der Bf in der Beantwortung des Vorhalts vom 21.7.2025.
- Versicherungszahlung für ausl. Pension: € 31,80 statt wie bisher € 21,20 sind anzuerkennen; unstrittig.

Strittig war dagegen bis zuletzt:

- Die Berücksichtigung von Fahrkosten zwischen dem Haupt- und dem Nebenwohnsitz (sog. Familienheimfahrten)
- Die Aufteilung einer zugeflossenen und teilweise für Vorjahre nachbezahlte ausländischen Invalidenpension

I. Verfahrensgang

Zur Einkommensteuer 2020

Mit der Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2020 vom 30.3.2022 machte die Bf im Zusammenhang mit den hier strittigen Beträgen eine Pendlerpauschale iHv € 448,00 und einen Pendler-Euro iHv € 35,56 sowie Krankheitskosten iHv € 736,52 geltend. Nach der gem. § 299 BAO erfolgten Aufhebung des Erstbescheides vom 11.4.2022 erging am 8.2.2023 ein neuer Erstbescheid, in dem die mittlerweile bekannt gewordene ausländische Pension zum Ansatz kam. Das zunächst berücksichtigte Pendlerpauschale wurde nicht mehr anerkannt, da kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliege. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen hätten nicht anerkannt werden können, da diese Krankheitskosten jedenfalls niedriger als der Selbstbehalt iHv € 3.329,51 seien.

In der Beschwerde vom 6.3.2022 gegen den genannten Bescheid wurde ausgeführt, dass die Beiträge zur Krankenversicherung bei der Auslandspension iHv € 116,60 und das Pendlerpauschale/Pendlereuro für die Fahrten im Zusammenhang mit der Reha zu berücksichtigen seien. Überdies möge der Bescheid hinsichtlich des Grades der Behinderung abgewartet werden. Beigelegt waren der Beschwerde Nachweise hinsichtlich der „Krankenversicherungsbeiträge Auslandspension“ sowie eine als Fahrtenbuch bezeichnete Aufstellung von Fahrten zwischen dem Haupt- und dem Nebenwohnsitz (somit zwischen Grein und Wohnheim in Linz) der Bf. Demnach wäre sie diese Strecke im fraglichen Zeitraum 44 mal gefahren, wonach sich eine Pendlerpauschale iHv € 1.020,00 und ein Pendlereuro iHv 40,00 ergebe (Jänner 9x, Februar 11x, März 14x und April 10x). Teilweise sind als Begründung für die Fahrten Arztbesuche oder Fahrten zu einer Betreuungseinrichtung angeführt. In der beigelegten Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales wird angegeben, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. nicht zumutbar sei, die schnellste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gerundet 72 Km betrage und sich somit ein Pendlerpauschale von € 204,00/Monat und ein Pendlereuro von € 8,00/Monat ergebe.

Mit der Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 4.3.2024 wurden die Beiträge zur Krankenversicherung von den ausländischen Pensionseinkünften abgezogen. Ein Pendlerpauschale stehe nicht zu, weil die Bf während des gesamten Jahres Krankengeld bezogen habe und daher kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliege. Eine Erwerbsminderung könne im Jahr 2020 aufgrund des Bescheides vom 21.1.2024 nicht berücksichtigt werden. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen hätten nicht anerkannt werden können, da diese Krankheitskosten jedenfalls niedriger als der Selbstbehalt iHv € 3.317,85 seien.

In dem gegen die BVE eingebrachten Vorlageantrag schilderte die Bf den oben einleitend angeführten Sachverhalt und hielt fest, dass die geltend gemachten Fahrtkosten iZm laufenden Therapien, ärztlichen Kontrollen, Fahrten zu Ärzten und Therapeuten sowie für Wochenendheimfahrten angefallen seien. In der Zeit der Reha-Maßnahme sei sie als Angestellte der PVA „deklariert“ gewesen. Im beiliegenden Versicherungsdatenauszug der SV wird bei den Reha-Zeiten (siehe oben) angeführt „Angestellte PVA“. Die Aufstellung der Fahrten wurde abermals beigelegt.

Zur Einkommensteuer 2021

Mit der Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung 2021 vom 22.12.2022 machte die Bf Krankheitskosten iHv € 756,38 geltend.

Im Einkommensteuerbescheid vom 3.2.2023 wurden die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht anerkannt, da diese Krankheitskosten jedenfalls niedriger als der Selbstbehalt iHv € 3.161,20 seien.

In der Beschwerde vom 6.3.2022 gegen den genannten Bescheid wurde ausgeführt, dass die Beiträge zur Krankenversicherung bei der Auslandspension in nicht genannter Höhe und das Pendlerpauschale/Pendlereuro für die Fahrten im Zusammenhang mit der Reha zu berücksichtigen seien. Überdies möge der Bescheid hinsichtlich des Grades der Behinderung abgewartet werden. Beigelegt waren der Beschwerde Nachweise hinsichtlich der „Krankenversicherungsbeiträge Auslandspension“ sowie eine als Fahrtenbuch bezeichnete Aufstellung von Fahrten zwischen dem Haupt- und dem Nebenwohnsitz (somit zwischen Grein und Wohnheim in Linz) der Bf. Demnach wäre sie diese Strecke im fraglichen Zeitraum 17 mal gefahren, wonach sich eine Pendlerpauschale iHv € 408,00 und ein Pendlereuro iHv 15,56 ergebe (Februar 9x, März 8x). Teilweise sind als Begründung für die Fahrten Arztbesuche oder Fahrten zu einer Betreuungseinrichtung angeführt. In der beigelegten Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales wird angegeben, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. nicht zumutbar sei, die schnellste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gerundet 70 Km betrage und sich somit ein Pendlerpauschale von € 204,00/Monat und ein Pendlereuro von € 7,78/Monat ergebe.

Mit der Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 4.3.2024 wurden die Beiträge zur Krankenversicherung von den ausländischen Pensionseinkünften abgezogen. Ein Pendlerpauschale stehe nicht zu, weil die Bf während des gesamten Jahres Krankengeld bezogen habe und daher kein Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliege. Eine Erwerbsminderung könne im Jahr 2020 aufgrund des Bescheides vom 21.1.2024 nicht berücksichtigt werden. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen hätten nicht anerkannt werden können, da diese Krankheitskosten jedenfalls niedriger als der Selbstbehalt iHv € 3.159,08 seien.

In dem gegen die BVE eingebrachten Vorlageantrag schilderte die Bf den oben einleitend angeführten Sachverhalt und hielt fest, dass die geltend gemachten Fahrtkosten iZm laufenden Therapien, ärztlichen Kontrollen, Fahrten zu Ärzten und Therapeuten sowie für Wochenendheimfahrten angefallen seien. In der Zeit der Reha-Maßnahme sei sie als Angestellte der PVA „deklariert“ gewesen. Im beiliegenden Versicherungsdatenauszug der SV wird bei den Reha-Zeiten (siehe oben) angeführt „Angestellte PVA“. Die Aufstellung der Fahrten wurde abermals beigelegt.

Das Finanzamt legte die beiden Beschwerden mit einem Vorlagebericht vom 10.12.2024 vor. Ergänzend zum oben bereits dargestellten Verfahren gab das Finanzamt darin an, dass die Entfernung zwischen den beiden Wohnsitzen der Bf währen der Maßnahme 49 km betrage. Aus den Aufstellungen der Fahrten gehe nicht hervor, wo die jeweiligen Fahrten begonnen und wohin diese geführt hätten. Auch bei den angeführten Fahrten zu Ärzten und Therapeuten gehe nicht hervor, wo diese begonnen worden wären bzw endeten.

Zu den Krankheitskosten (Anm. d. Ri.: hier sind die Fahrten zu den Ärzten, Therapeuten und dergleichen gemeint) wurde ergänzend angeführt, dass es sich dabei nicht um Werbungskosten (die durch ein Pendlerpauschale abgegolten werden könnten) sondern um außergewöhnliche Belastungen handle, die infolge des Nichtüberschreitens des Selbstbehaltes in beiden Jahren steuerlich keine Auswirkungen hätten.

Hinsichtlich Pendlerpauschale sei festzuhalten, dass dabei der nächstgelegene Wohnsitz an dem zur Verfügung gestellten Heimplatz in Linz maßgeblich sei. Anhand der vorgelegten Aufstellungen sei weder nachvollziehbar noch nachgewiesen, wie viele Hin- und Rückfahrten mit welchem tatsächlichen Start- und Zielpunkt es tatsächlich gegeben hätte.

Auch die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten seien nicht erfüllt.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

Am 16.5.2025 erging an die Parteien ein Vorhalt. Darin erfolgte eine Darstellung der Rechtslage aus der Sicht des BFG hinsichtlich der hier strittigen Fragen. In der Folge wurde die Bf auch ersucht, falls die geltend gemachten Fahrtkosten Kosten einer Heilbehandlung sein sollten, deren Notwendigkeit durch ärztliche Bestätigungen sowie das Überschreiten des anzuwendenden Selbstbehaltes nachzuweisen. Hinsichtlich der Fahrten zwischen dem Hauptwohnsitz und der Arbeitsstätte wurde der Bf mitgeteilt, dass gem § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988 der zur Verfügung gestellte Nebenwohnsitz für die Berechnung des Pendlerpauschales maßgeblich sei und sich bei einem Fußweg von wenigen Minuten kein Pendlerpauschale und auch kein Pendler-Euro ergäbe. Infolge der Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes in Grein und der Unzumutbarkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel sei aber eine zweimalige Rückkehr zum Familienwohnsitz iSd § 4 der PendlerVO steuerlich als angemessen anzuerkennen. Daher würden sich Fahrtkosten in der Höhe von € 326,00 für 2020 und € 122 für 2021 ergeben.

Die geltend gemachten Fahrtkosten iHv € 1.060,00 seien zu begründen.

Die Versicherungszahlungen iZm der ausländischen Pension seien für 2020 bereits berücksichtigt worden und im Jahr 2021 würden statt € 10,60 als Werbungskosten € 31,80 angesetzt werden.

Die Parteien wurden ersucht, zu den angesprochenen Punkten Nachweise vorzulegen und Stellung zu nehmen.

Am 17.6.2025 legte die Bf daraufhin eine detaillierte Aufstellung aller angefallenen Fahrten sowie Aufenthaltsbestätigungen von Kliniken vor und fragte den Richter, ob es tatsächlich notwendig sei, ärztliche Bestätigungen für die Notwendigkeit der Therapiefahrten einzuholen.

Bezüglich der Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen sei zu berücksichtigen, dass diese wegen der durchzuführenden Therapien und auch wegen der am Hauptwohnsitz vorhandenen Hilfsmittel erforderlich gewesen seien. Nur zweimal im Monat an den Familienwohnsitz zurückzukehren, wäre körperlich und psychisch nicht zumutbar gewesen. Deshalb hätte sie auch die Reha-Maßnahme unterbrechen müssen und sei stationär behandelt worden.

Seitens der Amtspartei erfolgte keine Stellungnahme.

In einem weiteren Vorhalt vom 21.7.2025 wurden die Parteien abermals ersucht, zu den angeführten Punkten einzeln Stellung zu nehmen.

Da selbst bei Vorliegen ärztlicher Bestätigungen für die Notwendigkeit der Therapiefahrten die dafür angefallenen Kosten den in den Jahren 2020 und 2021 noch zu berücksichtigenden Selbstbehalt nicht übersteigen würden, sei eine weitere Nachweisführung nicht sinnvoll (Punkt 1).

Da die Bf auf die Darlegungen des BFG zu den Kosten der Fahrten zwischen dem Hauptwohnsitz und der Arbeitsstätte in Linz in ihrem Antwortschreiben nicht einging, sei davon auszugehen, dass diese Darstellung akzeptiert werde (Punkt 2).

Da auch beide Parteien den Ausführungen des BFG im Vorhalt vom 16.5.2025 bezüglich den Fahrten zwischen den beiden Wohnsitzen (sog. Fahrten zum Familienwohnsitz) grundsätzlich nicht widersprochen haben, könne davon ausgegangen werden, dass zwei Fahrten je Monat zwischen den beiden Wohnsitzen als angemessen erscheinen. Aus den nun vorgelegten detaillierten Fahrtenaufstellungen ergibt sich, dass im Zeitraum 1.1.2020 bis 24.4.2020 (16 Wochen) 13 derartige Fahrten und im Zeitraum 8.2.2021 bis 17.3.2021 (6 Wochen) 4 Fahrten anfielen (im Schnitt somit ungefähr alle 10 Tage). Infolge der geschilderten konkreten Umstände und der glaubhaft dargestellten Notwendigkeit dieser Fahrten könnten die Kosten als angemessen angesehen werden und würden diese im Jahr 2020 mit € 529,62 und im Jahr 2021 mit € 162,96 berücksichtigt werden (Punkt 3).

Da sich die Bfin hinsichtlich des ursprünglich geltend gemachten Betrages von € 1.060,00 nicht mehr geäußert habe, sei davon auszugehen, dass dieser nicht mehr geltend gemacht werde (Punkt 4).

Hinsichtlich der Versicherungszahlung für die ausl. Pension wurde nochmals durch Verweis auf den Vorhalt vom 16.5.2025 festgehalten, dass diese für 2020 bereits berücksichtigt wurden und für 2021 mit € 31,80 statt € 10,60 anzusetzen sein werden (Punkt 5)

Im Ergebnis würden sich (laut Punkt 6) folgende zu versteuernde Einkommen ergeben:

2020: Einkommen laut BVE: 28.711,19 minus Werbungskosten 529,62 plus Entfall des WK-Pauschales 132,00: 28.313,57

2021: Einkommen laut BVE: 27.135,70 minus Werbungskosten 162,96 plus Entfall des WK-Pauschales 132 minus Krankenversicherung für ausl. Pension 21,20 (31,80 minus bereits anerkannt 10,60): 27.083,54

In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 28.7.2025 führte das Finanzamt zu Punkt 3 aus, dass die Kosten für Familienheimfahrten in diesem Fall grundsätzlich nicht anzuerkennen seien, da die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz zumutbar sei, wenn die Entfernung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort weniger als 80 km betrage oder die Fahrzeit mit dem tatsächlich benutzten Verkehrsmittel (VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124) weniger als eine Stunde betrage (VwGH 31.7.2013, 2009/13/0132). Beides sei hier gegeben, weshalb die Anerkennung als Werbungskosten nicht in Frage käme. Im Übrigen würde die Rechtsansicht des BFG geteilt.

Die Bf beantwortete den Vorhalt mit einem Mail vom 13.8.2025 und stimmte darin allen Punkten des Vorhalts zu. Ergänzend brachte die Bf aber vor, dass die ausländische Pension im Jahr 2020 rückwirkend von der slowakischen Sozialversicherung für die Jahre 2017 bis 2020 ausbezahlt worden sei. Sollte es möglich sein, möge nur der auf 2020 entfallende Anteil bei der Veranlagung 2020 berücksichtigt werden.

Infolge dieser Ergänzung durch die Bf musste am 1.9.2025 ein neuerlicher Vorhalt an die Parteien ergehen. Unter Zitierung der maßgeblichen Gesetzesstelle des § 19 EStG 1988 sowie einer einschlägigen Kommentarstelle dazu wurde die Bf ersucht, Nachweise für das Vorliegen von Pensionsnachzahlungen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wurde, vorzulegen bzw. nachzuweisen, dass es sich um keine Firmenpension handle. Überdies möge nachgewiesen werden, welcher Betrag auf das Jahr 2020 entfallen sei.

Hinsichtlich der nach Ansicht des Finanzamtes gegebenen Zumutbarkeit täglicher Heimfahrten und der somit nicht beruflichen Veranlassung der Begründung eines Nebenwohnsitzes am Beschäftigungsort wurde in dem Vorhalt festgehalten, dass nach Ansicht des Richters die Ausführungen des Finanzamtes hinsichtlich der Begründung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort grundsätzlich richtig seien. Gegenständlich liege aber eine außergewöhnlich berücksichtigungswürdige Situation vor. Zum einen handle es sich nur um eine vorübergehende doppelte Haushaltsführung und zum anderen sei diese eindeutig beruflich veranlasst, da der Beschwerdeführerin im Rahmen des absolvierten Therapie- und Beschäftigungsverhältnisses die Wohnmöglichkeit am Therapie- und Beschäftigungsort zur Verfügung gestellt worden sei und diese auch genutzt werden hätte müssen. Es handle sich um keine auf Gründen der persönlichen Vorliebe beruhende Wohnsitzbegründung am Beschäftigungsort. Infolge der Wohnverhältnisse (Größe, Ausstattung, Befristung) und zeitlichen Befristung des Nebenwohnsitzes sei auch eine Aufgabe des Familienwohnsitzes nicht zumutbar gewesen.

Im Antwortschreiben vom 18.9.2025 teilte das Finanzamt mit, dass den rechtlichen Ausführungen des BFG betreffend die zeitliche Zuordnung von Pensionsnachzahlungen zugestimmt werde. Sollten von der Bf entsprechende Nachweise vorgelegt werden, werde beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2020 in diesem Punkt abzuändern. Der Abgabenbehörde würden hinsichtlich der ausländischen Pension nur die internationale Kontrollmitteilung vorliegen. Demnach handle es sich um eine Sozialversicherungspension (Socialna poistovna). Allerdings würden sich daraus keine eindeutigen Anhaltspunkte für eine etwaige Pensionsnachzahlung und deren Höhe ergeben.

Hinsichtlich der Ausführungen des BFG zu den sogenannten Familienheimfahrten nahm das Finanzamt nicht mehr Stellung.

Die Bf legte mit einem Schreiben vom 21.9.2025 mehrere Unterlagen in slowakischer Sprache vor. Nach der durch den Richter im Internet vorgenommenen Übersetzung handelte es sich dabei um ein Gutachten zum gesundheitlichen Zustand der Bf und vor allem um eine „Entscheidung zur Invalidenrente“ der slowakischen Sozialversicherungsanstalt vom 27.12.2019, in der festgehalten wurde, dass der Bf ab 19.1.2017 eine Invalidenrente zusteht und diese im Jahr 2020 monatlich € 57,20 betragen hat. In einem weiteren Schreiben der slowakischen Sozialversicherungsanstalt vom 2.1.2020 wurde der Bf mitgeteilt, dass ihr die Pensionsbeträge für den Zeitraum 19.1.2017 bis 31.1.2020 iHv € 1.956,86 auf ihr öst. Konto IBAN AT..... überwiesen werden.

Dies entspricht weitgehend auch der vom Finanzamt übermittelten internationalen Kontrollmitteilung, auf der auch die Nachzahlung (allerdings nicht als solche bezeichnet, siehe aber oben) iHv € 1.956,86 und die monatlichen Zahlungen von € 57,20 aufscheinen. Zudem wurde darin aber auch mitgeteilt, dass im November ein Betrag iHv € 300,00 an die Bf überwiesen worden sei.

Daraus ergibt sich im Ergebnis, dass der Bf **für das Jahr 2020 € 929,20** (11 mal 57,20 plus 300,00) aus der slow. Invalidenpension zugeflossen sind. Der restliche Betrag betrifft Nachzahlungen für Zeiträume 2017 – 2019.

Dieses Erhebungsergebnis wurde dem Finanzamt nicht mehr zur Stellungnahme übermittelt, da die bescheidmäßig festgesetzten Beträge mit jenen der Kontrollmitteilung übereinstimmen und das Finanzamt im Schreiben vom 18.9.2025 einer diesbezüglichen Abänderung zugestimmt hatte, falls von der Bf entsprechende Nachweise vorgelegt werden könnten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das BFG legt der rechtlichen Beurteilung hinsichtlich der noch strittigen Punkte folgenden nach der Aktenlage und mehreren Vorhalten unstrittige Sachverhalt zugrunde. Hinsichtlich der nicht mehr strittigen Punkte wird auf die einleitende Darstellung verwiesen.

Zu den Kosten der Fahrten zum Hauptwohnsitz

Unstrittig bezog die Bf in den Jahren 2020 und 2021 jeweils ganzjährig von der Österreichischen Gesundheitskassa Krankengeld und ausländische Pensionsbezüge ohne inländischen Steuerabzug. Sowohl im Jahr 2020 (9.12.2019 bis 24.4.2020) als auch im Jahr 2021 (8.2.2021 bis 17.3.2021) musste die Bf an einer Reha-Maßnahme an der Adresse Adrreha, teilnehmen. Der alleinstehenden Bf wurde für die genannten Zeiträume von der Reha-Einrichtung an der Anschrift AdrRehaHeimplatz, ein Wohnheimplatz zur Verfügung gestellt, den die Bf nutzen musste und an dem sie auch mit Nebenwohnsitz gemeldet war. Ihren Hauptwohnsitz behielt sie an ihrem Wohnort in ***BfAdr*** bei.

In der Zeit der Reha-Maßnahme ist die Bf nach dem Versicherungsdatenauszug der SV als Angestellte der PVA anzusehen.

Für den Wohnheimplatz selbst wurden keine Kosten angeführt, die als Werbungskosten in Betracht kämen.

Nach den in einer vorgelegten Aufstellung detaillierten und glaubhaft aufgezeichneten Fahrten verbleiben nach Abzug jener Fahrten, die allenfalls Krankheitskosten darstellen würden (außergewöhnliche Belastungen unter der Selbstbehaltsgrenze), für den Zeitraum 1.1.2020 bis 24.4.2020 (16 Wochen) 13 Fahrten (hin und zurück 97 km: 1261 km x 0,42: € 529,62) und für 2021 im Zeitraum 8.2.2021 bis 17.3.2021 (6 Wochen) 4 Fahrten (97 x 4: 388 km x 0,42: € 162,96). Diese Fahrten vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz waren insbesondere erforderlich, weil von dort notwendige Therapien einfacher aufgesucht und am Familienwohnsitz auch Heilmittel verfügbar waren, die nicht zum Beschäftigungsort verbracht bzw. dort sinnvoll genutzt werden konnten. Darüber hinaus waren diese Fahrten auch zur Betreuung und Organisation der erforderlichen Abläufe am Familienwohnsitz erforderlich. Diese Feststellungen beruhen auf den glaubwürdigen Angaben der Bf, denen auch das Finanzamt nicht widersprochen hat. Unter diesen besonderen Umständen ist davon auszugehen, dass diese Fahrten zum Familienwohnsitz (etwas weniger als wöchentlich) in angemessener und notwendiger Häufigkeit durchgeführt wurden. Notwendig wurden diese Fahrten infolge des grundsätzlich erforderlichen Aufenthalts der Bf an ihrem Beschäftigungsort während der Reha-Maßnahme.

Zu der periodenweisen Zurechnung der ausländischen Pensionszahlungen

Infolge der von der Bf vorgelegten Unterlagen von der slowakischen Sozialversicherung und der vom Finanzamt übermittelten internationalen Kontrollmitteilung steht für den Richter fest, dass die slowakische Invalidenpension iHv € 1.956,86 für Zeiträume 2017 bis 2019 und für 2020 monatliche Zahlungen von € 57,20 (in allen Monaten außer November, im November 2020: € 300,00) anfielen.

Daraus ergibt sich im Ergebnis, dass der Bf für das Jahr 2020 € 929,20 (11 mal 57,20 plus 300,00) aus der slow. Invalidenpension zugeflossen sind. Der restliche Betrag betrifft Nachzahlungen für Zeiträume 2017 – 2019.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zu den Kosten der Fahrten zum Hauptwohnsitz

Die Rechtsprechung leitet den Abzug von Kosten der doppelten Haushaltsführung aus dem allgemeinen Werbungskosten- bzw Betriebsausgabenbegriff ab. Eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung setzt voraus, dass aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden.

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

Dazu sind der Judikatur folgende hier zu beachtende Aussagen zu entnehmen.

Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger ohne Kind kann einen primären Wohnsitz bzw. „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat. Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über einen Wohnsitz verfügt

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem primären Wohnsitz (Familienwohnsitz) einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz) beruflich bedingt ist (grundsätzlich E 29.1.1998, 96/15/0171, 1999, 30).

Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung 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 sowohl die tägliche Rückkehr („Heimfahrt“) wie auch eine Wohnsitzverlegung in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die

Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben.

Bei kürzeren Distanzen kann Unzumutbarkeit vorliegen, wenn ein besonderes betriebliches Erfordernis der Pünktlichkeit, Beginn und Ende der Arbeitszeit sowie die amtsbekannten Verkehrsverhältnisse auf der zurückzulegenden Strecke und allfällige Verzögerungen anlässlich der Grenzüberschreitung zu berücksichtigen sind (E 8.2.2007, 2004/15/0102, zu einem Musiklehrer aus Bregenz mit Tätigkeitsorten in der Schweiz).

Nach Ansicht des Richters spielt die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz keine Rolle, wenn die Bf das am Beschäftigungsort vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Zimmer im Zusammenhang mit der Reha-Maßnahme nutzen muss. Im Regelfall prüft man die berufliche Bedingtheit der Begründung eines zweiten Wohnsitzes am Beschäftigungsort an der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz und kommt bei Zumutbarkeit zu dem Ergebnis, dass die zweite Wohnsitzgründung auf einer persönlichen Vorliebe beruht, deren Kosten nicht auf die Allgemeinheit abgewälzt werden kann. Wird einem Arbeitnehmer aber unabhängig von seinen persönlichen Vorlieben ein Wohnsitz am Beschäftigungsort infolge der beruflichen (oder hier rehabilitationsbedingten) Notwendigkeit ohne Kosten überlassen und muss dieser auch regelmäßig genutzt werden, kann die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz keine Rolle spielen. Bei der gegenständlichen Sachlage geht es auch nicht um die Kosten für den Wohnsitz am Beschäftigungsort, weil derartige Kosten nicht angefallen sind. Es geht allein darum, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort bzw. dessen Aufgabe unzumutbar ist und fallweise in angemessener Häufigkeit angefallene Fahrten zum Familienwohnsitz als beruflich bedingt anzusehen sind.

Ist der Stpfl allein stehend bzw der (Ehe)Partner am Familienwohnsitz nicht berufstätig, dann können beim Antritt eines Dienstverhältnisses an einem entfernten Betriebsort (Beschäftigungsort) die Mehrbelastungen aus der doppelten Haushaltsführung am Betriebsort (Beschäftigungsort) geltend gemacht werden, solange die Verlegung des Familienwohnsitzes bzw Wohnsitzes (bei Alleinstehenden) nicht zumutbar ist (vorübergehende doppelte Haushaltsführung; E 22.4.1986, 84/14/0198, 1987, 65); die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache auch im Bereich der privaten Lebensführung haben (E 8.10.1998, 97/15/0114, 1999, 218; E 22.2.2000, 96/14/0018, 2000, 357 zur Unzumutbarkeit der Übersiedlung während des Schuljahres).

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist insbesondere unzumutbar, wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist (E 26.11.1996, 95/14/0124 und E 24.11.2011, 2008/15/0296, siehe dazu auch Pülzl, SWK 2002, 466); dies gilt auch für alleinstehende Stpfl (LStR 2002 Rz 345

und E 24.11.2011, 2008/15/0296). Dies muss nach Ansicht des Richters umso mehr gelten, wenn die auswärtige Tätigkeit von vornherein mit wenigen Wochen oder Monaten befristet ist.

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen (zur Begrenzung der Höhe nach siehe unten); bei einem verheirateten (bzw in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Stpfl sind idR wöchentliche Familienheimfahrten zu berücksichtigen (E 11.1.1984, 81/13/0171, 1984, 341 zu Familienheimfahrten zwischen Salzburg und Wien).

Bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen reichen, soweit nicht **besondere Umstände** vorliegen, idR monatliche Heimfahrten zu seiner Wohnung am Heimatort aus, „um im angemessenen Umfang am Heimatwohnsitz nach dem Rechten zu sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Objektes beizutragen“.

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen anzuerkennen, die tatsächlich anfallen (zB Bahnkarte, Kfz-Kosten, Flugkosten, siehe dazu auch Tz 220 unter Fahrtkosten und § 4 Tz 330 unter Kfz-Kosten); auch der Nichtselbständige ist nicht verhalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen (LStR 2002 Rz 356).

Nach den von der Bf geschilderten und glaubwürdigen **besonderen Umständen** (Therapien im näheren Umfeld des Familienwohnsitzes, Heilhilfsmittel am Familienwohnsitz) und den von der Judikatur allgemein anerkannten Gründen (siehe oben: „nach dem Rechten sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Familienwohnsitzes beizutragen“) erscheinen dem Richter die von der Bf in ihren Aufstellungen nachgewiesenen Heimfahrten als angemessen. Im Zeitraum 1.1.2020 bis 24.4.2020 (16 Wochen) ergeben sich daraus 13 Fahrten (hin und zurück 97 km: 1261 km x 0,42: € 529,62) und für 2021 im Zeitraum 8.2.2021 bis 17.3.2021 (6 Wochen) ergeben sich 4 Fahrten (97 x 4: 388 km x 0,42: € 162,96) und die daraus resultierenden angemessenen Werbungskosten. Diese Kosten erscheinen im Sinn der Judikatur des VwGH jedenfalls als unvermeidbare Mehraufwendungen, die der Bf dadurch erwachsen, dass sie am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 3.3.1992, 88/14/0081; VwGH 23.5.2000, 95/14/0096). Diese Beträge übersteigen auch nicht die Begrenzung des § 20 EStG 1988 mit dem höchsten möglichen Pendlerpauschale (2020: 4 x 216 und in 2021: 2 x 216).

Zu der periodenweisen Zurechnung der ausländischen Pensionszahlungen

§ 19 Abs. 1 EStG 1988 lautet im hier maßgeblichen Teil:

Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Abweichend davon gilt:

1. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.

2. In dem Kalenderjahr, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigt werden, gelten

als zugeflossen:

– **Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird**, Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c, das Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und das Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG,

.....

Auch das Finanzamt beantragte im Schreiben vom 18.9.2025 die von § 19 Abs. 1 Z 2 1. Teilstrich angeordnete periodengerechte Abgrenzung, falls die Bf nachweist, dass eine bescheidmäßig festgelegte Nachzahlung von Pensionen für mehrere Veranlagungszeiträume vorliegt. Da dies - wie oben dargestellt - der Fall ist, war der Bescheid diesbezüglich - siehe dazu oben - abzuändern. Im Ergebnis ist das Einkommen um € 1.840,26 (€ 2.769,46 laut Bescheid; davon nur € 929,20 gemäß leg. cit. im Jahr 2020 zugeflossen) zu verringern.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Dieses Erkenntnis beruht auf grundsätzlich unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen und orientiert sich an der ständigen Rechtsprechung des VwGH, sodass eine Revision nicht von der Lösung einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage abhängt. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 20. Jänner 2026