

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. April 2020, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin beantragte in der am 03.03.2020 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 die Zuerkennung des Pendlerpauschales in Höhe von € 1.224,-- und des Pendlereuros in Höhe von € 253,--.

Im Zusammenhang mit der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung ersuchte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 03.03.2020 nachstehende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

- 1) Vorlage eines Ausdruckes aus dem Pendlerrechner pro Arbeitgeber
- 2) gesonderte Bekanntgabe folgender Daten für jeden Wohnsitz und für jede Arbeitsstätte
 - a) Wohnadresse
 - b) Adresse der Arbeitsstätten
 - c) einfache Wegstrecke zwischen Wohnsitz/en und Arbeitsstätte/n in Kilometer
 - d) Bei Gleitzeit und Schichtdienst: Der über das Kalenderjahr gesehene häufigste Arbeitsbeginn bzw. das häufigste Arbeitsende
 - e) Anzahl der Tage, an denen die Fahrten pro Kalendermonat erfolgt sind
 - f) Gesamtjahreswert des Pendlereuros

- g) Ersätze bzw. Zuschüsse des Dienstgebers für die Fahrt Wohnsitz/Arbeitsstätte (Werkverkehr).

Sollte die Arbeitsstätte im Ausland liegen und der Pendlerrechner kein Ergebnis liefern, möge das ausgefüllte Formular L33 übermittelt werden. Für die Berechnung in Spezialfällen stehe das Formular L34a sowie das Steuerbuch zur Verfügung. Auch bei mehreren Arbeitgebern sei das Pendlerpauschale mit einem jährlichen Höchstbetrag begrenzt.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens teilte die Beschwerdeführerin am 12.03.2020 mit, sie ersuche um Berücksichtigung des 1/3 Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e und f EStG 1988 (Wochenpendler) für die Fahrten zwischen der Arbeitsstätte A bzw. A1 und dem Eigenheim in H-Adresse – Berücksichtigung des aliquoten Teiles des großen Pendlerpauschales für 4-6 Fahrten monatlich in Höhe von € 1.224,--/Jahr und des Pendlereuros in Höhe von € 256,--.

Mit Bescheid vom 30.04.2020 setzte die Abgabenbehörde die Einkommensteuer für das Jahr 2019 fest, wobei sie das beantragte Pendlerpauschale und den beantragten Pendlereuro nicht gewährte. Bei mehreren Wohnsitzen sei – so die Abgabenbehörde – die Strecke für das Pendlerpauschale vom nächsten Wohnsitz aus zu berechnen.

Gegen den genannten Bescheid erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 06.05.2020 Bescheidbeschwerde. Darin ersuchte sie neuerlich um Zuerkennung des Pendlerpauschales in Höhe von € 1.224,-- und des Pendlereuros in Höhe von € 256,-- - Berücksichtigung des 1/3 Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e und f EStG 1988 (Wochenpendler).

Mit Schreiben vom 19.05.2020 forderte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin erneut auf, einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner zur Berechnung der Höhe des Pendlerpauschales bzw. Pendlereuros vorzulegen. Weiters ersuchte die Abgabenbehörde um Beantwortung der Frage, ob sich ihr(e) Arbeitgeber in A befände(n) und ob sie gleichfalls in A wohnhaft sei.

Auf dieses Schreiben teilte die Beschwerdeführerin am 19.06.2020 mit, die Verwendung des Pendlerrechners sei mit einer ausländischen Adresse nicht möglich. In der Folge äußerte sie sich gleichlautend wie bereits in ihrem Antwortschreiben vom 12.03.2020 und fügte diesen Ausführungen noch die Entfernung zwischen ihren Arbeitsstätten und ihrem Wohnsitz in Ungarn hinzu: Sie ersuche um Berücksichtigung des 1/3 Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e und f EStG 1988 (Wochenpendler) für die Fahrten zwischen der Arbeitsstätte A bzw. A1 und dem Eigenheim in H-Adresse – Berücksichtigung des aliquoten Teiles des großen Pendlerpauschales für 4-6 Fahrten monatlich in Höhe von € 1.224,--/Jahr und des Pendlereuros in Höhe von € 256,-- (einfache Wegstrecke: 384 km x 2, davon 1/3).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.06.2020 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge.

In der Entscheidungsbegründung führte sie aus, für das Pendlerpauschale und den Pendlereuro sei die Fahrtstrecke vom Wohnsitz, von dem aus die Arbeitsstätte aufgesucht werde (zumeist der nächstgelegene Wohnsitz), zum Arbeitsplatz maßgeblich. Die Beschwerdeführerin verfüge über einen Wohnsitz in A. Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass sie ihre Arbeitsstätte von ihrem Wohnsitz in Ungarn aus aufsuche. Dies erfolge vielmehr von ihrem Wohnsitz in A aus.

Am 29.06.2020 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag ein.

Der Text des Vorlageantrages ist ident mit jenem des Antwortschreibens vom 19.06.2020, das seinerseits wiederum dem Antwortschreiben vom 12.03.2020 entspricht (siehe dazu oben).

Am 06.07.2020 richtete die Abgabenbehörde ein neuerliches Schreiben an die Beschwerdeführerin. Darin wiederholt sie zunächst noch einmal die Ausführungen in der Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 22.06.2020 und führt anschließend aus, Wochenpendler, welche die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung erfüllten, könnten für den Kalendermonat die tatsächlichen Kosten der Fahrten zum Familienwohnsitz geltend machen (Familienheimfahrten). In der Folge ersuchte die Abgabenbehörde die Beschwerdeführerin nachstehende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

- “- Wie oft fahren Sie zu Ihrem Wohnsitz nach Ungarn?*
- Gibt es dafür ein Fahrtenbuch? Öffi-belege? Bitte um Nachweis geeigneter Unterlagen*
- Was ist der Grund der doppelten Haushaltsführung?*
- Welche Kosten fallen für Sie am Wohnsitz in Ungarn an? Miete? Betriebskosten? Eigentum?*
Bitte um Vorlage von Belegen!
- Welche Personen wohnen noch am ungarischen Wohnsitz? Bitte um Vorlage von Meldebestätigungen!“*

Für die Beantwortung dieses Schreibens räumte die Abgabenbehörde eine Frist bis zum 05.10.2020 ein.

Am 05.10.2020 ersuchte die Beschwerdeführerin um Fristverlängerung zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 06.07.2020 bis zum 05.11.2020. Sie habe leider noch nicht alle Unterlagen besorgen können.

Ein Antwortschreiben seitens der Beschwerdeführerin erging in weiterer Folge nicht.

Mit Bericht vom 01.12.2020 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist eine ungarische Staatsangehörige, die im Jahr 2019 bei Dienstgebern in Österreich beschäftigt war. Von 01.01.2019 bis 12.01.2019 und von 01.04.2019 bis 29.08.2019 stand sie in einem Dienstverhältnis zu C, Adresse-in-A. Von 16.09.2019 bis 31.12.2019 war ihr Dienstgeber D, Adresse-in-A1.

Von 13.01.2019 bis 31.03.2019 bezog die Beschwerdeführerin Arbeitslosengeld in Österreich.

Die Beschwerdeführerin verfügt seit 05.12.2018 ununterbrochen über einen Wohnsitz in Österreich. Von 05.12.2018 bis 30.08.2019 hatte sie ihren Wohnsitz an der AdresseX-in-A, von 30.08.2019 bis 17.12.2019 an der AdresseY-in-A, und seit 17.12.2019 an der AdresseZ-in-A.

Die Beschwerdeführerin trat ihre Arbeit bei den österreichischen Dienstgebern von ihren in Österreich gelegenen Wohnsitzen aus an.

Ein wöchentliches Pendeln zwischen ihrem Eigenheim in Ungarn (H-Adresse) und den Arbeitsstätten in Österreich erfolgte nicht.

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin in den angeführten Zeiträumen bei den namentlich genannten Dienstgebern in Österreich beschäftigt war bzw. im Zeitraum 13.01.2019 bis 31.03.2019 Arbeitslosengeld in Österreich bezogen hat, gründet sich auf die der Abgabenbehörde übermittelten Lohnzettel.

Dass die Beschwerdeführerin seit 05.12.2018 ununterbrochen über einen Wohnsitz in Österreich verfügt, ergibt sich für das Gericht zum einen aus den Eintragungen im Zentralen Melderegister, zum anderen sieht das Gericht diesen Umstand dadurch als bestätigt an, dass die von der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung getätigte Aussage, dass die Beschwerdeführerin über einen Wohnsitz in Österreich verfügt (die Beschwerdevorentscheidung hat Vorhaltecharakter), von ihr unwidersprochen geblieben ist.

Dass die Beschwerdeführerin nicht wöchentlich zwischen ihrem Eigenheim in Ungarn und den Arbeitsstätten in Österreich gependelt ist, sieht das Gericht aus nachstehenden Gründen als gegeben an:

Die Beschwerdeführerin wurde von der Abgabenbehörde wiederholt aufgefordert, Unterlagen, die das von ihr beantragte Pendlerpauschale untermauern, beizubringen. Die Beschwerdeführerin kam dieser Aufforderung nicht nach. Von der Beschwerdeführerin wurden keine Unterlagen vorgelegt oder sonstige Nachweise erbracht, dass es sich bei dem von ihr angeführten Eigenheim in Ungarn um ihren Familienwohnsitz handelt und sie zur

Dienstverrichtung wöchentlich zwischen diesem Wohnsitz und den Arbeitsstätten gependelt ist.

3. Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch 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) [...]

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. [...]

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

Gemäß [§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988](#) steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.

Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Haben Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland, so ist die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. In solchen Fällen tritt die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, sodass es vornehmlich an ihm liegt, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen (vgl. VwGH 26.07.2000, [95/14/0145](#)).

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben gemäß [§ 138 Abs. 1 BAO](#) die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 138 Abs. 1 BAO hat die Feststellung solcher Verhältnisse im Auge, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung somit näher steht als die Behörde (vgl. VwGH 24.02.2004, [99/14/0247](#)).

Kommt der Abgabepflichtige seiner nach § 138 Abs. 1 BAO bestehenden Verpflichtung zur Klärung des Sachverhaltes nicht nach, ist es im allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen. Sie wird vielmehr auf Grund des vorliegenden Beweismaterials in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen haben (vgl. VwGH 25.11.1994, [92/17/0030](#)).

Im vorliegenden Fall beantragte die Beschwerdeführerin die Aufwendungen für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen ihrem Eigenheim in Ungarn und ihren Arbeitsstätten in Österreich als Werbungskosten zu berücksichtigen und machte in diesem Zusammenhang ein Pendlerpauschale in Höhe von € 1.224,-- und einen Pendlereuro in Höhe von € 256,-- (in der Einkommensteuererklärung waren es € 253,--, im Verlauf des weiteren Verfahrens änderte sie den Betrag auf € 256,-- ab) geltend. Trotz mehrfacher Aufforderung der Abgabenbehörde kam die Beschwerdeführerin ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht, die angesichts des Vorliegens von Sachverhaltselementen im Ausland gegeben war (vgl. dazu das von der Beschwerdeführerin vorgebrachte wöchentliche Pendeln zwischen ihrem Eigenheim in Ungarn und den Arbeitsstätten in Österreich) nicht nach. In Ausübung der zur Anwendung gelangenden freien Beweiswürdigung vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass die Beschwerdeführerin nicht wöchentlich zwischen ihrem Eigenheim in Ungarn und den Arbeitsstätten in Österreich gependelt ist (siehe dazu die näheren Ausführungen unter Pkt. 2). Für die Zuerkennung des von der Beschwerdeführerin beantragten Pendlerpauschales bleibt daher kein Raum.

Die Zuerkennung des Pendlereuros gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ist an die Zuerkennung des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gekoppelt. Da gegenständlich kein Anspruch auf das Pendlerpauschale besteht, scheidet auch die Gewährung des Pendlereuros aus.

Zulässigkeit einer 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 vorliegenden Fall ist die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Diese Entscheidung ergeht von:

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Salzburg, Aigner Straße 10, 5026 Salzburg

Salzburg, am 26. Jänner 2021