

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. September 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 19. September 2019 betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. 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 erzielte in der Zeit vom 1. August 2016 bis zum 21. Dezember 2018 bei einem Unternehmen in ***1*** Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und war in ***2*** wohnhaft. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 machte sie ein aliquotes Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 60 Kilometer ($1/3$ von 3.672 € = 1.224 €) sowie einen aliquoten Pendlereuro (666 €) geltend.

Im angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 versagte die Abgabenbehörde diesen Werbungskosten die Anerkennung mit der Begründung, dass

Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien und da laut amtlich durchgeführter Pendlerrechnerabfrage die Benützung des Massenbeförderungsmittels zwischen dem Wohnort (**2**) und der Arbeitsstätte (**1**) zumutbar sei und die Wegstrecke weniger als 20 Kilometer betrage, kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale bestehen würde.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde brachte die Abgabepflichtige vor, dass um Berücksichtigung von 1/3 des Pendlerpauschales laut § 16 Abs. 1. Z 6. lit. e und f EStG 1988 (Wochenpendler) für die Fahrten zwischen dem Wohnsitz in Österreich und dem Eigenheim nach Ungarn (einfache Wegstrecke 1028 km) für 4-6 Fahrten monatlich in Höhe von 1.124 € /Jahr und eines Pendlereuros von 685 € ($1028 \text{ km} \times 2 = 2056 \text{ €}$, davon 1/3) ersucht werde.

Zu diesem Vorbringen wurde an die Beschwerdeführerin von der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 1. Oktober 2019 nachstehender Vorhalt versandt:

„1.

2. Offene Fragen / fehlende Unterlagen:

In Ihrer Beschwerde beantragen Sie das aliquote Pendlerpauschale und den aliquoten Pendlereuro für Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz in Ungarn und dem Wohnsitz am Beschäftigungsort in Österreich. Sie führen aus, dass Sie die Wegstrecke von 1028 km ca. 4 - 6 x pro Monat zurückgelegt haben.

Bitte beantworten Sie uns dazu die folgenden Fragen:

Welche Personen sind an Ihrem Familienwohnsitz wohnhaft? Nachweis: Meldezettel.

Legen Sie geeignete Unterlagen vor, die einen doppelten Haushalt nachweisen (z.B. Miet- und Betriebskosten am Familienwohnsitz sowie vollständiger Mietvertrag oder Eigentumsnachweis).

Weisen Sie die in Österreich angefallenen Unterkunftskosten durch Vorlage der Rechnungen und Zahlungsnachweise belegmäßig nach. Wurde eine Wohnung am Beschäftigungsort angemietet, legen Sie darüber den vollständigen Mietvertrag vor und geben die Größe der Wohnung bekannt.

Welches Verkehrsmittel benutzen Sie für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz? Nachweis: Aufstellung z.B. über Treibstoffkosten, Fahrtenbuch, Fahrscheine, Beiträge für Mitfahrgelegenheiten, Kopie der KFZ-Zulassung, etc.

Aus welchem Grund wurde der Familienwohnsitz nicht in die Nähe des Beschäftigungsortes verlegt? Belegen Sie Ihre Antwort durch Vorlage geeigneter Unterlagen.

Legen Sie einen Ausdruck aus dem Zeiterfassungssystem Ihres Arbeitgebers für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2018 vor.“

Da dieser Vorhalt der Abgabenbehörde unbeantwortet verblieb, wurde dieser mit 8. April 2020 nochmals an die Beschwerdeführerin versendet.

Nach dem dieser neuerlich nicht beantwortet wurde, wurde die Beschwerde von der Abgabenbehörde mit Beschwerdevereentscheidung abgewiesen, mit der Begründung, dass der Vorhalt trotz mehrmaliger Fristverlängerung nicht beantwortet worden sei und somit eine Beurteilung, ob die Kosten für einen doppelten Haushalt angefallen seien, nicht möglich sei.

In dem von der Beschwerdeführerin nachfolgenden eingebrachten Vorlageantrag führte sie begründend aus, dass das Haus am Familienwohnsitz in ihrem Eigentum stehe, sie in Österreich eine Wohnung gemietet habe und für die Fahrten der eigene PKW verwendet worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit a bis e EStG 1988 lautet wie folgt:

„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.

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

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.

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

Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,

bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 3 672 Euro jährlich.

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

Gemäß § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 stehen 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 § 16 Abs. 1 Z 6 lit f EStG 1988 ist bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

Gemäß § 4 Abs. 1 der Pendlerverordnung liegt ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 dort, wo

1. ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder
2. ein alleinstehender Steuerpflichtiger

seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat.

Nach § 4 Abs. 2 der Pendlerverordnung hat der Steuerpflichtige einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Bei Vorliegen zweier Wohnsitze besteht also gemäß der genannten gesetzlichen Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit f grundsätzlich ein Wahlrecht, der Berechnung des Pendlerpauschales entweder die Wegstrecke des zur Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitzes oder die Wegstrecke zum Familienwohnsitz zugrunde zu legen.

Von der Beschwerdeführerin wurde von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht und der Berechnung des Pendlerpauschales die Wegstrecke zum Familienwohnsitz in Ungarn zugrunde gelegt. Damit hiefür ein Anspruch auf das Pendlerpauschale im geltend gemachten Ausmaß zu berücksichtigen wäre, hätte diese Wegstrecke gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit e zweiter Teilstrich von der Beschwerdeführerin mindestens viermal im Monat zurückgelegt werden müssen.

Um beurteilen zu können, ob die maßgeblichen gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind, wurde die Beschwerdeführerin von der Abgabenbehörde aufgefordert, diverse Fragen zu beantworten und entsprechende Nachweise vorzulegen.

Im Vorlageantrag wurde hiezu lediglich behauptet, ohne entsprechende Nachweise vorzulegen, dass am Familienwohnsitz in Ungarn ein Haus im Eigentum der Beschwerdeführerin stehe. Insoweit erfolgte weder eine Glaubhaftmachung noch wurde trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde ein Eigentumsnachweis vorgelegt. Daher ist diese Behauptung der Beschwerdeführerin durch das erkennende Gericht in keiner Weise überprüfbar.

Weiters ist nicht bekannt bzw. überprüfbar, ob und gegebenenfalls, welche Personen mit der Beschwerdeführerin in Ungarn am Familienwohnsitz allfällig wohnhaft waren (beispielsweise Eltern, (Ehe-)Partner, Kinder oder lediglich Mitbewohnern, mit einer oder mehrerer Personen, die nicht (Ehe)Partner sind bzw. mit denen keine Lebensgemeinschaft besteht). Laut Aktenstand ist die Beschwerdeführerin geschieden.

Um 1/3 des Pendlerpauschales bzw. des Pendlereuro anerkennen zu können, müsste die Beschwerdeführerin, wie bereits ausgeführt, darüberhinaus mindestens 4 mal pro Monat nach

Ungarn gefahren sein. Dem Ersuchen der Abgabenbehörde um Vorlage eines Fahrtenbuches bzw. eines Eigentumsnachweises bezüglich eines Fahrzeuges hat die Beschwerdeführerin ebensowenig Folge geleistet, auch wurden keinerlei Angaben zur Anzahl der monatlichen Fahrten gemacht. Damit ist aber in keiner Weise feststellbar, ob sowie mit welchem Verkehrsmittel und gegebenenfalls wie oft, die Beschwerdeführerin nach Ungarn gefahren ist.

In diesem Zusammenhang erscheint es aber schon aufgrund der angegebenen Distanz von 1.028 Kilometern zwischen Arbeitswohnsitz und Familienwohnsitz als nicht glaubhaft, dass die Beschwerdeführerin jedes Wochenende nach Ungarn gefahren ist (Fahrzeit laut "www.google.at/maps" etwas mehr als 10 Stunden). Dazu wird ergänzend angemerkt, dass die Beschwerdeführerin von der Abgabenbehörde auch aufgefordert wurde, einen Ausdruck aus dem Zeiterfassungssystem Ihres Arbeitgebers für 2018 vorzulegen, aus welchem ihre freien Tage ersichtlich gewesen wären. Auch diesem Ersuchen hat die Beschwerdeführerin nicht Folge geleistet. Eine Heimfahrt nach Ungarn im Ausmaß von mindestens 4 mal pro Monat wäre aber nur glaubhaft, wenn die Beschwerdeführerin entsprechend viele Tage pro Monat am Stück frei gehabt hätte, um eine verhältnismäßig lange Fahrt zum Familienwohnsitz in Kauf zu nehmen.

Zur Nachweispflicht wird grundsätzlich noch auf Folgendes hingewiesen:

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. Nach Abs. 2 leg. cit. ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Es liegt somit im Rahmen der Mitwirkungspflicht jene Umstände darzulegen, aus denen die Höhe der geltend gemachten Werbungskosten für Aufwendungen für die unternommenen Familienheimfahrten hervorgeht und als erwiesen anzunehmen ist.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht (beherrscht von der Offizialmaxime, gerichtet auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit) steht als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1271).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH 20.9.1989,

88/13/0072, 25.1.1999, 90/16/0231). Durch die Nichtvorlage der entsprechenden Unterlagen und Nachweise hat die Beschwerdeführerin diesen Anforderungen nicht entsprochen.

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht - zB. bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes - verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225, 5.11.1986, 85/13/0012). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181).

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung Näher steht, als die Abgabenbehörde.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um Sachverhaltselemente, die ihre Wurzeln im Ausland haben. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dazu ausführt, besteht in solchen Fällen eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 4. Auflage, Rz 10 ff zu § 115 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Für den Abzug von Werbungskosten ist jedoch grundsätzlich der Nachweis, dass diese auch tatsächlich im Abgabenzeitraum geleistet wurden, Voraussetzung, nur in Ausnahmefällen genügt deren Glaubhaftmachung. Für die Anerkennung von Kosten zwischen dem Arbeitsort und dem Wohnsitz in Ungarn ist der Nachweis eines Wohnsitzes in Ungarn sowie der entstandenen Kosten durch entsprechende Unterlagen unabdingbar.

Auf Grund der fehlenden Nachweise und Mitwirkung der Beschwerdeführerin im Abgabenverfahren wurden die Kosten von der Abgabenbehörde somit nachvollziehbar in Zweifel gezogen und deshalb nicht berücksichtigt. Fehlt ein Nachweis dem Grunde und der Höhe nach, ist die Abgabenbehörde davon enthoben, Beweise selbst aufzunehmen bzw. die Höhe der Aufwendungen zu schätzen.

Wie bereits vorstehend ausgeführt, wäre es aber Sache der Beschwerdeführerin gewesen, Beweismittel für die Aufhellung des - zudem auslandsbezogenen - Sachverhaltes beizubringen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der 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 Beschwerdefall ist eine Revision nicht zulässig, da das Bundesfinanzgericht die gegenständliche Streitfrage gemäß der im Erkenntnis dargelegten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gelöst hat und demnach keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Feldkirch, am 28. März 2022