

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Bf., R-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerden vom 17. April 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 5. April 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2019 und 2020 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden 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 den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) bezog in den Beschwerdejahren aus mehreren Beschäftigungsverhältnissen als Reinigungskraft Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nachdem die Bf. trotz entsprechender abgabenbehördlicher Erinnerung keine Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2019 und 2020 vorlag, wurde sie auf Basis der der Abgabenbehörde vorliegenden Informationen (Lohnzettel der Arbeitgeber, Kontrollmitteilungen, automatisch übermittelte Sonderausgaben, etc.) mit Bescheiden vom 5. April 2022 zur Einkommensteuer für die Jahre 2019 und 2020 veranlagt (Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO).

In den dagegen erhobenen Beschwerden (beim Finanzamt jeweils am 17.4.2022 elektronisch eingelangt) begehrte die Bf. neben einem Pendlereuro in Höhe von jährlich 115,00 € (für 2020: 116,00 €) unter dem Titel *“Pendlerpauschale-tatsächlich zustehender Jahresbetrag“* einen jährlichen Pauschbetrag in Höhe von jeweils 3.672,00 € [= jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von mehr als 60 km] sowie außerdem unter *“Pflichtbeiträge auf Grund einer geringfügigen Beschäftigung und Pflichtbeiträge für mitversicherte Angehörige sowie selbst einbezahlte SV-Beiträge“* entsprechende Aufwendungen iHv 455,00 € (für 2020: 475,20 €) als Werbungskosten; außerdem beantragte sie die Gewährung von Krankheitskosten iHv 277,20 € (für 2020: 322,17 €) sowie allein für 2020 *“Sonstige außergewöhnliche Belastungen, die nicht unter die Kennzahlen 730, 731 und 734 fallen“* im Betrage von 1.570,00 € als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) und auch entsprechende Versicherungsprämien und -beiträge iHv 577,19 € (2020: 578,12 €) sowie Beiträge bzw. Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, welche zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden, iHv jeweils 2.920,00 € als (Topf-)Sonderausgaben.

Begründend gab sie dazu für die beiden Beschwerdejahre Folgendes wortgleich an:

“Hiermit erbitte ich die Kontrolle des Bescheides 2019 (2020). Es wurden die Ausgaben für meine Wohnung nicht berücksichtigt. Es wurde nicht berücksichtigt, dass ich infolge meiner unterschiedlichen Aushilfsstellen im Reinigungsbereich sehr weite Fahrstrecken zurücklegen muss. Bedingt durch den Umstand, dass ich sehr viele Stellen in unterschiedlichen Regionen annehmen musste, bin ich auf ein Fahrzeug angewiesen und kann meine Arbeitswege leider nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen. Im Jahr 2019 (2020) habe ich ca. 15.000 Kilometer an Fahrtwegen zurückgelegt und keine Ersätze bekommen. Ich bitte dies zu berücksichtigen. Auch habe ich meinen Sohn nach meinen finanziellen Möglichkeiten unterstützt. Es gab immer wieder Zahlungen, welche notwendig waren und von mir übernommen worden sind. Es handelt sich durch die Zwangsläufigkeit somit um außergewöhnliche Belastungen.“

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 22.4.2022) wurde die Bf. im Hinblick auf die geltend gemachte Pendlerpauschale (samt Pendlereuro) darauf aufmerksam gemacht, dass es ihr obliege, anzuführen bzw. nachzuweisen, wie die entsprechenden Beträge ermittelt worden seien; eine allgemeine Erläuterung bezüglich ihrer Arbeitssituation sei nicht ausreichend. Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar sei, sei nach § 3 Abs. 1 Pendlerverordnung (BGBl. II 276/2013) der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden. In diesem Zusammenhang wurde die Bf. ersucht, folgende Daten bekannt zu geben:

- Anschrift ihrer Arbeitsstätten bzw. eine Aufgliederung, für welche Arbeitgeber und für welchen Zeitraum das Pendlerpauschale/der Pendlereuro beantragt werde,

- Auflistung der überwiegenden Arbeitszeit (Dienstbeginn morgens - Dienstende abends) sämtlicher Arbeitgeber,

- Anzahl der Fahrten pro Kalendermonat zu den jeweiligen Arbeitgebern.

Auch seien sämtliche beantragten Werbungskosten (Reisekosten) anhand von entsprechenden Aufzeichnungen/Fahrtenbuch nachzuweisen.

Außerdem wurde die Bf. im Hinblick auf die als Werbungskosten geltend gemachten

“Pflichtbeiträge auf Grund einer geringfügigen Beschäftigung und Pflichtbeiträge für mitversicherte Angehörige sowie selbst einbezahlte SV-Beiträge“ ersucht, entsprechende Belege inklusive der Zahlungsnachweise vorzulegen.

Dieses Vorhalteschreiben blieb in weiterer Folge unbeantwortet.

Mit Einkommensteuerbescheiden 2019 und 2020 (Beschwerdevorentscheidungen gem. § 262 BAO) vom 5. Juli 2022 gab die Abgabenbehörde den Beschwerden insofern teilweise statt, als sie die obgenannten als Sonderausgaben beantragten Beiträge bzw. Rückzahlungen nur in verringertem Maße (Viertel, Einschleifregelung) berücksichtigte. Die als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt geltend gemachten Kosten blieben ohne steuerliche Auswirkung, zumal in den Beschwerdejahren der zu berücksichtigende Selbstbehalt nicht überschritten worden sei. Die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben bzw. Aufwendungen (wie auch der beantragte Pendlereuro) blieben unberücksichtigt, zumal die Bf. trotz entsprechender Aufforderung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Nachweispflicht nicht nachgekommen sei.

Mit über FinanzOnline eingebrachten Anbringen vom 27. Juli 2022 beantragte die Bf. Entscheidungen über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde für beide Streitjahre Nachstehendes wortgleich ausgeführt:

“Hiermit erbitte ich die Kontrolle des Bescheides 2019 (2020). Es wurden die Ausgaben für meine Wohnung nicht berücksichtigt. Es wurde nicht berücksichtigt, dass ich infolge meiner unterschiedlichen Aushilfsstellen im Reinigungsbereich sehr weite Fahrstrecken zurücklegen muss. Bedingt durch den Umstand, dass ich sehr viele Stellen in unterschiedlichen Regionen annehmen musste, bin ich auf ein Fahrzeug angewiesen und kann meine Arbeitswege leider nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen. Im Jahr 2019 (2020) habe ich ca. 15.000 Kilometer an Fahrtwegen zurückgelegt und keine Ersätze bekommen. Ich bitte dies zu berücksichtigen. Auch habe ich meinen Sohn nach meinen finanziellen Möglichkeiten unterstützt. Es gab immer wieder Zahlungen, welche notwendig waren, und von mir übernommen worden sind. Es handelt sich durch die Zwangsläufigkeit somit um außergewöhnliche Belastungen. Ich bitte inständig um Berücksichtigung dieser Ausgaben.“

Mit Vorlagebericht vom 5. August 2022 legte das Finanzamt - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei verwies

die Abgabenbehörde - nach entsprechender Darstellung des Sachverhaltes - auf die Ausführungen in den Beschwerdeentscheidungen.

In weiterer Folge beehrte die Bf. mit Schreiben vom März 2023 (beim BFG eingelangt am 5.4.2023) unter Vorlage von Fahrtenlisten für den Zeitraum 6. Dezember 2022 bis 6. März 2023 die Berücksichtigung des höchst zulässigen Pendlerpauschales und führte zu ihrer Arbeitstätigkeit ergänzend aus, dass sie 1. zum Zwecke der Deckung ihres Lebensunterhaltes und im Besonderen zur Bedienung aller Anspruchsgruppen (kreditgebende Bank, Leasingfirmen, etc.) sehr intensiv bemüht gewesen sei, möglichst viele Arbeiten (vor allem, aber nicht nur) in der Gastronomie und im Gebäudereinigungs- und Gebäudepflegebereich anzunehmen.

2. Diese unterschiedlichsten Arbeitsstellen habe sie auch jeweils komplett unabhängig von der jeweiligen Lage innerhalb LBs angenommen.

3. Es sei ihr insofern komplett ausgeschlossen gewesen, ihre Wegstrecken mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Einerseits deshalb, weil der Dienstplan sehr stringent und durchgeplant und andererseits auch dem Umstand geschuldet gewesen sei, dass sie überwiegend zu Randzeiten (vor allem frühmorgens und am Abend) im Einsatz gewesen sei, da dies von den Auftraggebern im Reinigungsbereich entsprechend gefordert worden sei. Auch bei jenen Arbeitgebern, welche dem Sektor der Gastronomie zuzuordnen seien, sei es überwiegend so gewesen, dass einerseits Einsatzorte vorgelegen seien, welche mit öffentlichen Verkehrsmitteln nur sehr bedingt bzw. zu den erforderlichen Einsatzzeiten (abends) nicht erreichbar gewesen seien. Aus ihrer Sicht sei eindeutig ersichtlich (allein durch die Vielzahl der Dienstgeber), dass die **Zumutbarkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel zu keiner Zeit gegeben gewesen sei**. Umgekehrt ergebe sich aus dieser Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel das **Erfordernis zur Verwendung eines Kraftfahrzeuges** zur pünktlichen Erreichung der Einsatzziele.

4. Hiermit bestätigte sie an Eides statt, dass sie in all den Jahren ihrer Berufstätigkeit (es seien derer viele) **nie auf ein Firmenfahrzeug zurückgreifen habe können**. Dies habe in ihrem Fall vor allem jenen Grund, dass sie bei den unterschiedlichen Dienstgebern nur in einem Teilzeitausmaß beschäftigt gewesen sei und in der Regel nur bei Vollzeitbeschäftigten Firmenfahrzeuge in Aussicht gestellt würden. Zudem sei es ihr persönlich auch jeweils wichtig, nicht in eine Form der Abhängigkeit von einem Dienstgeber zu geraten. Ich bestätige sohin an Eides statt, jeweils **mein privates, auf mich zugelassenes Kraftfahrzeug für diese Wegstrecken verwendet** zu haben.

5. Die gefahrenen Wegstrecken und zurück gelegten Kilometer der vergangenen Jahre, vor allem der Jahre 2018, 2019, 2020 und 2021, seien **nicht im Detail in einem Fahrtenbuch** vermerkt worden. Diesbezüglich bitte sie das BMF um Nachsicht, da es ihr aufgrund der Vielzahl von Dienststellen (nachweisbar anhand der Anzahl der übermittelten Lohnzetteln) nicht möglich gewesen sei, jede Fahrt separat händisch in einem Fahrtenbuch zu vermerken. Unabhängig von einem Fahrtenbuch könne anhand von Servicerechnungen für das jeweils in

Verwendung befindliche Fahrzeug der Werkstätte ihres Vertrauens nachgewiesen werden, dass die Anzahl gefahrener Kilometer selbst unter Berücksichtigung eines Privatanteils von 25% pro Jahr bei weitem das höchst anwendbare Pendlerpauschale überschritten habe. Die entsprechenden Servicerechnungen lägen dem BMF vor. Im Jahr 2022 habe sie auf ihre Kosten einen elektronischen Fahrtenschreiber in ihrem Fahrzeug einbauen lassen und könne somit nun Fahrten lückenlos nachweisen.

Mit Schriftsatz vom April 2023 (beim BFG eingelangt am 2.5.2023) wiederholte die Bf. die obigen Ausführungen und legte (lt. ihren Angaben) Pendlerrechnerausdrucke jener Fahrtstrecken vor, welche in den Jahren 2018, 2019 und 2020 zurückgelegt worden seien.

Mit am 3. September 2023 via FinanzOnline bei der Abgabenbehörde eingelangten und mit E-Mail vom 12. September 2023 an das Bundesfinanzgericht weitergeleiteten Antwortschreiben erklärte die Bf., dass die Arbeitseinsätze pro Reinigungsfirma Objekte mit fixer Zeit- (Stunden pro Objekt) und Intervallvorgabe (Einheiten pro Woche) beinhalten würden. Die Zeiteinteilung an sich obliege der jeweiligen ausführenden Reinigungskraft. Wenn eine Reinigungskraft bei einem Objekt weniger Zeit aufwende, als dies gemäß der Vorgabe der Fall sei, so sei dies insofern zu ihrem Vorteil, als trotzdem die genannten Stundeneinheiten zur Abrechnung gelangen würden. Es werde nur vorgegeben, wie oft ein Objekt pro Woche zu reinigen sei und welche maximale Zeitvorgabe vorliege. In den Zeitangaben seien die Fahrtstrecken zwischen den einzelnen Objekten bereits inkludiert. Im Detail führte die Bf. dazu für 2019 und 2020 Folgendes aus:

Beschwerdejahr 2019:

<i>“Datum</i>	<i>Art</i>	<i>Arbeitgeber/Auftraggeber</i>	<i>Betrag</i>
<i>01.03. - 21.11.2019</i>	<i>L1</i>	<i>AB Ges.m.b.H.</i>	<i>2.376,00</i>
<i>03.06. - 31.12.2019</i>	<i>L1</i>	<i>CD GmbH</i>	<i>9.388,16</i>
<i>01.01. - 31.12.2019</i>	<i>L1</i>	<i>EF GmbH</i>	<i>9.944,04</i>
<i>01.01. - 31.12.2019</i>	<i>L1</i>	<i>GH GES.MBH/NL LB</i>	<i>13.047,76</i>
<i>01.01. - 12.04.2019</i>	<i>L1</i>	<i>KL GmbH</i>	<i>5.057,37</i>
<i>24.05. - 24.05.2019</i>	<i>L1</i>	<i>MN Gesellschaft mbH u. Co</i>	<i>42,44</i>
<i>13.04. - 08.05.2019</i>	<i>L1</i>	<i>OP</i>	<i>1.306,62</i>

KI (bis 12. April 2019)

1. Arbeitsstelle:

a. Hotel T

b. E-Straße-xx, GDe S

c. 5 Tage Woche mit Montag und Dienstag Ruhezeit

d. 05:30 Uhr Dienstantritt - 12:30 Uhr Dienstende (Mittwoch, Donnerstag, Freitag, Samstag, Sonntag)

OP (13.04. - 08.05.2019)

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. FH X
 - b. G-Straße-xx, Gde X
 - c. 5 Tage Woche mit Montag und Dienstag Ruhezeit
 - d. 05:30 Uhr Dienstantritt - 12:30 Uhr Dienstende (Mittwoch, Donnerstag, Freitag, Samstag, Sonntag)

CD (03.06. - 31.12.2019)

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. B Hotel
 - b. D-Straße-xx, Ge H
 - c. 6 Tage Woche mit Montag Ruhezeit
 - d. 05:30 Uhr Dienstantritt - 12:30 Uhr Dienstende (Dienstag, Mittwoch, Donnerstag, Freitag, Samstag, Sonntag)

MN (Schnuppertag Hotel F)

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. Hotel F
 - b. K-Straße-xx, G M

AB

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. AB BL
 - b. L-Straße-xx, G M
 - c. 1x pro Woche, montags
 - d. 09:00 Uhr - 11:00 Uhr

Ef

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. GV
 - b. S-Straße-xy, Ge H
 - c. Montag bis Freitag, jeden Werktag
 - d. 17:30 Uhr - 18:30 Uhr

2. *Arbeitsstelle:*
 - a. A H
 - b. W-Straße-yy, Ge H
 - c. Montag bis Freitag, jeden Werktag
 - d. 16:00 Uhr - 17:30 Uhr

Gh

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. AA O
 - b. L-Straße-zz, GE O
 - c. 3x pro Woche, montags, mittwochs, freitags
 - d. 04:00 Uhr - 05:30 Uhr
2. *Arbeitsstelle:*
 - a. LZ NM
 - b. Z-Straße-zz, GDE NM
 - c. 3x pro Woche, montags, dienstags, samstags
 - d. Montag, Dienstag: 06:00 Uhr - 07:00 Uhr
 - e. Samstag: 13:00 Uhr - 14:00 Uhr
3. *Arbeitsstelle:*
 - a. LZ SF
 - b. LST SF
 - c. 3x pro Woche, montags, dienstags, samstags
 - d. Montag, Dienstag: 07:00 Uhr - 08:00 Uhr
 - e. Samstag: 14:00 Uhr - 15:00 Uhr
4. *Arbeitsstelle:*
 - a. LZ TT
 - b. B-Straße-yz, Ge H
 - c. 3x pro Woche, montags, dienstags, samstags
 - d. Montag, Dienstag: 08:00 Uhr - 09:00 Uhr
 - e. Samstag: 15:00 Uhr - 16:00 Uhr
5. *Arbeitsstelle:*
 - a. PZ ZS
 - b. M-Straße-xy, GDe ZS
 - c. 3x pro Woche, montags, mittwochs, freitags
 - d. 13:00 Uhr - 14:00 Uhr

6. *Arbeitsstelle:*

- a. PZ X
- b. H-Straße-zx, Gde X
- c. 3x pro Woche, montags, mittwochs, freitags
- d. 14:00 Uhr - 15:00 Uhr

7. *Arbeitsstelle:*

- a. GM NM
- b. P-Straße-xz, Gde X
- c. 5x pro Woche, montags, dienstags, mittwochs, donnerstags, freitags
- d. 15:00 Uhr - 16:00 Uhr

8. *Arbeitsstelle:*

- a. BD
- b. S-Straße-yy, Ge H
- c. 5x pro Woche, montags, dienstags, mittwochs, donnerstags, freitags
- d. 18:30 Uhr - 19:30 Uhr

9. *Arbeitsstelle;*

- a. KE AG X
- b. G-Straße-zy, Gde X
- c. 1x pro Woche, samstags
- d. 16:00 Uhr - 17:00 Uhr.“

Beschwerdejahr 2020:

<i>“Datum</i>	<i>Art</i>	<i>Arbeitgeber/Auftraggeber</i>	<i>Betrag</i>
01.01. - 08.03.2020	L1	CD GmbH	3.146,46
09.03. - 31.03.2020	L1	MB GmbH	73,60
02.05. - 31.07.2020	L1	MB GmbH	288,00
28.10. - 28.10.2020	L1	IP GmbH	29,48
01.09. - 31.12.2020	L1	SS GmbH	3.357,61
23.03. - 28.09.2020	L1	LC GmbH	8.337,88
02.01. - 31.12.2020	L1	BS GmbH	4.973,04
01.10. - 31.12.2020	L1	RR	784,09
01.01. - 28.10.2020	L1	EF GmbH	11.615,18
01.01. - 31.12.2020	L1	GH GES.MBH/NL LB	13.431,44

CD (01.01. - 08.03.2020)

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. *B Hotel*
 - b. *D-Straße-xx, Ge H*
 - c. *6 Tage Woche mit Montag Ruhezeit*
 - d. *05:30 Uhr Dienstantritt - 12:30 Uhr Dienstende (Dienstag, Mittwoch, Donnerstag, Freitag, Samstag, Sonntag)*

MB

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. *NT H*
 - b. *F-Straße-xx, Ge H*
 - c. *1x pro Woche, samstags*

IP (***Aushilfe für einen Tag***)

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. *FB*
 - b. *L-Straße-yx, Gd Z*

LC

1. *Arbeitsstelle:*
 - a. *SM*
 - b. *B-Straße-zz, gD R*
 - c. *5x pro Woche, jeweils montags, dienstags, mittwochs, donnerstags, freitags*
 - d. *04:00 Uhr - 06:00 Uhr*
2. *Arbeitsstelle:*
 - a. *AT*
 - b. *Z-Straße-xx, gDe U*
 - c. *2x pro Woche, jeweils dienstags und donnerstags*
 - d. *06:00 Uhr - 07: 00 Uhr*
3. *Arbeitsstelle:*
 - a. *AP*
 - b. *Sch-Straße-xx, gdE SB*
 - c. *3x pro Woche, jeweils montags, mittwochs und freitags*
 - d. *07:00 Uhr - 08: 00 Uhr*
4. *Arbeitsstelle:*
 - a. *OS*
 - b. *T-Straße-xy, gdE SB*

c. 3x pro Woche, jeweils montags, mittwochs und freitags

d. 08:00 Uhr - 09: 00 Uhr

5. *Arbeitsstelle:*

a. LR

b. E-Straße-zz, gD R

c. Jeden Tag, jeweils montags, dienstags, mittwochs, donnerstags, freitags

d. 08:00 Uhr - 09: 00 Uhr

Ef

1. *Arbeitsstelle:*

a. GV

b. S-Straße-xy, Ge H

c. Montag bis Freitag, jeden Werktag

d. tagsüber

2. *Arbeitsstelle:*

a. BV R

b. N-Straße-yy, gD R

c. 3x pro Woche, jeweils montags, mittwochs und freitags

d. Vertretung 3 Wochen

3. *Arbeitsstelle:*

a. BV U

b. R-Straße-yx, gDe U

c. Montag bis Freitag, jeden Werktag

d. Vertretung 3 Wochen

4. *Arbeitsstelle:*

a. PZ D

b. M-Straße-zy, de D

c. 4x pro Woche, jeweils montags, mittwochs, donnerstags, freitags

d. 09:00 Uhr - 10: 00 Uhr

5. *Arbeitsstelle:*

a. PZ R

b. AK R

c. 3x pro Woche, jeweils montags, mittwochs, freitags

d. tagsüber

6. *Arbeitsstelle:*

a. PZ TR

- b. AK*
- c. 3x pro Woche, jeweils montags, mittwochs, freitags*
- d. Vertretung*

7. *Arbeitsstelle:*

- a. PZ Q*
- b. AK*
- c. 3x pro Woche, jeweils montags, mittwochs, freitags*
- d. Vertretung 3 Wochen*

Gh

1. *Arbeitsstelle:*

- a. AA O*
- b. L-Straße-zz, GE O*
- c. 3x pro Woche, dienstags, donnerstags, freitags*
- d. 20:00 Uhr - 21:30 Uhr*

2. *Arbeitsstelle:*

- a. LZ NM*
- b. Z-Straße-zz, GDE NM*
- c. 3x pro Woche, montags, dienstags, samstags*
- d. Montag, Dienstag: 06:00 Uhr - 07:00 Uhr*
- e. Samstag: 13:00 Uhr - 14:00 Uhr*

3. *Arbeitsstelle:*

- a. LZ SF*
- b. LST SF*
- c. 3x pro Woche, montags, dienstags, samstags*
- d. Montag, Dienstag: 07:00 Uhr - 08:00 Uhr*
- e. Samstag: 14:00 Uhr - 15:00 Uhr*

4. *Arbeitsstelle:*

- a. LZ TT*
- b. B-Straße-yz, Ge H*
- c. 3x pro Woche, montags, dienstags, samstags*
- d. Montag, Dienstag: 08:00 Uhr - 09:00 Uhr*
- e. Samstag: 15:00 Uhr - 16:00 Uhr*

5. *Arbeitsstelle:*

- a. PZ ZS*
- b. M-Straße-xy, GDe ZS*

- c. 3x pro Woche, montags, mittwochs, freitags*
- d. 13:00 Uhr - 14:00 Uhr*

6. *Arbeitsstelle:*

- a. PZ X*
- b. H-Straße-zx, Gde X*
- c. 3x pro Woche, montags, mittwochs, freitags*
- d. 14:00 Uhr - 15:00 Uhr*

7. *Arbeitsstelle:*

- a. GM NM*
- b. P-Straße-xz, Gde X*
- c. 5x pro Woche, montags, dienstags, mittwochs, donnerstags, freitags*
- d. 15:00 Uhr - 16:00 Uhr*

8. *Arbeitsstelle:*

- a. BD*
- b. S-Straße-yy, Ge H*
- c. 5x pro Woche, montags, dienstags, mittwochs, donnerstags, freitags*
- d. 18:30 Uhr - 19:30 Uhr*

9. *Arbeitsstelle:*

- a. KE AG X*
- b. G-Straße-zy, Gde X*
- c. 1x pro Woche, samstags*
- d. 16:00 Uhr - 17:00 Uhr.“*

Außerdem legte die Bf. am 3. September 2023 via FinanzOnline auch einen Arbeitskalender für eine Woche (17.7.2023 bis 22.7.2023) vor und führte dazu aus, dass sie in diesem Jahr die Aufzeichnungen in dieser Form führen werde.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Unterstützung des Sohnes/Krankheitskosten - außergewöhnliche Belastungen:

Mit Erkenntnis vom selben Tag, RV/1100216/2021, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 hat das Bundesfinanzgericht über die strittige Frage der Berücksichtigung von Aufwendungen zur Unterstützung des Sohnes als außergewöhnliche Belastung bereits für das Vorjahr abweisend entschieden; an dieser Stelle wird auf die diesbezüglichen umfangreich begründenden Ausführungen in der oben bezeichneten Beschwerdeentscheidung des

Bundesfinanzgerichtes verwiesen, welche insoweit auch einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden.

Im Hinblick auf die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten war zu berücksichtigen, dass die Anerkennung der diesbezüglichen Aufwendungen ausgeschlossen ist, wenn die diesbezügliche Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Bf. nicht wesentlich beeinträchtigt. § 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Belastung wesentlich beeinträchtigt wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden *Selbstbehalt* übersteigt, und legt in weiterer Folge die Höhe des Selbstbehaltes fest.

Bei einem Einkommen von mehr als 36.400 Euro beträgt der Selbstbehalt 12%.

Da die beantragten Belastungen in den Beschwerdejahren den jeweiligen Selbstbehalt (2019: 5.433,17 €; 2020: 5.846,07 €) zweifelsfrei nicht übersteigen, kann - der Ansicht der Abgabenbehörde folgend - eine Absetzung der in Rede stehenden Kosten als außergewöhnliche Belastung nicht erfolgen.

Pendlerpauschale/Pendlereuro - Werbungskosten/Absetzbetrag:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle (idF BGBl. I Nr. 118/2015) zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind die Kosten der **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** (Arbeitsweg) **grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag** (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) **abgegolten**, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen stehen für diese Fahrten Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu. Dies grundsätzlich aber nur dann, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder

- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog. großes Pendlerpauschale).

Bei Anspruch auf das Pendlerpauschale steht nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 auch ein Pendlereuro zu.

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum grundsätzlich *überwiegend* (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein. An dieser Stelle wird auch auf die Aliquotierungsregelung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 verwiesen.

Beträgt die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 182 EStG 1988 genannten (vollen; dh. ab 11 Fahrten im Kalendermonat) Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE		
	jährlich	monatlich	täglich
bei mindestens 20 km bis 40 km	696,00 €	58,00 €	1,93 €
bei mehr als 40 km bis 60 km	1.356,00 €	113,00 €	3,77 €
bei mehr als 60 km	2.016,00 €	168,00 €	5,60 €

Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d iVm § 124b Z 242 EStG 1988 an Stelle der (vollen) Pauschbeträge nach lit. c leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE		
	jährlich	monatlich	täglich
bei mindestens 2 km bis 20 km	372,00 €	31,00 €	1,03 €
bei mehr als 20 km bis 40 km	1.476,00 €	123,00 €	4,10 €
bei mehr als 40 km bis 60 km	2.568,00 €	214,00 €	7,13 €
bei mehr als 60 km	3.672,00 €	306,00 €	10,20 €

Nach § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung, BGBl. II Nr. 276/2013 idF BGBl. II Nr. 154/2014; in der Folge kurz: VO) ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden; das Ergebnis ist daher grundsätzlich **verpflichtend** heranzuziehen. Gemäß § 3 Abs. 5 der VO ist das Ergebnis des Pendlerrechners dann (ausnahmsweise) nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung oder bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist, unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden (vgl. dazu zB Jakom/Ebner EStG, 2023, § 16 Rz 30; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a}, § 16 Tz 123).

Nach § 2 Abs. 1 der VO ist die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach Z 1 und Z 2 zu beurteilen, wobei die Verhältnisse gemäß § 1 der VO zu Grunde zu legen sind. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen (alle im Folgenden genannten Kriterien werden im Übrigen vom Pendlerrechner automatisch berücksichtigt).

1. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,
a) zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht oder

b) der Steuerpflichtige über einen gültigen Ausweis gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung 1960, BGBl. Nr. 159, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 39/2013 verfügt oder

c) die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen dauernder Gesundheitsschädigung oder wegen Blindheit für den Steuerpflichtigen im Behindertenpass (§ 42 Abs. 1 Bundesbehindertengesetz BGBl. Nr. 283/1990, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 150/2002) eingetragen ist.

2. Kommt Z 1 nicht zur Anwendung, gilt unter Zugrundelegung der Zeitdauer (Abs. 2) Folgendes:

a) Bis 60 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets zumutbar.

b) Bei mehr als 120 Minuten Zeitdauer ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels stets unzumutbar.

c) Übersteigt die Zeitdauer 60 Minuten nicht aber 120 Minuten, ist auf die entfernungsabhängige Höchstdauer abzustellen. Diese beträgt 60 Minuten zuzüglich einer Minute pro Kilometer der Entfernung, jedoch maximal 120 Minuten. Angefangene Kilometer sind dabei auf volle Kilometer aufzurunden. Übersteigt die kürzeste mögliche Zeitdauer die entfernungsabhängige Höchstdauer, ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar.

Für den Fall des Vorliegens mehrerer paralleler Dienstverhältnisse ist zu berücksichtigen, dass § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e letzter Satz EStG 1988 ausdrücklich anordnet, dass einem Steuerpflichtigen im Kalendermonat **höchstens ein Pendlerpauschale** in vollem Ausmaß zusteht. Die Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rzen 272b bis 272d) sieht im Falle paralleler Dienstverhältnisse folgende Lösungsansätze vor (siehe dazu auch Jakom/Ebner EStG, 2023, § 16 Rz 25; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 16 Tz 125):

- *“Besteht bereits Anspruch auf ein volles Pendlerpauschale und werden bei einem weiteren Dienstverhältnis, welches grundsätzlich auch Anspruch auf ein volles Pendlerpauschale vermitteln würde, zusätzliche Wegstrecken für die Fahrten von der Wohnung zur weiteren Arbeitsstätte zurückgelegt, ist diese zusätzliche Wegstrecke im Rahmen der Veranlagung für das Ausmaß des Pendlerpauschales zu berücksichtigen. Wurde bei beiden Dienstverhältnissen jeweils ein volles Pendlerpauschale im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt, sind diese im Wege der Veranlagung dementsprechend auf ein Pendlerpauschale zu beschränken. Hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenverkehrsmittels sind jene Verhältnisse maßgebend, die dem Pauschale mit der längeren Wegstrecke zugrunde liegen.*
- *Werden bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalendermonat jeweils aliquote Pendlerpauschale von den Arbeitgebern berücksichtigt, so sind diese im Wege der Veranlagung auf das Ausmaß eines vollen Pendlerpauschales für die längere Wegstrecke zu begrenzen (Kontrollrechnung). Primär sind für diese Kontrollrechnung hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels jene Verhältnisse maßgebend, welche dem aliquoten Pauschale mit dem höheren Drittelausmaß zugrunde liegen. Liegen bei mehreren Dienstverhältnissen dieselben Drittelausmaße vor, sind hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenverkehrsmittels jene Verhältnisse maßgebend, die dem Pauschale mit der längeren Wegstrecke zugrunde liegen.*
- *Wird bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalendermonat ein volles und ein aliquotes Pendlerpauschale von den Arbeitgebern berücksichtigt, sind die Wegstrecken im Zusammenhang mit dem aliquoten Pendlerpauschale im Rahmen der Veranlagung für das Ausmaß des Pendlerpauschales nur dann zu berücksichtigen, wenn dabei zusätzliche Wegstrecken für die Fahrten von der Wohnung zur weiteren Arbeitsstätte zurückgelegt werden, die noch nicht mit dem vollen Pendlerpauschale aus dem anderen Dienstverhältnis abpauschaliert sind. Sind diese zusätzlichen Wegstrecken noch nicht abpauschaliert, kann grundsätzlich das aliquote Pendlerpauschale zusätzlich zum vollen Pendlerpauschale berücksichtigt werden, allerdings ist im Wege der Veranlagung zu beachten, dass der gesamte Pendlerpauschalefreibetrag mit dem vollen Pendlerpauschale für die gesamte (fiktive) Wegstrecke (aus beiden Dienstverhältnissen) begrenzt ist (Kontrollrechnung). Für diese Kontrollrechnung sind hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels jene Verhältnisse maßgebend, welche dem vollen Pauschale zugrunde liegen“.*

Trägt man im Hinblick auf die von der Bf. mit Anbringen vom 3. September 2023 glaubhaft angeführten Einsatzorte (Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird) entsprechend der gesetzlichen Anordnung jeweils die erforderlichen, von der Bf. angegebenen Daten (Wohnadresse, Arbeitsstätten-/Einsatzortadresse, Arbeitsbeginn und -ende) in den Pendlerrechner ein (<https://pendlerrechner.bmf.gv.at/pendlerrechner/>), so ergibt sich für das **Streitjahr 2019** Folgendes:

<i>Arbeitgeber/in</i>	<i>Dienstverhältnis - Dauer</i>	<i>Arbeitsstätte/ Einsatzort</i>	<i>Arbeitszeit</i>	<i>Arbeitstage pro Woche</i>	<i>Pendlerrechner- Ergebnisse</i>	
KL GmbH	3 Mo 12 T	Hotel T, GDe S, E-Straße-xx	05:30 - 12:30	Mi, Do, Fr, Sa, So (volle PP)	unzumutbar, große PP für 2 - 20 km	7 km
Op	26 T	FH, Gde X, G-Straße-xx	05:30 - 12:30	Mi, Do, Fr, Sa, So (volle PP)	unzumutbar, große PP für 2 - 20 km	4 km
CD GmbH	6 Mo 28 T	B Hotel, D-Straße-xx, Ge H	05:30 - 12:30	Di, Mi, Do, Fr, Sa, So (volle PP)	unzumutbar, große PP für 2 - 20 km	6 km
GH GES.MBH/ NL LB	ganzjährig	AA O, GE O, L- Straße-zz	04:00 - 05:30	Mo, Mi, Fr (volle PP)	unzumutbar, große PP für 20 - 40 km	21 km

Hinsichtlich der übrigen von der Bf. für 2019 angegebenen Einsatzorte ergab sich lt. Pendlerrechner, dass die Benützung des Massenföhrderungsmittels zumutbar ist und aufgrund einer Wegstrecke von weniger als 20 km *kein* Anspruch auf eine Pendlerpauschale und damit auch auf einen Pendlereuro besteht.

Auf Basis der dargestellten Ergebnisse des Pendlerrechners und unter Berücksichtigung der oben angeführten rechtlichen Überlegungen bzw. Verwaltungspraxis erachtet es das Bundesfinanzgericht für das **Beschwerdejahr 2019** als sachgerecht, hinsichtlich der Fahrten der Bf. von ihrer Wohnung (R-Straße-xx, Gde X) zur Arbeitsstätte "AA O" (und retour) das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 in Höhe von **1.476,00 €** jährlich (bei mehr als 20 km bis 40 km) als abzugsfähig anzuerkennen. Damit sind auch die Fahrten von der Wohnung zu den Arbeitsstätten "Hotel T", "FH" und "B Hotel" abgegolten, zumal die Gesamtwegstrecke der vier maßgeblichen Fahrtstrecken jedenfalls nicht mehr als 40 km beträgt und zudem ein Teil der Fahrtstrecke zur Arbeitsstätte "Hotel T" auf der Wegstrecke zur Arbeitsstätte "AA O" gelegen ist.

Der nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigende Pendlereuro ermittelt sich in Höhe von **72,00 €** jährlich (2 x 36 km; maßgebliche Fahrtstrecke zur Arbeitsstätte "AA O" samt *zusätzlicher* Fahrtstrecken zu den Arbeitsstätten "Hotel T", "FH" und "B Hotel" lt. Routenplaner).

Werden nun auch für das **Streitjahr 2020** im Hinblick auf die von der Bf. mit Anbringen vom 3. September 2023 glaubhaft angeführten Einsatzorte (Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird) entsprechend der gesetzlichen Anordnung jeweils die erforderlichen, von der Bf. angegebenen Daten (Wohnadresse, Arbeitsstätten-/Einsatzortadresse, Arbeitsbeginn und -ende) in den Pendlerrechner eingetragen (<https://pendlerrechner.bmf.gv.at/pendlerrechner/>), so ergibt sich für dieses Jahr Nachstehendes:

<i>Arbeitgeber/in</i>	<i>DV - Dauer</i>	<i>Arbeitsstätte/ Einsatzort</i>	<i>Arbeitszeit</i>	<i>Arbeitstage pro Woche</i>	<i>Pendlerrechner- Ergebnisse</i>	
CD GmbH	2 Mo 8 T	B Hotel, D-Straße-xx, Ge H	05:30 - 12:30	Di, Mi, Do, Fr, Sa, So (volle PP)	unzumutbar, große PP für 20 - 40 km	6 km
LC GmbH	6 Mo 7 T	SM, gD R, B-Straße-zz	04:00 - 06:00	Mo, Di, Mi, Do, Fr (volle PP)	unzumutbar, große PP für 20 - 40 km	23 km
LC GmbH	6 Mo 7 T	AT, gDe U, Z-Straße-xx	keine Angabe	Di, Do (aliquote PP; 2/3)	zumutbar, kleine PP für 20 - 40 km	26 km
LC GmbH	6 Mo 7 T	AP, gde SB, Sch-Straße-xx	07:00 - 08:00	Mo, Mi, Fr (volle PP)	zumutbar, kleine PP für 20 - 40 km	30 km
LC GmbH	6 Mo 7 T 6 Mo 7 T	OS, gde SB, T-Straße-xy	08:00 - 09:00	Mo, Mi, Fr (volle PP)	zumutbar, kleine PP für 20 - 40 km	27 km
LC GmbH	6 Mo 7 T 6 Mo 7 T	LR, gD R, E-Straße-zz	08:00 - 09:00	Mo, Di, Mi, Do, Fr (volle PP)	zumutbar, kleine PP für 20 - 40 km	28 km
EF GmbH	3 Wo	BV R, gD R, N-Straße-yy	keine Angabe	Mo, Mi, Fr (aliquote PP; 2/3)	zumutbar, kleine PP für 20 - 40 km	29 km
EF GmbH	3 Wo	BV U, gDe U, R-Straße-yx	keine Angabe	Mo, Di, Mi, Do, Fr (volle PP)	zumutbar, kleine PP für 20 - 40 km	27 km
EF GmbH	9 Mo 28 T	PZ D, de D, M-Straße-zy	09:00 - 10:00	Mo, Mi, Do, Fr (volle PP)	unzumutbar, große PP für 20 - 40 km	34 km
EF GmbH	9 Mo 28 T	PZ R, gD R, AK	tagsüber	Mo, Mi, Fr (volle PP)	zumutbar, kleine PP für 20 - 40 km	29 km
EF GmbH	3 Wo	PZ TR, Gs TR, W-Straße-zz	keine Angabe	Mo, Mi, Fr (volle PP)	zumutbar, kleine PP für 20 - 40 km	24 km
EF GmbH	3 Wo	PZ [...], GD [...], B-Straße-zx	keine Angabe	Mo, Mi, Fr (volle PP)	unzumutbar, große PP für 20 - 40 km	35 km

GH GES.MBH/ NL LB	ganzjährig	AA O, GE O, L- Straße-zz	20:00 - 21:30	Di, Do, Fr (volle PP)	zumutbar, kleine PP für 20 - 40 km	25 km
----------------------	------------	-----------------------------	------------------	--------------------------	--	-------

Hinsichtlich der übrigen von der Bf. für 2020 angegebenen Einsatzorte ergab sich lt. Pendlerrechner, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar ist und aufgrund einer Wegstrecke von weniger als 20 km *kein* Anspruch auf eine Pendlerpauschale und damit auch auf einen Pendlereuro besteht.

Auf der Grundlage der dargestellten Pendlerrechnerergebnisse in Verbindung mit den obigen rechtlichen Ausführungen erachtet es das Bundesfinanzgericht **für das Beschwerdejahr 2020** als sachgerecht, hinsichtlich der Fahrten der Bf. von ihrer Wohnung (R-Straße-xx, Gde X) zur Arbeitsstätte "PZ D" (lt. Routenplaner ergibt sich diesbezüglich einschließlich zusätzlicher Wegstrecken zu den Einsatzorten in H, TR, SB eine Fahrtstrecke von 43 km) samt zusätzlicher Fahrtstrecken von TR zum Einsatzort "PZ Q" (lt. Routenplaner: 14,1 km) sowie von der Wohnung zum Einsatzort "AA O" (21 km lt. Pendlerrechner) mit einer gerundeten Gesamtfahrtstrecke von 79 km das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 in Höhe von **3.672,00 €** jährlich (mehr als 60 km) als abzugsfähig anzuerkennen. Der nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigende Pendlereuro ermittelt sich damit in Höhe von **158,00 €** jährlich (2 x 79 km; maßgebliche Fahrtstrecken lt. Routenplaner).

Pflichtbeiträge auf Grund einer geringfügigen Beschäftigung und Pflichtbeiträge für mitversicherte Angehörige sowie selbst einbezahlte SV-Beiträge - Werbungskosten:

Der bzw. die Abgabepflichtige, der bzw. die Aufwendungen bzw. Ausgaben als Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen grundsätzlich entsprechend nachzuweisen. Es ist Sache desjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, *selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.*

Der bzw. die Abgabepflichtige hat dem Finanzamt gemäß § 138 Abs. 1 BAO über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen in Erfüllung seiner/ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Zorn/Stanek in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 16 Tz 55, mwN).

Die Bf. hat es im Hinblick auf die unter "Pflichtbeiträge auf Grund einer geringfügigen Beschäftigung und Pflichtbeiträge für mitversicherte Angehörige sowie selbst einbezahlte SV-Beiträge" als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben trotz entsprechendem Verlangen (abgabenbehördliches Ergänzungsschreiben vom 22.4.2022) unterlassen, ihre diesbezüglichen Anträge belegt durch entsprechende Unterlagen zu konkretisieren bzw. einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die etwaige abgabenrechtliche Begünstigungen

gestützt werden können, und sie hat damit die Ausgaben bzw. Aufwendungen entgegen ihrer *Mitwirkung-* bzw. *Offenlegungspflichten* weder entsprechend nachgewiesen noch hinreichend glaubhaft gemacht hat (ein entsprechender Nachweis wäre durchaus zumutbar gewesen); die Bf. kann sich damit mit der Vorgehensweise der Abgabenbehörde nicht als beschwert erachten und kann vor diesem Hintergrund dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein.

Auch war in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in den Beschwerdeentscheidungen - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können; es wäre Aufgabe der Bf. gewesen, diese Feststellungen des Finanzamtes in den Beschwerdeentscheidungen zu entkräften und sohin die im obgenannten abgabenbehördlichen Ergänzungsersuchen geforderten Belege inklusive Zahlungsnachweise vorzulegen.

Versicherungsbeiträge, Wohnraumschaffung und -sanierung - Sonderausgaben:

Nach § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung besteht für Aufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 (das sind ua. Versicherungsbeiträge, Ausgaben zur Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung und Ausgaben für Genussscheine und junge Aktien einschließlich der Wohnbauaktien) *ein einheitlicher Höchstbetrag von jährlich 2.920,00 €*. Dieser Höchstbetrag von 2.920,00 € jährlich erhöht sich

- um 2.920,00 €, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, und/oder
- um 2.920,00 €, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-) Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6.000,00 € jährlich erzielt.

Die unter den Höchstbetrag fallenden Sonderausgaben sind nur mit einem Viertel absetzbar bzw. steuerlich wirksam (*Sonderausgabenviertel*); sind die getätigten Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach § 18 Abs. 2 EStG 1988 (60,00 € jährlich), als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen.

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,00 €, *vermindert* sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000,00 € ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach § 18 Abs. 2 EStG 1988 (60,00 € jährlich) ergibt (vgl. dazu zB Jakom/Peyerl EStG, 2021, § 18 Rz 138).

Im konkreten Fall ist unstrittig, dass die von der Bf. geltend gemachten Ausgaben (2019: gesamt 3.497,19 €; 2020: gesamt: 3.498,12 €) dem Grunde nach als sog. (Topf-)Sonderausgaben abzugsfähig sind und diese jedenfalls höher sind als der hier maßgebende Höchstbetrag von 2.920,00 €. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist in diesem Falle bei der Ermittlung des Einkommens *„nur“* ein Viertel des genannten Höchstbetrages (2.920,00 € : 4 = 730,00 €) als Sonderausgaben anzusetzen.

Nachdem der Gesamtbetrag der Einkünfte in den Beschwerdejahren jeweils mehr als 36.400,00 € beträgt, vermindert sich außerdem das zu berücksichtigende Sonderausgabenviertel gleichmäßig (linear) in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000,00 € ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages von 60,00 € ergibt. Das zu berücksichtigende Sonderausgabenviertel von 730,00 € war daher zu Recht entsprechend einzuschleifen und errechnet sich damit im konkreten Fall unter Anwendung der Formel *“(60.000,00 - jeweiliger Gesamtbetrag der Einkünfte) x (730,00 € - 60) / 23.600,00 + 60“* ein absetzbarer bzw. steuerlich wirksamer Betrag von 640,45 € (2019) bzw. 564,41 € (2020).

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war sohin - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. September 2023