

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das BundesfinanzGT hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Bf., R-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 23. Februar 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 2. Februar 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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 im Beschwerdejahr aus mehreren Beschäftigungsverhältnissen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit ihrer (am 13.9.2020 bei der Abgabenbehörde eingelangten) Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 machte sie ua. unter dem Titel "*Pendlerpauschale*" einen jährlichen Pauschbetrag in Höhe von 3.672,00 € [= jährlicher Pauschbetrag (sog. großes Pendlerpauschale) für eine einfache Fahrtstrecke von mehr als 60 km] als Werbungskosten geltend. Außerdem beantragte sie die Gewährung eines Pendlereuros in Höhe von jährlich 104,00 € sowie den Kinderfreibetrag für ihren Sohn DL.

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 14. September 2020 wurde die Bf. unter Verweis auf www.bmf.gv.at/pendlerrechner ersucht, je Arbeitgeber einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner zu übermitteln.

Dieses Vorhalteschreiben blieb in weiterer Folge trotz entsprechender Erinnerung vom 12. Jänner 2021 unbeantwortet.

Mit Bescheid vom 2. Februar 2021 wurde die Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2018 veranlagt; dabei ließ das Finanzamt die beantragte Pendlerpauschale samt Pendlereuro mit der Begründung unberücksichtigt, dass nur nachgewiesene Aufwendungen berücksichtigt werden könnten; trotz Aufforderung hätte die Abgabenbehörde nicht alle Unterlagen erhalten. Der Kinderfreibetrag könne im Übrigen auch keine Berücksichtigung finden, weil für dieses Kind (DL) im Kalenderjahr der Kinderabsetzbetrag nicht für mindestens sieben Monate zustehe.

In der dagegen erhobenen Beschwerde (beim Finanzamt elektronisch eingelangt am 23.2.2021) begehrte die Bf. zusätzlich die Anerkennung von beruflich veranlassten Reisekosten iHv 2.628,00 € als Werbungskosten; weiters die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages sowie eines Pendlereuros in Höhe von jährlich 115,00 € (statt bisher 104,00 €) und außerdem Aufwendungen für ihren Sohn im Betrage von 1.250,00 € als außergewöhnliche Belastungen. Dazu brachte sie vor, dass sie, bedingt durch den Umstand, dass sie sehr viele Stellen in unterschiedlichen Regionen annehmen müsse, auf ein Fahrzeug angewiesen sei und ihre Arbeitswege leider nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen könne. Im Jahr 2018 habe sie ca. 15.000 Kilometer an Fahrtwegen zurückgelegt und keine Ersätze dafür bekommen. Sie ersuche daher, dies zu berücksichtigen. Auch habe sie ihren Sohn nach ihren finanziellen Möglichkeiten unterstützt.

Im Rahmen eines weiteren Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 23.2.2021) 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.

Auch dieses Vorhalteschreiben blieb in weiterer Folge unbeantwortet.

Mit Einkommensteuerbescheid 2018 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 5. Juli 2021 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab; auf ihre diesbezügliche Begründung betreffend Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag, Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder bzw. Kosten der Lebensführung sowie im Hinblick auf die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Nachweispflicht wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit über FinanzOnline eingebrachtem Anbringen vom 18. Juli 2021 beantragte die Bf. eine Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde mit Schreiben vom 16. Juli 2021 Folgendes (wörtlich) ausgeführt:

- **“Alleinverdienende:** Es ist richtig, dass keine aufrechte Partnerschaft oder Ehe vorliegt im Betrachtungszeitraum. Die Ehe wurde rechtskräftig geschieden. Der vormalige Ehepartner ist unbekannt ins Ausland verzogen. Es besteht keinerlei Kontakt.
- **Alleinerziehende:** Mein Sohn hat im Betrachtungszeitraum immer wieder bei mir gewohnt. Es ist richtig, dass kein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG zustand. Allerdings habe ich meinen Sohn nach Kräften und meinen Möglichkeiten auch finanziell unterstützt. Es gab hierbei Zahlungen direkt an Gläubiger, aber auch Zahlungen zur Unterstützung an meinen Sohn. Es handelt sich hierbei nicht um klassische Unterhaltszahlungen, sondern um Zahlungen z.T. zur Abwehr von Ansprüchen von Dritten (Gerichtsgebühren) aber auch Zahlungen zur Wohnraumschaffung (Waschmaschine, Kautionshinterlegung bei Bezug der Wohnung, Wohnaufwand, Mietzahlungen direkt an Vermieter) sowie Ausgaben für Arbeitskleidung (Schuhe, Kleidung) für eine Arbeitsstelle im Bereich Gastronomie. Bei diesen Aufwendungen, welche in einer dezidierten Notlage überwiegend an Dritte direkt beglichen worden waren, handelt es sich um **keine Kosten der allgemeinen Lebensführung**, welche von einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen zu tragen sind, sondern es handelt sich um **Kosten mit einem Merkmal der Außergewöhnlichkeit**.
- **Pendlerpauschale / Werbungskosten:** Die im Rahmen des Ersuchens um Ergänzung angeforderten Unterlagen bzw. Auskünfte wurden im Rahmen der Möglichkeiten der Behörde zur Beweiswürdigung vorgebracht. Teilweise waren exakte Aufzeichnungen im Zuge von Arbeiten an der Wohnung verlustig gegangen. Teilweise wurden Rechnungen vom Autohaus vorgebracht, welche den Kilometeranfangs- und Kilometerendstand des Kalenderjahres beweisen sollten. Im Anhang an dieses Schreiben darf ich weitere Unterlagen, insbesondere Arbeitsbeginn- und Endzeiten, sowie Aufzeichnungen über verauslagte Treibstoffkosten zur Kenntnis bringen. Zudem darf ich betonen, dass im laufenden Kalenderjahr 2021 nun ein **elektronisches Fahrtenbuch** im Fahrzeug installiert worden ist, welches nun eine lückenlose Aufzeichnung der Fahrten ermöglicht.

- *Arbeitszeiten GH GmbH / LB:*
 - LP, X: *ca. 14 bis 15 Uhr (MO, MI, FR)*
 - LP, ZS: *ca. 15 bis 16 Uhr (MO, MI, FR)*
 - GM, NM: *ca. 16:15 Uhr bis 17:45 Uhr (MO - FR)*
 - AA, O: *ca. 18:15 Uhr bis 19:15 Uhr (MO, MI, FR)*
 - KE, X: *ca. 1 Stunde (1 x pro Woche)*
 - AB, M: *ca. 16 - 18 Uhr (DI, DO bis März 2018)*
 - LZ, NM: *ca. 18 - 19 Uhr (MO, MI, FR)*
 - FS, K: *ca. 13:45 Uhr bis 15:45 Uhr (DI, DO)*
 - KA, H: *ca. 11 - 13:30 Uhr (MO - FR)*
 - SP, H: *ca. 19:15 Uhr - 20:15 Uhr (MO - FR)*
- *Arbeitszeiten Ef L*
 - GT, H *(4 Stunden pro Woche)*
- *Arbeitszeiten Kl:*
 - S *(MI - SA 3,5 Stunden pro Tag).“*

Abschließend ersuchte die Bf., die vorgebrachten Punkte zu evaluieren und im Rahmen einer Korrektur des Einkommensteuerbescheides 2018 zu berücksichtigen.

Mit Vorlagebericht vom 6. August 2021 legte das Finanzamt - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei verwies die Abgabenbehörde - nach entsprechender Darstellung des Sachverhaltes - auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung.

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 Lohnzettel) 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 sie 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.

Nach entsprechendem Ermittlungsauftrag des Bundesfinanzgerichtes (vgl. E-Mail vom 16.6.2023) hat die Abgabenbehörde mit Ergänzungsersuchen vom 19. Juni 2023 die Bf. ersucht,

- für jedes Beschwerdejahr eine entsprechende Auflistung vorzulegen, aus der klar hervorgehe, welche tatsächlichen Arbeitsstätten (mit Angabe der konkreten Anschrift) pro Arbeitgeber (lt. jeweiligem Lohnzettel) in welchem zeitlichen Ausmaß pro Monat (Angabe an welchen Tagen samt überwiegender Arbeitsbeginn- bzw. Arbeitsendzeiten) von ihr mit dem Privat-Pkw angefahren worden seien;

- für jedes Beschwerdejahr einen entsprechenden Pendlerrechnerausdruck pro tatsächlicher Arbeitsstätte vorzulegen;
- für jedes Beschwerdejahr bekanntzugeben, wie viele Kilometer sie mit ihrem Privat-Pkw gesamt, beruflich und privat gefahren sei, und diese Angaben auch durch Vorlage entsprechender Belege (zB Servicerechnungen, Serviceheft, etc.) zu dokumentieren.

Mit am 3. September 2023 via FinanzOnline bei der Abgabenbehörde eingelangtem und mit E-Mail vom 12. September 2023 an das Bundesfinanzgericht weitergeleitetem 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 2018 Folgendes aus:

<i>“Datum</i>	<i>Art</i>	<i>Arbeitgeber/Auftraggeber</i>	<i>Betrag</i>
<i>01.08. - 30.09.2018</i>	<i>L1</i>	<i>EF GmbH</i>	<i>764,86</i>
<i>01.01. - 31.12.2018</i>	<i>L1</i>	<i>KL GmbH</i>	<i>18.492,78</i>
<i>01.01. - 31.07.2018</i>	<i>L1</i>	<i>EF GmbH</i>	<i>2.775,09</i>
<i>01.10. - 31.12.2018</i>	<i>L1</i>	<i>EF Ges.M.B.H.</i>	<i>1.308,61</i>
<i>01.01. - 31.12.2018</i>	<i>L1</i>	<i>GH GES.MBH/NL LB</i>	<i>11.682,48</i>

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*

KI

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)*

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.“*

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 Beschwerde erwogen:

Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag:

Nach § 33 Abs. 4 EStG 1988 sind **Alleinverdienende** Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben.

Alleinerziehende sind Steuerpflichtige, die mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe)Partner leben.

Als Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 gilt ein Kind, für das dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehe(Partner) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 EStG 1988 zusteht.

Die Bf. hat mit gegenständlichem Vorlageantrag ausdrücklich erklärt, dass im streitgegenständlichen Zeitraum keine aufrechte Partnerschaft oder Ehe vorgelegen und für ihren Sohn kein Kinderabsetzbetrag zugestanden habe; nachdem damit (unstrittig) sowohl die Anspruchsvoraussetzungen für den Alleinverdiener- wie auch für den Alleinerzieherabsetzbetrag nicht vorlagen [mehr als sechs Monate im Kalenderjahr Vorhandensein eines Kindes iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988 bzw. eines (Ehe-)Partners iSd § 106 Abs. 3 EStG 1988] war der Vorgehensweise der Abgabenbehörde zu folgen und dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren ein Erfolg zu versagen.

Unterstützung des Sohnes - Aufwendungen iHv 1.250,00 € - außergewöhnliche Belastungen:

Bei der Ermittlung der Einkommensteuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind grundsätzlich auch außergewöhnliche Belastungen abzuziehen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988). Die Belastung muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs. 3 EStG 1988) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Schon das Fehlen einer *einzigen* dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht (vgl. zB VwGH 18.2.1999, 98/15/0036; VwGH 28.11.2002, 2002/13/0077).

Eine Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus dieser Bestimmung eindeutig, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. beispielsweise VwGH 26.9.2000, 99/13/0158; VwGH 19.12.2000, 99/14/0294).

Tatsächliche Gründe im obigen Sinne sind solche, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst treffen (zB eigene Krankheitskosten, Aufwendungen infolge Körperbehinderung). Derartige Gründe kommen im konkreten Fall nicht in Betracht bzw. das Vorliegen solcher wurde von der Bf. auch nicht behauptet.

Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen (zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter Personen). Erwächst die Belastung aus der Erfüllung einer Rechtspflicht, so muss bereits die Übernahme der Rechtspflicht das Merkmal der (rechtlichen oder sittlichen) Zwangsläufigkeit aufweisen. Als rechtlichen Grund kommt gegenständlich nur die gesetzliche Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern im Sinne des § 140 Abs. 1 ABGB in Frage. Aus ihr ergibt sich allerdings keine Verbindlichkeit der Eltern, für die von den Kindern eingegangenen Schulden aufzukommen. Sie müssen den Kindern lediglich den anständigen Unterhalt gewähren, wenn diese nicht oder nicht mehr in der Lage sind, ihn sich zu verschaffen.

Leistungen für den laufenden Unterhalt an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind wiederum - außer in den Fällen und im Ausmaß des § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 - gemäß § 34 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 ausdrücklich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen; dies selbst dann, wenn eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung bestünde.

Ausnahmsweise könnten gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 Unterhaltsleistungen abgesetzt werden, sofern sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Empfänger bzw. Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden (zB Krankheitskosten). Eine Verwendung der geleisteten Zahlungen für Kosten, die beim Unterhaltsberechtigten nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen wären, hat das gegenständlichen Verfahren im Übrigen nicht hervorgebracht.

Zur Frage, ob die Bf. im Beschwerdejahr eine sittliche Pflicht zu den strittigen Aufwendungen traf, ist Folgendes zu sagen:

Die Tilgung von Schulden, die Übernahme einer Bürgschaft bzw. die Abwehr eines Konkurses für nahe Angehörige kann zwar bei Vorliegen einer existenzbedrohenden Notlage eine außergewöhnliche Belastung begründen, doch liegt in der Regel Zwangsläufigkeit nicht vor; es entspricht nicht dem Gesetzeszweck, die Übernahme von Schulden für nahe Angehörige auf die Allgemeinheit abzuwälzen.

Die Bf. hat mit ihrem Vorlageantrag allein vorgebracht, dass sie ihren Sohn nach Kräften und ihren Möglichkeiten auch finanziell (direkt an dessen Gläubiger oder an den Sohn selbst) unterstützt habe und es sich dabei nicht um klassische Unterhaltszahlungen, sondern um Zahlungen z.T. zur Abwehr von Ansprüchen von Dritten (Gerichtsgebühren) aber auch Zahlungen zur Wohnraumschaffung (Waschmaschine, Kautionshinterlegung bei Bezug der Wohnung, Wohnwand, Mietzahlungen direkt an Vermieter) sowie Ausgaben für Arbeitskleidung (Schuhe, Kleidung) für eine Arbeitsstelle im Bereich Gastronomie gehandelt habe.

Auch wenn die Bf. damit durchaus glaubwürdig dargelegt hat, dass sie ihrem Sohn im Beschwerdejahr finanzielle Hilfe zukommen lassen hat und wenn auch verständliche Gründe die Bf. dazu veranlasst haben, ihren Sohn finanziell zu unterstützen, hat sie mit ihrem Vorbringen aber in keiner Weise hinreichend dargelegt, inwiefern sie damit ihren Sohn von einer existenzbedrohenden Notlage bzw. von einem Verlorengehen der wirtschaftlichen Existenz bzw. von einem vollkommenen Vermögensverlust bewahrt hat. Aus ihrem Vorbringen konnte die Gefahr einer existenzbedrohenden Notlage ihres Sohnes nicht zuverlässig abgeleitet werden. In verhältnismäßig häufig vorkommenden Situationen, in denen etwa durch vorübergehende Arbeitslosigkeit oder durch Krankheit und sonstige Unglücksfälle finanzielle Engpässe auftreten, ist es durchaus üblich, dass von den nächsten Angehörigen zur Überbrückung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten Darlehen (eventuell auch unverzinslich) gewährt werden. Die Hingabe solcher Darlehen stellt aber schon deswegen keine außergewöhnliche Belastung dar, weil sie bloß zu einer Vermögensumschichtung führt. Werden aber statt eines derartigen Darlehens nicht rückzahlbare Geldbeträge zugewendet bzw. Schulden ohne jegliche Sicherheiten übernommen, so weist diese Vorgangsweise nicht das Merkmal der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 auf, sodass keine außergewöhnliche Belastung vorliegt (vgl. VwGH 1.3.1989, 85/13/0091; VwGH 11.6.1991, 91/14/0052).

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Auf die Außergewöhnlichkeit des - den Aufwand auslösenden - Ereignisses kommt es dabei nicht an. Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. *„gewöhnliche“* Belastung handeln (vgl. VwGH 31.1.1992, 92/14/0135). Kosten der allgemeinen Lebensführung gehören demnach generell nicht zu derartigen Aufwendungen, da es ihnen am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlt.

Es bedarf wohl keiner weiteren Begründung, dass Leistungen für den eigenen Unterhalt [so auch die in Rede stehenden Zahlungen zur Wohnraumschaffung (Waschmaschine, Kautionshinterlegung bei Bezug der Wohnung, Wohnaufwand, Mietzahlungen direkt an Vermieter) sowie Ausgaben für Arbeitskleidung; im Hinblick auf die im Vorlageantrag angesprochenen Zahlungen zur Abwehr von Ansprüchen von Dritten wäre im Übrigen die Zwangsläufigkeit und die Außergewöhnlichkeit anlässlich der ursprünglichen Ausgaben zu beurteilen, egal ob diese Ausgaben fremdfinanziert wurden oder nicht] schon mangels Außergewöhnlichkeit keine *„außergewöhnliche Belastung“* darstellen.

Da die Kosten für den eigenen Unterhalt beim Sohn der Bf., hätte er diese Kosten zur Gänze selbst bestritten, keine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 darstellten, können sie auch von der Mutter insoweit nicht mit Erfolg als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden.

§ 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%.

Der Selbstbehalt für außergewöhnliche Belastungen ist im beschwerdegegenständlichen Fall vom Gesamtbetrag der (laufenden) Einkünfte (33.217,82 €) abzüglich der Sonderausgaben (730,00 €) und erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 (5.695,07 €), somit von 38.182,89 €, zu berechnen. Bei Anwendung des Satzes von 12% errechnet sich ein Selbstbehalt von 4.581,95 €. Da die beantragten Belastungen (in Höhe von 1.250,00 €) nicht den Selbstbehalt übersteigen, könnte auch aus diesem Grund eine Absetzung als außergewöhnliche Belastung nicht erfolgen.

Im Ergebnis kann daher dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es die strittigen Kosten *nicht* als außergewöhnliche Belastungen behandelt hat.

Pendlerpauschale iHv 3.672,00 €/Pendlereuro iHv jährlich 115,00 €/beruflich veranlasste Reisekosten iHv 2.628,00 €:

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 streitgegenständliche Jahr 2018, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels im Hinblick auf alle angegebenen Einsatzorte - mit Ausnahme der Einsatzorte "Hotel T, (Arbeitgeber/in: Kl)" und "AA O (Arbeitgeber/in: GH GES.MBH/NL LB)" - zumutbar ist und aufgrund einer Wegstrecke von weniger als 20 km *kein* Anspruch auf eine Pendlerpauschale und damit auch auf einen Pendlereuro besteht.

Hinsichtlich des Einsatzortes "Hotel T" stellt der Pendlerrechner (Wohnadresse: Gde X, R-Straße-Xx; Arbeitsstätten- bzw. Einsatzortadresse: GDe S, E-Straße-xx; Arbeitsbeginn: 05:30 Uhr, Arbeitsende: 12:30 Uhr; Anzahl der Fahrten: jeweils Mi, Do, Fr, Sa, So - folgedessen mehr als 10 Fahrten pro Monat/volle Pendlerpauschale) fest, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel oder aufgrund der Tatsache, dass kein Massenbeförderungsmittel verkehrt, unzumutbar ist und daher ein großes Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 2 km bis 20 km zusteht (Pendlerpauschale: 372,00 € jährlich/31,00 € monatlich; Pendlereuro: 14,00 € jährlich/1,17 € monatlich); dabei ermittelt er eine maßgebliche gerundete Fahrtstrecke mit dem Pkw von 7 km.

Im Hinblick auf den Einsatzort "AA O" stellt der Pendlerrechner (Wohnadresse: Gde X, R-Straße-Xx; Arbeitsstätten- bzw. Einsatzortadresse: GE O, L-Straße-zz; Arbeitsbeginn: 04:00 Uhr, Arbeitsende: 05:30 Uhr; Anzahl der Fahrten: jeweils Mo, Mi, Fr - folgedessen mehr als 10 Fahrten pro Monat/volle Pendlerpauschale) fest, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels aufgrund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel oder aufgrund der Tatsache, dass kein Massenbeförderungsmittel verkehre, unzumutbar ist und daher ein großes Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von mehr als 20 km bis 40 km zusteht (Pendlerpauschale: 1.476,00 € jährlich/123,00 € monatlich; Pendlereuro 42,00 € jährlich/3,50 € monatlich), dabei ermittelt er eine maßgebliche gerundete Fahrtstrecke mit dem Pkw von 21 km.

Auf Basis der dargestellten Ergebnisse des Pendlerrechners und unter Berücksichtigung der oben angeführten rechtlichen Überlegungen bzw. Verwaltungspraxis erachtet es das Bundesfinanzgericht für das **Beschwerdejahr 2018** als sachgerecht, hinsichtlich der (ganzjährigen) Fahrten der Bf. von ihrer Wohnung 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 (ganzjährigen) Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte "Hotel T" abgegolten, zumal die

Gesamtwegstrecke der beiden 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 **52,00 €** jährlich (2 x 26 km; maßgebliche Fahrtstrecke zur Arbeitsstätte "AA O" samt *zusätzlicher* Fahrtstrecke zur Arbeitsstätte "Hotel T" lt. Routenplaner).

Von den Fahrtkosten, die für die Zurücklegung des Weges zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (und retour) entstehen und durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie eine allenfalls anzuerkennende Pendlerpauschale bzw. eines Pendlereuros abgegolten sind, was - wie oben dargelegt - auch dann gilt, wenn der Arbeitnehmer bei mehreren Arbeitgebern beschäftigt ist oder wenn er an mehreren Arbeitsstätten (Einsatzorten) eines Arbeitgebers tätig ist, sind jene Kosten zu unterscheiden, die durch **dienstliche (beruflich veranlasste) Fahrten** vom Mittelpunkt der Tätigkeit (Arbeitsstätte, Einsatzort) oder auch von der Wohnung (zB Vertreter) aus hervorgerufen werden. Verwendet ein Steuerpflichtiger für solche Fahrten im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit einen privaten Pkw, erhält er aber keinen Kostenersatz nach § 26 Z 4 EStG 1988, dann kann er die Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen (amtliches Kilometergeld als Schätzungshilfe).

Fahrten von einer Arbeitsstätte zu einer anderen (insbesondere bei mehreren parallelen Dienstverhältnissen) sind nicht Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; sie können mit den tatsächlichen Aufwendungen (idR geschätzt mit dem amtlichen Kilometergeld) zu Werbungskosten führen; wird dagegen die Fahrt zu jeder Dienststelle/jedem Einsatzort jeweils von zu Hause angetreten, dann sind die Fahrtkosten grundsätzlich insgesamt mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. dem Pendlerpauschale abgegolten (vgl. dazu Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a}, § 16 Tz 127, mwN).

Im konkreten Fall war zu berücksichtigen, dass einem Steuerpflichtigen im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß (maximal drei Drittel) zusteht (der Pendlereuro ist dabei im entsprechenden Ausmaß zu berücksichtigen), mit Ausnahme der Fahrten zu den Einsatzorten "AA O" und "Hotel T" die weiteren Dienstverhältnisse bzw. Einsatzorte keinen weiteren Anspruch auf ein Pendlerpauschale vermitteln, tatsächliche Fahrtkosten (zB Kilometergelder) für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Einsatzort) *keine* (zusätzliche) Berücksichtigung finden können und **darüberhinausgehende** beruflich veranlasste Fahrtkosten gegenständlich nicht hinreichend dem Grunde und der Höhe nach (etwa durch Vorlage eines *ordnungsgemäß* geführten Fahrtenbuches; dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, soll fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben) nachgewiesen wurden.

Die Bf. kann sich sohin nicht als beschwert erachten, wenn "allein" im Hinblick auf die Einsatzorte "AA O" und "Hotel T" das sog. große Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von

mehr als 20 km bis 40 km (samt entsprechendem Pendlereuro) Anerkennung findet und damit dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren teilweise Folge gegeben wird.

Abschließend sei noch erwähnt, dass es an der Bf. als Begünstigungswerberin gelegen wäre, selbst und aus eigenem Antrieb (im konkreten Fall wurde die Bf. sogar mehrfach dazu aufgefordert; auch der Beschwerdevorentscheidung kommt im Übrigen Vorhaltecharakter zu) die Voraussetzungen der angestrebten Begünstigungen (außergewöhnliche Belastungen, Werbungskosten) sowohl *dem Grunde als auch der Höhe* nach - belegt durch entsprechende Unterlagen - nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen; bei Begünstigungstatbeständen tritt die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht der Begünstigungswerberin in den Hintergrund. Es liegt an ihr, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen.

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

