

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache *Bf*, *Bf-Adr1***, Steuernummer *Bf-StNr*, über die Beschwerde vom 27. Mai 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. Mai 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge: Bf.), ein ungarischer Staatsbürger, ist seit 28.3.2018 in Österreich unselbständig beschäftigt. Zunächst war er für die *X.* GmbH und ab Oktober 2020 für die *Y.* GmbH in *Y-Adr* tätig. Im Jahr 2021 hat er die Tätigkeit bei der *Y.* GmbH für einen Monat (Juni) unterbrochen, um einer Beschäftigung bei der *Z* AG in der *Z-Adr.* in der Schweiz nachzugehen. Zudem hat er Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Zusammenhang mit einer Tätigkeit für *AH* in Höhe von 1.675 Euro bezogen.

2. Der Bf. ist verheiratet und lebt zusammen mit seiner Ehefrau *DH* und dem am tt.mm.2024 geborenen gemeinsamen Kind in einem Haushalt an der Adresse *Bf-Adr1***. Dieser Wohnsitz besteht seit 3.12.2021. Davor lebte er mit seiner Ehefrau in **Bf-Adr*2***.

3. Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2021 vom 25.5.2022 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer antragsgemäß auf einem Einkommen in Höhe von 41.996,48 Euro mit 1.199,00 Euro fest. Der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde vom 27.5.2022, mit der der Bf. u.a. das Pendlerpauschale in Höhe von 698,55 Euro und den Pendlereuro in Höhe von 40,55 Euro geltend gemacht hatte, gab es statt und setzte mit

Beschwerdevorentscheidung vom 30.5.2022 die Einkommensteuer 2021 auf einem Einkommen in Höhe von 41.017,93 Euro mit 760,00 Euro fest.

4. Mit am 27.6.2022 online eingebrachtem Vorlageantrag gemäß § 264 Abs. 1 BAO stellte der Bf. den Antrag auf zusätzliche Berücksichtigung eines Drittels des großen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e und f EStG 1988. Zur Begründung dieses Beschwerdebegehrens gab er an, er sei im Jahr 2021 wöchentlich nach Ungarn gefahren, wo er weiterhin Mitglied einer Firma sei, die er wöchentlich besuchen müsse. Er ersuche daher um aliquote Gewährung des großen Pendlerpauschales für 4-6 Fahrten im Monat von der Arbeitsstätte nach Ungarn in Höhe von 1.224 Euro im Jahr und des Pendlereuro in Höhe von 722,67 Euro für Fahrten zwischen Arbeitsstätte und Ungarn.

Dazu legte er online folgende Bestätigung vor (wörtlich):

„Sehr geehrte Damen und Herren,

*hiermit bestätige ich, dass Herr *Bf* (Geb.: *010101*, wohnhaft in *Bf-Adr3*) Mitglied unserer Firma ist. Wir benötigen seine Anwesenheit wöchentlich in unserer Firma. Die Firma sichert für Herrn *Bf* kein Firmenwagen und gibt keine Zuschüsse zu den Fahrten.“*

Das Schreiben ist datiert mit 8.6.2022 und eigenhändig unterschrieben von einem Vertreter der Firma *RT*, *RT-Adr*.

5. Am 23.8.2022 richtete das Finanzamt folgendes Ergänzungsersuchen an den Bf. (wörtlich):

„Bei Zurücklegen der entsprechenden Wegstrecke können anstatt der Familienheimfahrten ein aliquotes Pendlerpauschale und ein aliquoter Pendlereuro für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte berücksichtigt werden. Voraussetzung ist jedoch, dass Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen.

Sie werden daher ersucht, die folgenden Unterlagen nachzureichen und die noch offenen Fragen zu beantworten:

- *Wie ist die Anschrift Ihres Familienwohnsitzes?*
- *Wer wohnt am Familienwohnsitz? Nachweis: Meldebestätigungen.*
- *Nachweise über ihren eigenen Wohnraum am Familienwohnsitz z.B. durch Mietvertrag, Kaufvertrag oder einer entsprechenden Haushaltsführung.*
- *Welches Verkehrsmittel benutzen Sie für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz? Nachweis: Aufstellung z. B. über Treibstoffkosten, Fahrtenbuch, Fahrscheine, Beiträge für Mitfahrgelegenheiten.*
- *Haben Sie am Beschäftigungsort eine Wohn- oder Schlafmöglichkeit? Nachweis: Mietvertrag inkl. Angabe über Größe der Wohnung und Zahlungsbelege oder Bestätigung des Arbeitgebers über die Zurverfügungstellung einer Schlafstelle.*

- *Hat Ihr Arbeitgeber Fahrtkosten steuerfrei vergütet? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt und für welche Fahrten diese geleistet wurden.*
- *Hat Ihr Arbeitgeber die Nächtigungskosten getragen? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt. Aus welchem Grund kann der Familienwohnsitz nicht in die Nähe der Arbeitsstätte verlegt werden?*
- *Für den Fall, dass die Partnerin/der Partner keinen inländischen Wohnsitz hat, bitte um Bekanntgabe der Einkünfte der Partnerin/des Partners und Vorlage des Formulars E9.*
- *Legen Sie einen Ausdruck aus dem Zeiterfassungssystem Ihres Arbeitgebers vor (durchgehend vom 1.1. bis 31.12.2021).*
- *Welche Arbeiten verrichten Sie für die Firma *RT* in Ungarn, die eine wöchentliche Anwesenheit notwendig machen? Legen Sie darüber den Arbeitsvertrag vor.*
- *Weisen Sie Ihre für die Firma *RT* erzielten Einkünfte belegmäßig nach (z.B. durch Vorlage von Lohnabrechnungen).*
- *An welchen Tagen (genaues Datum!) sind Sie nach Ungarn gefahren und an welchen Tagen sind Sie zurückgekommen?*
- *Wer hat die Bestätigung vom 8.6.2022 unterschrieben und in welchem Bekanntschaftsverhältnis stehen Sie zu dieser Person?*

In der Beschwerde vom 27.5.2022 haben Sie u.a. ein Pendlerpauschale in Höhe von 698,55 Euro und ein Pendlereuro in Höhe von 40,55 Euro beantragt. Auf welchen Grundlagen wurden diese Beträge ermittelt? Für welchen Arbeitgeber und für welchen Zeitraum wurde dieses Pendlerpauschale/dieser Pendlereuro geltend gemacht?

Hinweis: Alle Unterlagen sind in deutscher Sprache vorzulegen.“

6. Dieses Ergänzungsersuchen blieb bis dato unbeantwortet.

7. Am 5.3.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten.

2. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind diese Ausgaben zunächst durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten. Nach Maßgabe der § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b bis j EStG stehen

zusätzlich ein Pendlerpauschale und ein Pendlereuro zu, womit sämtliche Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten sind.

Das Pendlerpauschale ist in seiner Höhe gestaffelt je nach Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und je nachdem, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist (dann sog. kleine Pendlerpauschale) oder nicht (dann sog. großes Pendlerpauschale).

3. Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit e EStG 1988, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall, gilt Folgendes:

- Fährt 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 EStG 1988) zur Arbeitsstätte zu.

- Fährt 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 EStG 1988) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale im vollen Ausmaß zu.

4. Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) maßgeblich.

5. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, Kriterien für die Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen. Von dieser Verordnungsermächtigung hat der Bundesminister für Finanzen mit der Pendlerverordnung BGBl II 2013/276 idF BGBl II 2019/324 Gebrauch gemacht.

6. Gemäß § 3 Abs. 1 Pendlerverordnung ist 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, für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden.

7. Ist die Verwendung des Pendlerrechners nicht möglich (insbesondere, weil die Wohnung oder Arbeitsstätte im Ausland liegt) oder liefert der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis (insbesondere bei Fehlermeldung wegen Zeitüberschreitung), hat der Arbeitnehmer für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales und des Pendlereuros das für derartige Fälle vorgesehene amtliche Formular zu verwenden. Wenn der Pendlerrechner dauerhaft kein Ergebnis liefert, ist dies durch einen entsprechenden Ausdruck oder durch ein PDF-Dokument des Pendlerrechners nachzuweisen.

8. Werbungskosten sind auch die Kosten für die doppelte Haushaltsführung. Eine solche liegt vor, wenn der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz (Primärwohnsitz) aus betrieblichen Gründen einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit unterhält. In solch einem Fall sind die Kosten für den zweiten Wohnsitz wie auch für die Fahrten zwischen diesen Wohnsitzen abzugsfähig. Die Kosten für die Familienheimfahrten sind allerdings aufgrund des § 20 Abs. 1 lit e EStG 1988 nur bis zum höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG, das sind 3.672 Euro jährlich, abzugsfähig.

9. Gemäß § 4 Abs. 1 Pendlerverordnung liegt ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit f und § 20 Abs. 1 Z 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 (z.B. Familie, Freundeskreis und einen eigenen Hausstand) hat.

Nach § 4 Abs. 2 Pendlerverordnung hat ein Steuerpflichtiger 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.

10. Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Einhebung der Abgaben wesentlich sind. Dieser Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabenpflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Den Steuerpflichtigen trifft zudem gemäß § 119 Abs. 1 BAO die Pflicht, die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß sein.

Gemäß § 138 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft insbesondere die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen aufklärbar sind (vgl. *Ritz*, BAO⁷, § 138; *Zorn/Stanek* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴, § 16 Tz 55).

11. Das im Vorlageantrag gestellte Beschwerdebegehren auf Zuerkennung eines aliquoten Pendlerpauschales und Pendlereuros gibt nicht zu erkennen, aufgrund welchen Anspruch begründenden Sachverhaltes diese Beträge berücksichtigt werden sollten. Offenbar sind damit Werbungskosten für Familienheimfahrten in Form eines Pendlerpauschales gemeint. Zwar können im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung Kosten für Familienheimfahrten auch in Form eines aliquoten Pendlerpauschales berücksichtigt werden, dies setzt allerdings den Nachweis voraus, dass neben dem Familienwohnsitz aus betrieblichen Gründen ein weiterer Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit besteht, und weder die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz noch die Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar ist. Einen solchen Nachweis hat der Bf. nicht beigebracht. Zwar hatte der Bf. seinen Familienwohnsitz im Jahr 2021 unzweifelhaft an den inländischen Wohnsitzen, dass es aber in Ungarn einen weiteren Beschäftigungsort und weiteren Wohnsitz an diesem Beschäftigungsort gab und damit die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vorliegen, wurde mit der vorgelegten Bestätigung nicht bestätigt, bleibt es doch völlig im Dunkeln, um welches Unternehmen, um welche Mitgliedschaft und um welchen Wohnsitz in Ungarn es sich dabei gehandelt haben soll. Das umfangreiche Ergänzungsersuchen des Finanzamtes mit dem Ziel, diesen Sachverhalt aufzuklären, hat der Bf. nicht beantwortet. Damit hat er seine ihn treffende Mitwirkungspflicht an der Klärung des Sachverhaltes verletzt, die, weil das Vorbringen betreffend die angebliche „Mitgliedschaft“ zu einem ungarischen Unternehmen und den angeblichen weiteren ungarischen Wohnsitz Sachverhaltselemente betreffen, die im Ausland gelegen sind, zudem eine erhöhte Mitwirkungspflicht war. Der ungeklärte Sachverhalt geht daher zu Lasten des Bf. und war das im Vorlageantrag gestellte Begehren auf Zuerkennung eines zusätzlichen aliquoten Pendlerpauschales und Pendlereuros daher abzuweisen.

12. Abzuweisen war aber auch das in der Beschwerde gestellte Begehren auf Zuerkennung eines Pendlerpauschales in Höhe von 698,55 Euro und eines Pendlereuros in Höhe von 40,55 Euro, weil der Bf. zum einen auch in diesem Fall das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes nicht beantwortet hat und damit weiter unklar ist, wie der Bf. überhaupt auf diese Beträge gekommen ist. Zum anderen aber auch deshalb, weil für die Geltendmachung des Pendlerpauschales und Pendlereuros für die Fahrten zwischen den inländischen Wohnsitzen in ****Bf-Adr*2***** und ***Bf-Adr1***** und der inländischen Arbeitsstätte bei der ***Y.* GmbH** in ***Y-Adr*** zwingend der Pendlerrechner und für die Fahrten zwischen den inländischen Wohnsitzen und der Arbeitsstätte in der Schweiz zwingend das entsprechende Formular (L33) zu verwenden gewesen wäre.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

1.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Mit diesem Erkenntnis ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung angesprochen. Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 16. Jänner 2025