

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. September 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022, ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer machte in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2022 ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.479,00 € und einen Pendlereuro in Höhe von 1.952,00 € geltend.
2. Auf Ersuchen des Finanzamtes, einen Ausdruck des mit dem Pendlerrechner ermittelten Ergebnisses vorzulegen, teilt er mit, er ersuche um Berücksichtigung des aliquoten großen Pendlerpauschales (Wochenpendler) für die Fahrten zwischen seiner Arbeitsstätte und dem Wohnsitz in Ungarn (4-6 Fahrten monatlich) sowie des entsprechenden Pendlereuros und übermittelte ein Formular L 34a, in welchem der Arbeitsort (***Adr-1***), der ungarische Wohnort (***Adr-2***), die Anzahl der Fahrten (4-7) sowie die Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsstätte (1.108 km) angegeben ist.
3. Im Einkommensteuerbescheid 2022 ließ das Finanzamt das Pendlerpauschale und den Pendlereuro mit der Begründung, dass der Wohnsitz seit 14. Dezember 2021 durchgehend in Österreich liege, außer Ansatz.
4. In der dagegen erhobenen Beschwerde wandte der Beschwerdeführer zusammengefasst ein, er sei in Österreich erwerbstätig und kehre jede Woche an seinen ungarischen Wohnsitz

zurück. Der österreichische Nebenwohnsitz diene nur zur Übernachtung an den Werktagen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988 sei für die Berechnung des Pendlerpauschales bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz maßgeblich. Das Gesetz schließe daher nicht aus, dass das Pendlerpauschale und der Pendlereuro für die Fahrten zwischen seinem Familienwohnsitz und der Arbeitsstätte zuerkannt werde.

5. Mit Beschwerde vorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab, da die benötigten Unterlagen trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden seien.

6. Mit Vorlageantrag beantragte der Beschwerdeführer unter Anschluss eines „Fahrtenbuches“, in welchem wöchentliche Fahrten von seiner ungarischen Wohnadresse zur Arbeitsstätte in ***B*** und retour (jeweils 1.062 km) aufgelistet sind, neuerlich die Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros.

7. Im Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, es sei weder nachgewiesen worden noch glaubhaft, dass der Beschwerdeführer von seinem Familienwohnsitz über 1.000 Kilometer direkt zur Arbeitsstätte gefahren sei. Die mit dem Vorlageantrag eingereichte Aufstellung sei offensichtlich nicht korrekt, da die Adresse des Arbeitgebers laut Aufstellung bis Dezember dieselbe sei, obwohl der Beschwerdeführer im November den Arbeitgeber gewechselt habe und ab 30. November 2022 arbeitslos gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer, ein ungarischer Staatsbürger, war vom 1. Jänner 2022 bis zum 31. Oktober 2022 bei einem Arbeitgeber in ***B*** und vom 2. November 2022 bis 29. November 2022 bei einem Arbeitgeber in ***S*** beschäftigt. Vom 30. November 2022 bis 31. Dezember 2022 bezog er Arbeitslosengeld. Polizeilich gemeldet war er laut Auszug aus dem zentralen Melderegister vom 14. Dezember 2021 bis 27. Mai 2022 mit Hauptwohnsitz in ***W*** und in der Folge mit Haupt- bzw. Nebenwohnsitz in ***A***.

Für die Fahrten zwischen dem ungarischen Wohnsitz und der inländischen Arbeitsstätte machte der Beschwerdeführer das (aliquote) Pendlerpauschale (1.479,00 €) und den sich bei einer einfachen Fahrtstrecke von 1.108 km ergebenden Pendlereuro (€ 1.969,85) geltend (vgl. Formular L 34a). Überwiegend fuhr er in den einzelnen Kalendermonaten von seinem inländischen Wohnsitz zur Arbeitsstätte (siehe dazu unten 2.).

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser

Aufwendungen sieht das Gesetz einerseits den Verkehrsabsatzbetrag, mit dem die Ausgaben für die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis zu 20 km grundsätzlich als abgegolten gelten, und andererseits, abgestuft nach Entfernung und Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels, zusätzliche Pauschbeträge (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c und d EStG 1988) und den Pendlereuro (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988) vor. Das so genannte „große Pendlerpauschale“ nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 ist zu berücksichtigen, wenn dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar ist; bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 60 km beträgt das Pendlerpauschale 3.672 Euro jährlich (nach § 124b Z 395 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 63/2022 sind im Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 zusätzlich die dort angeführten Beträge zu berücksichtigen).

Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales ist nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. 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, 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 zur Arbeitsstätte zu.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988 ist bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz maßgeblich.

Der Beschwerdeführer hat der Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros unter Verweis auf § 16 Abs. 1 Z 6 lit. f EStG 1988, die Wegstrecke von seinem Familienwohnsitz in Ungarn zur Arbeitsstätte in ***B*** zugrunde gelegt. Entgegen der offenkundigen Sichtweise des Beschwerdeführers wird mit dieser Bestimmung ein Wahlrecht hinsichtlich des maßgebenden Wohnsitzes aber nicht eingeräumt. Vielmehr ist darauf abzustellen, von welchem Wohnsitz aus tatsächlich (überwiegend) die Fahrt zur Arbeitsstätte angetreten wird (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, § 16 Tz 118, mwN, sowie Pfalz/Sutter in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter, Die Einkommensteuer, 58. Lfg., § 16 Abs. 1 Z 6 Rz 21, und VwGH 31.7.2012, 2008/13/0086).

Nachdem der Beschwerdeführer während der Arbeitswoche unbestritten von seinem jeweiligen inländischen Wohnsitz zu seinem Arbeitsort in ***B*** bzw. in der Folge in ***S*** gefahren ist, ist der Wohnsitz in ***W*** bzw. ***A***, selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass er tatsächlich an jedem Wochenende nach Ungarn gefahren ist, jener Wohnsitz, von dem er weitaus überwiegend die Fahrt zur Arbeitsstätte angetreten hat. Damit kommt

eine Berücksichtigung der Fahrten von seinem ungarischen Wohnsitz für die Bemessung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros bereits aus diesem Grund nicht in Betracht.

Zudem kann nach der Aktenlage nicht davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer tatsächlich wöchentlich von seinem Wohnsitz in Ungarn zur inländischen Arbeitsstätte und wieder retour gefahren ist.

Werbungskosten sind zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen, als solche geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch gemäß § 138 Abs. 1 BAO über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 17.2.2021, Ra 2020/13/0090, mwN). Dies betrifft insbesondere die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (vgl. Ritz/Koran, BAO⁸, § 138 Rz 1, mwN). Zudem wird die amtswegige Ermittlungspflicht nach § 115 Abs. 1 BAO durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. In diesen Fällen liegt es vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufklärung solcher Sachverhaltselemente beizubringen (zu den Fällen erhöhter Mitwirkungspflicht vgl. auch Ritz/Koran, BAO⁸, § 115 Rz 10 ff, und die dort zitierte Judikatur).

Den Ausführungen im Vorlagebericht, dass wöchentliche Fahrten zwischen dem ungarischen Wohnsitz und der inländischen Arbeitsstätte nicht glaubhaft seien, ist der Beschwerdeführer nicht entgegengetreten. Auch hat er Nachweise, die die behauptete Zahl durchgeführter Fahrten belegt hätten (Tankbelege udgl.), nicht vorgelegt. Dem übermittelten „Fahrtenbuch“ kann die erforderliche Beweiskraft indes nicht beigemessen werden. Abgesehen davon, dass weder die Kilometerstände zu Beginn und am Ende der jeweiligen Fahrten angeführt sind, sondern lediglich die bei sämtlichen Fahrten idente Zahl von 1.062 gefahrenen Kilometern (im Formular L 34a wurde die einfache Wegstrecke hingegen mit 1.108 km angegeben), wurde – wie auch im Vorlagebericht ausgeführt – über das gesamte Jahr die Adresse des Arbeitgebers in ***B*** angeführt, obwohl der Beschwerdeführer bei diesem nur bis zum 31. Oktober 2022 beschäftigt war und er in der Folge bei einem Arbeitgeber in ***S*** angestellt bzw. als arbeitslos gemeldet war. Von einem nachvollziehbaren und ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch kann sohin keine Rede sein. Ist die behauptete Zahl an Fahrten somit aber der Auffassung des Finanzamtes entsprechend alleine schon im Hinblick auf die Entfernung und den dadurch bedingten Zeitaufwand als nicht glaubhaft anzusehen und davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer jedenfalls an weniger als vier Tagen je Kalendermonat vom ungarischen Wohnsitz zur inländischen Arbeitsstätte gefahren ist, steht gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 ein Pendlerpauschale auch aus diesem Grund nicht zu.

Ein Pendlerpauschale für die Fahrten von seinem jeweiligen inländischen Wohnsitz zur jeweiligen Arbeitsstätte hat der Beschwerdeführer nicht beantragt. Abgesehen davon, dass für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Beurteilung, ob

die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist, für Verhältnisse innerhalb Österreichs 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) der Pendlerrechner zu verwenden ist, kann sohin dahingestellt bleiben, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales hinsichtlich dieser Wegstrecken vorliegen.

Somit lag auch die Voraussetzung für die Berücksichtigung eines entsprechenden Pendlereuros nicht vor, steht dieser gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 doch nur zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat.

Schließlich kommt auch eine Berücksichtigung des (aliquoten) Pendlerpauschales unter dem Titel von Familienheimfahrten nicht in Betracht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten Mehraufwendungen, die dem Arbeitnehmer erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss und die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, als abzugsfähige Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. VwGH 22.12.2021, Ra 2020/15/0021, VwGH 17.2.2021, Ra 2020/13/0090, und VwGH 22.3.2018, Ra 2016/15/0028). Davon umfasst sind sowohl die Aufwendungen für eine Wohnung im Nahebereich des Beschäftigungsortes (doppelte Haushaltsführung) als auch jene für die Fahrten zwischen dem Wohnsitz am Arbeitsort und dem Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), wobei letztere nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 angeführten Betrag begrenzt sind.

Die Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen und muss sich aus Umständen von erheblichem objektivem Gewicht ergeben; Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 25.2.2022, Ra 2022/13/0010, mwN).

Ein Familienwohnsitz im hier maßgeblichen Sinn liegt nach § 4 Abs. 1 der Pendlerverordnung dort, wo ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger (Z 1) oder ein alleinstehender Steuerpflichtiger (Z 2) seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat.

Einen eigenen Hausstand hat der Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 2 der Pendlerverordnung, 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.

Im Beschwerdefall wurde weder belegt, dass ein Familienwohnsitz im dargelegten Sinne vorgelegen wäre, noch dass der Beschwerdeführer abzugsfähige Mehraufwendungen im Sinne der Rechtsprechung zu tragen gehabt hätte. Der Beschwerdeführer hat lediglich angegeben, dass er in Ungarn ein Eigenheim habe, aber keine näheren Angaben darüber gemacht, inwieweit er dort über einen eigenen Hausstand verfügt hat. Selbst wenn dies der Fall war, ist für den Beschwerdeführer aber nichts gewonnen, hat er doch nicht aufgezeigt, aus welchen Gründen ihm die Aufgabe dieses Wohnsitzes unzumutbar gewesen sein sollte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es aber Sache desjenigen Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen (Familien)Wohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des (Familien)Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037, mwN).

Der Beschwerde konnte somit gesamthaft gesehen kein Erfolg beschieden sein.

3. 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob die Aufwendungen für Fahrten zwischen dem ungarischen Wohnsitz und dem inländischen Beschäftigungsort zu den gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abzugsfähigen Werbungskosten zählen, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 7. November 2025