

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache ***Bf1***, Adresse 1, Ungarn, über die Beschwerde vom 26. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 27. Februar 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) – Herr ***Bf1*** – machte in der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2017 neben Arbeitsmittel in Höhe von 132 €, Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 3.672 € sowie Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 5.032,76 € als Werbungskosten geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 27.02.2019 wurden Werbungskosten lediglich in Höhe des Pauschbetrages berücksichtigt. In der Begründung wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass sich sowohl der Mittelpunkt der Lebensinteressen (gemeinsamer Wohnsitz mit Gattin und Kinder) als auch die Arbeitsstätte im Bezirk B befänden, weshalb die beantragten Aufwendungen für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung nicht hätten anerkannt werden können.

In seiner Beschwerde vom 26.03.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 27.02.2019 führte der Bf aus, dass laut Steuerbuch für den Fall, dass die Voraussetzungen für Familienheimfahrten nicht gegeben seien, könne von Wochenpendlern, die an mindestens vier Tagen im Monat pendelten, ein aliquotes Pendlerpauschale in Anspruch genommen werden. Der Bf verwies darauf, dass er wöchentlich nach Ungarn an seinen Hauptwohnsitz fahre und ihm somit ein Drittel des vollen Pendlerpauschales, dh 1.224 € zustünde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.05.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und damit begründet, dass sich sowohl der Mittelpunkt der Lebensinteressen (gemeinsamer Wohnsitz mit Gattin und Kinder) als auch die Arbeitsstätte im Bezirk B befänden, weshalb die beantragten Aufwendungen für das Pendlerpauschale bzw den Pendlereuro nicht hätten anerkannt werden können. Weiters wurde ausgeführt, dass die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten würden. Unter gewissen Voraussetzungen bestehe zusätzlich ein Anspruch auf das "kleine" oder "große" Pendlerpauschale sowie den Pendlereuro. Dieses setze voraus, dass eine Wegstrecke von der Wohnung des Bf in B bis zur Arbeitsstätte in C mit öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar sei und mehr als 20 Kilometer betrage.

Mit Schreiben vom 14.06.2019 stellte der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht und wies darauf hin, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nicht in B befände; seine Gattin und seine Kinder lebten in Ungarn und hätten dort auch ihren Wohnsitz. Sein Arbeitsplatz befinde sich in C. Da C von seinem Wohnort nahezu sechs Stunden Fahrzeit entfernt sei, benütze er während der Woche (nur Arbeitswoche) die Wohnung in B, gemeinsam mit anderen Kollegen. Die Wochenenden und seine Urlaube verbringe er zu Hause mit seiner Familie. Der Bf übermittelte eine Aufstellung der Familienheimfahrten 2017, eine Kopie der Wohnsitzmeldung seiner Ehefrau und eine Kopie der Bescheinigung E 9.

Mit Vorlagebericht vom 03.09.2019 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss vom 16.04.2020 wurde der Bf aufgefordert, bis spätestens 20.05.2020

1. eine Aufstellung der als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 5.032,76 € zu übermitteln, aus der hervorgehe, aus welchen Teilbeträgen sich der Betrag von 5.032,76 € zusammensetze,
2. Kopien sämtlicher Rechnungen samt Zahlungsbestätigungen bezüglich der Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung das Jahr 2017 betreffend nachzureichen,
3. eine Kopie des Mietvertrages der Wohnung B1 vorzulegen,
4. Auskunft darüber zu geben, ob neben den laut Zentralem Melderegister im Streitjahr 2017 an der Adresse B1 gemeldeten Personen (P1 und P2) noch andere Personen an der Adresse B1 im Jahr 2017 gewohnt haben,
5. darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten

werde bzw die Gründe dafür zu benennen, aus denen der Bf die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansehe, zumal laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198) es dem Steuerpflichtigen nach einer gewissen Zeit zumutbar sei, den Familienwohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen und der Bf seit mehr als zehn Jahren beim selben Dienstgeber beschäftigt sei,

6. Meldenachweise aller im Streitjahr 2017 am Familienwohnsitz gemeldeter Personen zu übermitteln,

7. die - in Zusammenhang mit den als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten - tatsächlich angefallenen Fahrtkosten anhand von Belegen (zB Tank- bzw Servicerechnungen, Prüfungsbericht) nachzuweisen und

8. eine Kopie des Zulassungsscheines jenes Kraftfahrzeuges nachzureichen, mit dem die Fahrten von D nach B und von C nach D durchgeführt worden seien.

Der Beschluss vom 16.04.2020 wurde mit Zustellnachweis (RSb) an die Adresse B2, versendet und laut Rückschein vom Empfänger am 22.04.2020 übernommen. Der Beschluss blieb unbeantwortet.

Mit Beschluss vom 14.07.2020 wurde der Beschluss vom 16.04.2020 erneut mit Zustellnachweis (RSb) an die Adresse B2, und dieses Mal auch mit internationalem Rückschein an die Adresse, Adresse1, Ungarn, versendet. Der an die Adresse in B versendete Beschluss wurde mit dem Vermerk „Unbekannt“ retourniert, während der an die Adresse in Ungarn versendete Beschluss laut Rückschein an die Ehegattin des Bf, Frau E, am 21.07.2020 ausgefolgt wurde. Auch der Beschluss vom 16.04.2020 blieb bis dato unbeantwortet.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf war im Streitjahr 2017 vom 01.01. bis 31.12. bei der Firma F in C beschäftigt und in D, einem Ort in Ungarn, mehr als 540 km östlich von Wien ansässig.

Der Bf fuhr im Streitjahr 2017 an vier Tagen im Kalendermonat von seinem Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte. Die Entfernung von der Wohnung des Bf zu seiner Arbeitsstätte beträgt 545 km.

Während der Woche wohnte der Bf, gemeinsam mit anderen Kollegen, in einer Wohnung in B1. Ausgaben für die Wohnung in B wurden vom Bf nicht nachgewiesen. Ebenso wurden keine Ausgaben für Arbeitsmittel nachgewiesen.

Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister hat der Bf seinen Wohnsitz in B am 23.08.2019 von der B1 (Hauptwohnsitz) in die B2 (Nebenwohnsitz) verlegt.

In der Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2017 machte der Bf neben Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 3.672 €, Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 5.032,76 € sowie Arbeitsmittel in Höhe von 132 € als Werbungskosten geltend.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 wurden Werbungskosten lediglich in Höhe des Pauschbetrages berücksichtigt.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen und der folgenden Beweiswürdigung:

2. Beweiswürdigung

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 14.09.1988, 86/13/0150) ist ein Sachverhalt glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich.

Bezüglich der vom Bf als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung wurde der Bf mit Beschluss vom 16.04.2020 und Beschluss vom 14.07.2020 aufgefordert, eine Aufstellung der als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 5.032,76 € zu übermitteln, aus der hervorgehe, aus welchen Teilbeträgen sich der Betrag von 5.032,76 € zusammensetze, Kopien sämtlicher Rechnungen samt Zahlungsbestätigungen bezüglich der Ausgaben für die doppelte Haushaltsführung das Jahr 2017 betreffend nachzureichen, eine Kopie des Mietvertrages der Wohnung B1 vorzulegen und Auskunft darüber zu geben, ob neben den laut Zentralem Melderegister im Streitjahr 2017 an der Adresse B1 gemeldeten Personen (P1 und P2) noch andere Personen an der Adresse B1 im Jahr 2017 gewohnt haben.

Der an die Adresse B2, versendete Beschluss vom 16.04.2020 wurde laut Rückschein vom Empfänger am 22.04.2020 übernommen. Der sowohl an die Adresse B2 als auch an die Adresse, Adresse1, Ungarn, versendete Beschluss vom 14.07.2020 wurde laut Rückschein an die Ehegattin des Bf, Frau E, am 21.07.2020 ausgefolgt.

Der Bf hat keinen der Beschlüsse beantwortet und somit nicht nachgewiesen, dass ihm im Streitjahr 2017 tatsächlich Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung erwachsen sind. Weder legte er konkrete Belege noch Zahlungsnachweise vor noch behauptete er tatsächliche Zahlungen, die von ihm geleistet worden wären. Der Bf unterließ es zudem, Gründe dafür vorzubringen, warum ihm der Nachweis solcher konkreter Zahlungen unzumutbar sein sollte. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geht es nicht an, im Verwaltungsverfahren untätig zu bleiben. Damit

scheitert die Berücksichtigung von Werbungskosten für eine etwaige doppelte Haushaltsführung schon am Nachweis von Abflüssen.

Bezüglich der vom Bf als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten übermittelte der Bf eine Aufstellung, aus der im Wesentlichen hervorgeht, dass der Bf die Strecke von seiner Wohnung an seinem Familienwohnsitz in D nach B an vier Tagen im Kalendermonat zurückgelegt und die Entfernung der einfachen Wegstrecke 542 km betragen habe.

Mit Beschluss vom 16.04.2020 und Beschluss vom 14.07.2020 wurde der Bf aufgefordert, die tatsächlich angefallenen Fahrtkosten anhand von Belegen (zB Tank- bzw Servicerechnungen, Überprüfungsbericht) nachzuweisen und eine Kopie des Zulassungsscheins jenes Kraftfahrzeuges nachzureichen, mit dem der Bf die Fahrten von D nach B und von C nach D durchgeführt habe.

Obwohl der Bf – wie bereits oben ausgeführt – keinen der beiden erwähnten Beschlüsse beantwortet und keine Belege vorgelegt hat, um nachzuweisen, dass ihm für die Fahrten zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsstätte auch tatsächlich Kosten erwachsen sind, erscheint es, unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Bf im Streitjahr 2017 vom 01.01. bis 31.12. beim selben Dienstgeber in C beschäftigt war, plausibel, dass der Bf laut seinen Aufzeichnungen an vier Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß [§ 16 Abs 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß [§ 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

"1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen."

Gemäß [§ 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988](#) sind auch Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in [§ 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988](#) angeführten Betrag übersteigen.

Familienheimfahrten sind Fahrten zwischen dem Ort, wo die Berufstätigkeit ausgeübt wird und dem Familienwohnsitz. Diese gehören nach [§ 20 EStG 1988](#) in den Bereich der privaten Lebensführung.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohrt (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Wenn dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen 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, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG.

Gemäß [§ 115 BAO](#) trifft die Abgabenbehörde die amtswegige Ermittlungspflicht. Daher sind beispielsweise die Abgabenvorschriften über Werbungskosten von Amts wegen anzuwenden (*Ritz*, BAO⁶ § 115 Tz 1). Den Steuerpflichtigen trifft die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht der Abgabenbehörde und jene des Steuerpflichtigen bestehen nebeneinander (*Ritz*, BAO⁶ § 115 Tz 8 f).

Gemäß [§ 138 Abs 1 BAO](#) haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht ([§ 119 BAO](#)) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen; kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. [§ 138 Abs 1 BAO](#) betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (VwGH vom 24.02.2004, 99/14/0247; *Ritz*, BAO⁶ § 138 Tz 1).

Gemäß [§ 161 Abs 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen und – soweit nötig – tunlichst durch schriftliche Aufforderung zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Gemäß [§ 161 Abs 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde bei Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung jene Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt).

Werbungskosten sind somit zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH vom 08.02.2007, 2004/15/0102). Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 bzw. [§ 161 BAO](#) nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH vom 22.12.2011, 2008/15/0164; 28.05.2008, 2006/15/0125; 17.12.1996, 92/14/0176) (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 16 Tz 55).

Im Hinblick darauf, dass der Bf der wiederholten Aufforderung des Bundesfinanzgerichtes nicht entsprochen hat, die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen, scheitert die Berücksichtigung von Werbungskosten für eine doppelte Haushaltsführung am Nachweis von Abflüssen. Eine weitere Prüfung der Voraussetzung, ob etwaige Aufwendungen aus einer doppelten Haushaltsführung dem Bf dem Grunde nach zustehen, konnte damit unterbleiben.

Als Kosten für Familienheimfahrten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen.

Da der Bf aber auch die – in Zusammenhang mit den als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten – tatsächlich angefallenen Fahrtkosten anhand von Belegen nicht nachgewiesen hat, scheitert auch die Berücksichtigung von Werbungskosten für Familienheimfahrten am Nachweis von Abflüssen.

Gemäß [§ 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG 1988](#) gilt für die Berücksichtigung von Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten, dass diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs 5 Z 1) abgegolten sind. Nach Maßgabe der lit b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

[§ 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988](#) lautet: Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale (...) bei mehr als über 60 km 3.672 Euro jährlich.

[§ 16 Abs 1 Z 6 lit e EStG 1988](#) lautet: Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit (...) d ist, 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 vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs 1 Z 2 lit e) zur Arbeitsstätte zu.

Da die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 60 km beträgt und der Bf an mindestens vier Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren ist, steht ihm im Streitjahr 2017 das Pendlerpauschale in Höhe von 3.672 € jährlich zu einem Drittel, ds 1.224 € (= ⅓ von 3.672 €) zu.

Gemäß [§ 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988](#) steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 lit b und lit e bis j entsprechend.

Da die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Bf im Streitjahr 2017 glaubhaft 545 km betragen hat und dem Bf das Pendlerpauschale in Höhe von 3.672 € zu einem Drittel zusteht, steht dem Bf ein Pendlereuro in Höhe von 363,33 € ($= 545 \text{ km} \times 2 \text{ €} \times \frac{1}{3}$) zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

3.2. 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision.

Wien, am 23. September 2020