

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** über die Beschwerde vom 14. Oktober 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. Oktober 2022 betreffend Einkommensteuer 2021 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Steuernummer ***Bf-StNr*** 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

Mit Abgabenerklärung vom 20.06.2022 beantragte der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 € 3.672,- als Kosten für Familienheimfahrten zu berücksichtigen. Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 05.08.2022 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, hinsichtlich der beantragten Kosten für die Familienheimfahrten Kostenaufstellungen und Belege vorzulegen. Dieser Aufforderung ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Am 03.10.2022 erließ das Finanzamt den hier angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2021 mit welchem die Kosten für die Familienheimfahrten nicht berücksichtigt wurden. Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 14.10.2022 eine Beschwerde. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.11.2022 wurde durch das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Am 02.12.2022 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht ein. Ergänzend wurde der Beschwerdeführer am 05.01.2023 durch das Finanzamt erneut aufgefordert hinsichtlich der beantragten Kosten betreffend die Familienheimfahrten Berechnungen und Nachweise vorzulegen. Dieser Vorhalt wurde durch den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 30.01.2023 beantwortet. Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 08.02.2023 zur

Entscheidung vorgelegt. Mit Schreiben vom 06.03.2023 wurde der Beschwerdeführer durch das Bundesfinanzgericht aufgefordert weitere Unterlagen vorzulegen. Der Beschwerdeführer beantwortete dieses Schreiben am 07.04.2023 und ersuchte um eine Fristerstreckung hinsichtlich der noch vorzulegenden Unterlagen bis zum 07.05.2023.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erzielt in Österreich seit 04.05.2020 durchgehend nichtselbständige Einkünfte als Schweißer wobei seine Meldeanschrift und „Korrespondenzadresse“ ***Bf-Adr*** in Polen ist. Als Arbeitgeber scheint im Auskunftsverfahren der Sozialversicherung (AJ-Web) ein Unternehmen mit Sitz in ***Ort 1*** auf. Mittels Formular E 9 hat der Beschwerdeführer seitens der polnischen Finanzverwaltung seine Wohnadresse an der Adresse ***Bf-Adr*** in Polen bestätigen lassen.

Mit der durch den Beschwerdeführer am 20.06.2022 für das Veranlagungsjahr 2021 eingebrachten Arbeitnehmerveranlagung beantragte der Beschwerdeführer die steuerliche Berücksichtigung der Kosten für Familienheimfahrten in der Höhe von € 3.672,- als Werbungskosten. Als Beilagen zu der beantragten Arbeitnehmerveranlagung legte der Beschwerdeführer monatliche Aufzeichnungen der Fahrten zwischen ***Ort 1*** und ***Bf-Adr*** in Polen mit einer einfachen Fahrtstrecke von 520km, sowie Tankrechnungen vor. Das Finanzamt anerkennt die Kosten der Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten und führte im hier angefochtenen Einkommensteuerbescheid als Begründung an, dass der Beschwerdeführer zu dem ihm übermittelten Bedenkenvorhalt (Vorhaltsschreiben vom 05.08.2022) keine Gegenäußerung abgegeben habe.

Am 14.10.2022 brachte der Beschwerdeführer fristgerecht eine Beschwerde ein, die vom Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.11.2022 als unbegründet abgewiesen wurde. Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 02.12.2022 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 erhobene Beschwerde ergänzte der Beschwerdeführer in seinem Vorlageantrag vom 02.12.2022 folgendermaßen:

*„Ich bin zwar nicht verheiratet, lebe aber in einer dauerhaften Partnerschaft (eheähnliche Lebensgemeinschaft) mit meiner Partnerin, mit der ich einen gemeinsamen Haushalt führe. An meinem Lebensmittelpunkt in ***Bf-Adr*** und in der näheren Umgebung leben auch meine Familie sowie die Familie meiner Partnerin.“*

Den Bedenkenvorhalt vom 05.01.2023 beantwortete der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 30.01.2023. Darin bringt der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass er das gesamte Jahr

2021 in Österreich gearbeitet habe. Mit der Partnerin des Beschwerdeführers Frau ***NN*** lebe der Beschwerdeführer seit dem 15.01.2018 in hauswirtschaftlicher Lebensgemeinschaft. Weiters gäbe es laut dem Beschwerdeführer in Polen keine Meldeverpflichtung. Gemeinsam mit dem Antwortschreiben vom 30.01.2023 legte der Beschwerdeführer auch ein Formular E 9 seiner Partnerin für das Beschwerdejahr vor. Aus dieser Bescheinigung über ausländische Einkünfte im Ansässigkeitsstaat (Bescheinigung EU/EWR) erschließt sich, dass die Partnerin des Beschwerdeführers in Polen Einkünfte erzielt und an der Adresse ***NN-Adr*** in Polen wohnt. Diese Adresse deckt sich weiters mit den Angaben des Beschwerdeführers in seinem Schreiben vom 07.04.2023 in dem er schreibt:

*„Meine Meldeanschrift und Korrespondenzadresse lautet: ***Bf-Adr*** in Polen. Ich wohne zusammen mit meiner Lebenspartnerin ***NN*** (Adresse: ***NN-Adr***, Polen)“*

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 06.03.2023 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert die Anschrift seines Familienwohnsitzes anzugeben und darzulegen wer an diesem Familienwohnsitz wohnt. Weiters wurde er aufgefordert zum Nachweis des gemeinsamen Familienwohnsitzes mit seiner Partnerin Belege (Mietvertrag, Kaufvertrag der Wohnung, Rechnungen wie zB Stromrechnungen etc) in Kopie dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Letztlich wurde der Beschwerdeführer ersucht anzugeben wo er in Österreich am Beschäftigungsort eine Wohn- und Schlafmöglichkeit hat, weiters die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich darzulegen und entsprechende Belege vorzulegen.

Mit Schreiben vom 07.04.2023 beantwortete der Beschwerdeführer diesen Vorhalt wie folgt:

*„1. Meine Meldeanschrift und Korrespondenzadresse lautet: ***Bf-Adr*** in Polen. Ich wohne zusammen mit meiner Lebenspartnerin ***NN*** (Adresse: ***NN-Adr***, Polen)*

2. entsprechende Nachweise sende ich Ihnen mit getrennter Post gerne zu

3. in Österreich bekomme ich von meinem Arbeitgeber eine Unterkunft zur Verfügung gestellt. Ich werde versuchen, von meinem Arbeitgeber eine Bestätigung zu erhalten

*4. in Polen (in ***Bf-Adr*** und in ***NN-Adr***) befindet sich mein Lebensmittelpunkt und auch der meiner Lebenspartnerin. Hier wohnen unsere Familien und alle unsere Freunde und Bekannten. Zudem leitete meine Partnerin einen eigenen Friseursalon, der ihre wirtschaftliche Grundlage darstellt.*

5. Die Dauer meiner weiteren beruflichen Tätigkeit in Österreich ist nicht bekannt und nicht sicher. Ein Umzug nach Österreich ist daher nicht zumutbar und wäre finanziell nicht angemessen.

Für die Vorlage der angeforderten Unterlagen, die ich Ihnen auf Postwege zusenden werde, beantrage ich eine Fristverlängerung um einen Monat bis zum 07. Mai 2023.“

Dem Fristverlängerungsansuchen wurde durch das Bundesfinanzgericht konkludent stattgegeben, jedoch wurden keine weiteren Unterlagen oder Nachweise der Behauptungen des Beschwerdeführers bis dato eingebracht.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt erschließt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt.

Die unterschiedlichen Wohnadressen des Beschwerdeführers und seiner Partnerin erschließen sich aus den jeweiligen Formularen E 9 (Bescheinigung EU/EWR) die der Beschwerdeführer im Verfahren vorgelegt hat (vgl BFG-Akt OZ 1 und OZ 8).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 entsprechend dürfen bei den einzelnen Einkünften für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendete Beträge nicht abgezogen werden. Ebenfalls nicht abzugsfähig gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind 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.

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

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (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 1988. Die Begründung und die Beibehaltung eines eigenen Haushaltes im Bereich des Beschäftigungsortes bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist als beruflich veranlasst zu sehen, wenn der Beschäftigungsort so weit vom Familienwohnsitz entfernt ist, dass dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist und wenn dem

Steuerpflichtigen zudem auch die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten bei den aus Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartigen Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten. (vgl VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241; VwGH 29.01.1998, 96/15/0171)

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet (vgl VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235; VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037; VwGH 24.04.1996, 96/15/0006).

Daraus ergibt sich, dass Lebensgefährten, die keinen gemeinsamen Hausstand unterhalten, der den gemeinsamen Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen bildet, keinen gemeinsamen Familienwohnsitz haben (vgl VwGH 25.02.2022, Ra 2022/13/0010; ÖStZB 2022/67).

Die nichteheliche (eheähnliche) Lebensgemeinschaft ist bei der Berücksichtigung der doppelten Haushaltsführung der Ehe gleichgestellt. Die Behauptung alleine, in einer Lebensgemeinschaft zu leben, genügt allerdings nicht. (vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG: Kommentar, § 16 Rz 201/4)

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird.

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer als Melde und Korrespondenzanschrift die Anschrift ***Bf-Adr*** in Polen angegeben. Aus der im verwaltungsbehördlichen Verfahren vorgelegten Bescheinigung EU/EWR (E9 – vgl BFG-Akt OZ 1) geht hervor, dass der

Beschwerdeführer seine Wohnanschrift mit ***Bf-Adr*** in Polen angegeben hat. Aus der ebenfalls dem Finanzamt vorgelegten Bescheinigung EU/EWR der Partnerin des Beschwerdeführers (E9 – vgl BFG-Akt OZ 8) geht hervor, dass die Partnerin des Beschwerdeführers an der Adresse ***NN-Adr*** in Polen wohnt. Dass er trotz unterschiedlicher Wohnadressen mit seiner Partnerin einen gemeinsamen Familienwohnsitz unterhält, hat der Beschwerdeführer trotz mehrmaliger Aufforderungen im laufenden Verfahren nicht nachgewiesen. So wurde der Beschwerdeführer ua durch das Bundesfinanzgericht aufgefordert (Vorhalt vom 06.03.2023) nachzuweisen, dass er mit seiner Lebenspartnerin an einem Familienwohnsitz in Polen lebt und dort einen gemeinsamen Haushalt führt und dafür Beweise (Mietvertrag, Kaufvertrag der Wohnung, Rechnungen für Strom etc) vorzulegen. Dieser Aufforderung ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Die Darstellung des Beschwerdeführers, dass sich in Polen (in ***Bf-Adr*** und in ***NN-Adr***) sein Lebensmittelpunkt und auch der seiner Lebenspartnerin befände, ist in sich widersprüchlich und kann im Lichte des festgestellten Sachverhaltes nur so verstanden werden, dass der Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers sich an seiner Wohnadresse in ***Bf-Adr*** und der seiner Lebenspartnerin sich an ihrer Wohnadresse in ***NN-Adr*** befindet.

Mangels Vorlage geeigneter Unterlagen konnte somit im gegenständlich zu beurteilenden Fall nicht nachgewiesen werden, dass der Beschwerdeführer mit seiner Partnerin einen gemeinsamen Familienwohnsitz unterhält und dementsprechend von einer doppelten Haushaltsführung auszugehen ist. Da die Kosten der Familienheimfahrten nur dann steuerlich absetzbar sind, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, war die Beschwerde abzuweisen.

Ergänzend ist zur Nachweispflicht noch folgendes festzuhalten:

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Nach § 115 Abs 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Es liegt somit im Rahmen der Mitwirkungspflicht jene Umstände darzulegen, aus denen die Höhe der geltend gemachten Werbungskosten für Aufwendungen für die unternommenen Familienheimfahrten hervorgeht und als erwiesen anzunehmen sind.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht (beherrscht von der Oficialmaxime, gerichtet auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit) steht als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1271).

Gemäß § 119 Abs 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu

legen. Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl VwGH vom 20.09.1989, 88/13/0072). Durch die Nichtvorlage der entsprechenden Nachweise hat der Beschwerdeführer diesen Anforderungen nicht entsprochen.

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht - zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes - verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 03.11.1986, 84/15/0197; VwGH 27.09.1990, 89/16/0225; VwGH 05.11.1986, 85/13/0012). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.09.1998, 94/13/0099; 30.05.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011). 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 (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131).

§ 138 Abs 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Im gegenständlichen Fall handelt es sich um Sachverhaltselemente, die ihre Wurzeln im Ausland haben. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dazu ausführt, besteht in solchen Fällen eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht (vgl Ritz, BAO⁷, § 115 Rz 10 ff und die dort angeführte Rechtsprechung).

Für die Anerkennung von Kosten aus Familienheimfahrten ist der Nachweis einer tatsächlich vorliegenden beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung unabdingbar.

Betreffend die Geltendmachung der Familienheimfahrten wird daher festgehalten, dass der Beschwerdeführer eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nicht nachgewiesen hat. Auf Grund der fehlenden Nachweise und mangelhaften Mitwirkung des Beschwerdeführers im Abgabenverfahren wurden die Kosten der Familienheimfahrten vom Finanzamt somit nachvollziehbar in Zweifel gezogen. Fehlt ein Nachweis der Höhe und dem Grunde nach, ist die Abgabenbehörde davon enthoben, Beweise selbst aufzunehmen bzw die Höhe der Aufwendungen zu schätzen.

Wie bereits vorstehend ausgeführt, wäre es aber Sache des Beschwerdeführers gewesen, Beweismittel für die Aufhellung des - zudem auslandsbezogenen - Sachverhaltes beizubringen.

Da der Beschwerdeführer dieser Nachweispflicht nicht nachgekommen ist, kann eine steuerliche Berücksichtigung des geltend gemachten Betrages für Familienheimfahrten als Werbungskosten nicht in Betracht kommen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die gegenständliche Frage, ob die Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten absetzbar sind, war auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösen. Es wurde mit dieser Entscheidung nicht von der zitierten Rechtsprechung des VwGH abgegangen und konnte die Lösung der Rechtsfrage, ob die Kosten der Familienheimfahrten Werbungskosten darstellen anhand des Gesetzes gelöst werden. Es liegt dementsprechend keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Graz, am 3. Juli 2023