

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., S-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerden vom 21. Jänner 2022 bzw. vom 22. Oktober 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 11. Jänner 2022 bzw. 22. September 2021 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2019 sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2020 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2019 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 2) Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2020 wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.
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.
- 3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) ist xy Staatsangehöriger. Er erzielte in den streitgegenständlichen Jahren vom 7. Jänner 2019 bis 20. Dezember 2019 sowie vom 13. Jänner 2020 bis 23. Dezember 2020 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner

Beschäftigung als RM bei der AB GmbH mit Sitz in NE (Geschäftsanschrift: R-Straße-yy, Ge Y; Unternehmensgegenstand: Durchführung von Montagearbeiten).

Der Bf. hatte in den Beschwerde Jahren in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (Ansässigkeitsstaat XY). Er beantragte gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988, in den fraglichen Jahren in Österreich als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

In seinen bei der Abgabenbehörde am 25. Juni 2020 bzw. am 4. März 2021 eingelangten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2019 und 2020 wurden vom Bf. ua. die sog. kleine Pendlerpauschale (KZ 718) iHv 372,00 € samt Pendlereuro im Betrage von 15,00 € (2020), Kosten für Arbeitsmittel (KZ 719) iHv 350,00 € (2019) bzw. von 100,00 € (2020), Kosten für Familienheimfahrten (KZ 300) iHv 3.672,00 € (2019 und 2020) sowie Kosten für doppelte Haushaltsführung (KZ 723) iHv 3.600,00 € (2019) als Werbungskosten geltend gemacht.

Im Rahmen eines das Jahr 2019 betreffenden Vorhalteverfahrens [vgl. dazu das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 5.8.2020, wonach der Bf. betreffend die beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten ersucht wurde, *“die nachstehenden Fragen zu beantworten bzw. die entsprechenden Belege in Kopie nachzureichen und außerdem ersucht wurde, die beantragten Ausgaben dem Grunde nach schriftlich zu erläutern:*

- Nachweis der Wohnungskosten am Beschäftigungsort (zB Mietvertrag),
- Nachweis der Wohnungskosten am Familienwohnsitz (zB Mietvertrag, Grundbuchsatzung, usw.),
- Meldenachweis aller Personen, die am Familienwohnsitz wohnhaft/gemeldet sind - Einkommensnachweis des (Ehe)Partners für das Kalenderjahr 2019,
- Formular E9 (Bescheinigung der ausländischen Finanzverwaltung),
- Verwenden Sie für die Fahrten zwischen "Arbeitsort" und "Familienwohnsitz" das eigene Kfz? (Bekanntgabe der Anzahl der Fahrten im Kalenderjahr, Kopie des Zulassungsscheins, Kopie Fahrtenbuch sowie Tankrechnungen),
- Bei der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmittel oder sonstigen Mitfahrgelegenheiten: Anzahl der Fahrten und Nachweis der entstandenen Kosten,
- Wie oft wurden die Heimfahrten vom Arbeitgeber steuerfrei vergütet und wie hoch sind die dafür erhaltenen Ersätze? (Bestätigung des Arbeitgebers erforderlich),
- Bei befristeten Entsendungen - Kopie Dienstvertrag/Entsendungsvertrag.“

Abschließend wurde der Bf. noch darauf hingewiesen, dass die Unterlagen grundsätzlich in deutscher Sprache beizubringen seien] gab der Bf. unter Vorlage eines Zulassungsscheins an, dass er für die Fahrten zwischen Arbeitsort und Familienwohnsitz (ausschließlich) seinen eigenen Pkw verwende, keine Arbeitgeberersätze erhalten und auch die Wohnungskosten (am Beschäftigungsort) nicht ersetzt bekommen habe, legte jeweils in Kopie (schwer lesbare, in xy Sprache ausgestellte) Belege betreffend Wohnungsnebenkosten am Familienwohnsitz, eine Lohn-Gehaltsabrechnung für Jänner 2019, eine (schwer lesbare) Bescheinigung EU/EWR sowie

Kopien der Personalausweise und der amtlichen Wohnsitz-Bescheinigungen zum Nachweis seines xy Familienwohnsitzes und jener seiner am aa.bb.cccc geborenen Tochter A vor.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 11. September 2020 wurde der Bf. für das Jahr 2019 veranlagt; dabei ließ das Finanzamt unter Verweis auf den Vorhalt vom 5. August 2020 die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten unberücksichtigt, weil die entsprechenden Belege nicht vorgelegt worden seien.

Mit Vorhalt vom 10. Juni 2021 wurde der Bf. betreffend seine Arbeitnehmerveranlagung für 2020 zu folgenden Ergänzungen ersucht:

*“Sie haben Kosten für Familienheimfahrten und/oder doppelte Haushaltsführung beantragt. Legen Sie bitte eine **Kostenaufstellung** der Aufwendungen am Beschäftigungsort (Wohnungskosten) bzw. der Fahrtkosten für die Familienheimfahrten vor.*

Bitte beantworten Sie uns folgende Fragen und legen Sie die Nachweise dazu vor:

- *Wie ist die Anschrift Ihres Familienwohnsitzes?*
- *Wer wohnt am Familienwohnsitz?*
- *Nachweis über Ihren eigenen Wohnraum am Familienwohnsitz z.B. durch Mietvertrag, Kaufvertrag oder einer entsprechenden Haushaltsführung.*
- *Wie viele Kilometer ist Ihr Familienwohnsitz von der Arbeitsstätte entfernt und welche Fahrtdauer haben Sie zurückzulegen?*
- *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.

Sie haben das Pendlerpauschale/den Pendlereuro beantragt. Bitte schicken Sie uns je Arbeitgeber einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner. Den Pendlerrechner finden Sie unter bmf.gv.at/pendlerrechner.

Bitte geben Sie uns auch folgende Daten für jeden Wohnsitz und für jede Arbeitsstätte gesondert bekannt:

- Wohnadresse.
- Adresse Ihrer Arbeitsstätte.
- Einfache Wegstrecke zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte in Kilometern.
- Bei Gleitzeit oder Schichtdienst: Der über das Kalenderjahr gesehene häufigste Arbeitsbeginn bzw. das häufigste Arbeitsende.
- Anzahl der Tage, an denen die Fahrten pro Kalendermonat erfolgt sind.
- Kostenlose Beförderung auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber wie z.B. Werkverkehr, Jobticket.
- Nutzung eines Firmen-KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Falls zutreffend, bitte um Angabe der Monate.

Bei mehreren Arbeitsstätten geben Sie bitte auch bekannt:

- Zeitraum (von - bis), in dem Sie an dieser Arbeitsstätte tätig waren.
- Fahren Sie mehrere Arbeitsstätten je Woche an, dann geben Sie uns bitte je Arbeitsstätte die Wochentage an, an denen Sie Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte vorgenommen haben.
- Sollten Sie Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten (ohne Rückkehr zur Wohnung) haben, geben Sie bitte die betroffenen Arbeitsstätten und Wochentage bekannt.
- Rechnerische Darstellung der Beträge für Pendlerpauschale und Pendlereuro.

Hinweis: Sollte Ihre Arbeitsstätte im Ausland liegen und der Pendlerrechner kein Ergebnis liefern, schicken Sie uns bitte das ausgefüllte Formular L 33. Für die Berechnung von Spezialfällen stehen Ihnen das Formular L 34a, sowie das Steuerbuch unter bmf.gv.at zur Verfügung.

Achtung: Auch bei mehreren Arbeitgebern ist das Pendlerpauschale mit einem jährlichen Höchstbetrag begrenzt.

*Sie haben Werbungskosten beantragt. Bitte schicken Sie uns dazu die Kopien der Belege und eine **Kostenaufstellung** mit einer genauen Aufteilung der Kosten nach Themen sortiert. Jeder Kostenpunkt muss Datum, Bezeichnung der Kostenart und den Betrag aufweisen.*

Bitte teilen Sie uns auch Ihren beruflichen Aufgabenbereich mit und informieren Sie uns, wie die Ausgaben mit Ihrem Beruf zusammenhängen. Begründen Sie daher die konkrete berufliche Notwendigkeit jeder Position in der Kostenaufstellung.

Haben Arbeitgeber oder Förderstellen wie z.B. Land oder Arbeiterkammer Ihre Kosten ganz oder teilweise ersetzt? Dann geben Sie uns bitte die Höhe bekannt.

Bei beantragten Fahrtkosten benötigen wir folgende Unterlagen:

- *Bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel oder einer Mitfahrgelegenheit die Anzahl der Fahrten und einen Nachweis der angefallenen Kosten. Geben Sie bitte auch die berufliche Veranlassung bekannt.*
- *Bei Benützung des eigenen KFZ geben Sie uns bitte den genauen Streckenverlauf inkl. Anfangs- und Endadresse, Datum, Uhrzeit und den beruflichen Zweck bekannt.*

Bei beantragten Verpflegungsmehraufwendungen wie Tagesgelder, Diäten bzw. Nächtigungskosten (z.B. Hotel, etc.) benötigen wir:

- *Einen Nachweis der Art und Dauer der beruflichen Veranlassung je Reise.*
- *Beginn und Ende (Datum und Uhrzeit) je Reise.*
- *Zielort/e inkl. Verweildauer an jedem Zielort.*

Bei beantragter Fachliteratur benötigen wir:

- *Eine Aufstellung mit Anschaffungstag, Buchtitel und Einzelpreis.*
- *Eine Erklärung der beruflichen Notwendigkeit und Verwendung je Buchtitel.“*

Nachdem dieser Vorhalt in weiterer Folge unbeantwortet blieb, wurde der Bf. mit Einkommensteuerbescheid vom 22. September 2021 für das Jahr 2020 veranlagt; begründend führte das Finanzamt dabei aus, dass nur die nachgewiesenen Aufwendungen Berücksichtigung finden haben können, zumal es trotz Aufforderung nicht alle Unterlagen erhalten habe.

Mit am 22. Oktober 2021 über FinanzOnline eingebrachtem Anbringen stellte der Bf. in weiterer Folge unter Vorlage diverser Kopien (Kreditkarte, Personalausweis, amtliche

Wohnsitz-Bescheinigung, e-card, Bescheinigungen EU/EWR für 2019 und 2020) einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2019; dabei führte er begründend aus, dass im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2019 nicht alle *“nötigen“* Kosten berücksichtigt worden seien und er daher beantrage, die Familienheimfahrten für dieses Jahr in Höhe von 3.672,00 € zu berücksichtigen. Er sei in diesem Jahr jede Woche allein mit seinem eigenen Pkw zwischen seinem Familienwohnsitz in XY (Adresse: Gde X, S-Straße-xx, Eigentumswohnung) und seinem Quartier am Arbeitsort hin und her gefahren. Der Familienwohnsitz in XY liege von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt, dass eine tägliche Rückkehr nicht möglich sei. Sein Arbeitgeber habe die Fahrtkosten nicht vergütet.

Ebenfalls am 22. Oktober 2021 erhob der Bf. elektronisch gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 Beschwerde und begehrte, seine als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen anzuerkennen, und brachte unter Vorlage diverser Beilagen (Kreditkarte, Personalausweis, e-card, Bescheinigungen EU/EWR für 2019 und 2020 jeweils in Kopie) begründend vor, dass er in diesem Jahr jede Woche allein mit seinem eigenen Pkw zwischen seinem Familienwohnsitz in XY (Adresse: Gde X, S-Straße-xx, Eigentumswohnung) und seinem Quartier am Arbeitsort hin und her gefahren sei. Der Familienwohnsitz in XY liege von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt, dass eine tägliche Rückkehr nicht möglich sei. Außerdem sei er jeden Arbeitstag zwischen seinem Quartier und seinem Einsatzort in Österreich gependelt. Sein Arbeitgeber habe die Fahrtkosten nicht vergütet.

Im Zuge eines weiteren Vorhalteverfahrens (vgl. abgabenbehördliches Ergänzungsersuchen vom 4.11.2021 betreffend Familienheimfahrten 2019 und 2020, wonach das Finanzamt erklärte, dass der Bf. ledig und seit 2016 in Österreich beschäftigt sei, und ihn aufforderte, bekanntzugeben, weshalb die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht zumutbar sei; weiters ersuchte es den Bf., die wöchentlichen Heimfahrten anhand geeigneter Beweismittel nachzuweisen, einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner einzureichen und zudem auch die beantragten Arbeitsmittel belegmäßig nachzuweisen) legte der Bf. nach entsprechender Fristverlängerung am 25. Dezember 2021 - jeweils in Kopie - Bescheinigungen EU/EWR für 2019 und 2020 betreffend seine Lebensgefährtin, seine Kreditkarte, Personalausweis, amtliche Wohnsitz-Bescheinigung, e-card, einen Grundbuchsauszug und eine Aufstellung (Quartier, Einsatzort, Arbeitszeit) betreffend Familienheimfahrten und Pendlerpauschale für 2019 und 2020 vor.

Mit Bescheid 2019 vom 11. Jänner 2022 wies das Finanzamt den Antrag des Bf. vom 22. Oktober 2021 auf Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2019 als unbegründet ab; begründend führte es dazu aus, dass in den angegebenen Zeiträumen 7. Jänner 2019 - 10. Juli 2019, 15. Juli 2019 - 29. August 2019 und 2. September 2019 - 19. Dezember 2019 jeweils laut Pendlerrechner keine Pendlerpauschale zustehe und die wöchentlichen Heimfahrten trotz Aufforderung durch keinerlei Beweismittel nachgewiesen worden seien.

Mit dagegen elektronisch erhobener Beschwerde vom 21. Jänner 2022 ersuchte der Bf., seinem Antrag stattzugeben, und die beantragten Kosten zu berücksichtigen. Dazu gab er an, dass ihn das Finanzamt nicht aufgefordert habe, Unterlagen beizufügen, weshalb er nicht wisse, auf welcher Grundlage es den Sachverhalt festgestellt habe. Eigentlich habe er in XY eine Ehefrau, die am Familienwohnsitz berufstätig sei. Damit könnten die Aufwendungen für die Familienheimfahrten und für die doppelte Haushaltsführung seines Erachtens als Werbungskosten anerkannt werden. Abschließend ersuchte er, in seiner Angelegenheit als Härtefall angemessen zu verfahren und eine positive Entscheidung zu treffen.

Mit Einkommensteuerbescheid 2020 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 11. Jänner 2022 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 22. Oktober 2021 mit der Begründung als unbegründet ab, dass in den angegebenen Zeiträumen 6. Jänner 2020 - 15. Juli 2020 und 10. August 2020 - 19. Dezember 2020 jeweils laut Pendlerrechner keine Pendlerpauschale zustehe und weder die wöchentlichen Heimfahrten noch die geltend gemachten Arbeitsmittelkosten trotz Aufforderung durch entsprechende Beweismittel nachgewiesen worden seien.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 4. Februar 2022 wies das Finanzamt auch die Beschwerde vom 21. Jänner 2022 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Einkommensterverfahrens 2019 als unbegründet ab; dazu führte es aus, dass der Bf. am 4. November 2021 mittels Ersuchen um Ergänzung aufgefordert worden sei, die wöchentlichen Familienheimfahrten anhand geeigneter Beweismittel nachzuweisen. Der Bf. sei dieser Aufforderung bis heute nicht nachgekommen und könne daher nicht beurteilt werden, ob er tatsächlich wöchentlich nach XY zum Familienwohnsitz gefahren sei.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 21. Jänner 2022 bzw. vom 7. Februar 2022 stellte der Bf. entsprechende Anträge auf Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht, womit die gegenständlichen Beschwerden wiederum als unerledigt galten. In den Vorlageanträgen beantragte der Bf. jeweils, die beantragten Kosten zu berücksichtigen, und gab dazu im Wesentlichen (wortgleich) an, dass das Finanzamt ihn nicht aufgefordert habe, Unterlagen beizufügen, weshalb er nicht wisse, auf welcher Grundlage es den Sachverhalt festgestellt habe. Eigentlich würde er in XY eine Lebensgefährtin haben, die am Familienwohnsitz berufstätig sei. Deswegen könnten die Aufwendungen für die Familienheimfahrten und für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt werden.

Mit Vorlagebericht vom 13. Februar 2023 legte das Finanzamt - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannten Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor; dabei gab die Abgabenbehörde noch folgende Stellungnahme ab:

“Nach umfangreichem Vorhalteverfahren und mehrmaliger Fristverlängerung hat Herr Bf. die benötigten Nachweise nicht eingereicht. Die Begründung im Vorlageantrag, dass es keine Aufforderung seitens des Finanzamtes zur Abgabe von Unterlagen gegeben hätte, ist im

Hinblick auf die zahlreichen Anträge auf Fristverlängerung betreffend Vorhaltbeantwortung nicht nachvollziehbar.

Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, da bis heute keinerlei der benötigten Unterlagen eingereicht wurden.“

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

Folgender **Sachverhalt** wird als erwiesen angenommen:

Der Bf. ist xy Staatsangehöriger und war in Österreich seit 2016 nichtselbständig erwerbstätig. Er erzielte in den streitgegenständlichen Jahren vom 7. Jänner 2019 bis 20. Dezember 2019 sowie vom 13. Jänner 2020 bis 23. Dezember 2020 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Beschäftigung als RM bei der AB GmbH mit Sitz in NE (Geschäftsanschrift: R-Straße-yy, Ge Y; Unternehmensgegenstand: Durchführung von Montagearbeiten).

Der Bf. hatte in den Beschwerde Jahren in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt (Ansässigkeitsstaat XY). Er beantragte gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988, in den fraglichen Jahren in Österreich als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Quartier und Einsatzort des Bf. im Beschäftigungsland Österreich bzw. seine Arbeitszeit stellen sich in den Beschwerde Jahren wie folgt dar (siehe vorgelegte Aufstellung des Bf.):

7.1.2019 -10.7.2019: Hotel AA, GDe G, Z-Straße-zz (Quartier); GDe HS, F-Straße-ff (Einsatzort), 7.00 - 18.00 Uhr (Arbeitszeit);

15.7.2019 -29.8.2019: Gde D, N-Straße-nn (Quartier); Gde D, K-Gasse-kk (Einsatzort), 7.00 - 18.00 Uhr (Arbeitszeit);

2.9.2019 -19.12.2019: Hotel AA, GDe G, Z-Straße-zz (Quartier); GDe HS, F-Straße-ff (Einsatzort), 7.00 - 18.00 Uhr (Arbeitszeit);

6.1.2020 -15.7.2020: Hotel AA, GDe G, Z-Straße-zz (Quartier); GDe HS, F-Straße-ff (Einsatzort), 7.00 - 18.00 Uhr (Arbeitszeit);

10.8.2020 -19.12.2020: GDe RF, P-Straße-pp (Quartier); Gde D, K-Gasse-kk (Einsatzort), 7.00 - 16.30 Uhr (Arbeitszeit).

Der Familienwohnsitz des Bf. befand sich in den Streitjahren in seiner Eigentumswohnung in XY (Gde X S-Straße-xx); dort lebte er gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin, die am Familienwohnsitz berufstätig war und in den Streitjahren der xy Besteuerung unterliegende Einkünfte iHv 11.972,04 € (2019) sowie 14.218,95 € (2020) erzielte, und seiner am aa.bb.cccc geborenen, sohin in den Beschwerde Jahren volljährigen Tochter A (vgl. die von der Abgabenbehörde unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Bf. im Vorlageantrag vom 7.2.2022 sowie die vorgelegten Bescheinigungen EU/EWR sowie amtlichen Wohnsitz-

Bescheinigungen).

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

1. Abweisung des Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2019:

§ 303 BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, lautet:

"(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

*b) **Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder***

*c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist, **und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.***

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;

b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen."

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist somit die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen. Gemeint sind Tatsachen bzw. Beweismittel, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung im abgeschlossenen Verfahren bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Ein Wiederaufnahmeantrag nach der genannten Bestimmung kann sohin nur auf solche Tatsachen oder Beweismittel (wie etwa Urkunden oder Aufzeichnungen) gestützt werden, *die beim Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens schon vorhanden waren*, deren Verwertung der Partei aber erst nachträglich möglich wurde. Es müssen also neu hervorgekommene Tatsachen bzw. neu hervorgekommene Beweismittel vorliegen, von denen aber nur dann die Rede sein kann, wenn die Tatsachen oder Beweismittel *zur Zeit des nunmehr*

abgeschlossenen Verfahrens bereits existent waren, aber im Verfahren nicht berücksichtigt worden sind (vgl. VwGH 22.11.2006, 2006/15/0173).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. Ritz, BAO⁷, § 303 Rz 21, mwN).

Dem gegenständlichen Antrag vom 22. Oktober 2021 auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2019 fehlt eine Bezeichnung des im konkreten Fall herangezogenen Tatbestandes des § 303 BAO (Erschleichungs-. Vorfragen- oder Neuerungstatbestand). Aus dem gegenständlichen Anbringen war jedoch erkennbar, dass der Bf. eine Wiederaufnahme wegen Neuerungen anstrebte.

Er begründete seinen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens unter Vorlage diverser Beilagen (Kreditkarte, Personalausweis, amtliche Wohnsitz-Bescheinigung, e-card, Bescheinigungen EU/EWR für 2019 und 2020) damit, dass im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2019 nicht alle *„nötigen“* Kosten berücksichtigt worden seien und er daher beantrage, die Familienheimfahrten für dieses Jahr in Höhe von 3.672,00 € zu berücksichtigen. Dazu brachte er vor, dass er in diesem Jahr jede Woche allein mit seinem eigenen Pkw zwischen seinem Familienwohnsitz in XY (Adresse: Gde X, S-Straße-xx, Eigentumswohnung) und seinem Quartier am Arbeitsort hin und her gefahren sei und sein Familienwohnsitz in XY von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt liege, dass eine tägliche Rückkehr nicht möglich sei. Im Übrigen habe sein Arbeitgeber die Fahrtkosten nicht vergütet.

Nach dem klaren oben dargestellten Gesetzeswortlaut ist Voraussetzung für eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht nur das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes (wie im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen bzw. Beweismittel, die später hervorkommen), sondern auch, *dass die Kenntnis dieser Umstände bzw. Beweismittel allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

Diese Voraussetzung war gegenständlich nicht erfüllt, zumal anhand der im Wiederaufnahmeantrag vom 22. Oktober 2021 vorgebrachten Umstände und Beweismittel in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens nicht abgeklärt werden konnte, ob im konkreten Fall eine ua. für den Werbungskostenabzug von Familienheimfahrten notwendige berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung (siehe dazu auch die diesbezüglichen unter Pkt. 2b gemachten rechtlichen Ausführungen) gegeben war oder nicht und hätte damit die Kenntnis der vorgebrachten Umstände keinen im Spruch anderslautenden Einkommensteuerbescheid herbeigeführt. Der Bf. hat es verabsäumt, der Abgabenbehörde die

Umstände bzw. Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Er hat erst (somit nach Ergehen des angefochtenen Bescheides vom 11.1.2022) mit Vorlageantrag vom 7. Februar 2022 vorgebracht bzw. darauf hingewiesen, dass er in XY eine Lebensgefährtin habe, die am Familienwohnsitz auch berufstätig sei. Ein Austausch von Wiederaufnahmegründen im Beschwerdeverfahren (also eine Bestätigung der Wiederaufnahme aus anderen Gründen) ist aber unzulässig; die fehlende Angabe von Wiederaufnahmegründen im Wiederaufnahmeantrag ist im Beschwerdeverfahren nicht *"nachholbar"*. Der Wiederaufnahmeantrag hat, allenfalls verbunden mit diesbezüglichen Beweisanträgen oder unter Vorlage von Beweismitteln, neben der Bezeichnung des wiederaufzunehmenden Verfahrens genaue Angaben darüber zu enthalten, welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe vom Antragsteller durch welchen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen werden. Mit dieser Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird, wird die *"Sache"* des Wiederaufnahmeverfahrens festgelegt. Nur über sie darf angesprochen werden. Eine Wiederaufnahmebewilligung aus einem anderen (nicht geltend gemachten) Grund wäre damit nicht möglich. Das Bundesfinanzgericht darf die Wiederaufnahme nicht auf Grund von Tatsachen bestätigen, die die Abgabenbehörde nicht herangezogen hat; es darf nur dieselbe tatsächliche Grundlage einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen [vgl. dazu zB Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ § 303 Anm 10 und 34 sowie § 307 E 68 ff (Stand 1.1.2017, rdb.at)].

In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass die nach entsprechender Vorhaltung vom 5. August 2020 und nach neuerlicher Vorhaltung vom 4. November 2021 samt Fristverlängerung am 25. Dezember 2021 vorgelegten Bescheinigungen EU/EWR betreffend die Lebensgefährtin des Bf. für 2019 und 2020 vom 3. *Dezember 2021 keine* Beweismittel darstellten, die zur Zeit des abgeschlossenen Einkommensteuerverfahrens (11.9.2020) bereits existent waren, sohin keine neu hervorgekommene Beweismittel waren, auf die der Wiederaufnahmeantrag gestützt hätte werden können.

Auch war zu bedenken, dass der Bf. trotz entsprechender Vorhaltung vom 5. August 2020 die geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten - wie im Übrigen auch jene für doppelte Haushaltsführung (Aufwendungen für die Wohnung am Betriebs- bzw. Arbeitsort) oder für Arbeitsmittel - sowohl dem Grunde (Frage, ob der Bf. tatsächlich wöchentlich zum xy Familienwohnsitz gefahren ist) als auch der Höhe nach (zB durch Vorlage eines Fahrtenbuches, von Tankrechnungen oder Servicerechnungen mit angegebenen Kilometerständen) nicht entsprechend nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht, was einen entsprechenden Werbungskostenabzug nicht zuließe und Folge dessen keinen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das Finanzamt hat den gegenständlichen Wiederaufnahmeantrag des Bf. sohin zu Recht abgewiesen und konnte sohin der dagegen erhobenen Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

2. Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2020:

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Ebenfalls nicht abzugsfähig (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit.) 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 sind nicht abzugsfähig Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)Ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchstens in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d leg. cit. (jährlich 3.672,00 €) angeführten Betrag übersteigen.

Der Abgabepflichtige, der Aufwendungen bzw. Ausgaben als Werbungskosten berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen grundsätzlich entsprechend nachzuweisen. Es ist Sache desjenigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehmen will, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt gemäß § 138 Abs. 1 BAO über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Zorn/Stanek bzw. Renner in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{20/18}, § 16 Tz 55, mwN).

In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben, die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maße höher ist, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird; es liegt sohin vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die erhöhte Mitwirkungspflicht umfasst in solchen Fällen auch eine Beweismittelvorsorge- und eine Beweismittelbeschaffungspflicht.

a) Kosten für Arbeitsmittel (100,00 €):

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind auch Ausgaben für Arbeitsmittel Werbungskosten.

Ein Arbeitsmittel wird allgemein dann gegeben sein, wenn sein Einsatz nach dem Urteil gerecht und billigdenkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0203).

Im konkreten Fall wurde der Bf. von Seiten des Finanzamtes - wie oben im Verfahrensgang dargestellt - ua. mehrfach ersucht, die als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für Arbeitsmittel sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach durch Vorlage entsprechender Belege nachzuweisen. Die diesbezüglichen Ergänzungsschreiben blieben dabei insofern unbeantwortet.

Nachdem es der Bf. nun trotz entsprechendem Verlangen unterlassen hat, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, und er die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben weder entsprechend nachgewiesen (ein Beweis wäre nach Ansicht des erkennenden Richters durchaus zumutbar gewesen) noch hinreichend glaubhaft gemacht hat, kann sich der Bf. sohin mit der Vorgehensweise der Abgabenbehörde nicht als beschwert erachten und kann vor diesem Hintergrund dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein. Im Übrigen war auch zu berücksichtigen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können; es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, diese bis dato unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung durch Vorlage entsprechender Unterlagen zu entkräften.

b) **Kosten für Familienheimfahrten:**

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind unter denselben Voraussetzungen anzuerkennen oder nicht anzuerkennen wie jene der doppelten Haushaltsführung [vgl. Zorn in: Doralt, EStG²¹, § 16 Rz 220 "*Familienheimfahrten*" sowie Rz 202/25; Schubert in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 16 Anm. 27 (Stand 1.5.2021, rdb.at)].

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, grundsätzlich nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind aber Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen, als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort (auch die Anmietung eines Hotelzimmers oder die entgeltliche Zurverfügungstellung einer Schlafstelle begründet im Übrigen einen eigenen Haushalt am Beschäftigungsort) ist **beruflich veranlasst** [vgl. Schubert in

Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16 Anm. 25 (Stand 1.5.2021, rdb.at)], wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann **und** entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist, weil der Ehepartner bzw. der in eheähnlicher Gemeinschaft lebende Partner dort mit (steuerlich) relevanten Einkünften erwerbstätig ist, oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukommt, nicht zugemutet werden kann (vgl. dazu auch Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 16 Abs. 1 Z 6 Tzen 72 ff, und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung; Jakom/Ebner EStG, 2023, § 16 Rz 56 "*Doppelte Haushaltsführung*"; Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 16 Tzen 201 ff).

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort kann - wie erwähnt - unterschiedliche Ursachen haben. Diese Ursachen müssen jedoch aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorlieben für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. VwGH 16.3.2005, 2000/14/0154; VwGH 24.11.2011, 2008/15/0235).

Für die Anerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung ist es ohne Belang, ob der Familienwohnsitz im Inland oder Ausland liegt, wobei allerdings bei der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung aus dem Ausland weitere Kriterien zu beachten sind, die bei einer Verlegung von einem inländischen Ort zu einem anderen Ort im Inland idR keine Rolle spielen [zB fremdenrechtliche Vorschriften, Bestreitbarkeit des Familienunterhalts bei deutlich niedrigeren Lebenshaltungskosten am Familienwohnsitz; vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 25 (Stand: 1.5.2015, rdb.at)].

Die Zumutbarkeit ist nach den Umständen des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Ob die Verlegung des Wohnsitzes früher zumutbar war, ist nicht maßgeblich (vgl. VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079; VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047; VwGH 19.12.2013, 2010/15/0124; siehe auch unter Jakom/Ebner EStG, 2023, § 16 Rz 56 "*Doppelte Haushaltsführung*").

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass dem Steuerpflichtigen nach einer gewissen Zeit, die nur im Einzelfall beurteilt werden kann (bei einem verheirateten Abgabepflichtigen nach der Verwaltungspraxis zwei Jahre), die Verlegung seines Familienwohnsitzes in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zuzumuten ist (vgl. VwGH 22.4.1986, 84/14/0198; siehe auch Jakom/Ebner EStG, 2023, § 16 Rz 56 "*Doppelte Haushaltsführung*").

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob einem Arbeitnehmer zuzumuten ist, seinen Wohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen, nach den (Gesamt-)Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Dabei ist es Sache desjenigen Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (vgl. etwa VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154; VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037).

Im konkreten Fall steht unstrittig fest, dass sich der Familienwohnsitz des Bf. im Streitjahr 2020 in seiner Eigentumswohnung in XY (Gde X S-Straße-xx) befand, dort gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und seiner am aa.bb.cccc geborenen Tochter A lebte und einen Hausstand unterhielt, der auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen (engste persönliche Beziehungen) bildete.

Unzweifelhaft war für das Beschwerdejahr 2020 auch davon auszugehen, dass dieser Familienwohnsitz des Bf. in XY von seinem jeweiligen Beschäftigungsort in Österreich [HS, F-Straße-ff (690 km/6 h 55 min) bzw. D, K-Gasse-kk (409 km/4 h 24 min) lt. Routenplaner ViaMichelin] so weit entfernt war, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht möglich bzw. nicht zugemutet werden konnte (jedenfalls mehr als 80 km entfernt, jedenfalls eine Fahrzeit von mehr als einer Stunde).

Angesichts der vorgelegten Bescheinigungen EU/EWR war auch davon auszugehen, dass die Lebensgefährtin des Bf. im Jahr 2020 am Ort des Familienwohnsitzes in Bezug auf das Familieneinkommen wirtschaftlich bedeutende und steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 erzielte.

Den obigen rechtlichen Ausführungen entsprechend war dem Bf. sohin im streitgegenständlichen Jahr die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zuzumuten und lag damit im konkreten Fall eine berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung vor. Dementsprechend fallen die geltend gemachten Ausgaben für Familienheimfahrten nicht unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG 1988, sondern können grundsätzlich als Werbungskosten qualifiziert werden.

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen; bei einem verheirateten bzw. in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen sind idR

wöchentliche Familienheimfahrten zu berücksichtigen.

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen anzuerkennen, die tatsächlich anfallen; die Rechtsprechung erachtet die Schätzung der durch die Nutzung des Pkw verursachten Fahrtkosten mit dem amtlichen Kilometergeld (0,42 € pro gefahrenem Kilometer) als grundsätzlich schlüssig und daher zulässig.

Die Kosten für Familienheimfahrten sind durch das Gesetz ausdrücklich *der Höhe nach begrenzt*; sie sind nur insoweit abzugsfähig, als sie das höchste Pendlerpauschale nicht überschreiten (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988).

Auch wenn der Abgabenbehörde durchaus zuzustimmen ist, dass es der Bf. verabsäumt hat, die behaupteten wöchentlichen Heimfahrten an seinen xy Familienwohnsitz durch entsprechende Beweismittel (zB durch Vorlage eines Fahrtenbuches, von Tankrechnungen oder Servicerechnungen mit angegebenen Kilometerständen) nachzuweisen, war im konkreten Fall doch zu berücksichtigen, dass der Bf. durchaus glaubhaft vorgebracht hat und es mit der Lebenserfahrung durchaus im Einklang stand, dass er regelmäßig seine Lebensgefährtin und seine volljährige Tochter am Familienwohnsitz in XY besuchte.

Dem diesbezüglichen Begehren war sohin Folge zu geben und waren damit die beantragten Kosten für Familienheimfahrten (begrenzt mit dem höchsten Pendlerpauschale) mit **3.672,00 €** als Werbungskosten in Ansatz zu bringen.

c) Pendlerpauschale (372,00 €) samt Pendlereuro (15,00 €):

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 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.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, 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 Fahrtstrecke 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 242 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 €
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>1.356,00 €</i>	<i>113,00 €</i>	<i>3,77 €</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>2.016,00 €</i>	<i>168,00 €</i>	<i>5,60 €</i>

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
<i>bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>372,00 €</i>	<i>31,00 €</i>	<i>1,03 €</i>
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>1.476,00 €</i>	<i>123,00 €</i>	<i>4,10 €</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>2.568,00 €</i>	<i>214,00 €</i>	<i>7,13 €</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>3.672,00 €</i>	<i>306,00 €</i>	<i>10,20 €</i>

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 wird der Bundesminister für Finanzen (BMF) ermächtigt,

Kriterien zur Festsetzung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

Nach § 3 Abs. 1 der Pendlerverordnung (BGBl. II Nr. 276/2013 idF BGBl. II Nr. 154/2014) 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 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).

Im konkreten Fall war 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 Pendlerrechner heranzuziehen, welcher unter Eingabe der vom Bf. im Beschwerdejahr angegebenen Arbeitszeiten, Wohnungen (Quartiere) und Arbeitsstätten (Einsatzorte) einerseits jeweils die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentlichen Verkehrsmittels) für zumutbar und andererseits jeweils auf Grund der weniger als 20 km langen Wegstrecke **keinen** Anspruch auf eine Pendlerpauschale ausweist.

Einen entsprechend konkretisierten Nachweis iSd § 3 Abs. 5 der Pendlerverordnung, welcher zu einer anderen Beurteilung geführt hätte, hat der Bf. nicht erbracht. Das anhand des Pendlerrechners ermittelte Ergebnis war damit verpflichtend zu berücksichtigen.

Angesichts der von der Pendlerverordnung aufgestellten Kriterien war daher der Vorgehensweise des Finanzamtes, das geltend gemachte sog. kleine Pendlerpauschale für eine Entfernung zwischen Wohnung (Quartier) und Arbeitsstätte (Einsatzort) von mindestens 20 km bis 40 km nicht als Werbungskosten und nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 damit kein Pendlereuro zu berücksichtigen, zu folgen und war dementsprechend das diesbezügliche Beschwerdebegehren als unbegründet abzuweisen.

3. Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 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 lag keine Rechtsfrage vor, der 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 somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. März 2024