

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Volker Mayer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DDr. Jaklitsch & Mag. Picej Steuerberatungsgesellschaft mbH, Pischeldorfer Straße 107, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 14. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. November 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Abhaltung einer mündlicher Verhandlung am 18. November 2024 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, dass die Bemessungsgrundlage und die Einkommensteuer dem Einkommensteuerbescheid vom 6. Dezember 2023 (Beschwerdevorentscheidung) entsprechen und er dementsprechend im Spruch zu lauten hat:
Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2021 festgesetzt mit -4.031,00 €.

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 Bescheid vom 15. Juli 2022 wurde von der belangten Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2021 festgesetzt. Mit Bescheid vom 10. November 2022 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2021 wiederaufgenommen und mit Sachbescheid vom selben Datum die Einkommensteuer neu festgesetzt.

Mittels Schriftsatz vom 14. November 2022 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der **Beschwerde** und führte darin zusammengefasst aus, er ersuche, die beantragten erhöhten Werbungskosten für Pendlerpauschale und Pendlereuro als Werbungskosten zu berücksichtigen. Weiters mögen die familiären Verhältnisse (Alleinverdiener, Kinder *****Kind***** und *******Kind2*******, Familienbonus Plus) berücksichtigt werden.

Am 24. Mai 2023 ersuchte die belangte Behörde mittels Vorhalt um Ergänzungen und damit um Vorlage eines Ausdrucks aus dem Pendlerrechner.

In Beantwortung dieses Vorhalts führte der Beschwerdeführer am 03. August 2023 im Wesentlichen aus, dass er ******Beruf****** sei, jeweils nur einen befristeten Vertrag bis Saisonende habe und der Familienwohnsitz in *******Ort2****** beibehalten wurde. Auf Grund der berufsbedingten doppelten Haushaltsführung werde der Antrag auf Anerkennung der Familienbeihilfe gestellt.

Mittels Vorhalt vom 07. August 2023 wurde von der belangten Behörde begehrt, der Beschwerdeführer möge Unterlagen zum Familienwohnsitz vorlegen, die darlegen, wer an diesem Wohnsitz wohne, sowie Kaufverträge, Mietverträge und betreffend Fahrten ein Fahrtenbuch, sowie eine Kostenaufstellung dieser Fahrten.

In der **Beschwerdevorentscheidung** vom 06. Dezember 2023 wurden von der belangten Behörde der Alleinverdienerabsetzbetrag und der Familienbonus Plus berücksichtigt, aufgrund der nicht vorgelegten Unterlagen hierzu wurden jedoch die Familienheimfahrten und die Pendlerpauschale nicht gewährt.

Mit Antrag vom 08. Januar 2024 beehrte die beschwerdeführende Partei die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und eine mündliche Verhandlung.

Im Vorlagebericht führte die belangte Behörde aus, dass trotz zweier Vorhalte keinerlei Unterlagen nachgereicht worden seien, welche die geltend gemachten Werbungskosten (Familienheimfahrten, Pendlerpauschale) nachweisen oder glaubhaft machen hätten können.

Es bestehe gemäß § 119 BAO und § 161 BAO eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, welcher der Beschwerdeführer trotz zweier Vorhalte nicht entsprochen habe.

Mit Vorhalt vom 12. August 2024 wurde der Beschwerdeführer vom erkennenden Gericht ersucht, Nachweise zu den geltend gemachten Familienheimfahrten sowie einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner vorzulegen.

Mit Eingabe vom 30. August 2024 in Beantwortung des Vorhalts des erkennenden Gerichts führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass der Familienwohnsitz in ****Ort33*** liege. Er sei bereits in Russland und in Amerika als ****Beruf22***** engagiert gewesen. Er habe zwar seinen Hauptwohnsitz in Österreich, der Familienwohnsitz sei aber de facto nie aufgegeben worden. Dies, da der Familiensitz Instandhaltung und Pflege und das Kind einen Fixpunkt räumlicher Art bedürfe.

Mit weiterem Vorhalt des erkennenden Gerichts vom 03. September 2024 wies dieses auf einen Internetauftritt des ****Verein**** hin, wonach der Beschwerdeführer ausführte, mit seiner Familie in ****Ort 44** zu wohnen und dass die Kinder den Kindergarten in ****Ort 44** besuchen. Ebenso verwies das Gericht auf ein Video des Beschwerdeführers. Er wurde vom Gericht somit aufgefordert darzulegen, wie dies mit seiner Ausführung, dass der Familienwohnsitz sich in ****Staat***** befinde, zusammen passe.

In der Beantwortung des weiteren Vorhaltes des erkennenden Gerichts führte der Beschwerdeführer am 18. September 2024 im Wesentlichen aus, dass er bei mehreren Vereinen gespielt habe und den Hauptwohnsitz und die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich habe, er habe aber zwangsläufig seinen Familienwohnsitz in ****Staat***** beibehalten und müsse diesen auch warten und instandhalten.

In der **mündlichen Verhandlung** vom 18. November 2024 verwies die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen auf den § 103 EStG und die aus ihrer Meinung nach dadurch gegebene Abzugsfähigkeit der Aufwendungen. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen sei zwar in Österreich, aber nach genannter Bestimmung wären die Aufwendungen abzugsfähig. Begehrt werden somit die in der Beschwerdeentscheidung nicht gewährten Aufwendungen für Familienheimfahrten sowie das Pendlerpauschale. Ergänzend brachte der Vertreter der beschwerdeführenden Partei vor, dass der Beschwerdeführer in ****Staat***** als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werde, auf Grund der dortigen Immobilie. Die belangte Behörde entgegnete, dass die Anwendbarkeit des § 103 EStG im Ermessen der Behörde liege und im Übrigen kein Antrag gemäß § 103 EStG gestellt worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde am ****Datum**** in ****Ort 6****, ****Staat**** geboren und ist *** Staatsbürger. Seit dem Jahr 2005 war er als ****Beruf*** für ****Verein2****, ****Verein 3**** und ****Verein 4**** gemeldet. Weitere Vereinsstationen waren (u.a.) in Schweden, Slowakei, ****Land**** und Russland gelegen. Nach mehreren kurzfristigen Engagements spielte er ab der Saison 2020 in ****Ort 44** beim ****Verein****. Bereits im ersten Jahr absolvierte er beim ***Verein 7*** deutlich mehr Spiele als bei anderen Vereinen in den Jahren zuvor. Im streitgegenständlichen Jahr war er Arbeitnehmer des ****Verein**** und es wurden vom Arbeitgeber Lohnzettel (L16) für den Zeitraum 01.01.2021 bis 31.05.2021 sowie 23.08.2021 bis 31.12.2021 übermittelt. Eine weitere Meldung erfolgte durch das Arbeitsmarktservice Österreich (AMS) betreffend den Zeitraum 01.06.2021 bis 22.08.2021. Der Beschwerdeführer scheint hier als Leistungsempfänger im genannten Zeitraum auf. Angeführt wird wie folgt: Tagessatz 61,42; Anzahl Tage 83; Gesamtbetrag der Leistungen 5.097,86 €.

Im fallrelevanten Jahr war der Beschwerdeführer mit Hauptwohnsitz in ****Ort 44** gemeldet und wohnhaft. Er war im streitgegenständlichen Jahr verheiratet und wohnte mit seiner Frau und den zwei gemeinsamen Kindern in ****Ort 44**. Die Tochter *****Kind2**** hat den Kindergarten in ****Ort 44** besucht. Beide Kinder des Beschwerdeführers sind in Österreich sowohl mit Hauptwohnsitz, als auch mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Der Beschwerdeführer war in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, verfügte über eine österreichische Sozialversicherungsnummer, sowie ein österreichisches Bankkonto.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers und der Familienwohnsitz lagen im streitgegenständlichen Jahr in Österreich.

2. Beweiswürdigung

Die sportliche Karriere des Beschwerdeführers lässt sich unter den Internetseiten „***Sport***.com“, wikipedia, sowie den Internetauftritten des ****Verein****, ****Verein 45**** und ***Verein X*** auffinden.

Das Vorliegen des Hauptwohnsitzes war durch die Angaben des Beschwerdeführers und aus dem Zentralen Melderegister erkennbar. Die Bankverbindung ergab sich, wie die steuerrelevanten Meldungen, aus dem Steuerakt. Die Meldungen der Tochter und deren Besuch des Kindergartens war aus dem Aktenlauf zu entnehmen. Die Tatsache, dass der

damalige Arbeitgeber des Beschwerdeführers - der ***Verein 7*** in ****Ort 44** - seinen Spielbetrieb in Österreich hat, ist gerichtsbekannt. Demgemäß hat auch die mit dem Verein in Zusammenhang stehende ****Verein**** Betriebs- GmbH ihren Sitz in Österreich.

Zum Mittelpunkt der Lebensinteressen und dem Familienwohnsitz

Es war hierzu zu erwägen: der Beschwerdeführer war in Österreich sozialversichert, verfügte über eine österreichische Bankverbindung sowie einen Hausstand in Österreich. Ein gemeinsames Wohnen mit der Familie lag nach Ansicht des erkennenden Gerichts vor, was aus seinen Angaben in genannten Internetauftritten sowie aus den vorhandenen Meldungen zu erkennen war. Der Beschwerdeführer war mit Hauptwohnsitz und Nebenwohnsitz in Österreich gemeldet, ebenso waren die Kinder in Österreich gemeldet. Die Kinder besuchten den Kindergarten und die Schule in Österreich.

Auch die Angaben des Beschwerdeführers selbst in Interviews und Videos (****Internet****) lassen den Schluss zu, dass er selbst den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich sah und im verfahrensgegenständlichen Jahr hatte. So wurde von ihm in einem Interview (****Zeitung***, https://www.****Internet66****) ausgesprochen und festgestellt, dass er in den vergangenen Jahren von ****Land**** über Russland bis China und Schweden viel herumgekommen ist, aber man sagen könne, dass er und seine Familie hier (in ****Ort 44**) sesshaft geworden ist. Vom 22. Mai 2022 ist dem Internetauftritt des ****Verein**** ein Interview mit dem Beschwerdeführer zu entnehmen (***Bf1***), in welchem dieser ausführt wie folgt: „Ich bin stolz und ebenso glücklich, dass ich weiter in ****Ort 44** spielen und leben kann. Der ***Verein 7*** ist eine großartige Organisation, aber auch für meine Familie ist das ein idealer Ort, meine Kinder wachsen hier zweisprachig auf, sie werden im Kindergarten auch in ihrer Muttersprache unterrichtet (...)"

Der arbeitgebende ***Verein R*** hat seinen Vereinssitz, Spiel- und Trainingshalle in Österreich. Der Beschwerdeführer absolvierte die Trainings und (Heim-)Spiele in Österreich. Die Spiele fanden auch am Wochenende statt, somit verbrachte der Beschwerdeführer auch mehrere Wochenenden in Österreich.

Zur vorgebrachten Wohnung in ****Staat**** wurden trotz mehrerer Aufforderungen keinerlei Nachweise gebracht. Es konnte somit nicht festgestellt werden, wer überhaupt darin wohnt. Auch wurden keine Nachweise zu den Eigentumsverhältnissen dieser Liegenschaft erbracht. Es wurde vom Beschwerdeführer überhaupt kein Nachweis erbracht, dass er der Eigentümer oder Mieter eines Hauses in ****Staat**** ist. Es war daher nicht feststellbar, wer in diesem Haus wohnte und wohnt, ob es vermietet ist oder anderswie in Verwendung steht. Es war hierzu auch zu beurteilen, dass mehrmals von der Abgabenbehörde und vom Gericht

Nachweise hierfür verlangt worden sind, ebenso eine Aufschlüsselung der im Einzelnen getätigten Fahrten. Diese Aufschlüsselungen wurden nicht dargelegt.

Ebenso wurden keine Nachweise über die Fahrtkosten erbracht. Mangels eines Fahrtenbuchs kann vom Gericht auch nicht festgestellt werden, ob und welcher PKW hierfür Verwendung fand. Es liegt dem Gericht auch kein Nachweis vor, dass ein KFZ auf den Beschwerdeführer angemeldet ist. Mangels vorgebrachter Nachweise kann nicht gesagt werden, ob, wann und wie oft der Beschwerdeführer nach ****Staat**** gefahren ist.

Aus all dem Genannten ergibt sich für das erkennende Gericht, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gelegen ist, was vom Beschwerdeführer auch in der mündlichen Verhandlung so explizit ausgeführt bzw. bestätigt wurde.

Wie aus dem Melderegister sowie den oben angeführten Videos und Interviews erkennbar, lebte der Beschwerdeführer mit seiner Familie in ****Ort 44** . Die Tochter besuchte den Kindergarten in ****Ort 44** . Ein gemeinsamer Hausstand war gegeben, der – wie soeben ausgeführt- den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildete. Der Familienwohnsitz war somit (wie ausholend unter 3.1. erläutert) in ****Ort 44** , daher in Österreich gelegen.

Zum Pendlerpauschale

Zugleich mit Beantwortung des Vorhaltes hat der Beschwerdeführer ein Formular übermittelt (L33). Dieses Formular ist nach Ansicht des Gerichts mit 27.08.2024 datiert. In diesem Formular ist weder der Arbeitgeber angegeben, noch ist die Wegstrecke genau beschrieben. Es ist nicht erkenntlich, für welches Jahr dieses Formular eigentlich einen Nachweis bringen soll. Es wurden auch keine Unterlagen nachgereicht und auch sonst keine Nachweise erbracht, aus denen hervorgeht, wie oft und wann überhaupt die Fahrten nach ****Staat**** stattgefunden haben sollen. Tankrechnungen oder ähnliche Belege wurden auch nicht vorgelegt. Zur Bestimmung, dass bei mehreren Wohnsitzen der für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitstätte nähere Wohnsitz oder der Familienwohnsitz maßgeblich ist, siehe weiter unten, ebenso zu den Bestimmungen des Familienwohnsitzes.

Da die Fahrten vom Familienwohnsitz aus angetreten wurden, war das Pendlerpauschale von diesem Ort aus zu berechnen. Da der Familienwohnsitz, wie soeben ausgeführt, in ****Ort 44** gelegen ist, war das Pendlerpauschale somit von der Wohnung in ****Ort 44** aus zu berechnen. Wie aus dem Routenplaner von Google-Maps ersichtlich, beträgt die Entfernung zum Arbeitsort weniger als 2 km.

Zum Alleinverdienerabsetzbetrag und Familienbonus Plus

Der vom Beschwerdeführer beantragte Alleinverdienerabsetzbetrag sowie der Familienbonus Plus war dem Beschwerdeführer zu gewähren, da aus der Aktenlage ersichtlich war, dass die Ehepartnerin im Jahr 2021 Einkünfte von nicht mehr als 6.000 € erzielte und für die Kinder *****Kind2***** und ***Kind*** ganzjährig Familienbeihilfe bezogen hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zur BAO

Gemäß § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zum Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Österreich- ***Staat*******

Das „ABKOMMEN ZWISCHEN DER REPUBLIK ÖSTERREICH UND DER REPUBLIK *****Staat***** ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung AUF DEM GEBIETE DER STEUERN VOM EINKOMMEN UND VOM VERMÖGEN“, BGBl. III Nr. 4/1999, bestimmt im Art 4 zur ansässige Person wie folgt:

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der Ausdruck umfaßt jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Staat

ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

(...)

Zur Einkommensteuer

Anwendbarkeit des § 103 EStG:

§ 103 EStG normiert wie folgt:

(1) Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Personen steuerliche Mehrbelastungen bei nicht unter § 98 fallenden Einkünften beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten. Dabei kann auch die für eine Begünstigung in Betracht kommende Besteuerungsgrundlage oder die darauf entfallende Steuer mit einem Pauschbetrag festgesetzt werden.

(1a) Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft oder Forschung dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen, unabhängig von der Gewährung einer Begünstigung gemäß Abs. 1 aufgrund des Zuzugs für einen Zeitraum von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Zuzugs einen Freibetrag in Höhe von 30 % der zum Tarif besteuerten Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit festsetzen. Wird der Freibetrag gewährt, können daneben keine weiteren Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen, die im Zusammenhang mit dem Zuzug stehen, geltend gemacht werden.

(2) Abs. 1 ist auf Personen, die den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen aus Österreich wegverlegt haben, nur dann anzuwenden, wenn zwischen diesem Wegzug und dem Zuzug mehr als zehn Jahre verstrichen sind. Für Abs. 1a ist eine Frist von fünf Jahren maßgeblich.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigung im Sinne des Abs. 1 und des Abs. 1a mit Verordnung zu regeln. Dabei ist auch näher zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen der Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist. Ebenso kann die Verordnung den sachlichen Umfang und die Dauer von Zuzugsbegünstigungen im Sinne des Abs. 1 regeln. In dieser Verordnung kann festgelegt werden, dass die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung im Sinne des Abs. 1 in Form der Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes, der sich aus der tatsächlichen

Steuerbelastung vor dem Zuzug ergibt, erfolgt. Dieser Steuersatz darf 15 % nicht unterschreiten.

Auf Grund dieser gesetzlichen Bestimmung erging die **Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 (ZBV)**, die normiert wie folgt:

§ 1. (1) Der Bundesminister für Finanzen kann auf Antrag der zuziehenden Person die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen (§ 103 Abs. 1 EStG 1988) und einen Zuzugsfreibetrag (§ 103 Abs. 1a EStG 1988) zuerkennen. Dem Antrag ist ein Verzeichnis im Sinne des § 7 Abs 1 samt den dazugehörigen Nachweisen beizulegen.

(2) Der Antrag ist spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzubringen.

(3) Ist es dem Antragsteller nicht möglich, bei der Antragstellung alle erforderlichen Unterlagen (§ 7 Abs. 1) vorzulegen, kann der Bundesminister für Finanzen auf Antrag eine Frist zur Nachreichung der Unterlagen gewähren.

(4) Der Bundesminister für Finanzen hat über einen Antrag für die gesamte Dauer der Zuzugsbegünstigung (§ 6) abzusprechen. Im Fall der Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittsteuersatzes ist auch die Höhe des Durchschnittsteuersatzes im Sinne des § 5 Abs. 1 festzusetzen.

§ 4. Der Zuzug aus dem Ausland dient der Förderung des Sports und ist aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Sportler ist Spitzensportler im Sinne des § 3 Z 11 Bundes-Sportförderungsgesetz 2013 (BSFG 2013), BGBl. I Nr. 100.

2. Die Förderung der sportlichen Tätigkeit liegt maßgeblich im öffentlichen Interesse.

3. Der Sportler tritt bei internationalen Wettkampfeveranstaltungen im Sinne des § 3 Z 6 BSFG 2013 offiziell als Repräsentant Österreichs in Erscheinung.

4. Die Förderung des Sports erfolgt unmittelbar.

(...)

§ 7. (1) Dem Antrag auf Zuzugsbegünstigung durch den Bundesminister für Finanzen ist ein Verzeichnis anzuschließen, das folgende Angaben zu enthalten hat:

1. Die Glaubhaftmachung, dass der Zuzug gemäß § 2, 3 oder 4 im öffentlichen Interesse gelegen sein wird. Belege, die der Glaubhaftmachung dienen, sind beizulegen,
2. die Bekanntgabe des Wegzugsstaates,
3. die Bekanntgabe des Zuzugszeitpunktes,
4. die Bekanntgabe der inländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,
5. die Bekanntgabe der ausländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von fünf Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,
6. die Bekanntgabe der Mittelpunkte der Lebensinteressen in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt und
7. für Anträge auf Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen die vollständige Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes.

(2) Die vom Bundesminister für Finanzen zugesprochene Zuzugsbegünstigung (§ 1 Abs. 4) darf vom Finanzamt nur berücksichtigt werden, wenn vom Steuerpflichtigen als Beilage zur Steuererklärung des jeweiligen Veranlagungsjahres ein ordnungsgemäß geführtes Verzeichnis vorgelegt wird, das unter Hinweis auf die den Eintragungen zugrunde liegenden Belege folgende Angaben zu enthalten hat:

1. Die Glaubhaftmachung, dass das öffentliche Interesse am Zuzug gemäß § 2, 3 oder 4 im Veranlagungsjahr vorliegt.
2. Die Bekanntgabe der ausländischen und inländischen Wohnsitze im jeweiligen Veranlagungszeitraum.
3. Die Glaubhaftmachung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im jeweiligen Veranlagungszeitraum in Österreich war.

Bei der Beurteilung der Maßgeblichkeit des öffentlichen Interesses der sportlichen Tätigkeit kommt es auf das Gesamtbild für Österreich oder für einen österreichischen Verein bzw. eine österreichische Mannschaft an. Da Spitzensportler i.d.R. oftmals im Rahmen von internationalen Wettkämpfen auftreten, kann – im Gegensatz zur Regelung betreffend Wissenschaftler, Forscher (§ 2 ZBV) und Künstler (§ 3 ZBV) – nicht auf das aktive Tätigsein im Inland abgestellt werden. Es kommt auf das aktive Tätigsein für Österreich als Repräsentant Österreichs an (Erl zu § 4 ZBV). Ein Sportler, der im Rahmen einer internationalen

Wettkampfveranstaltung für eine andere Nation tätig wird, ist daher nicht begünstigbar. (so auch: *Kirchmayr/Aumayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24 (2024) § 103 Tz*)

§ 1 Abs 1 ZBV sieht nunmehr ausdrücklich eine Antragstellung vor, wobei diese nach den Erl zur ZBV schriftlich erfolgen muss (Erl. zu § 1 ZBV). Die Gewährung des Zuzugsfreibetrages bedarf eines gesonderten Antrags (ErläutRV 684 BlgNR 25. GP, 25; ebenso Erl zu § 1 ZBV). Werden Anträge über FinanzOnline eingebracht, hat das jeweilige Finanzamt den Antrag gem. § 50 BAO ohne unnötigen Aufschub auf Gefahr des Einschreiters an das BMF weiterzuleiten (EStR 2000 Rz 8205). Ein Antrag nach § 103 ist nicht gebührenpflichtig (§ 14 TP 6 Abs. 5 Z 4 GebG) und ist gem. § 1 Abs. 2 ZBV spätestens sechs Monate nach dem Zuzug beim Bundesministerium für Finanzen einzubringen, andernfalls er zurückzuweisen ist (*Kirchmayr/Aumayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24 (2024) § 103 Tz 18*)

Für die Eignung des § 103 EStG ergibt sich nach Ansicht des erkennenden Gerichts schon aus dem Gesetzestext, dass der Sportler als Repräsentant Österreichs auftreten muss. Im vorliegenden Fall ist der Beschwerdeführer nicht für das (österreichische) Nationalteam aufgetreten, sondern lediglich als Vertreter einer Clubmannschaft.

Eine Anwendbarkeit der genannten Bestimmung ist nicht möglich, da hierfür gleich mehrere Voraussetzungen fehlen: es bedarf eines Antrages, der im Fall nicht vorliegt, dies binnen 6 Monaten nach dem Zuzug (ein Zeitraum, der bereits abgelaufen ist), ein Auftreten als Repräsentant Österreichs, was offenkundig nicht gegeben ist, da der Beschwerdeführer überdies auch die ganze Karriere hindurch für eine andere Nationalmannschaft gespielt hat.

Im Übrigen sei angemerkt, wenn wie mit *Kirchmayr/Aumayr* ausgeführt: „Außerdem soll durch die Anknüpfung an die persönlichen Beziehungen erreicht werden, dass sich die zuziehenden Personen dauerhaft in Österreich niederlassen und nicht bloß Steuervorteile an im Ausland verwurzelte Personen vermittelt werden“ -vgl. *Seydl, ÖStZ 2017, 253- (Kirchmayr/Aumayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 103)*, das Gegenteil dessen verlangt wird, was vom Beschwerdeführer explizit vorgebracht wurde. So hat dieser angeführt, dass er jeweils nur einen laufenden Vertrag für ein Jahr in Österreich habe und somit nur auf diese absehbare Zeit in Österreich spiele und auf jeden Fall wieder zurück nach ****Staat**** wolle.

Eine Anwendbarkeit des § 103 EStG und der darauf ergangenen Verordnung war nach Ansicht des Gerichts somit nicht gegeben.

Zu den beantragten Werbungskosten

§ 16 EStG normiert wie folgt:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

(...)

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. 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.

(...)

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

– Führt 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.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. d wird das Pendlerpauschale bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 2 km unter den in leg.cit. genannten Voraussetzungen gewährt.

Zur Pendlerverordnung

Nach § 4 Abs. 1 d. Pendlerverordnung liegt der Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. e EStG 1988) dort, wo ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (z.B. Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat. Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Personen, die nicht Ehepartner sind, oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Zum Familienwohnsitz und doppelter Haushaltsführung

Familienwohnsitz ist bei in Ehe/Lebensgemeinschaft lebenden Personen jener Ort, an dem ein Steuerpflichtiger mit dem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (VwGH, 24.11.2011, 2008/15/0235; VwGH, 24.4.1996, 96/15/0006; LStR 2002 Rz 343).

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem primären Wohnsitz (Familienwohnsitz) einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz) beruflich bedingt ist (grundsätzlich VwGH, 29.1.1998, 96/15/0171). Die Begründung und Beibehaltung eines eigenen Haushaltes im Bereich des Beschäftigungsortes bei gleichzeitiger Beibehaltung des primären Wohnsitzes (Familienwohnsitzes) ist als beruflich veranlasst anzusehen, wenn der Beschäftigungsort so weit vom primären Wohnsitz entfernt ist, dass dem Steuerpflichtigen eine tägliche Rückkehr nicht zumutbar ist und wenn dem Steuerpflichtigen zudem auch die Verlegung des primären Wohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann und der primäre Wohnsitz/Familienwohnsitz außerhalb des Beschäftigungsortes beibehalten wird. (*Doralt* u.a. EStG, § 4 Tz 346)

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen sowohl die tägliche Rückkehr („Heimfahrt“) wie auch eine Wohnsitzverlegung in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann ihre Ursachen

sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)Partners haben (VwGH, 21.9.2005, 2001/13/0241; die ältere Rechtsprechung hatte demgegenüber die rein im Bereich der privaten Lebensführung liegenden Ursachen nicht anerkannt, vgl etwa VwGH 14.9.1993, 92/15/0054). (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG24 (2024) § 16 Tz 201)

Ausgaben für Familienheimfahrten sind für den Arbeitnehmer dann Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988, wenn ihm unvermeidbare Kosten dadurch entstehen, dass er am Arbeits-(Tätigkeits-) Ort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an diesen Beschäftigungsort ebensowenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz (VwGH, 27.6.2012, 2008/13/0156; VwGH, 22.12.2011, 2008/15/0157).

Als Arbeits-(Tätigkeits-) Ort oder Beschäftigungsort ist nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (VwGH, 27.6.2012, 2008/13/0156; VwGH, 22.12.2011, 2008/15/0157).

Nach Lehre und Rechtsprechung gilt als Familienwohnsitz bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jener Ort, an dem er mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH vom 27.6.2012, 2008/13/0156, VwGH vom 24.4.1996, 96/15/0006; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG11, § 4 Tz 349).

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen besteht grundsätzlich dort, wo die Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen unterhält. Dabei ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen (VwGH vom 25.7.2013, 2011/15/0193, VwGH vom 20.2.2008, 2005/15/0135).

So führt der Verwaltungsgerichtshof zum Mittelpunkt der Lebensinteressen aus (2011/15/1093, 25.07.2013): Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchen Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zu dem einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt. Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtliche gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Der Bezug für ein in Österreich bezogenes Arbeitslosengeld spricht für den in Österreich gelegenen Mittelpunkt der Lebensinteressen.

Unter persönlichen Verhältnissen sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehat. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen. Im Regelfall bestehen nach den Erfahrungen des Lebens die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt (VwGH vom 25.7.2013, 2011/15/0193; VwGH vom 20.2.2008, 2005/15/0135; VwGH vom 20.6.1990, 90/16/0032).

Bei verheirateten Personen, die einen gemeinsamen Haushalt führen, besteht also die stärkste persönliche Beziehung in der Regel zu dem Ort, an dem sie mit ihrer Familie Tag für Tag leben. Diese Annahme setzt im Regelfall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus (VwGH vom 24.6.2010, 2009/16/0125, VwGH vom 28.10.2009, 2008/15/0325).

Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen ist insbesondere die Höhe der Einkünfte ausschlaggebend (VwGH vom 25.7.2013, 2011/15/0193, VwGH vom 19.3.2002, 98/14/0026).

Im Zweifel kommt den persönlichen Beziehungen, und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens, der Vorrang zu (VwGH vom 19.3.2002, 98/14/0026, VwGH vom 26.7.2000, 95/14/0145).

Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung können immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde (*JAKOM, EStG, § 16 Werbungskosten ABC "doppelte Haushaltsführung"*).

Bei Prüfung der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung wird der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, maßgebliche Bedeutung beigemessen (VwGH 19.12.2012, 2009/13/0012).

Da die Familie des Beschwerdeführers an den Beschäftigungsort mitübersiedelt ist, ist die Verlegung des Familienwohnsitzes de facto durchgeführt und stellt sich die Frage der Unzumutbarkeit der Verlegung nicht.

Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus:

Der Alleinverdienerabsetzbetrag und der Familienbonus Plus waren aus den oben angeführten Gründen zu gewähren. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen und der Familienwohnsitz lagen,

wie dargestellt, im streitgegenständlichen Jahr in ****Ort 44**, Österreich, da in Gesamtbetrachtung aller Umstände sowohl die wirtschaftlichen (Arbeitgeber), als auch die persönlichen (Familie) Beziehungen in Österreich am stärksten ausgeprägt waren. Es waren hierfür aus wirtschaftlicher Sicht die Einnahmequelle, als auch der Bezug des Arbeitslosengeldes in Österreich, aus persönlicher Sicht der gemeinsame Haushalt, an dem der Beschwerdeführer mit der Familie Tag für Tag lebte, besonders zu berücksichtigen. Die Voraussetzungen zur Geltendmachung von Pendlerpauschale und von Familienheimfahrten lagen aus allen angeführten Gründen nicht vor.

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. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, da das Erkenntnis im Einklang mit der geltenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht. Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 3. März 2025