

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 27. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. Juni 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

In der am 4. Mai 2022 eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 beantragte der Beschwerdeführer (Bf) die Berücksichtigung der Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 1.560 Euro, Fortbildungs-, Ausbildungs-, und Umschulungskosten in Höhe von 2.421 Euro, das Pendlerpauschale in Höhe von 372 Euro und den Pendlereuro in Höhe von 124 Euro.

Nachdem der Bf auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 9. Mai 2022 zu den beantragten Kosten nicht reagiert hatte, wurden im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 29. Juni 2022 die beantragten Aufwendungen nicht berücksichtigt.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 27. Juli 2022 die Beschwerde mit folgender Begründung:

*„Meine Frau lebt in Kroatien und ist berufstätig. Ich arbeite in Österreich und habe ein Arbeiterzimmer. Ein Umzug ist daher nicht zumutbar. Darum meine wöchentlichen Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung.“*

Durch die doppelte Haushaltsführung habe er Kosten in Höhe von 1.560 Euro und Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 3.672 Euro.

Als Beilage übermittelte der Bf eine Bescheinigung der Republik Kroatien vom 27.07.2022 über seinen Familienstand, eine Bestätigung des kroatischen Finanzministeriums vom 27.07.2022 über die Höhe des Einkommens seiner Ehefrau im Jahr 2021 von 38.194,22 Kuna, seinen PKW Zulassungsschein ab 31.03.2021 und eine Bestätigung der Vermieterin vom 06.04.2022 für das Zimmer in der Wohngemeinschaft in \*\*\*1\*\*\* über monatliche Mietzahlungen des Bf in Höhe von 130 Euro.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 31. Oktober 2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

*„Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen.*

*Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen 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 oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann. Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als € 6.000 jährlich erzielt.“*

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer am 10. November 2022 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und wiederholte im Wesentlichen das Beschwerdevorbringen.

Auf Vorhalt vom 23. Februar 2023 erklärte der Bf, abändernd zu seiner Steuererklärung, es seien keine Ausbildungskosten angefallen, sondern Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 3.672 Euro, da er jedes Wochenende nach Kroatien (148 km/je Richtung) fahre. Zum beantragten Pendlerpauschale und Pendlereuro gab der Bf weiterhin keine Stellungnahme ab.

Mit Ergänzungsersuchen vom 17. April 2023 forderte das Finanzamt den Bf auf, Angaben zu den vom Dienstgeber ausbezahlten Reisekosten zu machen, Nachweise zu den Familienheimfahrten zu übermitteln und genauere Informationen zum Familienwohnsitz bereitzustellen.

Auch dieses Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Bf ist kroatischer Staatsbürger und arbeitete im Jahr 2021 als Dienstnehmer für ein österreichisches Unternehmen. Zu diesem Zweck mietete er im Inland ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft um 130 Euro pro Monat. Er ist dort seit 14.08.2017 mit Hauptwohnsitz gemeldet. Sein Einkommen im Jahr 2021 betrug 30.041,68 Euro.

Seine Ehegattin wohnte und arbeitete in Kroatien und bezog dort ein Einkommen aus nichtselbstständiger Tätigkeit in Höhe von 38.194,22 Kuna – umgerechnet ca. 5.000 Euro.

Das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 23. Februar 2023 wurde nur teilweise beantwortet. Die Ergänzungsersuchen vom 9. Mai 2022 und 17. April 2023 blieben zur Gänze unbeantwortet.

### **2. Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung**

#### **2.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)**

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach § 161 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgabenerklärungen zu prüfen (§ 115). Soweit nötig hat sie, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt). Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Nach § 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.

Diese Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung befreit die Partei jedoch nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung findet dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. 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 anerkannte Ausmaß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. Ritz/Koran, BAO<sup>8</sup>, § 115, Tz 6 ff und die dort angeführte Rechtsprechung).

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; 26.7.2000, 95/14/0145). Diesfalls bestehe somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. zB Loukota, Internationale Steuerfälle, Tz 429 ff; Kotschnigg, ÖStZ 1992, 84; VwGH 25.5.1993, 93/14/0019; 28.5.2009, 2008/15/0046).

Auch wenn die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) festzustellen (vgl VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

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. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts findet dort ihre Grenzen, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; 17.12.1996, 94/15/0181; 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen zur Offenlegung und Mitwirkung verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist, oder 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 24.06.2021, Ra 2021/16/0014).

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Hinsichtlich der in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 vom 04. Mai 2022 beantragten Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von 2.421 Euro ist festzustellen, dass die hierzu im Ergänzungsersuchen vom 9. Mai 2022 gestellten Fragen unbeantwortet blieben und daher im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 29. Juni 2022 nicht berücksichtigt wurden. Dass im betroffenen Jahr tatsächlich keine Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten entstanden sind, ergibt sich implizit aus der Beschwerde vom 27. Juli 2022, wo lediglich die Kosten für Familienheimfahrten und für die doppelte Haushaltsführung beantragt wurden, sowie aus der Antwort vom 22. März 2023 zum Vorhalt vom 23. Februar 2023, mit der der Bf die ursprünglich beantragten Ausbildungskosten ausdrücklich zu Kosten für Familienheimfahrten erklärte.

Zum in der Arbeitnehmerveranlagung beantragten Pendlereuro und zum Pendlerpauschale ist zu bemerken, dass einerseits die dazu gestellten Ergänzungsersuchen vom 9. Mai 2022, 23. Februar 2023 und 17. April 2023 gänzlich unbeantwortet geblieben sind, sodass eine Prüfung der Ansprüche aufgrund von fehlenden Angaben, insbesondere der Entfernung des Wohnortes vom Arbeitsort, nicht möglich war und andererseits die Nichtberücksichtigung des Pendlereuros und des Pendlerpauschales im Einkommensteuerbescheid 2021 weder in der Bescheidbeschwerde noch im Vorlageantrag angefochten wurde. Aus diesen Gründen konnte diesbezüglich keine Rechtswidrigkeit festgestellt werden.

Strittig hingegen sind hier die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten.

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

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den

Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und  
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen nicht als Werbungskosten abziehbar.

1) Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn am Familienwohnsitz und am Beschäftigungsort jeweils ein Wohnsitz geführt wird.

Laut ständiger Rechtsprechung sind Kosten für die doppelte Haushaltsführung abzugsfähig, sofern sie beruflich veranlasst sind.

Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist. Die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben (vgl. VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079).

Bei der Beurteilung, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes aufgrund der Erwerbstätigkeit des Ehegatten unzumutbar ist, sind die von der Judikatur ausgearbeiteten Voraussetzungen zu beachten. Steuerlich relevante Einkünfte liegen vor, wenn dem Erwerbseinkommen des (Ehe)partners im Verhältnis zum Familieneinkommen eine wirtschaftliche Bedeutung zukommt und es bei einem Umzug verloren ginge. Hierbei wird einerseits die in § 33 Abs. 4 EStG 1988 festgelegte Einkunftsgrenze des (Ehe)partners (im Jahr 2021 6.000 Euro) und andererseits das Verhältnis zwischen Erwerbseinkommen des Ehegatten und Erwerbseinkommen des Steuerpflichtigen herangezogen (vgl. VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154; 17.02.1999, 95/14/0059 mwN; 24.04.1996, 96/15/0006 mwN; vgl. Ebner in Jakom, EStG<sup>18</sup>, § 16 Rz 56; LStR 2002 Rz 344). Übersteigt das Erwerbseinkommen des (Ehe)partners 10 % der Einkünfte des anderen (Ehe)partners deutlich, kann eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes vorliegen. Beträgt dieses Verhältnis deutlich unter 10 % kann dies keine Unzumutbarkeit des Wohnsitzwechsels begründen (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154).

Im vorliegenden Fall macht das Einkommen der Ehegattin ihrer ortsgebundenen Erwerbstätigkeit am Familienwohnsitz im Ausland mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Beschwerdeführers aus, sodass es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes um steuerlich

relevante Einkünfte der Ehegattin handelt und die beantragten Kosten für die doppelte Haushaltsführung Berücksichtigung finden.

2) Bei Familienheimfahrten handelt es sich der Art nach auch um private Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung bis zu einem Höchstbetrag steuerlich zum Abzug zugelassen sind (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988; VwGH 12.05.2021, Ra 2019/13/0101)

Wie oben ausgeführt, ist die amtliche Ermittlungspflicht bei erhöhter Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen eingeschränkt, sodass es grundsätzlich Sache des Bf gewesen wäre selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen, die steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten begründen. In diesem Rahmen bestand für den Bf die Pflicht auf das Ergänzungsersuchen der Behörde zu antworten, abgabenrelevante Informationen offen zu legen und an der Wahrheitsfindung mitzuwirken. Dass der Bf dieser Pflicht nicht nachgekommen ist, belegen die gänzlich unbeantworteten Ergänzungsersuchen vom 9. Mai 2022 und 17. April 2023 sowie die unvollständige Antwort auf das Ergänzungsersuchen vom 23. Februar 2023. Der Bf legte trotz mehrmaliger Aufforderung keine Unterlagen zu den Familienheimfahrten vor. Da der Bf entgegen seiner Verpflichtung nicht zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung bereit war, trat die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück, sodass sie nicht veranlasst war, weitere Ermittlungsschritte zu setzen (vgl VwGH 24.06.2021, Ra 2021/16/0014).

Vor diesem Hintergrund und unter Berücksichtigung aller im Ermittlungsverfahren vorgelegter Unterlagen ist es dem Bf nicht gelungen einen Mehraufwand für Familienheimfahrten nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Nicht nur, dass der Beschwerdeführer im Laufe des Beschwerdeverfahrens die Kosten der Familienheimfahrten von 1.560 Euro auf 3.672 Euro änderte und schon damit Zweifel an der Richtigkeit der Angaben begründete, war der Bf auch trotz mehrmaliger Aufforderung nicht bereit, genauere Informationen oder geeignete Belege zu den beantragten Kosten für die Familienheimfahrten vorzulegen. Ein Zulassungsschein bzw der Besitz eines Autos allein ist jedenfalls kein geeigneter Nachweis für damit durchgeführte Familienheimfahrten (Beilage zur Beschwerde, OZ 3). Davon abgesehen wurde der PKW erst mit 31. März 2021 zugelassen, sodass er für Familienheimfahrten zwischen 1. Jänner 2021 - 30. März 2021 ohnehin nicht in Betracht käme. Ob dem Beschwerdeführer überhaupt ein Mehraufwand für die Familienheimfahrten angefallen ist, kann also nicht beurteilt werden und können diese beantragten Kosten steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Somit wird die Einkommensteuer wie folgt berechnet:

| <b>Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2021</b> | <b>€</b>         |
|---------------------------------------------------------|------------------|
| Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Bescheid vom 29.06.2022  | 30.140,08        |
| Pauschbetrag für WK                                     | + 132,00         |
| Kosten für doppelte Haushaltsführung                    | - 1.560,00       |
| Sonderausgaben: Kirchenbeitrag                          | - 98,40          |
| <b>Einkommen</b>                                        | <b>28.613,68</b> |
| Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: |                  |
| 0 % für die ersten 11.000,00                            | 0,00             |
| 20 % für die weiteren 7.000,00                          | 1.400,00         |
| 35 % für die restlichen 10.613,68                       | 3.714,79         |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge                      | 5.114,79         |
| Verkehrsabsetzbetrag                                    | - 400,00         |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge                     | 4.714,79         |
| Steuer für die sonstigen Bezüge lt. Bescheid            | 107,97           |
| <b>Einkommensteuer</b>                                  | <b>4.822,76</b>  |
| anrechenbare Lohnsteuer                                 | - 5.151,92       |
| Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988                      | 0,16             |
| <b>Festgesetzte Einkommensteuer<br/>Abgabenguthaben</b> | <b>- 329,00</b>  |

## 2.2. 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere da im Beschwerdefall kein Rechtsproblem strittig ist, sondern der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde und das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 3. Juni 2025