

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vom 8. April 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. April 2025 betreffend Zurückweisung des Antrages vom 13. Februar 2025 auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2024, ergangen zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf), ein ungarischer Staatsbürger, war im Streitjahr 2024 in nachstehenden Zeiträumen in Österreich beruflich tätig und erzielte aus seiner Tätigkeit als Arbeiter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

15.01.bis 18.01., 05.02. bis 07.03., 09.10 bis 23.10. und 30.10. bis 01.11.

Der Bf war im Streitjahr in Österreich meldebehördlich nicht erfasst.

Mit Eingabe vom 13.02.2025 beantragte der Bf die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2024 und machte darin Pendlerpauschale (€ 300) und Pendlereuro (€ 300) als Werbungskosten sowie Krankheitskosten (€ 25) und Kurkosten (€ 53) als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt geltend. Darüber hinaus beantragte dieser die steuerliche Berücksichtigung von Steuerberatungskosten (€ 25) als Sonderausgaben.

Mit Bescheid vom 02.04.2025 wies die Abgabenbehörde den vorliegenden Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung zurück.

Begründend führte diese aus, dass der Bf laut den ihr vorliegenden Informationen im Streitjahr weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt habe. Aus diesem Grunde gelte dieser als beschränkt steuerpflichtig und sei für eine Pflichtveranlagung (gemeint wohl Antragsveranlagung) in der hier vorliegenden Art nicht berechtigt.

Im Zurückweisungsbescheid informierte die Behörde den Bf, welche Möglichkeiten er in Bezug auf eine weitere Antragstellung habe und welche Formulare dafür erforderlich seien.

Mit der gegen diesen Bescheid eingebrachten Bescheidbeschwerde vom 07.04.2025 verwies der Bf auf seine ANV-Erklärung und legte eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der EU und des EWR vor. Darin bestätigte die ungarische Steuerbehörde, dass der Bf im Streitjahr seinen Wohnsitz in Ungarn hatte.

Mit Ergänzungsersuchen vom 14.08.2025 forderte das Finanzamt den Bf u.a. auf, die begehrten Steuerberatungskosten belegmäßig nachzuweisen und das für die Berechnung von Pendlerpauschale und Pendlereuro vorgesehene Formular (Auszug aus Penderrechner) zu übermitteln.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 18.08.2025 brachte der Bf den Formvordruck L 1i (Beilage zum Vordruck für Einkünfte aus nsA ohne Lohnsteuerabzug) sowie abermals die bereits vorgelegte Bestätigung der ungarischen Steuerbehörde (E 9) zur Vorlage. Ein belegmäßiger Nachweis der geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben erfolgte nicht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.09.2025 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In ihrer Bescheidbegründung führte dieses aus, dass im Formvordruck L 1i die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht (Pkt 6.2) wiederum nicht befüllt bzw. angekreuzt worden sei, weshalb ein wirksamer Antrag zur Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nicht eingebracht worden sei.

Mit Datum 18.09.2025 beantragte der Bf die Vorlage seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht und legte den zu Pkt 6.2. ausgefüllten Erklärungsvordruck L 1i vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 10.10.2025 wurde der Bf abermals aufgefordert, die Nachweise für Steuerberatungskosten sowie das befüllte Formular zum „Penderrechner“ vorzulegen.

Mit Antwortschreiben vom 14.10.2025 übermittelte der Bf einen Ausdruck eines Routenplaners, aus welchem hervorgeht, dass die Wegstrecke zwischen ***U1*** (Wohnort des Bf in Ungarn) und ***Ö1** (Arbeitsstätten in Österreich) 632 km betrage und mit dem PKW in 10 Stunden zu bewältigen sei. Darüber hinaus wurde ein Auszug aus einer Abfrage bei „finanz.at“ vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass bei der besagten Wegstrecke und Wegzeit das „große Pendlerpauschale“ über 60 km (€ 306 monatlich) zustehe. Die Vorlage eines Ausdrucks aus dem „Penderrechner“ des BMF unterblieb.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Datum 15.10.2025 dem Verwaltungsgericht vor.

In ihrem Vorlagebericht gab die Behörde nachstehende Stellungnahme ab:

„Da der Bf. in dem mit Vorlageantrag vom 18.09.2025 (Dok.5) vorgelegten Formular L 1i nunmehr auch die eigentliche Optionserklärung abgegeben hat, ist die Veranlagung als unbeschränkt Steuerpflichtiger vorzunehmen.

Die in der ursprünglichen Erklärung vom 13.02.2025 (Dok.1) beantragten Aufwendungen für Krankheitskosten (25 Euro), Kurkosten (53 Euro) und Steuerberatungskosten (25 Euro) wurden durch den Bf. trotz mehrmaliger Aufforderung (Dok.6 und 8) nicht nachgewiesen. Diese Aufwendungen sind daher nicht anzuerkennen.

Pendlerpauschale und Pendlereuro wurden vom Bf. in der Erklärung jeweils mit 306 Euro beantragt. Diesbezüglich wurde der Bf. mit Ergänzungsersuchen vom 10.10.2025 (Dok.8) ebenfalls ein zweites Mal aufgefordert das für Auslandssachverhalte zu verwendende Formular L 33 ausgefüllt vorzulegen.

Dieser Aufforderung kam der Bf. nicht nach, sondern legte lediglich Screenshots aus Google Maps, wonach die Entfernung Wohnsitz in Ungarn zur Arbeitsstätte 632 Kilometer betrage, sowie aus „finanz.at“, wonach das große Pendlerpauschale für Entfernungen über 60 Kilometer zustehe, vor (Dok.9).

Aus Sicht des Finanzamtes sind daher weder Pendlerpauschale noch Pendlereuro zu berücksichtigen, da aufgrund der großen Entfernung eine Anzahl von monatlich mehr als 10 Fahrten jedenfalls ausgeschlossen scheint.

Das Finanzamt beantragt daher der Beschwerde des Bf. hinsichtlich der Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung 2024 stattzugeben und dabei jedoch die beantragten Aufwendungen nicht steuermindernd zu berücksichtigen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf, ein in Ungarn ansässiger Staatsbürger, arbeitete in Streitjahr für insgesamt ca. zwei Monate in Österreich und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Dieser beantragte im elektronischen Wege die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung und machte Werbungskosten (Pendlerpauschale), Sonderausgaben (Steuerberatungskosten) sowie agB (Krankheitskosten, Kurkosten) steuermindernd geltend.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung als unzulässig zurück. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, eine Arbeitnehmerveranlagung sei unzulässig, da der Bf mangels Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich gemäß § 98 EStG 1988 nur beschränkt steuerpflichtig sei.

Dieser (verfahrensrechtliche) Bescheid - und nur dieser - bildet den Gegenstand der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung und stellt „die Sache“ des hiergerichtlichen Verfahrens dar.

Fest steht ferner, dass das Finanzamt in der Folge die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abwies, da der Bf den für beschränkt Steuerpflichtige vorgesehenen Formvordruck nicht korrekt ausgefüllt hatte (das Kästchen betreffend Option in die unbeschränkte Steuerpflicht wurde nicht angekreuzt) und dadurch seine Intention auf Durchführung eines entsprechenden optionalen Veranlagungsverfahrens nicht ausreichend zum Ausdruck brachte.

Erst im Laufe des weiteren Verfahrens, und zwar nach Ergehen der Beschwerdevorentscheidung, brachte der Bf im Rahmen einer Vorhaltebeantwortung klar und deutlich zum Ausdruck, dass er von der Möglichkeit der Option in die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 Gebrauch mache.

Nachweise, welche die Anspruchsberechtigung für die beantragten steuermindernden Aufwendungen darlegen würden, wurden nicht beigebracht.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung gründet sich auf das aktenkundige schriftliche Vorbringen der Verfahrensparteien sowie auf die im Behördenakt einliegenden Urkunden bzw. Unterlagen.

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen des Bf sind den vorliegenden Verwaltungsakten zu entnehmen und wurden vom Gericht auch durch Abfrage aus dem ZMR überprüft. Ein Wohnsitz des Bf in Österreich scheint in Bezug auf das Streitjahr nicht auf. Für einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach § 26 Abs. 2 BAO liegen keine hinreichenden Nachweise vor. Laut aktenkundiger AJ-Web Auskunft (Stand 15.10.2025) war der Bf an den im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung ausgewiesenen Zeiträumen als Arbeiter (Dienstgeber: ***X*** GmbH) in Österreich tätig. Ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland, der ab einer Aufenthaltsdauer von über sechs Monaten jedenfalls vorliegen würde, kann aufgrund der vorliegenden Datenlage nicht angenommen werden.

Dass der Bf im Jahr 2024 in Ungarn keine Einkünfte erzielte, wurde von diesem durch Vorlage der Bescheinigung über die Höhe der ausländischen Einkünfte EU/EWR (E 9), ausgestellt von der ungarischen Steuerbehörde, nachgewiesen. Im Formvordruck L 1i für 2014 gab der Bf auch

dezidiert an im besagten Streitjahr über keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich verfügt zu haben.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Beschränkt steuerpflichtig sind laut § 1 Abs. 3 EStG 1988 jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 leg. cit. aufgezählten Einkünfte.

Die Bestimmung des § 26 BAO regelt, was unter den Termini „Wohnsitz“ und „gewöhnlicher Aufenthalt“ aus steuerlicher Sicht zu verstehen ist. Seinen Wohnsitz im Sinn des § 26 Abs. 1 BAO hat ein Abgabepflichtiger dort, wo er seine Wohnung innehat unter zwar unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Gemäß § 26 Abs. 2 leg. cit. hat der Abgabepflichtige seinen gewöhnlichen Aufenthalt dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften die unbeschränkte Abgabepflicht an den gewöhnlichen Aufenthalt knüpfen, tritt diese jedoch stets dann ein, wenn der Aufenthalt länger als sechs Monate andauert. In diesem Fall erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate.

Gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und einer der Tatbestände nach Z 1 bis Z 18 dieses Absatzes vorliegen (sog. Pflichtveranlagung).

Liegen die Voraussetzungen einer Pflichtveranlagung nicht vor, so hat das Finanzamt gemäß § 41 Abs. 2 leg. cit. auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab Ende des Veranlagungszeitraumes gestellt wird (sog. Antragsveranlagung).

Die Veranlagung nach § 41 EStG 1988 (Abs. 1 und Abs. 2) betrifft ausschließlich unbeschränkt Steuerpflichtige. Auf beschränkt Steuerpflichtige ist die besagte Norm dezidiert nicht anwendbar. Wird eine Veranlagung für unbeschränkt Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988 durch Abgabe der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (Form L 1) beantragt und liegen wegen der beschränkten Steuerpflicht des Antragstellers die materiellen Voraussetzungen hierfür nicht vor, ist der Antrag abzuweisen (vgl BFG 20.1.2025, RV/2100799/2024; Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, § 41, Rz 6).

Gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 werden auf Antrag auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 leg.cit. haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als € 12 016 (für 2024) betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend.

§ 1 Abs. 4 EStG ist von der Stellung eines Antrages abhängig. Dieser ist formlos zu stellen. Die Abgabe des Formulars E1 oder L1 für unbeschränkt Steuerpflichtige wird von der Finanzverwaltung nicht als Antrag iSd § 1 Abs. 4 EStG gewertet. Die ausländischen Einkünfte sind durch eine Bescheinigung - bestätigt durch die Steuerbehörde des Ansässigkeitsstaates - nachzuweisen (s. Jakom/Marschner, EStG, 2024, § 1 Rz 59f).

Im vorliegenden Fall hat der Bf einen Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG - unter Vorlage der erforderlichen Unterlagen - erstmals im Beschwerdeverfahren, und zwar nach Ergehen der Beschwerdeentscheidung, rechtsgültig gestellt.

Das Finanzamt hat mit dem hier angefochtenen Bescheid über den Antrag des Bf nicht inhaltlich abgesprochen, sondern diesen zurückgewiesen und stützt dies inhaltlich auf das Nichtvorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf in Österreich.

Nach den allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsverfahrensrechtes sind Anbringen zurückzuweisen, wenn zu ihrer Einbringung die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen, somit die allgemeinen Prozessvoraussetzungen für ein Tätigwerden der Behörde in der Sache, im Gegenstand, der dem Parteienschritt zugrunde liegt, nicht erfüllt sind (Stoll, BAO-Kommentar, 2677).

Ein Anbringen ist zurückzuweisen, wenn es unzulässig ist (VwGH 21.12.1970, 1081/69, 1377/79; VwGH 26.6.2003, 2003/16/0030). Eine Unzulässigkeit liegt etwa bei entschiedener Sache (VwGH 29.9.2011, 2011/16/0157) oder bei mangelnder Antragslegitimation (VwGH 27.7.2017, Ra 2017/15/0055) vor. Zurückzuweisen sind überdies verspätete Anbringen (VwGH 24.2.2011, 2011/16/0020).

Der Bf hat zunächst eine Veranlagung iSd § 41 Abs. 2 EStG beantragt. Diese Bestimmung betrifft, wie ausgeführt, nur solche Personen, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind. Der Bf verfügte im Streitjahr über keinen Wohnsitz im Inland und hatte hier auch nicht seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Die Frage nach dem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt ist im Wege einer materiellrechtlichen Prüfung zu klären. Bei dieser Sachlage hätte das

Finanzamt meritorisch (inhaltlich) über den Antrag absprechen und diesen - da zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch kein Antrag iSd § 1 Abs. 4 EStG vorlag - abweisen müssen (vgl. dazu BFG vom 20.1.2025, RV/2100799/2024 oder UFS vom 13.1.2012, RV/0023-W/12).

Die dem BFG gemäß § 279 BAO zukommende Änderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist durch die „Sache“ begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (zB VwGH 27.9.2012, 2010/16/0032; VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161; VwGH 17.12.2020, Ra 2020/16/0137; VwGH 1.2.2021, Ra 2018/16/0121).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf über das Rechtsmittel gegen einen zurückweisenden Bescheid nur mit Bestätigung der Zurückweisung (völlige Abweisung des Rechtsmittels) oder mit der Verwerfung der Zurückweisung (ersatzlose Aufhebung des Zurückweisungsbescheides) entschieden werden. Die Abänderung des zurückweisenden Bescheides in einen Bescheid, der inhaltlich über den ursprünglichen Antrag abspricht, ist ausgeschlossen. Eine Umdeutung des Spruches des angefochtenen Bescheides in eine meritorische Entscheidung würde über die Sachentscheidungskompetenz des Gerichts hinausgehen (Ritz/Koran, BAO⁷, § 279 Tz 11 mit Hinweis auf VwGH 29.5.2006, 2005/17/0242) und ist daher unzulässig (vgl. auch BFG 4.8.2022, RV/7400036/2022).

Für den Fall der Zurückweisung eines Anbringens ist "Sache" und folglich Gegenstand des Beschwerdeverfahrens nur die Frage, ob dem Antragsteller von der Abgabenbehörde zu Recht eine Sachentscheidung verweigert wurde (VwGH 29.05.2006, 2005/17/0242). "Sache" des hier gegenständlichen Bescheides (und folglich dieses Beschwerdeverfahrens) ist sohin die Zurückweisung des Antrages des Bf auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung bzw. die Frage, ob die Zurückweisung aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen zu Recht erfolgt ist.

Da gegenständlich anstelle einer Sachentscheidung zu Unrecht ein verfahrensrechtlicher Bescheid erlassen wurde, war dieser durch das Verwaltungsgericht aufzuheben. Eine weitergehende inhaltliche Entscheidung (durch das Verwaltungsgericht) musste infolge der dargestellten Begrenzung durch die „Sache“ unterbleiben.

Durch die (ersatzlose) Aufhebung des angefochtenen Zurückweisungsbescheides wird das Finanzamt daher (nochmals) in einem weiteren Rechtsgang über den zwischenzeitig iSd § 1 Abs. 4 EStG "adaptierten" Antrag des Bf inhaltlich (diesmal jedoch mittels Erstbescheides) abzusprechen haben (vgl. nochmals zB BFG 4.8.2022, RV/7400036/2022; BFG 25.4.2024, RV/5100131/2024).

In Anbetracht der dargestellten Rechtslage wäre dem Verwaltungsgericht selbst dann, wenn das Finanzamt den Antrag des Bf mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht zurückgewiesen hätte, ungeachtet des nunmehr (im Beschwerdeverfahren) eingereichten Antrages gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 eine Festsetzung der Einkommensteuer 2022 verwehrt geblieben. Wie oben

dargelegt, ist nämlich die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts durch die "Sache" begrenzt. Daher darf ein Erkenntnis auch nicht eine Abgabe erstmals vorschreiben (zB VwGH 25.11.1994, 92/17/0030; VwGH 22.8.2012, 2010/17/0196). Schon aus diesem Grunde wäre ein meritorischer Abspruch über die beantragten Ausgaben durch das Verwaltungsgericht jedenfalls unzulässig.

Begründung nach § 25a Abs. 1 VwGG

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die genannten Gründe für eine ordentliche Revision liegen gegenständlich allesamt nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Juni 2026