

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. November 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. Oktober 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in Folge: Bf.) beantragte in ihrer Arbeitnehmerveranlagung 2023 den Abzug folgender Ausgaben:

- als Werbungskosten: Pendlerpauschale (1.680,00 Euro), Pendlereuro (270,81 Euro), digitale Arbeitsmittel (1.165,89 Euro), andere Arbeitsmittel (597,78 Euro), Aus-/Fortbildungs-/Umschulungskosten (99,38 Euro) sowie sonstige Werbungskosten (9.848,23 Euro)
- als außergewöhnliche Belastungen: Krankheitskosten (1.735,25 Euro)

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens reduzierte die Bf. teilweise die Beträge und legte eine Aufstellung samt entsprechenden Belegen vor. Die Behörde versagte den Abzug der geltend gemachten Umzugskosten, da sie der privaten Lebenssphäre zuzurechnen seien sowie den Abzug der Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar, da am Lohnzettel weniger als 26 Homeoffice Tage verzeichnet seien.

Die Krankheitskosten würden unter dem Selbstbehalt liegen, weshalb die außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt wurde.

Mit fristgerecht eingebrachter Beschwerde erläuterte die Bf. weshalb die Umzugskosten nicht privat veranlasst, sondern aus beruflichen Gründen erforderlich gewesen seien und legte diesbezügliche Nachweise vor.

Mit Beschwerdeverentscheidung korrigierte die Behörde die Werbungskosten geringfügig und versagte die geltend gemachten Umzugskosten weiterhin.

Mit Vorlageantrag legte die Bf. weitere Unterlagen vor und beantragte die Anerkennung der beantragten Werbungskosten.

Nach erfolgter Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht übermittelte die Bf. dem Gericht weitere Unterlagen zum Nachweis, dass der Umzug beruflich bedingt gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hatte vom 12.01.1998 bis zum 03.08.2021 ihren Hauptwohnsitz an verschiedenen Adressen in ***Ort1 NÖ***.

In der Zeit vom 03.08.2021 bis 01.09.2022 war der Hauptwohnsitz in ***Ort Stmk*** und vom 01.09.2022 bis 08.11.2023 an zwei Adressen in ***Ort Sbg*** gemeldet.

Anfang November 2023 übersiedelte die Bf. nach ***Ort2 NÖ***, wo sie seit 08.11.2023 ihren Hauptwohnsitz begründet hat.

Vom 03.08.2021 bis 08.11.2023 sowie ab 08.01.2024 hat die Bf. einen Nebenwohnsitz an ihrer letzten Adresse in ***Ort1 NÖ*** gemeldet. Unterkunftgeber ist ***Name***.

Vom 01.09.2022 bis zum 31.07.2023 war die Bf. bei der ***A*** GmbH in ***Ort2 Sbg*** beschäftigt. Der Umzug im Jahr 2022 von ***Ort Stmk*** nach ***Ort Sbg*** wurde von der Behörde als berufsbedingt beurteilt, weshalb das Finanzamt die damit verbundenen Umzugskosten als Werbungskosten im Jahr 2022 anerkannt hat.

Der Umzug von ***Ort Sbg*** nach ***Ort2 NÖ*** im Jahr 2023 war nicht überwiegend beruflich veranlasst.

Im Jahr 2023 hat die Bf. 24 Tage im Homeoffice verbracht.

2. Beweiswürdigung

Im Zuge des nach Erklärungseingang eingeleiteten Vorhalteverfahrens übermittelte die Bf. eine Aufstellung der Werbungskosten (BFG-Akt, OZ 15) und reduzierte im Antwortschreiben vom 02.09.2024 die jeweils beantragten Beträge. Das Finanzamt erließ den Bescheid grundsätzlich (mit Ausnahme der Kennzahl 724, sonstige Werbungskosten) unter Anerkennung dieser Beträge. Von den mit 9.599,37 Euro beantragten sonstigen Werbungskosten (KZ 724) versagte

die Behörde die mit dem Umzug nach ***Ort2 NÖ*** zusammenhängenden beantragten Kosten (6.728,81 und 940,00 Euro) und anerkannte die restlichen 1.930,56 Euro als sonstige Werbungskosten.

Die anerkannten Werbungskosten hat die Bf. belegmäßig nachgewiesen bzw glaubhaft gemacht. In Summe wurden 2.935,65 Euro als Werbungskosten berücksichtigt (davon 2.863,65 Euro „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ und 72,00 Euro „Werbungskosten für Homeoffice-Pauschale“).

In der Beschwerde wendet sich die Bf. einerseits dagegen, dass die 2.935,65 Euro um die Werbungskosten für das Homeoffice-Pauschale gekürzt wurden. Andererseits wendet sich die Bf. gegen die Kürzung der Werbungskosten um die Umzugskosten. Mit der Beschwerde legte die Bf. Nachweise über Vorstellungsgespräche vor.

Mit Beschwerdeverentscheidung korrigierte die Behörde die erfolgte Reduktion der Werbungskosten um jene für das Homeoffice-Pauschale, führte in der Begründung jedoch an, weshalb die im Bescheid vom 16.10.2024 (in Folge: Erstbescheid) erfolgte Kürzung korrekt erfolgt sei. Diesen Irrtum hat die Behörde in der Stellungnahme zum Vorlagebericht aufgegriffen und beantragt, die doppelte Berücksichtigung zu korrigieren.

Im Vorlageantrag wendet sich die Bf. primär gegen die nicht gewährten Umzugskosten und beantragt nunmehr den Abzug von Werbungskosten iHv 3.550,20 Euro – anstatt der gewährten 2.935,65 Euro. Dabei führt sie teilweise wieder die ursprünglich erklärten Beträge an, die die Bf. jedoch selbst mit Schreiben vom 02.09.2024 (Antwort zum Ergänzungsersuchen) reduziert hat. Ergänzende Nachweise für die höheren Beträge wurden nicht vorgelegt.

Weiters wendet sich die Bf. dagegen, dass Fahrtkosten iZm der Gerichtsverhandlung im Schadenersatzverfahren gegen die Umzugsfirma, die den Umzug im Jahr 2022 von ***Ort Stmk*** nach ***Ort Sbg*** organisiert hat, nicht anerkannt worden seien, obwohl diese im Zusammenhang mit einem als beruflich veranlassten Umzug stehen würden.

Dieser Einwand ist unbegründet, weil diese Kosten bereits in der von der Bf. mit Schreiben vom 02.09.2024 vorgelegten Aufstellung enthalten waren. Die Behörde hat diesen Posten bereits im Erstbescheid anerkannt und auch in der Beschwerdeverentscheidung nicht geändert.

Ebenso hat das Finanzamt im Erstbescheid die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Arbeitssuche, die die Bf. bereits mit 1.203,75 Euro als Bewerbungskosten in der Aufstellung vom 02.09.2024 angeführt hatte, als Werbungskosten anerkannt. Nunmehr beantragt die Bf. im Vorlageantrag einen Betrag iHv 1.435,72 Euro, ohne dies näher auszuführen.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht, der auch der Bf. übermittelt wurde, bereits darauf hingewiesen, dass die im Vorlageantrag höher beantragten Werbungskosten weder näher dargelegt wurden noch dass entsprechende Nachweise erbracht wurden.

Umzugskosten:

Hinsichtlich der Umzugskosten gab die Bf in ihren Schriftsätzen im Wesentlichen an, dass der Umzug aus beruflichen Gründen erfolgt sei.

Nach der (betriebsbedingten) Kündigung des Dienstverhältnisses durch die ***A*** GmbH zum 31.07.2023 habe die Bf. in der Region (***Ort Sbg***) lediglich zwei passende Stellen gefunden – ihre Bewerbungen seien jedoch erfolglos gewesen.

Weiters habe sie sich auch in anderen Bundesländern (OÖ, NÖ, Wien) beworben, weil hier deutlich mehr passende Stellenangebote verfügbar gewesen seien.

Von achtzehn Bewerbungen sei die Bf. zu fünf Vorstellungsgesprächen eingeladen worden. Obwohl die Gespräche positiv verlaufen seien, habe der aktuelle Wohnort ein Hindernis dargestellt. Die Unternehmen hätten allesamt gefragt, weshalb die Bf. nicht bereits umgezogen sei. Sie habe keine Zusagen erhalten, weil sie keinen konkreten Umzugstermin bekannt geben habe können.

Den vorgelegten Absagen ist das Hindernis des Wohnortes nicht zu entnehmen. Auch ist aus den Nachweisen nicht ersichtlich, dass die Stellen so kurzfristig ausgeschrieben waren, dass gegebenenfalls eine sofortige Tätigkeitsaufnahme vorgesehen gewesen wäre bzw ein – wenn auch vorerst vorübergehender Wohnsitzwechsel – nicht auch kurzfristig möglich gewesen wäre. Für das Gericht ist es daher nicht glaubhaft, dass ein bereits erfolgter Umzug Voraussetzung dafür war, eine Arbeitsstelle zu bekommen. Sollte die Frage des Wohnortes für eine Zusage dennoch tatsächlich relevant gewesen sein, ist es für das Gericht nicht nachvollziehbar, wieso die Bf., die zu der Zeit der angegebenen Bewerbungsgespräche (Juni bis August 2023) ihren Nebenwohnsitz in ***Ort1 NÖ*** hatte, nicht diesen Wohnsitz als Möglichkeit ins Auge gefasst hat. Die Möglichkeit zu eine Arbeitsstelle zB in Wien zu gelangen, wäre von ***Ort1 NÖ*** problemlos möglich gewesen.

Nach dem Vorbringen der Bf. habe sie ihren Wohnsitz nach ***Ort2 NÖ*** verlegt, weil diese Region einen logistisch vorteilhaften Zugang zu mehreren großen Städten mit breitem Stellenangebot biete (Wien, St. Pölten, Linz, Wels, Krems). Von den nach dem Umzug durchgeführten Bewerbungen sei eine erfolgreich gewesen und die Bf. habe mit 15.05.2024 die Stelle bei der ***D*** GmbH (***D GmbH***) in ***Ort3 NÖ*** angetreten. Aufgrund einer Erkrankung während der Probezeit sei das Dienstverhältnis wieder aufgelöst worden.

Diesbezüglich legte die Bf. mit E-Mail vom 24.06.2025 ein E-Mail der ***D GmbH*** vom 03.06.2024 vor, in dem der Bf. die Möglichkeit geboten wurde, sich über das professorale, interdisziplinäre Team befunden zu lassen und weiters einen Entlassungsbrief vom Universitätsklinikum ***Ort4 NÖ*** vom 11.06.2024, aus dem hervorgeht, dass die Bf. an diesem Tag in der Notfallambulanz vorstellig war. Weshalb die Bf. die ihr angebotene Möglichkeit der ***D GmbH*** nicht wahrgenommen hat, ist den Unterlagen nicht zu entnehmen.

Homeoffice-Pauschale:

Von der ***A*** GmbH wurden für das Jahr 2023 24 Homeoffice-Tage für die Bf. gemeldet. Diese fanden bereits im Erstbescheid als Werbungskosten für Homeoffice-Pauschale (72,- Euro) ihren Niederschlag.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden (Z 1). Ebenso wenig 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 (Z 2).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Werbungskosten grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102).

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben für digitale Arbeitsmittel zur Verwendung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes ua um ein Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 zu kürzen. Unter digitale Arbeitsmittel fällt ua auch die erforderliche Datenanbindung. Die von der Bf. geltend gemachten Ausgaben für digitale Arbeitsmittel waren daher, wie es die Behörde im Erstbescheid durchgeführt hat, um das Homeoffice-Pauschale iHv 72,- Euro zu kürzen. Dies ergibt einen abzugsfähigen Betrag iHv 403,61 (digitale Arbeitsmittel laut Aufstellung vom 02.09.2024: 475,61 abzüglich 72,- = 403,61). In der Beschwerdevorentscheidung hat die Behörde – trotz richtiger Begründung – den abgezogenen Betrag irrtümlich wieder hinzugerechnet.

Umzugskosten:

Umzugskosten sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Umzug überwiegend beruflich veranlasst ist (VwGH 12.05.2021 mVa VwGH 31.05.1994, 91/14/0170).

Nach der Rechtsprechung ist ein Umzug insb dann beruflich veranlasst, wenn

- der Arbeitnehmer vom Dienstgeber an einen anderen Dienstort versetzt wird,
- der Arbeitnehmer zum Bezug einer Dienstwohnung verpflichtet ist,

- der Arbeitnehmer eine Anstellung außerhalb seines bisherigen Wohnortes antritt, oder
- der Arbeitnehmer für die Zeit eines Fortbildungslehrganges seinen Wohnsitz verlegt (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ § 16 Tz 220 mwV (Stand 1.1.2025, rdb.at)).

Die hier angeführten Fälle liegen im streitgegenständlichen Fall nicht vor.

Grundsätzlich können auch Ausgaben, die in der Zeit vor Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen getätigt werden, Werbungskosten sein (sog. vorweggenommene Werbungskosten).

Voraussetzung dafür ist jedoch, dass sie im Zeitpunkt der Verausgabung ernstlich auf die Vorbereitung und Aufnahme einer zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Betätigung gerichtet sind (VwGH 31.01.2001, 99/13/0249, 2001, 528; 11.06.1974, 0050/74). (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ § 16 Rz 21 (Stand 1.1.2025, rdb.at))

Die (frühere) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, war hinsichtlich des Zusammenhangs der getätigten Ausgaben mit einer künftigen Einkunftsquelle sehr streng, weil sie bereits mit einer bestimmten Einkunftsquelle in Zusammenhang stehen musste. Dies wird in Literatur und Lehre mittlerweile als zu eng gesehen (vgl dazu zB Mäder/Brandstätter/Neumann in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III - Kommentar (72. Lfg 2023) § 16 EStG Rz 54).

Die Bf. hat ihren Wohnsitz, nachdem sie ihn im Jahr zuvor bereits berufsbedingt gewechselt hat, neuerlich verlegt. Dies geschah nicht wegen einer konkreten neuen Arbeitsstelle, sondern nach den Angaben der Bf., um bessere Chancen am Arbeitsmarkt zu haben.

Da die Bf. bis zum Zeitpunkt ihres Umzuges nach ***Ort2 NÖ*** einen Nebenwohnsitz in ***Ort1 NÖ*** hatte, und von dort aus problemlos eine Arbeitsstelle im Raum Wien erreichen hätte können, ist der Umzug nach ***Ort2 NÖ*** – mit dem Argument potenziell bessere Jobchancen zu haben – nicht überwiegend beruflich veranlasst gewesen.

Das aufgrund einer Bewerbung im April 2024 im Folgemonat kurzfristig bestehende Dienstverhältnis mit der ***D***, das möglicherweise ein Indiz für die ernsthafte Absicht der Bf. gewesen sein könnte, kann den bereits zuvor privat veranlassten Umzug nachträglich nicht zu einem beruflich veranlassten machen.

Die Umzugskosten waren aus den angegebenen Gründen nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Homeoffice-Pauschale:

Aufgrund der vom Dienstgeber im Jahr 2023 gemeldeten 24 Homeoffice-Tage wurde bereits im Bescheid vom 16.10.2024 das Pauschale gemäß § 26 Z 9 lit. a EStG 1988 richtigerweise in Höhe von 3,- Euro pro Homeoffice-Tag (somit 72,- Euro) berücksichtigt.

Pendlerpauschale:

Da das Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988) bereits vom Dienstgeber berücksichtigt wurde (siehe Lohnzettel), war es nicht nochmals zu berücksichtigen.

Die neben dem Homeoffice-Pauschale (iHv 72,- Euro) anzuerkennenden Werbungskosten iHv 2.863,65 Euro setzen sich zusammengefasst wie folgt zusammen:

digitale Arbeitsmittel (KZ 169):

403,61 Euro (siehe Ausführungen in der rechtlichen Begründung)

andere Arbeitsmittel (KZ 719):

472,24 Euro (lt Schreiben vom 02.09.2024, höhere Aufwendungen nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht)

Aus-/Fortbildung, Umschulung (KZ 722):

57,24 Euro (lt Schreiben vom 02.09.2024, höhere Aufwendungen nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht)

sonstige Werbungskosten (KZ 724):

1.930,56 Euro (496,30 + 230,51 + 1.203,75; lt Aufstellung vom 02.09.2024 ohne Umzugskosten)

Außergewöhnliche Belastungen:

Gemäß § 34 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist ein Abzug von außergewöhnlichen Belastungen möglich, wenn die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt. Dies ist der Fall, wenn die Belastung einen gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Da die beantragten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen iHv 1.735,25 Euro niedriger sind als der Selbstbehalt iHv 2.020,83 Euro und somit keine Auswirkung haben, konnte eine weitere Prüfung entfallen.

Aufgrund der Ausführungen in diesem Erkenntnis wurden die Werbungskosten im Erstbescheid bereits in richtiger Höhe berücksichtigt, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.

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.

Da eine solche Rechtsfrage im vorliegenden Fall nicht gegeben ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. August 2026