

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Taxconsult StbgesmbH & Co KG, Harter Str 1, 8053 Graz-Neuhart, über die Beschwerde vom 12.12.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18.11.2013 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2012) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer, im folgenden Bf., ein bosnischer Staatsbürger, machte in seiner am 18.6.2013 eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 unter Sonderausgaben EUR 336 für Versicherungen, EUR 348 für Kirchenbeitrag und EUR 2.544 für Darlehensrückzahlungen zur Schaffung von Wohnraum geltend. An Werbungskosten beantragte der Bf. das Pendlerpauschale in Höhe von EUR 2.568, Kosten für Familienheimfahrten iHv EUR 3.540 und Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 2.400 zu berücksichtigen.

Am 25.9.2013 erging vom Finanzamt an den Bf. ein Vorhalt mit folgendem Inhalt:

"Sie haben in Ihrer Erklärung ein Pendlerpauschale beantragt. Um die Voraussetzungen für die Anerkennung überprüfen zu können, wird um Mitteilung der genauen Anschrift der Arbeitsstätte/n; genaue Anschrift der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung; kürzest befahrbare einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in km; Wegstrecke bei Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels (Gehweg, Bus, ÖBB etc.) ersucht.

Sollte Ihnen die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. zeitlich nicht zumutbar sein, erläutern Sie die entsprechenden Gründe (unter Angabe Ihrer Normalarbeitszeiten) bzw. schlüsseln Sie die unzumutbare Wegzeit auf.

Hinweis: Sollten Sie im Veranlagungsjahr verschiedene Arbeitsstätten aufgesucht haben, so sind die Angaben für jede Arbeitsstätte/jeden Arbeitszeitraum gesondert anzuführen.

Weiters werden Sie darauf hingewiesen, dass ein Pendlerpauschale nur insoweit berücksichtigt werden kann, als auch tatsächlich Aufwendungen für die Fahrten "Wohnungs-Arbeitsstätte" angefallen sind.

Bitte weisen Sie die beantragten Sonderausgaben anhand geeigneter Unterlagen nach.

- Versicherungsprämien: Versicherungsbestätigungen.
- Weiterversicherung/Nachkauf Versicherungszeiten:
- Vorschreibung und Zahlungsbeleg.
- Steuerberatungskosten/Spenden: Zahlungsnachweis/ Rechnung
- Wohnraumschaffung: Erläuterung der Art des Aufwandes und Nachweise (Hausbau, Haus/Wohnungskauf, Rückzahlung an Wohnbaugenossenschaft).
- Wohnraumsanierung: Rechnung inkl. Montagebestätigung, Erläuterung der Maßnahmen.
- Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften

Im Veranlagungsjahr zugeflossene Wohnbeihilfe/Förderung/Zuschüsse sind anzuführen.

Weiters bitte um Vorlage folgender Unterlagen:

- Familienstandsbescheinigung
- Nachweis über die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung (mit Übersetzung)
- Wann genau und mit welchem Verkehrsmittel wurden die Familienheimfahrten durchgeführt?
- wenn mit dem eigenen PKW: Vorlage des Zulassungsscheines, Führerscheines und ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch
- bei Mitfahrgelegenheit: Bekanntgabe des Namens und der Adresse des Fahrers
- bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel: tatsächlicher Nachweis anhand von Fahrscheinen
- Vorlage des Mietvertrages und Zahlungsnachweis der geleisteten Mietkosten."

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet. In dem am 18. November 2013 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2012 blieben die beantragten Kosten mit der Begründung, trotz schriftlicher Aufforderung die erforderlichen Unterlagen nicht beigebracht zu haben, unberücksichtigt.

In der am 12.12.2013 eingelangten Beschwerde wurden abermals die Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten ohne nähere Ausführungen geltend gemacht. Mit Mängelbehebungsauftrag vom 23.1.2014 wurde der Bf. aufgefordert, folgende Mängel zu beheben

die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet  
die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird  
die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden  
eine Begründung.

Mit Schreiben vom 25.2.2014 gab der Bf. bekannt, dass sich die Beschwerde gegen den Bescheid vom 18.11.2013 richte und er Kosten für Kosten für Familienheimfahrten iHv EUR 3.540 und Kosten für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 2.400 beantrage. Begründend führte der Bf. aus: "Ich habe im Finanzonline die Option der Beschwerde gleich online zu machen. Da es kein Feld zum freien Schreiben gibt, habe ich auch angenommen, dass diese Option schon alles enthält. Meine Familie befindet sich in Bosnien. Ich fahre einmal im Monat mit meinem eigenen PKW nach Rama zu meiner Familie (ca. 527 km in eine Richtung)."

Mit neuerlichem Vorhalt vom 28.3.2014 ersuchte das Finanzamt den Bf. eine Familienstandsbescheinigung vorzulegen. Weiters wurde er ersucht, Gründe bekannt zu geben, warum der Familienwohnsitz nicht nach Österreich verlegt werden könne und entsprechende Nachweise in beglaubigter Übersetzung zu erbringen.

In Beantwortung dieses Vorhalts teilte der Bf. mit, dass er keine Bestätigung vom Finanzamt aus Bosnien bringen könne, weil es dort so etwas nicht gebe. Man bekomme dies nur vom Arbeitgeber und das auch nicht immer. Eine Arbeitsbestätigung von einer Firma in Bosnien für die Dienstnehmerin x vom 7.4.2014 sowie eine Familienstandsbescheinigung für die Gewährung von Kindergeld wurde beigelegt. Aus der Arbeitsbestätigung geht das von der Ehegattin des Bf. bezogene Einkommen im Jahr 2012 nicht hervor.

Mit Vorhalt vom 6.5.2014 wurde der Bf. erneut darauf hingewiesen, dass die vorgelegte Arbeitsbestätigung nicht ausreichend sei. Um Vorlage einer Einkommensbestätigung seiner Ehegattin wurde ersucht. Der Bf. teilte in Folge abermals mit, dass er keine Bestätigung vom Finanzamt in Bosnien bringen könne.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 24.6.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Mangels Vorlage geeigneter Unterlagen seien die Kosten für Familienheimfahrten und doppelter Haushaltsführung nicht anzuerkennen. In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf. aus, dass seine Ehegattin in Bosnien berufstätig sei und er auch bereits eine Arbeitsbestätigung gesendet habe. Sie verdiene rund EUR 260 im Monat, weshalb eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich nicht möglich sei.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zufolge dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Ebenfalls nicht abzugsfähig (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 leg. cit. 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. c EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen.

Von einer **doppelten Haushaltsführung** wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz). Wenn dem Steuerpflichtigen Mehraufwendungen erwachsen, weil er am Beschäftigungsort wohnen muss, und die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann, sind diese Mehraufwendungen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs. 1) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet.

In der Regel ist es dem Steuerpflichtigen nach einer - nicht schematisch geregelten Zeit - zumutbar, den Familienwohnsitz in den Nahbereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Dieser Zeitraum hängt insbesondere vom Familienstand ab und beträgt nach der Verwaltungspraxis bei einem verheirateten Steuerpflichtigen zwei Jahre. Spätestens nach Ablauf dieser Zeitspanne hat der Steuerpflichtige darzulegen, aus welchen Gründen der entfernt liegende Familienwohnsitz beibehalten wird (vgl. Jakom 2010, EStG, § 16, ABC der Werbungskosten, "doppelte Haushaltsführung").

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst ist, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (ständige Rechtsprechung des VwGH, vgl. jüngst VwGH vom 10.03.2016, 2013/15/0146). 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 die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektiven Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH vom 15.11.2005, 2005/14/0039). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehepartners haben (VwGH 17.2.99, 95/14/0059; 22.2.00, 96/14/0018; 3.8.04, 2000/13/0083, 2001/13/0216).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob einem Arbeitnehmer zuzumuten ist, seinen Wohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Dabei ist die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.11.96, 95/14/0124; 15.11.05, 2005/14/0039; 26.7.07, 2006/15/0047). Ob die Verlegung des Wohnsitzes früher zumutbar war, ist nicht maßgeblich (VwGH 21.6.2007, 2005/15/0079; VwGH 26.7.2007, 2006/15/0047).

Bei einem ausländischen Familienwohnsitz gelten für die Frage der Anerkennung von "Kosten der doppelten Haushaltsführung und *Familienheimfahrten*" als Werbungskosten grundsätzlich dieselben Kriterien wie bei einem inländischen Familienwohnsitz, 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 (Stand: 1.5.2015, rdb.at), § 16 Anm. 25 "Doppelte Haushaltsführung - Begriff Familienwohnsitz").

Im vorliegenden Fall führte der Bf. in der zutreffenden Kennzahl seiner Erklärung lediglich einen Betrag in Höhe von EUR 2.400 an Kosten für *doppelte Haushaltsführung* an, ohne die Zusammensetzung dieser Aufwendungen in der Erklärung oder in einer Beilage nachvollziehbar aufzuschlüsseln. Auch seinen Schriftsätzen war lediglich die unbewiesene Behauptung zu entnehmen, dass seine Ehefrau in Bosnien rund EUR 260 im Monat verdiene. Wie sich die behaupteten Kosten genau zusammensetzten, ob, wann und wie sie angefallen sind, konnte daraus nicht abgeleitet werden. Damit blieb aber schon die Frage nach dem Vorliegen von als Werbungskosten aus dem Titel der Familienheimfahrten und der *doppelten Haushaltsführung* anzusehenden Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach unbeantwortet.

Mangels Vorlage geeigneter Unterlagen kann im vorliegenden Fall nicht überprüft werden, ob dem Bf. im Jahr 2012 die Verlegung seines Familienwohnsitzes in die Nähe seines Beschäftigungsortes zuzumuten war.

Aufwendungen für *Familienheimfahrten* finden als Werbungskosten Berücksichtigung, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen; allerdings hat der Bf. - obwohl er vom Finanzamt mit Ergänzungsersuchen vom 25.9.2013 dazu aufgefordert worden war - keinerlei Nachweis dafür erbracht, in welcher Höhe ihm bzw. ob überhaupt im Beschwerdezeitraum Aufwendungen in Folge von *Familienheimfahrten* erwachsen sind.

Der Bf. hat lediglich den Zulassungsschein vorgelegt aus dem diesbezüglich nichts abzuleiten ist. Es wäre sohin am Bf. gelegen gewesen, durch Vorlage geeigneter Aufzeichnungen und/oder von Belegen die geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen oder zumindest an Hand von konkreten Angaben glaubhaft zu machen.

Zur **Nachweispflicht** ist festzuhalten:

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. Nach Abs. 2 leg. cit. ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Es liegt somit im Rahmen der Mitwirkungspflicht jene Umstände darzulegen, aus denen die Höhe der geltend gemachten Werbungskosten für Aufwendungen für die unternommenen *Familienheimfahrten* hervorgeht und als erwiesen anzunehmen ist.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht (beherrscht von der Officialmaxime, gerichtet auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit) steht als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (siehe Stoll, BAO-Kommentar, 1271).

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 20. September 1989, Zl. 88/13/0072, und vom 25. Jänner 1999, Zl. 90/16/0231). Durch die Nichtvorlage der entsprechenden Nachweise hat der Bf. diesen Anforderungen nicht entsprochen.

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht - zB bei Nichtbeantwortung eines *Vorhaltes* - verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225, 5.11.1986, 85/13/0012). 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 erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011) .

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181).

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um Sachverhaltselemente, die ihre Wurzeln im Ausland haben. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung dazu

ausführt, besteht in solchen Fällen eine erhöhte Mitwirkungs- Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 4. Auflage, Rz 10 ff zu § 115 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Für den Abzug von Werbungskosten ist jedoch grundsätzlich der Nachweis, dass diese auch tatsächlich im Abgabenzitraum geleistet wurden, Voraussetzung, nur in Ausnahmefällen genügt deren Glaubhaftmachung. Für die Anerkennung von Kosten aus *Familienheimfahrten* ist der Nachweis der entstandenen Kosten durch entsprechende Rechnungen unabdingbar.

Betreffend die Geltendmachung der *Familienheimfahrten* wird daher festgehalten, dass keinerlei Belege wie etwa Tank-, Mautabrechnungen, Fahrtenbuch etc. vorgelegt wurden. Der Bf. hat somit Kosten betreffend seine geltend gemachten *Familienheimfahrten* weder nachgewiesen, noch konnte er glaubhaft machen, dass er solche *Familienheimfahrten* unternommen hat bzw. ihm dadurch Kosten entstanden sind. Auf Grund der fehlenden Nachweise und Mitwirkung des Bf. im Abgabenvorfahren wurden die Kosten vom Finanzamt somit nachvollziehbar in Zweifel gezogen. Fehlt ein Nachweis der Höhe und dem Grunde nach, ist die Abgabenbehörde davon entoben, Beweise selbst aufzunehmen bzw. die Höhe der Aufwendungen zu schätzen.

Wie bereits vorstehend ausgeführt, wäre es aber Sache des Bf. gewesen, Beweismittel für die Aufhellung des - zudem auslandsbezogenen - Sachverhaltes beizubringen.

Da der Bf. dieser Nachweispflicht nicht nachgekommen ist, kann ein Abzug der geltend gemachten Beträge für Familienheimfahrten und *doppelte Haushaltsführung* als Werbungskosten nicht in Betracht kommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 16 Abs. 1 EStG 1988 bzw. zu § 20 Abs. 1 EStG 1988 sowie zu § 115 BAO bzw. zu § 119 BAO ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

