



IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter GK in der Beschwerdesache
Bf, AdrBf, über die Beschwerde vom 09.04.2018 gegen die Bescheide der
belangten Behörde Finanzamt FA vom 12.02.2018, betreffend Einkommensteuer
(Arbeitnehmerveranlagung) 2014, 2015 und 2016 zu Recht erkannt:

I.

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

**Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind
den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen
und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.**

II.

**Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den
Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.**

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

Das Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer machte in den **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung** unter anderem Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Beschäftigungsort, Unterhaltsleistungen und den Unterhaltsabsetzbetrag für zwei in Ungarn lebende Kinder geltend.

Mit **Vorhalt** vom 02.10.2017 wurde der Beschwerdeführer zur Ergänzung seines Vorbringens aufgefordert:

"Betreffend der beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten werden Sie ersucht, die nachstehenden Fragen zu beantworten bzw.

die entsprechenden Belege in Kopie nachzureichen. Die beantragten Ausgaben sind dem Grunde nach schriftlich zu erläutern.

- Nachweis der Wohnungskosten am Beschäftigungsort (z.B. Mietvertrag);
- Nachweis der Wohnungskosten am Familienwohnsitz (z.B. Mietvertrag, Grundbuchsauszug usw.);
- Einkommensnachweis des (Ehe)Partners für die Kalenderjahr 2014 bis 2016 - Formular E9 (Bescheinigung der ausländischen Finanzverwaltung)
- Verwenden Sie für die Fahrten zwischen "Arbeitsort" und "Familienwohnsitz" das eigene KFZ (Bekanntgabe der Anzahl der Fahrten im Kalenderjahr und Kopie des Zulassungsscheins sowie Tankrechnungen)?
- Bei der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmittel oder sonstigen Mitfahrgelegenheiten: Anzahl der Fahrten und Nachweis der entstandenen Kosten;
- Wie oft wurden die Heimfahrten vom Arbeitgeber steuerfrei vergütet und wie hoch sind die dafür erhaltenen Ersätze (Bestätigung des Arbeitgebers erforderlich)?
- Geburtsurkunden der Kinder in Kopie;
- Nachweis der Unterhaltszahlungen (Kopie Zahlungsbelege) und Nachweis der Zahlungsverpflichtung (z.B. Kopie Scheidungsurteil)

Die Unterlagen sind grundsätzlich in deutscher Sprache beizubringen."

Der Beschwerdeführer legte als **Antwort** daraufhin Kopien von verschiedenen Ausweisen und Dokumenten in ungarischer Sprache, eine Kopie der E-Card, von der ungarischen Abgabenbehörde ausgefüllte E9-Formulare für 2014-2016 betreffend den Beschwerdeführer, eine Geburtsurkunde von der Tochter, Bestätigungen des Arbeitgebers AG1 über steuerfrei gewährte Tagesgelder, ein Edikt betreffend das Konkursverfahren der AG2 , Vignettenabschnitte, Tankstellenrechnungen und einen Auszug aus dem Eheregister vor.

Das Finanzamt erließ am 12.02.2018 **Einkommensteuerbescheide** für die Jahre 2014, 2015 und 2016 und begründete diese wie folgt:

"Ein Pendlerpauschale ist aufgrund der geringen Entfernung und der Benützungsmöglichkeit der öffentl. Verkehrsmitteln nicht möglich.

Der Unterhaltsabsetzbetrag konnte mangels nachgewiesener Zahlungen nicht berücksichtigt werden.

Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers von der Wohnung am Arbeitsort zum Familienwohnsitz sind nur Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können Kosten für Familienheimfahrten nur vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Als vorübergehend wird bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von zwei Jahren angesehen. Da in Ihrem Fall die

Voraussetzungen nicht zutreffen, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden."

Dagegen richteten sich nach einem Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist um einen Monat die **Beschwerden** vom 09.04.2018 mit folgendem Vorbringen:

*"Ich bitte Sie, die beantragten Kosten zu berücksichtigen. Ich bin in den Jahren 2014, 2015 und 2016 jede Woche allein mit meinem eigenen PKW zwischen meinem Familienwohnsitz in Ungarn (AdrBf2 - Eigentumswohnung) und meinem Arbeitsort in Österreich gefahren. Anzahl der Fahrten ist pro Jahr 45 oder 46-mal hin und zurück. Mein Arbeitsort war vom Familienwohnsitz zu weit entfernt (immer mehr als 160 km), um täglich nach Hause zu fahren. In Österreich habe ich immer eine Mietwohnung gemietet, ich habe die Mietkosten mit Bargeld gezahlt. Ich habe seit Beginn 2014 eine Lebensgefährtin, die steuerlich relevante Einkünfte in Ungarn hatte. Ich war zwischen dem Datum****2000 und dem Datum****2008 mit EG verheiratet. Ich habe zwei Kinder: Kind1 (geb. Kind1Gebdat, Kindesmutter: Kind1Mu) und Kind2 (geb. Kind2GebDat, Kindesmutter: Kind2Mu). Ich zahle 20.000 HUF Kindesunterhalt je Kind an die Kindesmütter."*

Der Beschwerde für 2014 wurde zusätzlich eine E-Mail-Kommunikation mit einer Vermieterin in Ort1 beigegeben, aus der hervorgeht, dass einerseits eine Firma AG3 die Nächtigungen für den Beschwerdeführer bezahlt habe und dass eine Meinungsverschiedenheit hinsichtlich der Nächtigungstermine bestand.

Mit **Vorhalt** vom 02.07.2018 wurde der Beschwerdeführer wiederum ersucht, Unterlagen vorzulegen:

"Sie werden ersucht, binnen oben genannter Frist, folgende Nachweise in Kopie und deutscher Sprache zu erbringen bzw. die nachstehenden Fragen zu beantworten:

Pendlerpauschale:

1. Sie haben in Ihren Beschwerden betreffend die Arbeitnehmerveranlagungen 2014-2016 ein Pendlerpauschale/einen Pendlereuro beantragt. Gemäß § 3 der Pendler Verordnung stellt der Ausdruck aus dem Pendlerrechner die Basis für die Berücksichtigung dieser Begünstigungen dar. Soweit Sie noch keine Ausdrücke erstellt haben, steht Ihnen der Rechner unter www.bmf.gv.at zur Verfügung. Informationen, zu Pendlerpauschale und Pendlereuro - insbesondere den für diesen Zweck zu verwendenden Pendlerrechner - finden Sie auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen unter www.bmf.gv.at. Weitere Informationen finden Sie auch im Steuerbuch. Bitte übermitteln Sie daher die Ausdrücke aus dem Pendlerrechner betreffend den jeweiligen Dienstgeber sowie Wohnsitz.

2. Zudem ist ein Nachweis der überwiegenden Arbeitszeit (z.B. 08:00 - 16.00 Uhr?) bzw. der Arbeitsstätten durch eine Dienstgeberbestätigung des jeweiligen Dienstgebers beizubringen.

3. Angabe und Nachweis Ihres Haushaltes am Beschäftigungsort zwischen 28.01.2014 und 25.11.2014, da eine Meldung in der AdrBf3 laut Abfrage beim Zentralen Melderegister erst ab dem 26.11.2014 bestand.

4. Angabe und Nachweis Ihres Haushaltes am Beschäftigungsort zwischen 03.04.2016 und 18.05.2016 sowie zwischen 09.07.2016 und 31.12.2016. Dies ist notwendig, da eine Meldung in der AdrBf3 laut Abfrage beim Zentralen Melderegister im Kalenderjahr 2016 nur vom 01.01.2016 bis zum 02.04.2016 bestand und die Meldung in AdrBf4 nur zwischen 19.05.2016 und 08.07.2016 vorlag.

Doppelte Haushaltsführung:

5. Übermittlung von Übersetzungen der der Beschwerde beigefügten ungarischen Dokumente

6. Nachweis des Familienwohnsitzes und dortigen Wohnungskosten für die Kalenderjahre 2014-2016 (z.B. Meldezettel, Mietvertrag, etc.). Laut dem vorgelegten Grundbuchauszug sind die Eigentümer der Liegenschaft AdrBf2, BfEltern. Müssen Sie an diese Miete oder ähnliche Zahlungen leisten?

7. Belegmäßiger Nachweis für die entstandenen Kosten im Zusammenhang mit Ihrer Wohnung in AdrBf3 (Mietvertrag & errichtete Miete November 2014 bis April 2016) und Angabe der Anzahl der Quadratmeter dieser Unterkunft.

8. Belegmäßiger Nachweis der entstandenen Kosten für weitere Haushalte am Beschäftigungsort (für die Zeiträume: 28.01.2014 bis 25.11.2014; 03.04.2016 bis 18.05.2016; 09.07.2016 bis 31.12.2016) durch Mietverträge/Überweisungsbelege/etc. und Angabe der Anzahl der Quadratmeter der jeweiligen Unterkunft. Siehe dazu auch Punkt 4.

9. Ausführliche Darlegung der Gründe, warum Ihnen die Verlegung Ihres Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar ist.

Familienheimfahrten:

10. Tabellarische Kostenaufstellung im Zusammenhang mit Familienheimfahrten und:

11. weiterer belegmäßiger Nachweis der Beförderung mit dem Auto: ua. Fahrtenbuch (Datum und Grund der Fahrten, Abfahrtsort, Ankunftsart, Anzahl der zurückgelegten Kilometer, Kilometerstand des Autos), Nachweise über zurückgelegte Kilometer, Zulassungsschein. Bei Mitbeförderung von anderen Personen in Ihrem Auto: Name der Mitbeförderten und Höhe der dafür enthaltenen Beträge.

12. Wie oft wurden die Heimfahrten von AG2 steuerfrei vergütet und wie hoch sind die dafür erhaltenen Ersätze (Bestätigung des Arbeitgebers erforderlich)?

Unterhaltsleistungen für ausländische Kinder und Unterhaltsabsetzbetrag:

13. Nachweis der Unterhaltsvereinbarung in Höhe von 20.000 HUF für das Kind Kind2a mit Kind2Mua (z.B. Gerichtsurteil, schriftlicher Vergleich etc.)

14. Nachweis des Wohnortes der beiden Kinder mittels Meldezettel für die Kalenderjahre 2014-2016 (siehe auch Punkt 9).

15. Bankbestätigungen über die überwiesenen Unterhaltsbeträge, aus denen der Empfänger und der Verwendungszweck (Unterhalt) hervorgeht

16. Bestätigung über die Höhe erhaltener ausländischer Familienleistungen (wie z.B. ausländische Familienbeihilfe) bzw Bestätigung, dass solche Familienleistungen nicht ausbezahlt wurden."

Der Beschwerdeführer legte in seiner **Beantwortung** daraufhin eine Vermieterbestätigung für 2016 für ein Zimmer in Ort1, eine Nächtigungsrechnung aus 2018, Erklärungen der beiden Kindesmütter über den Erhalt von 20.000 HUF monatlich vom 23.02.2018, eine Geburtsurkunde von der Tochter, einen Auszug aus dem Eheregister, Tankstellenrechnungen aus 2017 und Dokumente in ungarischer Sprache vor.

Am 23.01.2019 wurde seitens der belangten Behörde ein **Auskunftsersuchen** an den Masseverwalter im Insolvenzverfahren der AG2 mit folgenden Fragen gestellt:

"Herr Bf (geb. BfGebDat) war von 23.11.2015 bis Kind1Gebdat bei der AG2 beschäftigt. Aus den übermittelten Lohnzetteln ist ersichtlich, dass der Arbeitnehmer in diesem Zeitraum nicht steuerbare Bezüge gemäß § 26 Z 4 und § 3 Abs. 1 Z 16 b EStG bezog. Sie werden ersucht, detailliert darzulegen, wofür diese Bezüge ausgezahlt wurden und wie sich diese zusammensetzen. Bitte übermitteln Sie auch Arbeitsort und Arbeitszeit des Arbeitnehmers in diesem Zeitraum."

Der Masseverwalter gab in seiner **Antwort** an, dass das Beschäftigungsverhältnis bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens beendet worden ist und übermittelte die Lohnkonten 2015 - 2017.

Mit den **Beschwerdevorentscheidungen** vom 15.03.2019 wurden die Bescheide abgeändert. Die belangte Behörde führte aus:

"1. Doppelte Haushaltsführung:

Aufwendungen für Familienheimfahrten vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz stellen nur dann Werbungskosten dar, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Durch die Erwerbstätigkeit veranlasste Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung stellen Werbungskosten dar, wenn dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Eine dauernde Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist zu billigen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.000 Euro jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; VwGH 17.02.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0154) (siehe Lohnsteuerrichtlinien 2002 RZ 344).

Im vorliegenden Fall tritt keiner dieser Fälle jedoch zu.

Es stellt sich die Frage ob bzw. ab wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Familienwohnsitzes zumutbar ist. Auch wenn dies jeweils im Einzelfall zu klären ist, wurden durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgende Grundsätze festgelegt.

- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte (zB bei einem Bauarbeiter, bei saisonal Beschäftigten oder bei Vorliegen einer Arbeitskräfteüberlassung). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine häufige Abberufung zu entsprechend weit entfernten Arbeitsstellen gegeben ist. Die abstrakte Möglichkeit einer Abberufung reicht dazu aber nicht aus, es muss sich vielmehr um eine konkret, ernsthaft und latent drohende Möglichkeit einer solchen Abberufung handeln. Eine ständig wechselnde Arbeitsstätte liegt nichtmehr vor, wenn die Arbeitsstätte fünf Jahre beibehalten wurde. Auf das Bestehen einer (Ehe-)Partnerschaft kommt es dabei nicht an (VwGH 28.4.2010, 2007/13/0073).*
- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist.*
- Bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung von pflegebedürftigen Angehörigen (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121).*
- Solange auf Grund fremdenrechtlicher Bestimmungen ein Familiennachzug nicht möglich ist (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0127; VwGH 24.09.2007, 2007/15/0044, VwGH 30.9.2009, 2004/13/0159, VwGH 10.3.2016, 2013/15/0146).*
- Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltsberechtignte und betreuungsbedürftige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist. (siehe Lohnsteuerrichtlinien 2002 RZ 345).*

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt keiner dieser Grundsätze im Fall des Beschwerdeführers vor. Eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes liegt auf Grund von Kindern nur dann vor, wenn sie am Familienwohnsitz leben und eine entsprechende Pflege- und Betreuungsnotwendigkeit gegeben ist (vgl UFSW 21.12.2010, RV/3069-W/10). Auf Grund der vorliegenden Meldezettel und der Geltendmachung des Unterhaltsabsetzbetrages, ist davon auszugehen, dass Ihre Kinder nicht an Ihrem Familienwohnsitz leben bzw. eine entsprechende Pflege- und Betreuungsnotwendigkeit nicht gegeben ist. Daher ist auch aus diesem Grund die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht unzumutbar.

2. Pendlerpauschale und Pendlereuro:

2014: Da sie erst seit Ende November 2014 eine aufrechte Meldung in Österreich haben, wird ihnen die Pendlerpauschale und der Pendlereuro nur für Dezember zuerkannt.

2015: Da der genaue Tätigkeitsort ab November 2015 nicht ermittelt werden konnte und auch keinerlei Nachweise darüber erbracht wurden, konnte die Pendlerpauschale und der Pendlereuro nur für Jänner bis Juni anerkannt werden.

2016: Da der genaue Tätigkeitsort nicht ermittelt werden konnte und auch keine Nachweise darüber erbracht wurden, wird das Pendlerpauschale und der Pendlereuro nicht anerkannt.

3. Unterhaltsabsetzbetrag und Kinderfreibetrag

Der Unterhaltsabsetzbetrag steht gemäß § 33 Abs 4 Z 3 EStG 1988 für das Kind Kind1a zu. Auch der Kinderfreibetrag konnte für dieses Kind berücksichtigt werden.

Für das Kind Kind2a wurde die Höhe des zu leistenden Unterhalts nicht nachgewiesen. Es wurde nicht nachgewiesen, ob mit der Zahlung des Betrages von 20.000 HUF der vollständige Unterhalt geleistet wurde. Der Unterhaltsabsetzbetrag konnte daher nicht berücksichtigt werden. Der Kinderfreibetrag kann nur berücksichtigt werden, wenn der Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate zusteht (§ 106 a Abs 2 EStG). Daher war auch der Kinderfreibetrag nicht zu berücksichtigen.

Ihre Beschwerde war daher teilweise stattzugeben."

In den **Vorlageanträgen** vom 15.04.2019 brachte der Beschwerdeführer vor:

"Sehr geehrte Damen und Herren, ich stelle innerhalb offener Frist gegen den Bescheid einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde (Vorlageantrag) durch das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt hat meiner Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid nur teilweise stattgegeben. Ich bitte sie, die Kosten der doppelten Haushaltsführung und die doppelte Haushaltsführung zu berücksichtigen. Ich habe zahlreiche Unterlagen beigebracht. Ich habe alle Unterlagen geschickt, die den Erwartungen einer Privatperson entsprechen. Das Finanzamt hat die vorgebrachten Beweise nicht berücksichtigt, als hätte ich überhaupt keine Unterlagen vorgelegt, so hat es auch den Sachverhalt mangelhaft festgestellt. Ich hatte in diesen Jahren eine Lebensgefährtin: Lebgef (geb. LebgefGebDat), sie ist in Ungarn am Familienwohnsitz berufstätig, und bezieht steuerlich relevante Einkünfte. Ich bin jede Woche allein mit meinem eigenen PKW zwischen meinem Familienwohnsitz in Ungarn (AdrBf2, Eigentumswohnung) und meinem Arbeitsort (verschieden Ortschaften) in Österreich gefahren. Mein Arbeitsort war vom Familienwohnsitz immer zu weit entfernt, um täglich nach Hause zu fahren. Also können die Aufwendungen für die Familienheimfahrten und für die doppelte Haushaltsführung meines Erachtens als Werbungskosten anerkannt werden. Aus diesen Gründen stelle ich den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Ich ersuche, die Bescheide des Finanzamtes zu ändern und im neuen Bescheid die beantragten Werbungskosten zu berücksichtigen. Ich bitte Sie darum, in meiner Angelegenheit als Härtefall angemessen zu verfahren und eine positive Entscheidung zu treffen."

Mit **Vorlagebericht** vom 24.06.2019 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerde zur Entscheidung vorgelegt.

Zusätzlich brachte das Finanzamt vor, dass bei nochmaliger Durchsicht der Unterlagen hervorgekommen ist, dass ein Ausdruck aus dem Pendlerrechner, der die Basis für die Berücksichtigung dieser Begünstigung darstellt, für die Kalenderjahre 2014 – 2016 nicht vorgelegt wurde und auch keine Unterlagen erbracht wurden, aus denen der Standort der jeweiligen Baustelle hervorgeht bzw. teilweise auch nicht mal die Unterkunft zu eruieren war und dass deshalb abweichend von den Beschwerdeverentscheidungen 2014 und 2015 ein gänzliches Nichtberücksichtigen des Pendlerpauschales und des Pendlereuros beantragt wird, da die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte bzw. die jeweiligen Uhrzeiten (Arbeitsbeginn und Arbeitsende) nicht erforscht werden konnten.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist, ob ein Familienwohnsitz in Ungarn besteht und in diesem Fall die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort zumutbar ist und des weiteren Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten angefallen, ob das Pendlerpauschale und ein Pendleuro für 2014 und 2015 zustehen und als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Daneben ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu überprüfen, ob der Unterhaltsabsetzbetrag in 2015 für zwei nicht haushaltszugehörige Kinder aufgrund des Widerspruchs zur Begründung der Beschwerdeverentscheidung 2015 sowie ob Unterhaltsleistungen für zwei in Ungarn lebende Kinder zustehen.

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist ungarischer Staatsbürger und beantragte, als unbeschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs 4 EStG 1988 behandelt zu werden. Er erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus mehreren Beschäftigungen als Rohrmonteur.

Der Beschwerdeführer war beim Arbeitgeber AG1 in den Zeiträumen 28.01.2014 bis 11.12.2014 und 12.01.2015 bis 25.06.2015 sowie bei AG2 im Zeitraum 23.11.2015 bis 31.12.2016 beschäftigt.

Die genauen Tätigkeitsorte können ebenso wenig wie die jeweilige Entfernung zwischen Wohn- und Beschäftigungsort und die Häufigkeit dieser Fahrten und daher auch nicht die Zumutbarkeit von Massenbeförderungsmittel festgestellt werden. Ein Ausdruck aus dem Pendlerrechner wurde nicht vorgelegt. Ob ständig wechselnde Arbeitsstätten vorlagen, konnte daher ebenfalls nicht festgestellt werden.

Wohnsitzmeldungen bestanden in Österreich in AdrBf3 (Hauptwohnsitz) vom 26.11.2014 bis zum 02.04.2016 und in AdrBf4 (Nebenwohnsitz) zwischen 19.05.2016 und 08.07.2016.

Anhand der vorgelegten Unterlagen konnte jedoch nicht lückenlos eruiert werden, wo der Beschwerdeführer im Zeitraum 2014 – 2016 in Österreich aufhältig war. Es

wurden auch keinerlei Mietverträge bzw. Mietzinszahlungen in irgendeiner Art und Weise nachgewiesen.

Der Beschwerdeführer ist Vater zweier Kinder (eines Sohnes und einer Tochter), wobei hinsichtlich des Sohnes eine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung von Unterhalt glaubhaft gemacht wurde und die Zahlungen an die Kindesmutter auch tatsächlich in dieser Höhe geleistet wurden. Der Sohn ist nicht haushaltszugehörig und in Ungarn wohnhaft. Eine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung von Unterhalt hinsichtlich der nicht haushaltszugehörigen Tochter konnte nicht festgestellt werden.

Das Grundstück, an dessen Adresse laut Beschwerdeführer der Familienwohnsitz bestand, befindet sich weder im Eigentum des Beschwerdeführers noch seiner Lebensgefährtin. Die Lebensgefährtin ist an dieser Adresse erst ab 17.11.2017 wohnsitzgemeldet. Ob ein gemeinsamer Hausstand des Beschwerdeführers mit seiner Lebensgefährtin oder ein Haushalt zB in Form einer entgeltlichen Anmietung in den Streitjahren vorlag, kann nicht festgestellt werden. Ob sich die am Beschäftigungsort besessene Wohnung eignet, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, konnte ebenso aufgrund mangelnder Angaben des Beschwerdeführers nicht festgestellt werden.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt der belangten Behörde, der auch die seitens des Beschwerdeführers vorgelegten Unterlagen umfasst.

Hinsichtlich der Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurden trotz zweier Vorhalte der belangten Behörde nur unzureichende Unterlagen vorgelegt. Ein Ausdruck aus dem Pendlerrechner fehlt gänzlich, des weiteren wurden weder die Arbeitsstätten noch die überwiegenden Arbeitszeiten angeführt. Auch die Ermittlungen des Finanzamtes bei der AG2 brachten keine diesbezüglichen Aufschlüsse. Die Wohnorte des Beschwerdeführers sind durch Abfrage im Zentralen Melderegister erhoben worden, die Beschäftigungszeiträume ergeben sich aus Meldungen der Unternehmen im Zusammenhang mit der Übermittlung der Lohnzettel.

Das Bestehen der Vaterschaft des Beschwerdeführers zu den angeführten Kindern sowie die Geburtsdaten und der Wohnort dieser ist aus den verschiedenen vorgelegten Unterlagen wie Geburtsurkunden, etc. nachgewiesen und im übrigen unstrittig.

Das Bestehen einer rechtlichen Verpflichtung zur Zahlung von 20.000 HUF monatlich ist einem Dokument in ungarischer Sprache zu entnehmen. Mittels "Google Übersetzer" ist dies aus der Übersetzung von *"Az alperes kitéleszettséget vállal, hogy fent ne ezett gyermek tartására 2008. év november hó 1. napjától megfizet a felperes részére havonta előre esedékesen, minden hónap 15. napjáig havonta 20000 Forint határozott összegű gyermektartásdíjat önkéntes teljesítéssel."* glaubhaft. Die Kindesmutter des Sohnes

hat in einem weiteren Dokument in deutscher Übersetzung die tatsächliche Zahlung der Unterhaltszahlung in dieser Höhe bestätigt. In Zusammenschau beider Dokumente ist der Nachweis der Zahlung glaubhaft.

Eine rechtliche Verpflichtung zu Unterhaltszahlungen hinsichtlich der Tochter wurde trotz mehrfacher Vorhalte nicht vorgelegt und konnte daher nicht festgestellt werden. Ebenso konnte aufgrund fehlender Zahlungsnachweise (Bankbestätigungen, etc.) der tatsächliche Abfluss für die Streitjahre nicht glaubhaft gemacht werden.

Hinsichtlich des Bestehens eines Familienwohnsitzes in Ungarn liegt dem Bundesfinanzgericht ein als Grundbuchsauszug identifiziertes Dokument in ungarischer Sprache vor, nach dem sich das Grundstück, welches als Familienwohnsitz angegeben wurde, im Eigentum von, vom Beschwerdeführer und seiner Lebensgefährtin verschiedener, Personen befindet. Mit "Google-Übersetzer" wurden zwei andere Personen als Eigentümer ("*tulajdonos*") identifiziert.

Zusätzlich ist ein Dokument in ungarischer Sprache aktenkundig, das durch die Verwendung von "Google Übersetzer" die Wohnsitzmeldung ("*Lakcímet igazoló hatósági igazolvány*", "*Tartózkodási hely*", "*Bejelentési idő*") der Lebensgefährtin am beantragten Familienwohnsitz ab 17.11.2017 und somit nach dem Beschwerdezeitraum glaubhaft macht.

3. Rechtliche Beurteilung (siehe I.)

3.1. Pendlerpauschale/Pendlereuro

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

§ 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 lautet:

"Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend."

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst („kleines Pendlerpauschale“) oder die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt („großes Pendlerpauschale“).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden (§ 115 BAO) besteht nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her

gebotenen und zumutbaren Aufwandes. In dem Ausmaß, in dem die Möglichkeiten amtswegiger Ermittlungen der Behörde aus Gründen eingeschränkt sind, die der Sphäre des Abgabepflichtigen zugehören, steigt dessen Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren.

Da der Beschwerdeführer an dem gegenständlichen Verfahren nicht ausreichend mitgewirkt hat, er einen Ausdruck aus dem Pendlerrechner, der die Basis für die Berücksichtigung dieser Begünstigung darstellt, für die Kalenderjahre 2014 – 2016 nicht vorgelegt hat und auch sonst keine Unterlagen erbracht wurden, aus denen der Standort der Arbeitsstätte hervorgeht bzw. zum Teil auch nicht der Wohnort feststellbar war und die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte bzw. die jeweiligen Uhrzeiten (Arbeitsbeginn und Arbeitsende) nicht erforscht werden konnten, war dem Anbringen des Beschwerdeführers in dieser Hinsicht nicht Folge zu geben.

3.2. Unterhaltsleistungen/Unterhaltsabsetzbetrag

§ 33 Abs 4 Z 3 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu, wenn

– sich das Kind in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes oder in der Schweiz aufhält und

– das Kind nicht ihrem Haushalt zugehört (§ 2 Abs. 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und

– für das Kind weder ihnen noch ihrem jeweils von ihnen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner Familienbeihilfe gewährt wird.

Leisten sie für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 43,80 Euro [...] zu. [...]"

§ 34 Abs 7 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.

2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

[...]"

Da eine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung von Unterhalt und die tatsächliche Zahlung hinsichtlich des Sohnes festgestellt werden konnte, steht demgemäß ein Unterhaltsabsetzbetrag für ein nicht haushaltszugehöriges Kind gemäß § 33 Abs 4 Z 3 EStG 1988 und ein Kinderfreibetrag gemäß § 106a Abs 2 iVm § 106 Abs 2 EStG 1988 zu. In diesem Punkt war daher der Beschwerde stattzugeben.

Hinsichtlich der Tochter war aufgrund der Feststellungen diesem Beschwerdeantrag nicht Folge zu geben.

Die in den Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Unterhaltsleistungen entsprechen umgerechnet den behaupteten Zahlungen an Unterhalt an die beiden Kinder.

Hinsichtlich des Sohnes sind gemäß § 34 Abs 7 Z 2 EStG 1988 Leistungen des gesetzlichen Unterhalts durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten und stehen daher der zusätzlichen Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung entgegen.

Hinsichtlich der Tochter ist unabhängig von den sonstigen rechtlichen Voraussetzungen der Zahlungsnachweis nicht gelungen und daher ein Abzug gemäß § 34 Abs 7 EStG 1988 nicht möglich.

3.3. Doppelte Haushaltsführung/Familienheimfahrten

§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes BGBl. II Nr. 276/2013 (PendlerVO) lautet:

"(1) Ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) liegt dort, wo 1. ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder 2. ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat.

(2) 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 Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt."

Ab 2014 definiert § 4 PendlerVO (BGBl II 276/2013) den Begriff des Familienwohnsitzes. Eine wesentliche Voraussetzung ist diesbezüglich das Vorliegen eines eigenen Hausstandes. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.

Ein Familienwohnsitz liegt am angegebenen Ort in Ungarn nicht vor, da der Beschwerdeführer eine Wohnung, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht und damit einen eigenen Hausstand nicht nachweisen oder zumindest glaubhaft machen konnte.

Das Vorliegen eines gemeinsamen Wohnsitzes des Beschwerdeführers mit seiner Lebensgefährtin ist im konkreten Zeitraum dem Ermittlungsverfahren nicht zu entnehmen und wurde auch sonst nicht behauptet. Ob die Lebensgefährtin in den Streitjahren steuerlich relevante Einkünfte erzielt hat, kann daher unberücksichtigt bleiben.

Die beiden Kinder des Beschwerdeführers sind nicht haushaltszugehörig, eine Beibehaltung des ungarischen Wohnsitzes aus Gründen der Betreuungsbedürftigkeit bzw. Unwirtschaftlichkeit der Mitübersiedlung stellt sich daher nicht.

Ist vom Bundesfinanzgericht festzustellen, dass ein Haushalt in Ungarn nicht nachgewiesen wurde, die Lebensgefährtin im Beschwerdezeitraum keinen Wohnsitz an dieser Adresse hatte und sonst auch nicht behauptet wurde, dass sie gemeinsam mit dem Beschwerdeführer dort gelebt habe und keine betreuungsbedürftigen Kinder an dieser Adresse leben, so liegt die Beibehaltung des ungarischen Wohnsitzes im Bereich der persönlichen Vorliebe.

Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung bzw. für Familienheimfahrten sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig, ein Abspruch über die Höhe dieser Ausgaben kann daher entfallen.

Das Finanzamt hat in seinem Ermittlungsverfahren mehrfach versucht, den Beschwerdeführer zur Vorlage entsprechender Nachweise anzuhalten. Der Beschwerdeführer brachte jedoch sonst nichts vor, das das Bestehen eines Familienwohnsitzes in den Streitjahren glaubhaft macht. Im Hinblick auf die in Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 115 Abs 1 BAO wird die amtswegige Ermittlungspflicht eingeschränkt und war der Sachverhalt in freier Beweiswürdigung dementsprechend festzustellen.

Unter Verweis auf die nachfolgend angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung führt Ritz (*Ritz*, BAO⁶ § 138 Tz 1) aus, dass hinsichtlich der 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 (VwGH 24.2.2004, 99/14/0247), § 138 Abs 1 BAO der Partei eine Pflicht zur Offenlegung und Mitwirkung auferlegt. Dies betrifft vor allem Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (VwGH 12.6.1990, 89/14/0173).

Es ist Sache des Abgabepflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Abgabepflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 27.2.08, 2005/13/0037 mwN).

4. Unzulässigkeit der Revision (siehe II.)

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.

Im Wesentlichen war die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts von der Lösung von Sachverhaltsfragen abhängig. Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers ist direkt dem Gesetz (§§ 115 und 138 BAO) zu entnehmen. Hinsichtlich der Folgen einer diesbezüglich unterlassenen Mitwirkung ist auf die einheitliche Rechtsprechung zu verweisen (VwGH 24.2.2004, 99/14/0247, VwGH 12.6.1990, 89/14/0173, VwGH 27.2.08, 2005/13/0037) und liegt daher keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 20. Februar 2020