

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerden des Bf., Straße, 1200 Wien, vom 22. September 2017 und 4. Jänner 2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 2/20/21/22, vom 22. August 2017 und 4. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der aus Polen stammende Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist seit Beginn des Jahres 2015 in Österreich und erzielt in den Jahren 2015 und 2016 jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In Polen sind dessen Ehegattin mitsamt einem Kind ansässig.

Bei der Einreichung der Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen 2015 und 2016 im Wege von FinanzOnline beantragte der Bf. als Werbungskosten jeweils Kosten für Familienheimfahrten iHv 2.450,00 (2015) bzw. EUR 1.680,00 (2016).

1. abweichende Veranlagung:

Im Zuge der Veranlagungen des Bf. zur Einkommensteuer 2015 und 2016 wick das Finanzamt mit Bescheiden vom 22. August 2017 und 4. Dezember 2017 von den eingereichten Erklärungen ab, als die beantragten Kosten für Familienheimfahrten iHv 2.450,00 (2015) bzw. EUR 1.680,00 (2016) nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 22. August 2017 wurde die Nichtanerkennung von Kosten für Familienheimfahrten nicht näher begründet.

Die Nichtanerkennung von Kosten für Familienheimfahrten begründete das Finanzamt im Bescheid betreffend Einkommensteuer 2016 mit dem Hinweis, dass die Inanspruchnahme des Kilometergeldes nicht möglich sei, da das in Rede stehende Fahrzeug "Skoda Oktavia" mit dem behördlichen Kennzeichen Kennzeichen2 nicht auf den Bf., sondern auf C.J. zugelassen sei. Da der Bf. kein eigenes KFZ besitze, seien somit nur die tatsächlichen Aufwendungen wie zB Benzinkosten absetzbar. Nachdem keine weiteren KFZ-Aufwendungen nachgewiesen worden seien, komme es zu keiner Berücksichtigung der Aufwendungen für die beantragten Familienheimfahrten.

2. Beschwerden vom 22. September 2017 und 4. Jänner 2018:

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 erhob der Bf. mit Eingaben vom 22. September 2017 und 4. Jänner 2018 jeweils das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte nunmehr die Aufwendungen für Familienheimfahrten in den Arbeitnehmer-Veranlagungen 2015 und 2016 jeweils mit EUR 3.672,00 zu berücksichtigen.

Nach den Ausführungen in der Beschwerde vom 22. September 2017 würde es auf diese Weise zu einer Stützung der tatsächlichen Kosten kommen, die für den Bf. eine große Belastung gewesen seien. Seine Gattin und zwei Kinder würden in Polen leben. Der Bf. habe seine Familie einmal im Monat besucht und dabei eine Entfernung von ca. 1.020 km in beide Richtungen zurückgelegt. Um die Kosten nachzuweisen, würden die Kopie des Zulassungsscheines und eine Ermächtigung zur Nutzung des Fahrzeuges "AUDI A3" mit dem behördlichen Kennzeichen Kennzeichen1 vorgelegt.

Nach den weiteren Ausführungen in der Beschwerde vom 4. Jänner 2018 seien Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familienwohnsitz im Rahmen der durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten. Für die Anerkennung von Familienheimfahrten sei nicht entscheidend, ob die Wahlmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittele. Auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertige steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten.

Bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) oder in Gemeinschaft mit einem minderjährigen Kind lebenden Dienstnehmer seien bei Geltendmachung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen.

Als *Fahrtkosten* seien jene Aufwendungen abzusetzen, die durch die tagtäglich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, KFZ-Kosten, Flugkosten). Der Arbeitnehmer sei nicht verhalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen, auch über einen eigenen zugelassenen KFZ zu verfügen, um die Familienheimfahrten durchzuführen.

Die Höhe der absetzbaren Kosten sei durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt. Dabei sei diese jährliche Höchstgrenze auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene

Kalendermonate der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit zustehe. Die derart errechnete jährliche Höchstgrenze werde durch Urlaube und Krankenstände nicht vermindert.

Der Bf. beantrage die Familienheimfahrten als Werbungskosten für 2015 und 2016 iHv jeweils EUR 3.672,00, damit er auf diese Weise eine Stützung der tatsächlichen Kosten bekomme, die für ihn eine große Belastung gewesen seien. Der Bf. habe seine Familie einmal im Monat besucht und dabei eine Entfernung von ca. 1.020 km in beide Richtungen zurückgelegt. Für die Familienheimfahrten habe der Bf. jeweils das KFZ eines Bekannten verwendet. Dieses Fahrzeug habe der Bf. aufgrund der unterzeichneten Ermächtigung(en) benutzt. Um die Kosten für die Familienheimfahrten nachzuweisen, würden jeweils eine Ermächtigung zur Nutzung des Fahrzeuges sowie ein Fahrtenbuch vorgelegt.

3. Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO vom 7. März 2018 - E 2016:

3.1 Aussetzungsbescheid vom 7. März 2018 (E 2016):

Die Entscheidung über die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 wurde mit Aussetzungsbescheid gemäß § 271 Abs. 1 BAO wegen der gleichen, und dem Bundesfinanzgericht bereits unter der GZ. GZ2, vorgelegten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015, ausgesetzt.

Dies mit der Begründung, dass der Ausgang dieses Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über die im Spruch genannte Beschwerde sei und nach der Aktenlage der Aussetzung keine überwiegenden Interessen der Partei entgegen stehen würden. Die Aussetzung der Entscheidung stelle eine Ermessensentscheidung dar, die nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen sei.

3.2 Beschwerde gegen Aussetzungsbescheid vom 7. März 2018 (E 2016):

Der Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO aufgrund der bereits unter der GZ. GZ2 protokollierten Aktenvorlage an das Bundesfinanzgericht hält der Bf. entgegen, dass es im Beschwerdeverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 um die *Beschwerdefrist* gegangen sei.

Mit der seinerzeit eingereichten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 habe der Bf. begründet, dass er auch die *Beschwerdefrist* eingehalten habe und die *Beschwerdefrist* somit nicht abgelaufen sei. Im Beschwerdeverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 habe das Bundesfinanzgericht lediglich eine Entscheidung über die *Beschwerdefrist* zu treffen und nicht darüber, in welcher Höhe die Aufwendungen für Familienheimfahrten angesetzt werden können.

3.3 BVE betreffend Aussetzungsbescheid gem. § 271 BAO vom 24. April 2018:

Die Beschwerde vom 7. April 2018 gegen den Aussetzungsbescheid gemäß § 271 BAO vom 7. März 2018 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 24. April 2018 als unbegründet abgewiesen.

Nach den weiteren Begründungsausführungen sei im Vorlagebericht bezüglich Einkommensteuer 2015 vom 6. März 2018 bereits außer Streit gestellt worden, dass die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 26. September 2018 rechtzeitig eingebracht worden sei. Das Bundesfinanzgericht könne daher in der Sache selbst entscheiden.

Gemäß § 264 Abs. 4 BAO gelte die Beschwerde mit Einbringung des Vorlageantrages wieder als unerledigt. Somit sei die unrechtmäßige Zurückweisung der Beschwerde (im Verfahren betreffend Einkommensteuer 2015) für das Bundesfinanzgericht nicht relevant und das Bundesfinanzgericht könne sich daher mit der Frage beschäftigen, ob die Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Dementsprechend sei die Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 BAO mit Bescheid vom 7. März 2018 über die Beschwerde vom 6. Jänner 2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 4. Dezember 2017 zu Recht erfolgt.

4. Beschwerdeverentscheidungen vom 3. Oktober 2017 und 16. Mai 2018:

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 3. Oktober 2017 betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird die Beschwerde gemäß § 260 BAO als verspätet zurückgewiesen, weil die Beschwerdefrist zur Erhebung einer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 bereits abgelaufen sei.

Mit weiterer Beschwerdeverentscheidung vom 16. Mai 2018 betreffend die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 wird einleitend festgehalten, dass die Beschwerde vom 7. März 2018 gegen den Aussetzungsbescheid gemäß § 271 BAO als Antrag auf Fortsetzung des Beschwerdeverfahrens gewertet worden sei. Demgemäß sei nun die hier vorliegende Beschwerdeverentscheidung vom 16. Mai 2018 erlassen worden.

Die Beschwerde vom 4. Jänner 2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 werde mit nachstehender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Vorweg werde festgehalten, dass eine dauerhafte Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht gegeben sei, da keiner der in Rz 345 LSt-Richtlinie 2002 aufgezählten Gründe gegeben sei.

Insbesondere sei vom Bf. nicht angegeben worden, aus welchem Grund die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich unzumutbar sei. Der einzige, aus der Aktenlage erkennbare Umstand, der auf eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes hindeuten würde, sei, dass am Familienwohnsitz in Polen auch zwei Kinder wohnen, wobei eines der Kinder erst 2017 geboren worden sei. Das andere Kind sei im Jahre 2013 geboren worden. Somit seien für das Jahr 2016 noch keine schulpflichtigen Kinder am Familienwohnsitz wohnhaft.

Dementsprechend würden die Kinder keinen Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Österreich darstellen. Es sei somit davon auszugehen, dass die doppelte Haushaltsführung **privat veranlasst** sei und ein Abzug als Werbungskosten nicht möglich sei.

Darüber hinaus habe der Bf. das Erfüllen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung nachzuweisen (vgl. VwGH 20.4.2004, ZI. 2003/13/0154).

Die Aufwendungen für Familienheimfahrten würden nach Rz 354 LSt-Richtlinien 2002 nur dann Werbungskosten darstellen, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Eine Berücksichtigung der Kosten für die Familienheimfahrten als Werbungskosten sei somit nicht möglich. Darüber hinaus sei darauf hinzuweisen, dass trotz Wahrung des Parteiengehörs mit Vorhalt vom 22. August 2017 keinerlei Nachweis zur Höhe der Werbungskosten erbracht worden sei.

Hinsichtlich der Familienheimfahrten gehe aus dem vorgelegten Fahrtenbuch zwar eine Anzahl an Familienheimfahrten hervor, die Feststellung, ob diese Familienheimfahrten aber tatsächlich unternommen worden, seien könne anhand der vorgelegten Beweismittel nicht getroffen werden: es seien keine *Tankbelege* vorgelegt worden. Auch eine Überprüfung der im Fahrtenbuch eingetragenen Kilometerstände mittels Abgleich mit den gemäß § 57a KFZ-Gutachten sei nicht möglich, da das verwendete Fahrzeug niemals in Österreich zugelassen worden sei. Somit würden keine solchen Gutachten existieren.

5. Vorlageanträge 30. Oktober 2017 und 15. Juni 2018:

Mit Eingaben vom 30. Oktober 2017 und 15. Juni 2018 stellte der Bf. jeweils den Antrag auf Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Nach den ergänzenden Ausführungen in der Eingabe vom 30. Oktober 2017 habe der Bf. den Einkommensteuerbescheid 2015 erst am 28. September 2017 erhalten, wobei das Finanzamt den Zustellzeitpunkt nicht nachweisen könne. Dies insbesondere, als die gesetzliche Vermutung des § 26 Abs. 2 Zustellgesetz widerlegbar sei. Aus der Zustellfiktion dürfe dem Empfänger kein Nachteil erwachsen.

Nach den weiteren Ausführungen im Vorlageantrag vom 15. Juni 2018 werde das Bundesfinanzgericht im Verfahren betreffend Einkommensteuer 2015 eine Entscheidung über die Beschwerdefrist treffen, nicht jedoch, in welcher Höhe Aufwendungen für Familienheimfahrten angesetzt werden können. Zum Nachweis der Familienheimfahrten werde seitens des Bf. Folgendes bekannt gegeben:

Der Bf. sei im Jänner 2015 nach Wien gekommen und habe in der F-GmbH arbeiten begonnen. Wegen seiner geringen Deutschkenntnisse habe der Bf. nicht vorhergesehen, wie lange seine Beschäftigung in dieser Firma dauern werde. Anfangs habe der Bf. nur über eine Schlafstelle verfügt. Eine Wohnung habe sich der Bf. am Anfang nicht leisten können.

Bei der Anmietung einer Wohnung müsse man mit Aufwendungen von ca. EUR 3.000,00 rechnen (d.s. laufende Miete, 2 x Provision, Vertragsgebühren). Soviel Geld habe der Bf. damals nicht gehabt. Aus diesen zwei Gründen habe der Bf. die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort als unzumutbar gefunden.

Die Ehegattin des Bf. sei mitsamt Kind in Polen geblieben. Einmal im Monat habe der Bf. seine Familie besucht und dabei Entfernungen von ca. 1.040 km in beide Richtungen zurückgelegt. Die Familienheimfahrten seien für den Bf. eine große Belastung gewesen. Daher habe der Bf. diese Aufwendungen in der Arbeitnehmerveranlagung für 2016 als Werbungskosten beantragt. In Polen habe der Bf. ein Haus und eine kleine Landwirtschaft, wo seine Gattin beschäftigt sei. Ende des Jahres 2018 plane der Bf. endgültig nach Polen zurückzukehren.

Im Anhang werden eine Heiratsurkunde, Meldebestätigung aus Polen, Fahrtenbuch sowie einige aufgefundene Rechnungen übermittelt.

6. Eingabe vom 20. Februar 2018 - Einkommensteuer 2015:

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 20. Februar 2018 habe der Bf. anfangs in Wien in einer Wohngemeinschaft gewohnt und dem Mieter die Miete bar auf die Hand bezahlt. Darüber verfüge der Bf. jedoch keine entsprechenden Belege.

Beiliegend zu dieser Eingabe werden die Meldezettel aller Familienmitglieder in Original und Übersetzung sowie eine Aufstellung der Kosten, die in Polen entstanden seien wie Gas, Strom, Versicherung, Grundsteuer, Fernsehgebühren, Betriebskosten und Lebensversicherung übermittelt. Das weitere Formular E9 belege die Einkünfte seiner Ehegattin.

7. Vorlageberichte des Finanzamtes betreffend E 2015 und E 2016:

Nach den Ausführungen im Vorlagebericht vom 6. März 2018 betreffend die Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 gelte die gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 eingebrachte Beschwerde rechtzeitig, da dieser Bescheid vom 23. August 2017 ohne Zustellnachweis versandt und der 26. August 2017 ein Samstag gewesen sei. Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 gerichtete Beschwerde sei somit rechtzeitig erhoben worden.

Nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes in den Vorlageberichten vom 6. März 2018 und 6. Juli 2018 gehe hinsichtlich der Familienheimfahrten aus dem vorgelegten *Fahrtenbuch* zwar eine durchaus realistisch erscheinende *Anzahl* von Familienheimfahrten hervor (ca. einmal pro Monat), die Feststellung, ob diese Familienheimfahrten tatsächlich unternommen worden seien, könne aber anhand der vorgelegten Beweismittel nicht wirklich getroffen werden.

Im vorliegenden Fall seien nur einige Tankbelege vorgelegt worden, die aufgrund der zeitlichen Differenz keine genauen Schlüsse zulassen, ob dem Bf. diese Kosten wirklich im Zuge seiner Familienheimfahrten erwachsen seien. Dementsprechend werde eine Abweisung der Beschwerde seitens des Finanzamtes beantragt.

7. weiteres Ermittlungsverfahren durch BFG:

7.1 Eingabe vom 10. September 2018:

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 10. September 2018 werde zu dem im "Fahrtenbuch 2015" irrtümlich ausgewiesenen Fahrzeug "Skoda Oktawia" mit dem behördlichen Kennzeichen Kennzeichen2 bemerkt:

Mit Schreiben vom 22. August 2017 sei der Bf. um Vorlage des Fahrtenbuches für das Jahr 2016 ersucht worden (Abgabefrist: 3.10.2017). Der Bf. habe es gemacht und wenn er das Fahrtenbuch für das Jahr 2015 gemacht habe, habe er einfach eine *Kopie* des Buches vom Fahrtenbuch 2016 gemacht. Auf diese Weise sei es zum Widerspruch gekommen und nicht das Fahrzeug "AUDI A3" im "Fahrtenbuch 2015" ausgewiesen worden.

Für das Jahr 2015 habe der Bf. keine Tankbelege nachgereicht, weil sie nicht gefordert worden waren. Im Anhang werden daher die Tankrechnungen für das Jahr 2015 übermittelt. Das Vorbringen, dass der Bf. "keine Tankrechnungen gesammelt" habe, betreffe das Jahr 2016.

Der Bf. habe für jedes Jahr (Anmerkung: 2015 und 2016) ein Fahrtenbuch mit genauem An- und Abfahrtdatum, An- und Abfahrtszeit, Wegstrecke, Reisezweck, Kennzeichen und Kilometerstand geführt. Der Bf. habe gedacht, ein solch geführtes Fahrtenbuch werde ein genügend glaubhaft gemachter Nachweis sein, um die Kosten für Familienheimfahrten zum Abzug zuzulassen.

Im Anhang werden darüber hinaus einige Tankrechnungen des Jahres 2016 übermittelt, von denen der Bf. nur ein paar Rechnungen gefunden habe. Dies insbesondere, weil sie nach zwei Jahren verblasst seien.

7.2 Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2018:

Mit weiterem Vorhalt vom 19. September 2018 wurde dem Bf. vorgehalten, dass das "Fahrtenbuch 2015" nicht nur ein falsches Fahrzeug betreffe, sondern auch falsche Kilometerstände aufweise, wenn zu einem späteren Zeitpunkt niedrigere Kilometerstände als an den Tagen zuvor ausgewiesen werden. Es wurde um Vorlage weiterer Tankbelege ersucht und darauf verwiesen, dass rund 96% der zurückgelegten Kilometer die in Rede stehenden Familienheimfahrten betreffen würden.

Auch das "Fahrtenbuch 2016" weise zu einzelnen Stichtagen absolut niedrigere Kilometerstände als zu früheren Zeitpunkten auf. Demnach seien auch diese Kilometerstände offenbar unrichtig. Da bloß im Gesamtbetrag von rund EUR 523,57

Tankbelege vorgelegt worden seien, wurde um Nachreichung weiterer Tankbelege ersucht.

Nach den Ausführungen in der Eingabe vom 10. Oktober 2018 habe der Bf. in den Jahren 2015 und 2016 seine Familie alle zwei Wochen besucht. Einmal sei er mit dem Auto gefahren, einmal habe er den Bus genommen. Im Jahre 2015 sei der Bf. mit Fahrzeug "AUDI A3" und im Jahre 2016 mit dem Auto "Skoda Oktawia" mit den behördlichen Kennzeichen Kennzeichen1 (2015) bzw. Kennzeichen2 (2016) unterwegs gewesen.

Von Bekannten sei dem Bf. mitgeteilt worden, wenn er mit dem Auto Heimfahrten tätige, könne er für Familienheimfahrten Aufwendungen iHv EUR 3.672,00 geltend machen. So habe das der Bf. gemacht und die Fahrten mit dem Bus nicht mehr beantragt.

Aus welchem Grund Fehler in den Fahrtenbüchern 2015 und 2016 passiert seien, könne sich der Bf. nicht mehr erinnern und auch aufklären. Wahrscheinlich habe der Bf. etwas falsch abgeschrieben oder das Fahrtenbuch in der Excel-Tabelle gemacht und angeblich etwas falsch zusammengerechnet.

Soweit es um die Kfz-Kosten gehe, habe der Bf. alles nachgereicht, was er gefunden habe. Das Fahrzeug "Skoda Oktawia" mit dem behördlichen Kennzeichen Kennzeichen2 sei bereits verschrottet. Der Bf. habe auch die Rechnungen nicht gesammelt, weil er dies nicht gewusst habe. So der Bf. die Treibstoffrechnungen gesammelt hätte, hätte er sicher nicht den Betrag iHv EUR 3.672,00 erreicht. Dieser Betrag sei zwar im Gesetz vorgesehen, soviel habe der Bf. jedoch nicht getankt. Für eine Fahrt nach Polen habe der Bf. zwischen EUR 120,00 und 150,00 jeweils getankt.

Der Bf. habe sich bemüht, die Familienheimfahrten nach Polen in den Jahren 2015 und 2016 glaubhaft zu machen. Wenn es nicht ausreichend sei, seien Fahrten mit dem Bus zu berücksichtigen. Die Bestätigung für die in den Jahren 2015 und 2016 getätigten Busfahrten nach Polen werde beigelegt. Nach der dieser Eingabe beigelegten beglaubigten Übersetzung würden die Durchfahrtskosten in eine Richtung ZL 130,00 betragen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. [...] Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Ist nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c bei mehr als 60 km 3.672 Euro jährlich.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Darüber hinaus dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a und lit. e EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

lit. a: 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.

lit. e: Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) 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.

1. Aufwendungen doppelte Haushaltsführung:

Im vorliegenden Fall wurde nach der Vorhaltsbeantwortung vom 10. September 2018 auf die Geltendmachung der Aufwendungen iHv EUR 1.620,00 (2015) bzw. EUR 2.400,00 (2016) für doppelte Haushaltsführung in den Jahren 2015 und 2016 verzichtet, da der Bf. über keine derartige Belege verfüge.

Dieser Verzicht wird als nachträgliche Einschränkung des Beschwerdebegehrens gewertet. Aus diesem Grund erübrigen sich weitere Ausführungen in diesem Zusammenhang.

2. Aufwendungen für Familienheimfahrten:

Aufwendungen für Familienheimfahrten 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 (UFS 9.3.2007, GZ. RV/0030-G/04; Doralt, EStG, § 4 Tz. 359).

Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung sind beruflich veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in die übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar, wenn am Familienwohnsitz eine eigene - wenn auch eine kleine und nur der eigenen Selbstversorgung dienende Landwirtschaft durch den Ehegatten bewirtschaftet wird (vgl. UFS 7.7.2006, GZ. RV/0440-G/04; 10.7.2009, GZ. RV/0137-K/07).

Für die Anerkennung der Familienheimfahrten ist dabei nicht entscheidend, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz iSd § 26 Abs. 1 BAO vermittelt; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigt anzuerkennende Familienheimfahrten.

Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor, so können bei einem verheirateten oder in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen Kosten für Familienheimfahrten vorübergehend für einen Zeitraum von zwei Jahren geltend gemacht werden. Dabei ist auf die Verhältnisse des Einzelfalles und nicht schematisch auf einen bestimmten Zeitraum abzustellen (vgl. VwGH 31.3.1987, ZI. 86/14/0165; 22.4.1986, ZI. 84/14/0198).

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

In diesem Zusammenhang sieht § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen, sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. § 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. Zudem handelt es sich im vorliegenden Fall um Sachverhaltselemente, die ihre Wurzeln im Ausland haben. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung dazu ausführt, besteht in solchen Fällen eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Beweisvorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO, § 115, Rz. 10ff mwN).

Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass der Bf. seinen Familienwohnsitz in Polen hat und anlässlich der Aufnahme seiner Tätigkeit zu Beginn des Jahres 2015 in Wien ein Zimmer in einer Wohngemeinschaft benützte.

Unter Bedachtnahme auf die erst mit Beginn des Jahres 2015 in Österreich begonnene Tätigkeit, dass der Bf. verheiratet und die in Polen lebende Ehegattin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt, in den Jahren 2015 und 2016 ein Kind im Alter von zwei bzw. drei Jahren dem Haushalt angehört und 2017 ein weiteres Kind geboren wurde, war die Verlegung des Familienwohnsitzes in den Jahren 2015 und 2016 noch nicht als zumutbar zu beurteilen.

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen anzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, KFZ-Kosten, Flugkosten). Die betreffenden Aufwendungen sind glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 17.12.1996, ZI. 92/14/0176). Die Höhe der absetzbaren Kosten ist jedoch durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt.

Für den Abzug von Werbungskosten ist jedoch grundsätzlich der Nachweis, dass diese auch tatsächlich in den Jahren 2015 und 2016 geleistet wurden, Voraussetzung, nur in Ausnahmefällen genügt deren Glaubhaftmachung.

Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen. Dieses hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, es muss fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt, Dauer sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben.

Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen nach der Judikatur bei Auslandsbeziehungen (VwGH 1.6.2006, ZI. 2004/15/0066), bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23.4.2004, ZI. 2003/17/0207) sowie bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH 28.3.2000, ZI. 96/14/0107; Jakom/Lenneis, EStG, 2015, § 4 Rz. 279). Einem Steuerpflichtigen kommt sohin die Verpflichtung zu, begehrte Werbungskostenabzüge durch entsprechende Vorbringen zu belegen und glaubhaft zu machen.

Betreffend die Kosten für Familienheimfahrten nach Polen wurde für das Jahr 2015 ein elektronisch geführtes "Fahrtenbuch" vorgelegt, das nicht einmal das für das Jahr 2015 in Rede stehende Fahrzeug "AUDI A3" mit dem behördlichen Kennzeichen Kennzeichen1 betrifft, für das dem Bf. im Zeitraum 04.01.2015 bis 31.12.2015 von L.P. eine Nutzungsbewilligung erteilt wurde. Vielmehr weist das vorgelegte elektronisch geführte "Fahrtenbuch 2015" das Fahrzeug mit dem behördlichen Kennzeichen Kennzeichen2 (Anmerkung: Skoda Oktavia) auf, für das dem Bf. erst für das Jahr 2016 eine entsprechende Nutzungsbewilligung erteilt wurde.

Darüber hinaus weist das für das Jahr 2015 vorgelegte Fahrtenbuch falsche Kilometerstände auf, als zu den Stichtagen 20.02.2015, 02.04.2015, 06.04.2015, 30.04.2015, 03.05.2015, 22.05.2015 und 04.12.2015 jeweils absolut niedrigere Kilometerstände als in den Zeiträumen zuvor ausgewiesen werden.

Das vorgelegte "Fahrtenbuch 2015" wurde somit weder zeitnah noch fortlaufend geführt, wenn mit Eingabe vom 10. September 2018 in diesem Zusammenhang festgehalten wird, dass *"einfach eine Kopie des Fahrtenbuches 2016 für das Jahr 2015"* gemacht worden sei. Im vorliegenden Fall ist in freier Beweiswürdigung daher davon auszugehen, dass das "Fahrtenbuch 2015" in einem Zug mit einem PC nachgeschrieben wurde.

Darüber hinaus enthält das "Fahrtenbuch 2015" in Form einer Excel-Tabelle keine privaten Fahrten, sondern ausschließlich die in Rede stehenden Familienheimfahrten nach Polen mitsamt den Rückfahrten nach Wien und die Kilometerstände am jeweiligen

Zielort. Derartige Aufzeichnungen sind als Nachweis für steuerlich beachtliche *Familienheimfahrten* ungeeignet.

Das "Fahrtenbuch 2016", das in Form einer Excel-Tabelle mit dem PC verfasst wurde, mit dem für das Jahr 2016 Familienheimfahrten nach Polen dokumentiert werden sollen, betrifft nunmehr das in Rede stehende Fahrzeug "Skoda Oktawia" mit dem behördlichen Kennzeichen Kennzeichen2, für das dem Bf. von C.J. als Zulassungsbesitzer für den Zeitraum von 20.01.2016 bis 31.12.2016 eine Nutzungsbewilligung erteilt wurde.

Auch das vorgelegte "Fahrtenbuch 2016" weist zu den Stichtagen 26.02.2016, 21.04.2016, 24.04.2016, 25.05.2016, 29.05.2016 und 16.06.2016 absolut niedrigere Kilometerständen als in den Zeiträumen zuvor auf. In freier Beweiswürdigung ist davon auszugehen, dass die falschen Kilometerstände durch einen Kopierfehler bei Eingabe der Kilometerstände verursacht wurden. Somit ist ebenso dokumentiert, dass das "Fahrtenbuch 2016" weder zeitnah noch fortlaufend geführt wurde. Darüber hinaus enthält das "Fahrtenbuch 2016" auch keine privaten Fahrten, sondern ausschließlich die in Rede stehenden Familienheimfahrten mit den Kilometerständen am jeweiligen Zielort. Auch das "Fahrtenbuch 2016" ist daher als Nachweis für steuerlich beachtliche Aufwendungen für Familienheimfahrten nicht geeignet.

Da der Bf. nicht Zulassungsbesitzer der in Rede stehenden Fahrzeuge "AUDI A3" und "Skoda Oktawia" ist, können vom Bf. auch nicht Kilometergelder geltend gemacht werden, mit denen der Ersatz sämtlicher in Zusammenhang mit dem Betrieb eines PKW anfallenden Kosten wie Absetzung für Abnutzung (AfA), Versicherung, Treibstoff etc. abgegolten wird. Demnach können als Fahrtkosten lediglich jene Aufwendungen wie Treibstoffkosten, Fahrkarten für Bus etc. angesetzt werden, die dem Bf. auch durch das tatsächlich benützte Verkehrsmittel anfallen.

Im vorliegenden Fall entsprechen die vorgelegten monatlichen Treibstoffrechnungen in etwa den im "Fahrtenbuch 2015" ausgewiesenen Familienheimfahrten, wobei rund 4% der gefahrenen Kilometer nicht in Zusammenhang mit Familienheimfahrten stehen. Andere KFZ-Aufwendungen wurden vom Bf. nicht nachgewiesen.

Aus den vorgelegten Fahrtenbüchern 2015 und 2016 ergibt sich in diesem Zusammenhang, dass rund 96% der insgesamt zurückgelegten Fahrtstrecken aus den in Rede stehenden Familienheimfahrten resultieren. Die Aufwendungen für Familienheimfahrten 2015 und 2016 werden daher wie folgt ermittelt:

Datum:	brutto:	Datum:	brutto:
13.01.2015	96,00	17.07.2015	70,00
16.01.2015	40,00	12.08.2015	50,00
08.02.2015	49,99	28.08.2015	24,99
25.02.2015	72,10	02.09.2015	91,00
16.03.2015	88,50	26.09.2015	30,02
27.04.2015	80,00	21.10.2015	81,00
21.05.2015	90,00	30.11.2015	78,50
02.06.2015	60,00	11.12.2015	83,02
SUMME:	576,59	SUMME:	508,53
GESAMT:	1.085,12		
davon 96% lt. FB:	1.041,72		

Datum:	brutto:	Währg.:	EUR:
21.05.2016	46,90	EUR	46,90 €
14.10.2016	48,40	EUR	48,40 €
22.01.2016	310,00	CZK	12,19 €
25.05.2016	1.500,00	CZK	58,96 €
29.03.2016	440,00	CZK	17,30 €
22.01.2016	240,00	PLN	55,90 €
29.01.2016	210,01	PLN	48,91 €
23.03.2016	203,99	PLN	47,51 €
21.04.2016	200,01	PLN	46,59 €
31.10.2016	200,02	PLN	46,59 €
02.11.2016	230,00	PLN	53,57 €
12.11.2016	174,99	PLN	40,76 €
SUMME:			523,57 €
davon 96% lt. FB 2016:			502,63 €

So der Bf. auf die mit 18. März 2017 datierte Bestätigung verweist, derzufolge die Fahrtkosten mit dem Bus für eine einfache Fahrtstrecke 130 Zloty betragen, wird damit nicht dokumentiert, in welchem Ausmaß dem Bf. Aufwendungen iZm Busfahrten erwachsen waren. Die Aufwendungen für Busfahrten konnten somit hinsichtlich ihrer Höhe nicht entsprechend glaubhaft gemacht werden.

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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, da dieses Erkenntnis in der Frage der Berücksichtigung von Aufwendungen für Familienheimfahrten der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur folgt (vgl. VwGH 17.12.1996, Zl. 92/14/0176).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe für die Jahre 2015 und 2016 werden wie folgt ermittelt:

Einkommensteuer 2015:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	20.786,84
WK, die Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte:	- 1.041,72
Gesamtbetrag der Einkünfte:	19.745,12
	-
Sonderausgaben:	- 60,00
Kinderfreibetrag gemäß § 106a Abs. 1 EStG:	- 220,00
Einkommen:	19.465,12

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG beträgt:	3.089,77
Alleinverdienerabsetzbetrag:	- 494,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag:	- 54,00
Verkehrsabsetzbetrag:	- 291,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge:	2.250,77

Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	
0% für die ersten 620,00:	-
6% für die restlichen 2.881,88:	172,91
Einkommensteuer:	2.423,68
anrechenbare Lohnsteuer:	- 3.391,54
Zwischensumme:	- 967,86
festgesetzte Einkommensteuer:	- 968,00

Einkommensteuer 2016:

Bezeichnung:	Betrag:
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	22.771,54
WK, die Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte:	- 502,63
Gesamtbetrag der Einkünfte:	22.268,91
Pauschbetrag für Sonderausgaben:	- 60,00
Kinderfreibetrag gem. 106a Abs. 1 EStG:	- 440,00
Einkommen:	21.768,91

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG beträgt:	-
0% für die ersten 11.000,00:	-
25% für die weiteren 7.000,00:	1.750,00
35% für die restlichen:	1.319,12
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge:	3.069,12
	-
Alleinverdienerabsetzbetrag:	- 494,00
Verkehrsabsetzbetrag:	- 400,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge:	2.175,12

anrechenbare Lohnsteuer:	
0% für die ersten 620:	-
6% für die restlichen 2.943,84:	176,63
Einkommensteuer:	2.351,75
anrechenbare Lohnsteuer:	- 3.186,04
Differenz:	- 834,29
festgesetzte Einkommensteuer:	- 834,00

Wien, am 16. Oktober 2018