



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat **I.** über die Berufung des Bw., AdresseBw., vom 10. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 14. Jänner 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006, **II.** über die Berufung des Bw., AdresseBw., vom 10. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 14. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 und **III.** über die Berufung des Bw., AdresseBw., vom 12. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 14. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

**I.** Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 vom 14. Jänner 2009 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 vom 14. Jänner 2009 scheidet aus dem Rechtsbestand aus.

**II.** Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 vom 14. Jänner 2009 wird gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO zurückgewiesen.

**III.** Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 vom 14. Jänner 2009 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

## **Entscheidungsgründe**

### ***Ad Arbeitnehmerveranlagung 2006:***

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 beantragte der Berufungswerber (Bw.) u.a. den Werbungskostenabzug/Pendlerpauschale iHv EUR 2.664,00 und den Werbungskostenabzug für Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung iHv EUR 3.320,00.

Mit dem am 21. Februar 2008 erlassenen, im ggstl. Berufungsverfahren nicht angefochtenen, Einkommensteuerbescheid 2006 wurde das Pendlerpauschale in der beantragten Höhe gewährt. Dem auf die Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung iHv EUR 3.320,00 sich beziehenden Antrag wurde dadurch teilweise stattgegeben, dass die Ausgaben für Einrichtungsgegenstände und Elektrogeräte aktiviert und EUR 260,00 als 10 Jahre lang abschreibbare AfA festgesetzt wurden.

Am 14. Jänner 2009 wurde das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 mit folgender Begründung wieder aufgenommen: "*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden*".

Der am 14. Jänner 2009 erlassene Verfahrenswiederaufnahmebescheid wurde an den Bw. p. A. AdresseBw./alt zugestellt.

Im Begründungsteil des nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassenen, an den Bw. p. A. AdresseBw./alt zugestellten, Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 vom 14. Jänner 2009 wurde ausgeführt:

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.646,37 € nicht übersteigen.

**Ist die Höhe der anteiligen Unterhaltsleistungen strittig, ist der Pauschbetrag für Berufsausbildung im Verhältnis der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung aufzuteilen (vgl. LStR RZ 878).**

Mit den am 10. Februar 2009 und 12. Februar 2009 innerhalb offener Berufungsfrist in zweifacher Ausfertigung eingebrachten Schriftsätzen wurden der v.a. Wiederaufnahmebescheid und der nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassene v.a. Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 angefochten. Die do. Anfechtungserklärungen zusammen fassend zahle der Bw. die gesetzlichen Regelsätze übersteigende Unterhaltsbeträge und die Kosten für die auswärtigen Berufsausbildungen der Kinder seien nicht iHv EUR 1.760,00 sondern zur Gänze als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Aus dem Berufungsvorbringen gehe eindeutig hervor, „... dass eine Wiederaufnahme eher sinnlos ist, weil diese neuerliche Bearbeitung keinen Bezug zum gesetzlich geregelten Regelbedarf hat“ (© Berufung, Seite 2, 4. Absatz).

Seine Berufungsausführungen abschließend gab der Bw. nach Verweis auf sein Schreiben vom 21. Jänner 2009 bekannt, dass die in der Berufung angeführte Anschrift AdresseBw. bereits seit Dezember 2008 seine Wohnadresse sei.

#### **Ad Arbeitnehmerveranlagung 2007:**

Die Arbeitnehmerveranlagung 2007 erfolgte mit dem am 14. Jänner 2009 erlassenen, an den Bw. p. A. AdresseBw./alt zugestellten, Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2007. Bemessungsgrundlagen der do. veranlagten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit waren die vom Arbeitgeber AG1 für den Bezugszeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2007 iHv EUR 37.494,46 und die vom Arbeitgeber „AG2“ für den Bezugszeitraum 11. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007 iHv EUR 2.501,34 gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge. Als Werbungskosten, die der/die Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte/n, wurden Ausgaben für doppelte Haushaltsführung iHv EUR 2.816,75 vom Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Bezüge abgezogen; als sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den (Werbungskosten)Pauschbetrag das Pendlerpauschale iHv EUR 2.575,25. Die Kosten der auswärtigen Berufsausbildungen der Kinder wurden iHv EUR 990,00 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

Im Begründungsteil des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 vom 14. Jänner 2009 wurde ausgeführt:

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.924,22 € nicht übersteigen.

**Ist die Höhe der anteiligen Unterhaltsleistungen strittig, ist der Pauschbetrag für Berufsausbildung im Verhältnis der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung aufzuteilen. (vgl. LStR RZ 878)**

Der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 vom 14. Jänner 2009 wurde mit der am 12. Februar 2009 innerhalb offener Rechtsmittelfrist eingebrachten Berufung angefochten. Die do. Anfechtungserklärung zusammenfassend berichtigte der Bw. die in der Erklärung/Arbeitnehmerveranlagung bekannt gegebenen Zeiträume der gesetzlichen Unterhaltsbeträge, rügte die nicht erfolgte Berücksichtigung der gesetzlichen Regelsätze bei den Kosten der auswärtigen Berufsausbildungen, beantragte die Verzinsung seines Guthabens 2007 „für eine Bearbeitungszeit von weit über einem halben Jahr“ (© Berufung, Seite 2, 3. Absatz) und brachte die Einkünfte AG2 betreffend vor, dass diese Einkünfte bei der Berechnung des (steuerpflichtigen) Einkommens 2007 nicht zu berücksichtigen seien, da sie nie ausbezahlt sondern von der Buchhaltung bzw. von einer Frau L übernommen und einbehalten worden seien. Nähere Auskünfte könne der Masseverwalter der AG2 geben.

Der Masseverwalter der AG2 soll im erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren mitgeteilt haben, dass der Bw. Konzessionsgeber und deshalb als Dienstnehmer zwar beschäftigt, jedoch nicht im Unternehmen anwesend gewesen sei. Die Auszahlung der Gehälter an den Bw. sollte über den zu einem Drittel an der AG2 beteiligten Bruder des Bw. erfolgen, der die Gehälter des Bw. nicht vereinbarungsgemäß an den Bw. weiter gegeben habe. Im Insolvenzverfahren der AG2 habe der Bw. keine Gehaltsforderungen angemeldet. Dies spreche für einen bereits erfolgten Zufluss der Gehaltszahlungen (Finanzinternes E-Mail vom 19. März 2009).

Das erstinstanzliche Ergänzungsersuchen (20. März 2009) beantwortete der Bw. lt. Niederschrift (15. Mai 2009) wie folgt:

*Auf den Vorhalt zu 1) Lohnzettel AG2 – „Lt. Auskunft des Masseverwalters wurde Ihr Gehalt aufgrund des Umstandes, dass Sie nur als Konzessionsgeber fungiert haben und deshalb nie im Unternehmen anwesend waren, vereinbarungsgemäß an Ihren Bruder ausbezahlt. Der Masseverwalter hat diese Angabe durch die Tatsache untermauert, dass Sie im Zuge der Insolvenz keinerlei Forderungen angemeldet haben ...“ – antwortete der Bw.:*

*„Bezug nehmend auf mein Schreiben vom 12.2.2009 wurden die Einkünfte der AG2 nie an mich ausbezahlt, sondern von der Buchhaltung von Frau L einbehalten. Weiters möchte ich dazu anmerken, dass es für mich nicht ersichtlich ist, warum ich bei einem Konkurs bei der Firma das Geld ein zweites Mal einfordere. Ich würde vom*

*Masseverwalter ... eine Ablehnung bekommen, da er das Geld nicht zweimal bezahlen kann. Frau L ist mir das Geld schuldig und ich werde das Geld im Zivilrechtsweg von ihr einfordern (ev. Klage). Lt. Aussage meines Bruders hat er das Geld nicht erhalten. Weiters möchte ich dazu noch anmerken, wenn mein Gehalt nicht gerechtfertigt wäre, hätte es auch nicht ausbezahlt werden dürfen."*

Auf die Fragen zu 2) Unterhaltsabsetzbetrag – *„Sie leben seit Mai 2006 getrennt von Ihrer geschiedenen Gattin, haben jedoch für das Jahr 2006 keinen Unterhaltsabsetzbetrag beantragt. Ab wann und in welcher Höhe haben Sie im Jahr 2006 für Ihre Kinder gesetzlichen Unterhalt geleistet?“* - antwortete der Bw.:

*„Ab Juni 2006 wurde Unterhalt bezahlt; ca. 860,00 für beide Kinder ..."*

Auf die Fragen zu 3) „doppelten Haushaltsführung“ – *„Sie beantragen für die Jahre 2006 und 2007 die Kosten Ihrer Wiener Wohnung (Mietvertrag vom 31.3.2006) als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. Sie leben seit dem Frühjahr 2006 getrennt von Ihrer geschiedenen Gattin und haben daher den Familienwohnsitz aufgegeben. Wo und warum führen Sie zusätzlich zum Wiener Haushalt einen Zweithaushalt?“* – antwortete der Bw.:

*„Ich führe in S meinen Hauptwohnsitz. Dies deshalb, weil es laut Broschüre vom Finanzamt (Internet) möglich ist, bei einer Strecke von mehr als 135 km und einem Zeitaufwand von mehr als 2 Stunden pro Wegstrecke einen zweiten Haushalt zu führen und abzuschreiben. Lt. Auskunft eines Mitarbeiters vom Finanzamt ... wird es so gehandhabt, dass die doppelte Haushaltsführung bis ein halbes Jahr nach der Scheidung anerkannt wird."*

Auf die Fragen zu 4) Pendlerpauschale – *„Wo war in diesen Jahren Ihr Dienort?“; „Aus welchen Gründen (Sie hatten bereits eine Wohnung in Wien) haben Sie für das Jahr 2006 und 2007 (bis Nov.) das große Pendlerpauschale für einfache Wegstrecken über 60 km beantragt?“* – antwortete der Bw.:

*„Mein Dienort war und ist in beiden Jahren Wien. Pendlerpauschale wurde aus den selben Gründen beantragt wie in Pkt. 3 ausgeführt."*

Im Vorlagebericht/Finanzamt wurden folgende Anträge gestellt:

1) Ad auswärtige Berufsausbildung: Mit einer auswärtigen Berufsausbildung verbundene Mehrkosten seien nicht entstanden, da der Bw. nur die auch ohne auswärtige Berufsausbildung entstandenen Unterhaltsleistungen erbracht habe. Für 2006 wurde beantragt, einen Pauschbetrag iHv EUR 220,00 für Jänner bis April 2006 zu berücksichtigen, da der Bw. da-

mals mit seiner Familie im gemeinsamen Haushalt lebte. Für 2006 wurde beantragt, den gesamten Pauschbetrag bei der geschiedenen Gattin des Bw. zu berücksichtigen.

2) Ad AG2 - Einkünfte: Das Finanzamt beantragte, die AG2 – Einkünfte dem Bw. zuzurechnen und brachte begründend vor: Die Gehälter des Bw. seien lt. Masseverwalter vereinbarungsgemäß an den Bruder des Bw. ausbezahlt worden, da der als Konzessionsgeber fungierende Bw. nie im Unternehmen anwesend gewesen sei. Die Gehälter des Bw. seien lt. Beantwortung/Ergänzungsansuchen an die Buchhalterin L ausbezahlt worden; der Bw. wolle die Auszahlung der Gehälter auf dem Zivilrechtsweg einklagen: *„Wer immer die Gehaltszahlungen treuhändig in Empfang genommen hat, hat dies im Namen und auf Rechnung des Bw. getan. Die angeblich nicht erfolgte Weiterleitung an den Bw. ist eine Zivilrechtssache zwischen Bw. und Treuhänder ohne Einfluss auf den steuerlichen Zufluss. Die Gehaltszahlung ist daher nach Ansicht des Finanzamtes dem Bw. zugeflossen“* (© Vorlagebericht , Pkt. 2).

3) Ad Unterhaltsabsetzbetrag: Das Finanzamt beantragte, den Unterhaltsabsetzbetrag für Juni 2006 bis Dezember 2006 iHv EUR 445,90 statt EUR 0,00 für 2 Kinder; für Jänner 2007 bis Juni 2007 iHv EUR 382,20 für 2 Kinder und für Juli 2007 bis Dezember 2007 iHv EUR 153,00 für 1 Kind (und damit iHv insgesamt EUR 535,20 statt EUR 216,70 für 2007) anzusetzen.

4) Ad Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung: Das Finanzamt beantragte, den iHv EUR 3.242,63 (2006) und EUR 2.816,75 (2007) im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren gewährten Werbungskostenabzug nicht durchzuführen und brachte begründend vor, dass der Ehe- und Familienwohnsitz in G lt. Trennungsvereinbarung vom 27. April 2006 im April 2006 aufgegeben wurde, der Bw. lt. Mietvertrag vom 31. März 2006 eine Wohnung am Dienstort in Wien anmietete und damit die Führung eines weiteren Haushalts in seinem Elternhaus in AdresseBw./alt nicht beruflich veranlasst sei.

5) Ad Pendlerpauschale: Für Jänner bis März 2006 beantragte das Finanzamt die Gewährung des Pendlerpauschales iHv EUR 666,00 statt EUR 2.664,00; für 2007 beantragt das Finanzamt, das Pendlerpauschale mit EUR 0,00 statt EUR 2.553,25 festzusetzen und brachte begründend vor: In den Lohnzahlungszeiträumen ab April 2006 sei deshalb davon auszugehen, dass der Dienstort nicht mehr überwiegend von G aus aufgesucht wurde, da der Familienwohnsitz in G infolge Trennung von der Gattin aufgegeben wurde und eine Wohnung am Dienstort in Wien zur Verfügung stand.

### **Aus den Verwaltungsakten:**

- Ein mit 21. Jänner 2009 datiertes Schreiben befand sich nicht in den Verwaltungsakten.

In einem mit 20. Jänner 2009 datierten Schreiben werden Adresse Bw. als Anschrift des Bw. und der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 vom 14. Jänner 2009 als Betreff angegeben.

- Der Sohn des Bw. wurde am Geburtstag Sohn geboren; seine Tochter am Geburtstag Tochter.
- Der Bw. und die Kindsmutter schlossen am 27. April 2006 eine bis 31. Oktober 2006 geltende Trennungsvereinbarung.

In Pkt. 1. und 2. der Trennungsvereinbarung vom 27. April 2006 erklärte der Bw. seinen Verzicht auf die Aufrechterhaltung des Ehe- und Familienwohnsitzes in Familienwohnsitz und seine Absicht, bis längstens 15. Mai 2006 aus dem Ehe- und Familienwohnsitz in Familienwohnsitz auszuziehen.

In Pkt. 5. der Trennungsvereinbarung vom 27. April 2006 verpflichtete sich der Bw., während der Ferienzeit der Kinder seine gesamten Unterhaltsbeiträge an die Kindsmutter zu überweisen und verpflichtete sich während der Schulzeit der Kinder, die Internatskosten direkt an die jeweiligen Schulen zu überweisen und den Differenzbetrag zwischen Internatskosten und seinen gesamten Unterhaltsbeiträgen an die Kindsmutter zu überweisen.

Die „*Sonderausgabe für beide Kinder, zu denen insb. auch Kosten für Schulschikurse, Landschulwochen udgl., aber auch medizinisches Sonderbedarf wie Zahnspangen etc. gehören*“ (© Trennungsvereinbarung) betreffend wurde Kostentragung beider Eltern je zur Hälfte vereinbart.

- Mit Schreiben vom 7. November 2008 teilte der Bw. mit, dass er die Internatskosten seiner Kinder vor und nach der Scheidungsverhandlung im Mai 2007 trage, da die Kindsmutter nach der Scheidung +/- EUR 820,00 als Unterhalt pro Kind und Monat von ihm erhalte.
- Der Bw. und die Kindsmutter sind seit DatumScheidung geschieden.

Im gerichtlichen Scheidungsvergleich vom DatumScheidung verpflichtete sich der Bw., während der Ferienzeit der Kinder seine gesamten Unterhaltsbeiträge an die Kindsmutter zu überweisen und verpflichtete sich während der Schulzeit der Kinder, die Internatskosten direkt an die jeweiligen Schulen zu überweisen und den Differenzbetrag zwischen Internatskosten und seinen gesamten Unterhaltsbeiträgen an die Kindsmutter zu überweisen.

Das alleinige Sorgerecht für die gemeinsamen Kinder wurde der Kindsmutter übertragen.

**UFS-Recherchen im Grundbuch:**

Der Bw. erwarb die Liegenschaft in AdresseBw./alt mit Kaufvertrag vom 25. November 1987 (Grundbuchabfrage; 25. Mai 2011).

**Über die Berufungen wurde erwogen:**

Über die Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer 2006 und die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 war vorweg festzustellen, dass ihre Zustellung richtigerweise in AdresseBw./alt erfolgte, da alle Bescheide am 14. Jänner 2009 und damit zu einem Zeitpunkt erlassen wurden, als die erstmals im Schreiben vom 20. Jänner 2009 als neue Zustelladresse mitgeteilte Anschrift in AdresseBw. den Abgabenbehörden noch nicht bekannt war.

*Zu den im ggstl. Berufungsverfahren angefochtenen Bescheiden ergehen folgende Entscheidungen:*

**I. Bescheid betreffend Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer 2006:**

Mit „... dass eine Wiederaufnahme eher sinnlos ist, weil diese neuerliche Bearbeitung keinen Bezug zum gesetzlich geregelten Regelbedarf hat“ (© Bw. in Berufung, Seite 2, 4. Absatz) bestritt der Bw. die Zulässigkeit der von Amtswegen erfolgten Verfahrenswiederaufnahme/Einkommensteuer 2006.

Streitpunkt- und Streitjahrbezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 303 Abs 4 BAO idgF sind Verfahrenswiederaufnahmen von Amtswegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor kommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und deren Kenntnis allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Gemäß § 93 Abs 2 BAO idgF hat jeder Bescheid den Spruch, der über die Hauptfrage der in Verhandlung stehenden Angelegenheit zu entscheiden hat, zu enthalten. Deshalb müssen die von der Abgabenbehörde I. Instanz als Wiederaufnahmegründe verwendeten Tatsachen und Beweismittel dem Begründungsteil eines Wiederaufnahmebescheides entnehmbar sein (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 3. überarbeitete Auflage, § 307, Tz 3, und die do. zit. Judikate).*

Der Wiederaufnahmetatbestand, der nach der vorzit. ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in den Spruch des Wiederaufnahmebescheides gehört, wurde im Begründungsteil des Wiederaufnahmebescheides wie folgt beschrieben:

*"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden".*

Aus dem vorzit. Begründungsteil des Wiederaufnahmebescheides ist iVm § 93 Abs 2 BAO idgF und der vorzit. VwGH-Rechtsprechung festzustellen, dass der Begründungsteil des Wiederaufnahmebescheides aus der inhaltlichen Wiedergabe des Gesetzestextes von § 303 Abs 4 BAO idgF besteht und damit (nur) die Feststellung enthält, **dass** Tatsachen und Beweismittel neu hervor gekommen sind. Die Frage, **welche** Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervor gekommen sind, blieb unbeantwortet.

Wird der Wiederaufnahmetatbestand mit „Tatsache“ und „Beweismittel“ umschrieben und wird die „Tatsache“, die neu hervorgekommen sein soll, und das „Beweismittel“, das neu hervorgekommen sein soll, im Bescheidspruch nicht konkretisiert, enthält der Bescheidspruch keine ausdrücklichen Feststellung jenes gesetzlichen Tatbestandes, auf den der, die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens verfügende, Bescheid gestützt wird:

Aus dem Begründungsteil des in der ggstl. Berufungssache angefochtenen Wiederaufnahmebescheides war daher festzustellen, dass die bei Verfahrenswiederaufnahmen entscheidungsrelevante Sachfrage - **welche** Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervor gekommen sind – in seinem Begründungsteil nicht beantwortet wurde.

Wird die Sachfrage - **welche** Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervor gekommen sind – im Begründungsteil eines Wiederaufnahmebescheides nicht beantwortet, enthält der Wiederaufnahmebescheid keinen Wiederaufnahmetatbestand und ist als rechtswidrig aufzuheben:

Aus dem Begründungsteil des in der ggstl. Berufungssache angefochtenen Wiederaufnahmebescheides war kein darin enthaltener Wiederaufnahmetatbestand festzustellen. Die Verfahrenswiederaufnahme war daher rechtswidrig und der rechtswidrig erlassene Wiederaufnahmebescheid war aufzuheben.

## **II. Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006:**

Der Entscheidung über den v.a. Bescheid war die Sachlage zugrunde zu legen, dass dieser Bescheid nach einer Verfahrenswiederaufnahme erlassen wurde, die mit der ggstl. Berufungsentscheidung aufgehoben wurde.

Wird ein Verfahrenswiederaufnahmebescheid aufgehoben, tritt das wieder aufgenommene Verfahren in den Verfahrensstand zurück, in dem es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs 3 BAO):

Über das Einkommensteuerverfahren (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 war daher festzustellen, dass es in den vor der Verfahrenswiederaufnahme bestehenden Verfahrensstand zurücktrat.

Der im ggstl. Berufungsverfahren angefochtene Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 existierte **nicht** im vor der Verfahrenswiederaufnahme bestehenden Verfahrensstand:

Deshalb schied der nach der Verfahrenswiederaufnahme erlassene Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 infolge Aufhebung der Verfahrenswiederaufnahme ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Aus dem Rechtsbestand ausscheidende Bescheide verlieren ihre Rechtsfolgen:

Festzustellen war, dass mit der ggstl. Berufung ein (jetzt) rechtsfolgenloser Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 angefochten wurde.

Mit Berufung anfechtbar sind die Rechtsfolgen eines Bescheides, da ein Bescheidadressat nur durch die Rechtsfolgen eines Bescheides beschwert ist und rechtliche Beschwer die Voraussetzung für die Anfechtbarkeit von behördlichen Erledigungen ist:

Der (jetzt) rechtsfolgenlose Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 war daher nicht (mehr) mit Berufung anfechtbar.

Ist ein Bescheid nicht mit Berufung anfechtbar, ist eine Berufung gegen diesen Bescheid nicht zulässig und ist gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO zurückzuweisen:

Die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

### **III. Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007:**

Über die Streitpunkte im Einkommensteuerverfahren (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 war aus den Verwaltungsakten festzustellen:

Nach der Anfechtungserklärung waren der Unterhaltsabsetzbetrag, die Ausgaben auswärtiger Berufsausbildungen, die Zurechnung der AG2 – Einkünfte und die fehlende Verzinsung des Steuerguthabens 2007 strittig.

Aus dem Vorlagebericht/Finanzamt war festzustellen, dass die Abgabenbehörde I. Instanz die Zulässigkeit des bereits gewährten Werbungskostenabzuges in Höhe der Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung und die Zulässigkeit des bereits gewährten Werbungskostenabzuges/Pendlerpauschale in Streit stellte.

§ 289 Abs 2 BAO idgF berechtigt die Berufungsbehörde, angefochtene Bescheide nach jeder Richtung hin abzuändern. Von § 289 Abs 2 BAO idgF als Rechtsgrundlage ausgehend werden jene Ausgaben, für die der Werbungskostenabzug bereits gewährt wurde, zu Streitpunkten im ggstl. Berufungsverfahren erklärt.

Im ggstl. Berufungsverfahren waren demzufolge **I.** Unterhaltsabsetzbetrag, **II.** außergewöhnliche Belastungen durch Ausgaben auswärtiger Berufsausbildungen von Kindern, **III.** die Zurechnung der AG2 – Einkünfte, **IV.** die fehlende Verzinsung des Steuerguthabens 2007, **V.** der Werbungskostenabzug/Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung und **VI.** der Werbungskostenabzug/Pendlerpauschale strittig.

*Zu den v.a. Streitpunkten ergehen folgende Entscheidungen:*

▪ **III.I.** Streitpunkt/Unterhaltsabsetzbetrag

Der Entscheidung über den Streitpunkt war die nicht strittige Sachlage zugrunde zu legen, dass der Bw. den Unterhaltsabsetzbetrag für 01/2007 bis 12/2007 für seine am Geburtstag Tochter geborene Tochter und den Unterhaltsabsetzbetrag für 01/2007 bis 06/2007 für seinen am Geburtstag Sohn geborenen Sohn beantragte; vor und nach der Scheidung - DatumScheidung - von der Kindsmutter Unterhaltsbeiträge für Tochter und Sohn zahlte, die sich in der alleinigen Obsorge der Kindsmutter befanden; am 31. März 2006 den unbefristeten Mietvertrag für die Wohnung in AdresseBw. abschloss; lt. Pkt. 1. der Trennungsvereinbarung (27. April 2006) auf die Aufrechterhaltung seines Ehe- und Familienwohnsitzes in Familienwohnsitz verzichtete und sich lt. Pkt. 2. der Trennungsvereinbarung verpflichtet hatte, aus dem Ehe- und Familienwohnsitz in Familienwohnsitz bis spätestens 15. Mai 2006 auszuziehen.

Streitpunkt- und Streitjahrbezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG 1988 idgF steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von EUR 25,50 monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltszugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein*

*Absetzbetrag von EUR 38,20 und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils EUR 50,90 monatlich zu. Erfüllen mehrere Personen in Bezug auf ein Kind die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag, so steht der Absetzbetrag nur einmal zu.*

*Für volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wurde, steht der Unterhaltsabsetzbetrag nicht zu.*

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Auf diese Rechtslage bezogen war iVm der vorzit. - unstrittigen – Sachlage festzustellen, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die antragskonforme Gewährung von Unterhaltsabsetzbeträgen vorlagen, da der Bw. in jenen Monaten des Jahres 2007, für die monatliche Unterhaltsabsetzbeträge geltend gemacht wurden, von der Kindsmutter getrennt lebte, Sohn und Tochter des Bw. minderjährig waren, mit dem Bw. nicht in einem gemeinsamen Haushalt lebten und der Bw. Unterhaltsbeiträge für beide Kinder zahlte.

Nach § 33 Abs 4 Z 3 lit. b EStG 1988 idgF betragen die Unterhaltsabsetzbeträge für ein Kind EUR 25,50/Monat und EUR 38,20/Monat für das zweite Kind: Von dieser Rechtslage ausgehend waren die Unterhaltsabsetzbeträge mit EUR 25,50 x 12 Monate = EUR 306,00 für 01/2007 bis 12/2007 und mit EUR 38,20 x 6 Monate = EUR 229,20 für 01/2007 bis 06/2007 (in Summe: EUR 535,20) festzustellen und iHv insgesamt EUR 535,20 festzusetzen.

Es ergeht die Entscheidung:

Dem Berufungsbegehren – die Unterhaltsabsetzbeträge antragskonform und damit iHv EUR 535,20 festzusetzen - wird stattgegeben.

▪ **III.II.** Streitpunkt/Ausgaben einer auswärtigen Berufsausbildung

Als Entscheidungsgrundlage waren die in der Trennungsvereinbarung vom 27. April 2006 und die im gerichtlichen Scheidungsvergleich vom DatumScheidung getroffenen, inhaltlich übereinstimmenden Vereinbarungen über die Unterhaltsbeiträge des Bw. heran zu ziehen. Der Entscheidung über den Streitpunkt war daher die Sachlage zugrunde zu legen, dass der Bw. während der Ferienzeit der Kinder die gesamten Unterhaltsbeiträge an die Kindsmutter überwies und während der Schulzeit der Kinder die in Höhe der Internatskosten verminderten Unterhaltsbeiträge an die Kindsmutter überwies.

Streitpunkt- und Streitjahrbezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 idgF sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 EStG 1988 idgF) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988 idgF) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss*

*folgende Voraussetzungen erfüllen: 1. muss sie außergewöhnlich sein, 2. muss sie zwangsläufig erwachsen und 3. muss sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.*

*Gemäß § 34 Abs 8 EStG 1988 idgF gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von EUR 110 pro Monat der auswärtigen Berufsausbildung berücksichtigt (BGBl. I 2001/59 ab 2002).*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) belasten die Ausgaben für die auswärtigen Berufsausbildungen von Kindern einen Steuerpflichtigen dann außergewöhnlich im Sinne des § 34 Abs 8 EStG 1988 idgF, wenn diese Ausgaben **zusätzlich zum pflegschaftsbehördlich festgesetzten Unterhalt zu leisten sind** (VwGH 14.1.2003, 97/14/0055 und die do. zit. Vorjudikate)*

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Auf diese Rechtslage bezogen wird iVm der zur Entscheidungsgrundlage erklärten Sachlage festgestellt, dass dem Bw. durch die Überweisung der Internatskosten an die Schulen der Kinder kein Mehraufwand entstand, da er während der Schulzeit der Kinder in Höhe der Internatskosten verminderte Unterhaltsbeiträge und während der Ferienzeit der Kinder seine Unterhaltsbeiträge ohne Abzug der Internatskosten an die Kindsmutter überwies. Die Anspruchsvoraussetzungen für den, die Kosten der auswärtigen Berufsausbildungen der Kinder abgeltenden, § 34 Abs 8 EStG-Pauschbetrag lagen damit nicht vor.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – die Internatskosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs 8 EStG 1988 idgF bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen – wird abgewiesen.

▪ **III.III.** Streitpunkt/Zurechnung der AG2 – Einkünfte

Der Entscheidung über den Streitpunkt waren die von der AG2 für den Bezugszeitraum 11. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007 iHv EUR 2.501,34 den Abgabenbehörden gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge zugrunde zu legen, deren Zufluss der Bw. bestritt.

Streitpunkt- und Streitjahrbezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 idgF sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind ... Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 idgF an das Finanzamt zu übermitteln.*

*Gemäß § 84 Abs 1 Z 1 EStG 1988 idgF hat der Arbeitgeber dem Finanzamt der Betriebsstätte (§ 81 EStG 1988 idgF) oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger (§ 23 Abs 1 ASVG) ohne besondere Aufforderung die Lohnzettel aller im Kalenderjahr beschäftigten Arbeitnehmer zu übermitteln...*

*Gemäß § 84 Abs 1 Z 2 EStG 1988 idgF hat der Lohnzettel alle im amtlichen Formular vorgesehenen für die Erhebung von Abgaben maßgeblichen Daten und die Summe der allgemeinen Beitragsgrundlagen sowie der Sonderzahlungen zu enthalten (§ 34 Abs 2 ASVG).*

In ständiger Rechtsprechung entschied der Verwaltungsgerichtshof (VwGH), dass der Bezug („Zufluss“) der Einnahme „Arbeitslohn“ in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem der Arbeitnehmer über den Arbeitslohn rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 19, Rz 8 und die do. zit. Judikate).

Ob der Bw. im Jahr 2007 die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht über seinen Arbeitslohn erlangte oder nicht erlangte, war eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage. Bei Beantwortung diese Sachfrage war folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 166 BAO idgF kam als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich war.*

*Gemäß § 167 Abs 2 BAO idgF war bei Beantwortung der berufungsgegenständlichen Sachfrage unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht als erwiesen anzunehmen war oder nicht.*

*Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war zulässig, von mehreren Versionen die wahrscheinlichste als erwiesen anzunehmen, sodass ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn nicht erforderlich war (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).*

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Auf diese Rechtslage bezogen war nach der aus den Verwaltungsakten sich ergebenden Sach- und Beweislage als erwiesen anzusehen und festzustellen:

**A.** In der ggstl. Berufungssache stand außer Streit, dass der Bw. Konzessionsgeber war und als solcher einen Rechtsanspruch auf Arbeitslohn in der den Abgabenbehörden gemeldeten Höhe hatte:

Ein Rechtsanspruch auf Arbeitslohn in der den Abgabenbehörden gemeldeten Höhe wird der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt zugrunde gelegt.

**B.** Im Lohnzettel war die einbehaltene Lohnsteuer ausgewiesen:

Gemäß § 78 Abs 1 EStG 1988 in der 2007 geltenden Fassung hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten. Da die Lohnsteuer im Zeitpunkt des Zufließens des Arbeitslohnes einzubehalten ist, spricht die im Lohnzettel der AG2 ausgewiesene einbehaltene Lohnsteuer für einen Zufluss des Arbeitslohnes.

**C.** Der Bw. bestritt nicht, eine Vereinbarung mit seinem Bruder dahin gehend getroffen zu haben, dass der Arbeitslohn des Bw. an seinen Bruder ausgezahlt wird und der Bruder den Arbeitslohn an den Bw. weiterleitet:

Wird eine Vereinbarung über die Auszahlung von Arbeitslohn getroffen, ist diese Vereinbarung eine Verfügung über den Arbeitslohn. Jede Verfügung über den Arbeitslohn bewirkt den Zufluss des Arbeitslohns im Verfügungszeitpunkt. Deshalb fand der Zufluss des Arbeitslohns beim Bw. statt, als er mit seinem Arbeitgeber **vereinbarte**, dass sein Arbeitslohn an den Bruder ausgezahlt und vom Bruder an den Bw. weitergeleitet wird.

**D.** Der am 25. Mai 2009 niederschriftlich zu Protokoll gegebenen Aussage – „ ... *dass es für mich nicht ersichtlich ist, warum ich bei einem Konkurs bei der Firma das Geld ein zweites Mal einfordere. Ich würde vom Masseverwalter ... eine Ablehnung bekommen, da er das Geld nicht zweimal bezahlen kann...*“ – wird entgegen gehalten:

Verweigert der Masseverwalter die Auszahlung des Arbeitslohns im Konkursverfahren, weil er „*das Geld nicht zweimal bezahlen kann*“, ist davon auszugehen, dass die Auszahlung des Arbeitslohnes bereits vor Konkurseröffnung erfolgte. Festzustellen ist, dass der Bw. mit dieser Aussage eine bereits vor Konkurseröffnung erfolgte Auszahlung seines Arbeitslohnes bestätigte.

Üblich ist, dass Gehaltsforderungen im Konkursverfahren des Arbeitgebers angemeldet werden. Die im Konkursverfahren der AG2 nicht erfolgte Anmeldung von Gehaltsforderungen spricht gegen bestehende Gehaltsforderungen und damit für die Auszahlung des Arbeitslohnes vor Konkurseröffnung.

**E.** Der am 25. Mai 2009 niederschriftlich zu Protokoll gegebenen Aussage – „... wurden die Einkünfte der AG2 nie an mich ausbezahlt, sondern von der Buchhaltung von Frau L einbehalten ... Frau L ist mir das Geld schuldig und ich werde das Geld im Zivilrechtsweg von ihr einfordern (ev. Klage) ...“ – wird entgegen gehalten:

Von der nicht strittigen Sachlage ausgehend, dass Frau L nicht die Arbeitgeberin des Bw. war, war sie als Erfüllungsgehilfin der AG2 tätig, als sie den Arbeitslohn des Bw. für die Buchhaltung der AG2 einbehielt. Trifft der Arbeitnehmer mit seinem Arbeitgeber eine Vereinbarung über die Auszahlung des Arbeitslohnes an einen Dritten, findet der Zufluss des Arbeitslohnes beim Arbeitnehmer auch dann im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung statt, wenn die Auszahlung des Arbeitslohnes an den Dritten vom Arbeitgeber oder vom Erfüllungsgehilfen dieses Arbeitgebers verweigert wird. Da die - lt. Bw. - von Frau L für die Buchhaltung der AG2 verweigerte Herausgabe des Arbeitslohnes vereinbarungswidrig war, fand der Zufluss des Arbeitslohns beim Bw. statt, als er mit seinem Arbeitgeber - der AG2 - **vereinbarte**, dass sein Arbeitslohn an den Bruder ausgezahlt und vom Bruder an den Bw. weitergeleitet wird.

**F.** Der am 25. Mai 2009 niederschriftlich zu Protokoll gegebenen Aussage „ ... wenn mein Gehalt nicht gerechtfertigt wäre, hätte es auch nicht ausbezahlt werden dürfen...“ wird entgegen gehalten:

Mit „hätte es auch nicht ausbezahlt werden dürfen“ bestätigt der Bw. eine bereits erfolgte Auszahlung seines Arbeitslohnes.

Die v.a. Sach-, Beweis- und Rechtslage wird zur Entscheidungsgrundlage über den Streitpunkt erklärt. Diese Sach-, Beweis- und Rechtslage zusammen fassend sprach mehr für als gegen den Zufluss des Arbeitslohnes beim Bw., weshalb der Zufluss des Arbeitslohnes als erwiesen anzusehen und festzustellen war.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – die von der AG2 gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge nicht im Einkommensteuerverfahren (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 des Bw. zu veranlagern – wird abgewiesen.

- **III.IV.** Streitpunkt/Verzinsung des (Einkommensteuer-)Guthabens 2007

Über die in der Berufung beantragte Verzinsung des (Einkommensteuer-)Guthabens 2007 war iVm § 205 BAO idGF festzustellen, dass dieser Antrag ein Antrag auf Festsetzung von Anspruchszinsen war, über den die Abgabenbehörde I. Instanz mit einem Anspruchszinsenbescheid abzusprechen hat.

Der Unabhängige Finanzsenat ist keine Abgabenbehörde I. Instanz und ist infolgedessen nicht befugt, in seinen Berufungsentscheidungen über Anträge zu entscheiden, die in die Entscheidungskompetenz der Abgabenbehörde I. Instanz fallen.

Festgestellt wird, dass mit der ggstl. Berufungsentscheidung keine Entscheidung über den in der Berufung gestellten Antrag auf Verzinsung des (Einkommensteuer-)Guthabens 2007 ergeht.

▪ **III.V.** Streitpunkt/Werbungskostenabzug für Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung

Strittig war der Werbungskostenabzug für Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung in AdresseBw./alt und der Mietwohnung in Wien.

Der Entscheidung über den Streitpunkt war **1.** die am 15. Mai 2009 protokollierte Aussage des Bw., dass er S als Hauptwohnsitz führt, „... weil es laut Broschüre vom Finanzamt (Internet) möglich ist, bei einer Strecke von mehr als 135 km und einem Zeitaufwand von mehr als 2 Stunden pro Wegstrecke einen zweiten Haushalt zu führen und abzuschreiben. Lt. Auskunft eines Mitarbeiters vom Finanzamt ... wird es so gehandhabt, dass die doppelte Haushaltsführung bis ein halbes Jahr nach der Scheidung anerkannt wird“ (© Niederschrift) und **2.** folgende nicht strittige Sachlage zugrunde zu legen:

Am 31. März 2006 schloss der Bw. den Mietvertrag für die Wohnung in AdresseBw. ab.  
Am 27. April 2006 trennte sich der Bw. von seiner (damaligen) Ehegattin. Am 27. April 2006 verzichtete der Bw. auf die Aufrechterhaltung des Ehe- und Familienwohnsitzes in Familienwohnsitz und erklärte sich bereit, bis längstens 15. Mai 2006 aus dem Ehe- und Familienwohnsitz Familienwohnsitz auszuziehen. Seit 25. Mai 2007 ist der Bw. geschieden.

Streitpunkt- und Streitjahrbezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

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

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

*Nach geltender Rechtslage sind die Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988 idGF, wenn eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt.*

*Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung liegt eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung vor, wenn aus beruflicher Veranlassung in einer Wohnung am Beschäftigungsort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Steuerpflichtigen hinzutritt (VwGH 28.3.2000, 96/14/0177). Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Steuerpflichtige nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können, wenn eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz wegen der Entfernung unzumutbar ist und ein Umzug der Familie des Arbeitnehmers an diesen Arbeitsort nicht möglich ist.*

*Als "Familienwohnsitz" im Sinne des Einkommensteuerrechtes gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebender Partner (auch ohne Kind im Sinne des § 106 Abs 1 EStG 1988 idGF) einen gemeinsamen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet.*

*Auch ein Alleinstehender kann einen doppelten Haushalt führen. Familienwohnsitz eines Alleinstehenden ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen hat. Ein Alleinstehender unterhält jedoch einen eigenen Haushalt nur dort, wo er eine eigenständige, seinen Lebensbedürfnissen entsprechende Wohnung aus eigenem oder abgeleiteten Recht nutzen kann.*

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Auf diese Rechtslage bezogen war iVm der zur Entscheidungsgrundlage erklärten vorzit. Aussage des Bw. festzustellen:

Der Werbungskostenabzug/Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung für die Zeitspanne eines halben Jahres nach einer Scheidung ist nach geltender Rechtslage zuläs-

sig, wenn zwei Wohnsitze aus beruflichen Gründen werden. Mit seiner Aussage, den Hauptwohnsitz in S zu führen, „... weil es laut Broschüre vom Finanzamt (Internet) möglich ist, bei einer Strecke von mehr als 135 km und einem Zeitaufwand von mehr als 2 Stunden pro Wegstrecke einen zweiten Haushalt zu führen und abzuschreiben“ legte der Bw. keine beruflichen Gründe einer doppelten Haushaltsführung dar sondern dass er seinen Hauptwohnsitz nur deshalb in AdresseBw./alt errichtete, um die Anspruchsvoraussetzungen für den Werbungskostenabzug in Höhe der Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung zu erfüllen. Die Anspruchsvoraussetzungen für den Werbungskostenabzug in Höhe der Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung liegen jedoch nicht vor, wenn ein Wohnsitz nur deshalb errichtet wird, um diese Anspruchsvoraussetzungen zu erfüllen.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – den Werbungskostenabzug in Höhe der Ausgaben einer doppelten Haushaltsführung zu gewähren - wird abgewiesen.

▪ **III.VI.** Streitpunkt/Werbungskostenabzug Pendlerpauschale

Strittig war der Werbungskostenabzug in Höhe des „kleinen“ und/oder „großen“ Pendlerpauschales.

Der Entscheidung über den Streitpunkt war **1.** die am 15. Mai 2009 protokollierte Aussage des Bw., dass er S nur deshalb als Hauptwohnsitz führe, um die Anspruchsvoraussetzungen für den Werbungskostenabzug/Pendlerpauschale zu erfüllen und **2.** die nicht strittige Sachlage zugrunde zu legen, dass der Bw. in der Mietwohnung in AdresseBw. wohnte, einen Arbeitsort in AG1 hatte und seinen Arbeitsort am Firmensitz der AG2 nicht aufsuchte.

Streitpunkt- und Streitjahrbezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

*Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 idgF sind die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988 idgF.*

*Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG 1988 idgF sind diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.*

*Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988 idgF sind Werbungskosten in Höhe des sog. „kleinen“ Pendlerpauschales von den Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit abzuziehen, wenn die vom Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurück gelegte*

*einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 20 km beträgt und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist. Die „kleinen“ Pendlerpauschalbeträge für die einfachen Wegstrecken von 20 km - 40 km, 40 km - 60 km und über 60 km unterscheiden sich der Höhe nach.*

*Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 idgF sind Werbungskosten in Höhe des sog. „großen“ Pendlerpauschales von den Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit abzuziehen, wenn die vom Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegte einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 2 km beträgt und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. Die vom Gesetzgeber für die einfachen Wegstrecken von 2 km – 20 km, 20 km - 40 km, 40 km - 60 km und über 60 km normierten „großen“ (Pendler)pauschalbeträge unterscheiden sich der Höhe nach.*

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den ggstl. Streitpunkt erklärt. Auf diese Rechtslage bezogen war iVm der zur Entscheidungsgrundlage erklärten Sachlage festzustellen:

Die „(einfache) Wegstrecke zwischen Wohnsitz und Beschäftigungsort“ im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 idgF ist jene Wegstrecke, die zwischen Arbeitsort und dem zu diesem Arbeitsort **nächstgelegenen** Wohnsitz liegt. Der zum Arbeitsort AG1 nächstgelegene Wohnsitz des Bw. befand sich nicht in AdresseBw./alt sondern in der Mietwohnung in Wien. Die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales waren daher für die zwischen AG1 und der Mietwohnung in Wien liegenden Wegstrecke zu prüfen. Die Benützung des im Großraum Wien fahrenden Massenbeförderungsmittels ... zum Zurücklegen der zwischen der AG1 und der Mietwohnung in Wien liegenden Wegstrecke war nach der im Verwaltungsverfahren offen gelegten Sachlage zumutbar, zumal der Bw. keine Unzumutbarkeitsgründe für die Benützung dieses Massenbeförderungsmittels darlegte. Die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung des kleinen und/oder großen Pendlerpauschales für die zwischen der AG1 und der Mietwohnung liegende Wegstrecke lagen damit nicht vor. Die auf dieser Wegstrecke anfallenden Fahrtkosten werden mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Die zwischen Wohnsitz des Bw. und Firmensitz der AG2 liegende Wegstrecke legte der Bw. nicht zurück, da er nach dem – nicht strittigen – Ergebnis des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens nie am Firmensitz der AG2 anwesend war. Anspruchsvoraussetzung für die Gewährung des kleinen und/oder großen Pendlerpauschales ist, dass die einfache Wegstrecke zwischen der Wohnung und einer Arbeitsstätte *im Lohnzahlungszeitraum überwiegend* zurück gelegt wird. Da der Bw. diese Wegstrecke nach dem

---

– nicht strittigen - Ergebnis des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens nie zurück legte, um zum Zwecke der Dienstverrichtung zu seinem Arbeitsort zu gelangen, lagen die Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung des kleinen und/oder großen Pendlerpauschales für die zwischen Wohnsitz des Bw. und Firmensitz der AG2 liegende Wegstrecke nicht vor.

Davon abgesehen gab der Bw. an, seinen Hauptwohnsitz in AdresseBw./alt nur deshalb errichtet zu haben, um die Anspruchsvoraussetzungen für den Werbungskostenabzug in Höhe eines Pendlerpauschales zu erfüllen. Die Anspruchsvoraussetzungen für den Werbungskostenabzug in Höhe eines Pendlerpauschales liegen jedoch nicht vor, wenn ein Wohnsitz nur deshalb errichtet wird, um diese Anspruchsvoraussetzungen zu erfüllen.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – den Werbungskostenabzug in Höhe eines Pendlerpauschales zu gewähren - wird abgewiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Juli 2011