

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Mag. AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, über die Beschwerden vom 9.3.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 11.2.2015 hinsichtlich

**1) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013** gemäß § 299 BAO

zu Recht erkannt:

**Der Beschwerde wird Folge gegeben** und der angefochtene Bescheid aufgehoben;

**2) Einkommensteuer 2013**

beschlossen:

**Die Beschwerde wird** gemäß § 261 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 278 BAO **als gegenstandslos erklärt**.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf), der im Jänner 2012 zum Bezirkshauptmann bestellt worden war, reichte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 am 17.9.2014 beim zuständigen Finanzamt ein. Die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 22.9.2014 antragsgemäß. Unter anderem wurden in diesem Bescheid die geltend gemachten Kosten für Familienheimfahrten (3.672,00 €) und Kosten der doppelten Haushaltsführung (2.316,48 €) berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde machte der Bf zusätzliche Kosten für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter C sowie den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind geltend.

Mit Beschwerde vom 14.10.2014 berücksichtigte das Finanzamt diese Kosten wie beantragt.

Mit Bescheid vom 11.2.2015 **hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 14.10.2014 gemäß § 299 BAO auf** und erließ mit gleichem Datum einen **neuen Einkommensteuerbescheid**.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides lautete, dass die Abgabenbehörde gemäß § 299 BAO auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweise.

Im Einkommensteuerbescheid anerkannte sie die geltend gemachten Aufwendungen für Familienheimfahrten (3.672,00 €) und die Kosten der doppelten Haushaltsführung (2.316,48 €) nicht mehr und verwies in der Bescheidsbegründung darauf, dass die Kosten eines Arbeitnehmers für einen eigenen Haushalt am Beschäftigungsort und/oder für Familienheimfahrten nur dann als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn die steuerlichen Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Eine dieser Voraussetzungen bestehe darin, dass der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort so weit entfernt liege, dass eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne. Ab einer Entfernung von mehr als 80 km und einer Fahrzeit von mehr als einer Stunde sei eine tägliche Rückkehr unzumutbar. Da diese Mindestanforderungen im vorliegenden Fall nicht erreicht würden, seien die Kosten für die doppelte Haushaltsführung und/oder Familienheimfahrten nicht abzugsfähig.

Der Bf erhob sowohl gegen den Aufhebungs- als auch den Einkommensteuerbescheid Beschwerde.

In der **Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid** beantragte er dessen ersatzlose Aufhebung.

Der Aufhebungsbescheid und der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid seien zwei voneinander unabhängige Bescheide. Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO seien von Amts wegen ergehende Aufhebungsbescheide stets zu begründen. Die Begründung habe vor allem die für die Aufhebung relevanten Umstände des konkreten Einzelfalles darzulegen. Die Zitierung einer Gesetzesstelle sei dafür nicht ausreichend. Da der Aufhebungsbescheid für sich betrachtet keine Begründung, die jedoch einen wesentlichen Bestandteil des Bescheides bilde, beinhalte, sei der Bescheid mangelhaft und zu beheben.

Zur Verletzung des Parteiengehörs machte der Bf geltend, dass selbst im Auslegungsbehelf des Finanzamtes, in Rz. 342 der Lohnsteuerrichtlinien 2002, angeführt sei, dass die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr grundsätzlich dann anzunehmen sei, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt sei. In begründeten Einzelfällen könne schon bei einer kürzeren Wegstrecke (schlechte Verkehrsverbindungen oder unregelmäßige Arbeitszeit) Unzumutbarkeit angenommen werden. Abzustellen sei jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel.

Der Bf sei seit 1991 trotz seines Hauptwohnsitzes in Adresse, in F tätig und habe auf Grund regelmäßiger Dienstzeiten die Strapazen des Pendelns auf sich genommen und dabei auch das öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Mit seiner Bestellung zum Bezirkshauptmann von E und der damit übertragenen Verantwortung für ca. 185 Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen auf der BH sowie etwa 930 Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen beim Sozialhilfeverband E, dessen Obmann der jeweilige Bezirkshauptmann sei, habe er zugleich unzählige Repräsentationsaufgaben zu erfüllen. 2013 habe er ca. 600 Überstunden geleistet, dabei seien unzählige Stunden, die er zu Hause oder in der Garconniere dienstlich verwende, nicht eingerechnet. Ein tägliches Pendeln sei daher aus seiner Sicht nicht mehr zumutbar gewesen, weshalb er sich zur Anmietung einer kostengünstigen Garconniere (ca. 28 m<sup>2</sup>) entschlossen habe. Oft dauerten Veranstaltungen bis in die Nachtstunden, und der Arbeitsbeginn am nächsten Tag könne wieder bei sieben Uhr liegen. Es liege daher ein begründeter Einzelfall im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien für einen beruflich bedingten Zweitwohnsitz vor.

Die Behörde habe es auch unterlassen, zu erheben, mit welchem Verkehrsmittel er die Strecke tatsächlich zurücklege. Hinzu komme, dass bei der Wegstrecke und der Wegzeit der Weg von der Haustür bis zur Bürotür unter Einbeziehung der Parkmöglichkeit und üblicher Staus zu berücksichtigen sei.

Die Erstbehörde hätte diese Umstände erheben und die Ergebnisse im Rahmen des Parteiengehörs zur Stellungnahme übermitteln müssen. Der Aufhebungsbescheid sei daher auf Grund grober Missachtung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig.

Auf Grund von Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes sei die tägliche Rückkehr bei mehr als 120 km Entfernung oder mehr als einer Stunde Fahrzeit unzumutbar; in Einzelfällen auch schon bei wesentlich geringeren Entfernungen. Die Wegstrecke vom Wohnort Adresse, zur Arbeitsstätte F, betrage laut Routenplaner Michelin 72 km und erfordere eine Fahrzeit von 52 Minuten. Hinzuzurechnen sei noch die Wegstrecke BH in die Tiefgarage des G von etwa 1 km und einer Fahrzeit (2 Ampeln, Schranken der Tiefgarage) von 5 Minuten. Der Weg vom Tiefgaragenplatz zum Büro (2 x Lift + 400 m Fußweg) dauere etwa 6 Minuten. Hinzu komme aber, dass die Zeitangabe des Routenplaners von optimalen Verkehrs- und Straßenverhältnissen ausgehe, es aber allgemein bekannt sei bzw. auch dem Verkehrsfunk fast täglich entnommen werden könne, dass zwischen 7:00 Uhr und 9:00 Uhr morgens sowie auch nachmittags bis etwa 18:30 Uhr eine staufreie Fahrt auf dieser Strecke nicht möglich sei. An den überwiegenden Tagen sei daher eine Wegzeit von über 70 Minuten, an einigen Tagen auch wesentlich mehr, üblich.

Die Gewährung der Kosten des beruflich bedingten Zweitwohnsitzes im Erstbescheid sei daher nicht rechtswidrig gewesen. Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO sei aber nur in solchen Fällen zulässig.

Die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO liege im Ermessen der Behörde. Ein Ermessen könne aber nicht willkürlich ausgeübt werden, sondern liege im Rahmen

eines gewissen Interpretationsspielraumes. Auch Parameter wie Rechtssicherheit, Treu und Glauben usw. seien zu bedenken. In den Richtlinien des BMF über die Aufhebung gemäß § 299 BAO sei angeführt, dass zB die Geringfügigkeit der Auswirkungen der Rechtswidrigkeit des Bescheides bzw. der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine Aufhebung sprechen würden. Die Erstbehörde hätte daher, wenn sie von der irrigen Annahme ausgehe, nur eine Wegstrecke von 80 km und eine Wegzeit von über einer Stunde würden ohne Einzelfallbeurteilung zur Rechtfertigung einer doppelten Haushaltsführung reichen, erkennen müssen, dass im gegenständlichen Fall die Abweichung seiner Wegstrecke nur geringfügig unter 80 km liege und daher der Aspekt der Rechtssicherheit und der Grundsatz von Treu und Glauben gegen die Aufhebung gesprochen hätten.

Zum Grundsatz von Treu und Glauben führte der Bf weiter aus, dass er sich vor der Anmietung der Garconniere mit dem zuständigen Finanzamt telefonisch in Verbindung gesetzt und die Situation geschildert habe. Die zuständige Bearbeiterin, deren Namen er sich nicht notiert habe, habe die Auskunft erteilt, dass grundsätzlich eine Wegstrecke von 80 km erforderlich sei, es aber auf den Einzelfall ankomme. Bei seinen Dienstzeiten und beruflichen Verpflichtungen sei es aber durchaus denkbar, dass die Aufwendungen für einen Zweitwohnsitz anerkannt würden. Bei Einreichung der Steuererklärung solle er die Kosten geltend machen und diese begründen. Er habe das gemacht, und im Bescheid vom 6.12.2013 für das Jahr 2012 sowie im Bescheid vom 14.10.2014 für das Jahr 2013 seien diese Kosten anerkannt worden. Der Bf merke aber an, dass er keinen Beweis für oder eine Aufzeichnung über dieses Gespräch vorlegen könne.

Tatsache sei, dass er trotz jahrelangen Pendelns erst mit Übernahme der Funktion des Bezirkshauptmanns von E und den damit verbundenen Verpflichtungen mehrmals pro Woche in F nächtige. Im Vergleich zu den Kosten einer beruflich bedingten Nächtigung in einem Hotel sei die Möglichkeit der Nächtigung in dieser sehr bescheidenen Unterkunft mit Kosten von etwas mehr als 200,00 € monatlich (ca. drei Nächte in einem Hotel) die kostengünstigere Variante.

Zusammengefasst stelle er nochmals fest, dass der Bescheid vom 11.2.2015 sowohl wegen gravierender Verletzung von Verfahrensvorschriften als auch wegen Verletzung materiell-rechtlicher Bestimmungen rechtswidrig sei. Aus diesen Gründen beantrage er die ersatzlose Aufhebung dieses Bescheides.

In der **Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid** beantragte der Bf dessen ersatzlose Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Aufhebungsbescheides, in eventu die Anerkennung des erhöhten Pendlerpauschales für die Strecke Adresse – F, da sich der Familienwohnsitz nach wie vor in Adresse befinde.

Das Finanzamt habe den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 14.10.2014 mit Bescheid vom 11.2.2015 von Amts wegen aufgehoben. Dagegen habe der Bf gesondert Beschwerde erhoben. Für den Fall, dass dieser Beschwerde nicht stattgegeben werde, erhebe er auch gegen die Neufestsetzung der Einkommensteuer 2013 Beschwerde.

Der Bf begründete seine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 11.2.2015 gleich lautend wie seine Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid.

Ergänzend führte er aus, dass auf der Homepage des Finanzministeriums unter dem Titel „Faires Verfahren“ angeführt sei, dass das Finanzamt die Aufgabe habe, Angaben der Bürger und amtsbekannte Umstände auch zu ihren Gunsten zu prüfen und zu würdigen (§ 115 Abs. 3 BAO). Der Gesetzesauftrag ziele somit darauf ab, die Besteuerungsgrundlage richtig und nicht in einem möglichst hohen Ausmaß zu ermitteln.

Das Finanzamt hätte daher auf Grund der geänderten, ab 2013 geltenden Bestimmungen über die Gewährung des Pendlerpauschales und in Kenntnis darüber, dass der Haupt- und Familienwohnsitz weiterhin in Adresse liege, das Pendlerpauschale bei der Neufestsetzung der Einkommensteuer für 2013 berücksichtigen müssen. Die Wegstrecke Adresse – F werde trotz des berufsbedingten Zweitwohnsitzes an mehr als elf Tagen pro Monat zurückgelegt.

Im Zusammenhang mit dieser Beschwerde habe der Bf für diese Wegstrecke den Pendlerrechner befragt und als Arbeitsbeginn 8:00 Uhr und Arbeitsende 22:00 Uhr eingegeben. Zu diesen Zeiten sei die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht mehr möglich oder zumutbar. Hinzu komme, dass sein Arbeitsablauf durch verschiedene Termine stark geprägt sei und die „normale“ Büroarbeit, außer es seien Abendtermine, oft erst am Abend erledigt werden könne. Aus diesen Gründen sei sein Arbeitsende nicht kalkulierbar, weshalb er für die Bewältigung des Arbeitsweges den Pkw benütze.

Zusammengefasst stelle er nochmals fest, dass, sollte der Aufhebungsbescheid vom 11.2.2015 trotz gravierender Verletzung von Verfahrensvorschriften und auch materiell-rechtlicher Bestimmungen nicht aufgehoben werden, bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2013 die Aufwendungen für den berufsbedingten Zweitwohnsitz in der geltend gemachten Form sowie für die Familienheimfahrten, in eventu das große Pendlerpauschale, zu berücksichtigen seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 15.4.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den **Aufhebungsbescheid** als unbegründet ab.

Zum Beschwerdevorbringen sei festzuhalten, dass die Begründung des Aufhebungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen habe (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Auch die Gründe für die Ermessensentscheidung seien anzuführen, wobei die Ermessensübung in der Beschwerdevorentscheidung nachgeholt werden könne (VwGH 22.5.2014, 2011/15/0190).

Bei der Ermessensübung komme dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (VwGH 27.4.2000, 96/15/0174). Grundsätzlich komme dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022). Eine Aufhebung werde daher in der Regel nur dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sei. Angesichts einer steuerlichen Auswirkung von fast 3.000,00 € könne keinesfalls mehr von einer bloß geringfügigen steuerlichen

Auswirkung gesprochen werden (VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016), weswegen das geübte Ermessen dem Gesetz entsprochen habe, da der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen sei.

Zur Begründung des Aufhebungsbescheides sei auf den gleichzeitig mit diesem zugestellten neuen Sachbescheid zu verweisen. Nach der Rechtsprechung des VwGH könne eine gesonderte Begründung des Aufhebungsbescheides - über die Zitierung des Inhaltes des § 299 BAO hinaus - dann unterbleiben, wenn der Aufhebungsgrund aus dem gleichzeitig dem Steuerpflichtigen übermittelten neuen Sachbescheid hervorgehe (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Zu den übrigen Ausführungen in der Beschwerde - wieso nach Ansicht des Bf keine Unrichtigkeit des aufgehobenen Bescheides vorliege - sei auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 14.4.2015 zum neuen Sachbescheid Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) zu verweisen.

Mit **Beschwerdeentscheidung** vom 14.4.2017 wurde die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid** vom 11.2.2015 ebenfalls als unbegründet abgewiesen.

In der gleichfalls mit 14.4.2015 datierten gesonderten Bescheidebegründung stellte die Abgabenbehörde fest, dass der Bf in Adresse, einen gemeinsamen Hausstand (Familienwohnsitz) mit seiner Ehegattin und den beiden Kindern unterhalte. Er verfüge außerdem über einen (Zweit-)Wohnsitz in Adresse<sup>1</sup>, mit 31,15 m<sup>2</sup>, von welchem aus er zur Arbeit gefahren sei. Die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz in Adresse und dem Arbeitsort (Bezirkshauptmannschaft E) betrage bei einfacher Wegstrecke etwa 70 - 75 km (ermittelt an Hand des Routenplaners Google-Maps).

Der Bf habe in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2013 die Anerkennung von Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung in Höhe von 2.316,48 € und Familienheimfahrten in Höhe von 3.672,00 € als Werbungskosten beantragt.

Streitgegenständlich sei die Anerkennung dieser Ausgaben als Werbungskosten. Dazu sei auszuführen, dass als Familienwohnsitz jener Ort gelte, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs. 1 EStG 1988) einen gemeinsamen Hausstand unterhalte, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bilde (Lenneis in Jakom, EStG 2014, 7. Aufl., § 16 Rz. 56, „Doppelte Haushaltsführung“).

Für den Bf sei die Verlegung des Familienwohnsitzes in Adresse jedenfalls unzumutbar, da die Ehegattin am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte (mehr als 6.000,00 €) erwirtschaftete, am Familienwohnsitz noch eine unterhaltsberechtignte Tochter wohne und eine Übersiedelung einer dreiköpfigen Familie auf Grund der geringen Raumgröße der Wohnung in F (31,15 m<sup>2</sup>) unzumutbar erscheine (Lenneis in Jakom, EStG 2014, 7. Aufl., § 16 Rz. 56 „Doppelte Haushaltsführung“).

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsort erwachsen würden, seien als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort sei beruflich veranlasst (Lenneis in Jakom, EStG 2014, 7. Aufl., § 16 Rz. 56, "Doppelte Haushaltsführung"), wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- a) von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und entweder
- b) die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei, weil der (Ehe)Partner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig sei, oder
- c) die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aus verschiedensten privaten Gründen, denen erhebliches Gewicht zukomme, nicht zugemutet werden könne.

Für die Anerkennung von Kosten der doppelten Haushaltsführung fordere der VwGH zunächst eine "unüblich weite Entfernung" des Tätigkeitsorts vom Familienwohnsitz, wobei die Verwaltungspraxis eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr grundsätzlich dann annehme, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 80 Kilometer entfernt sei und die Fahrzeit mehr als eine Stunde betrage (VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132). Abzustellen sei auf das tatsächlich benützte Verkehrsmittel.

Da es für die Zuerkennung der doppelten Haushaltsführung erforderlich sei, das Kriterium (a) - Entfernung von mehr als 80 km und Fahrzeit von mehr als einer Stunde - zu erfüllen und die weiteren Kriterien (b) und (c) jeweils alternativ seien, also entweder/ oder zusätzlich zum Punkt a) erforderlich seien und im gegenständlichen Fall bereits das Kriterium der weiten Entfernung des Arbeitsplatzes vom Familienwohnsitz nicht erfüllt sei, weil die einfache Wegstrecke vom Familienwohnsitz zum Arbeitsort lediglich 70-75 km betrage und die Fahrtzeit unter einer Stunde liege (laut Berechnung Google-Maps mit der kürzesten Fahrzeit), könnten die Kosten für die doppelte Haushaltsführung nicht zuerkannt werden.

Dies bedeute, dass die Familienheimfahrten sowie die Kosten der Unterkunft am Beschäftigungsort keine abzugsfähigen Werbungskosten darstellten.

Auch ein Pendlerpauschale steht dem Bf nicht zu. Da der Bf am Beschäftigungsort in F wohne und die tägliche Wegstrecke für die Zuerkennung eines Pendlerpauschales zu kurz sei, entfalle die Anerkennung auch dieser Kosten. Im Übrigen sei dann, wenn die Voraussetzungen für einen Familienwohnsitz im steuerlichen Sinn nicht vorlägen, stets der der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz für das Pendlerpauschale maßgeblich.

Mit Antrag vom 7.5.2015 beantragte der Bf fristgerecht die **Vorlage** seiner beiden Beschwerden an das Bundesfinanzgericht.

Er verwies auf sein bisheriges Vorbringen und hielt zusammenfassend fest, dass auf Grund des geänderten Tätigkeitsfeldes der zeitliche Arbeitsumfang wesentlich

zugenommen habe, weshalb ein tägliches Pendeln zwischen seinem Familienwohnsitz und seiner Arbeitsstelle nicht zumutbar sei. Seine Arbeitswoche beschränke sich teilweise nicht auf fünf Tage. Beispielhaft lege er den Terminkalender der letzten beiden Wochen bei.

Die Kosten für die Nächtigungen in F seien mit der gewählten Lösung sehr günstig. Eine einzelne Nacht pro Woche in einem Hotel würde zu höheren monatlichen Kosten führen.

Würde der Bf seinen Repräsentationsaufgaben und auch seiner „Bürotätigkeit“ nicht nachkommen, würde eine Verlängerung seiner Bestellung zum Bezirkshauptmann durch seinen Arbeitgeber wohl nicht in Betracht gezogen. Aus diesen Gründen seien diese Aufwendungen zur Sicherung und zum Erhalt seiner Einnahmen erforderlich.

Das Ermitteln der Fahrtdauer über einen Routenplaner spiegle nur eingeschränkt die tatsächliche Dauer wider. Entsprechende Staus seien auf dieser Strecke sowohl in der Früh als auch abends allgemein bekannt. Des Weiteren stehe in unmittelbarer Nähe des Arbeitsplatzes kein Parkplatz zur Verfügung, sondern er habe einen Stellplatz in der Tiefgarage des G. Auch dieser Teil des Weges sei der Wegstrecke hinzuzurechnen und sei dieser Weg in der Beschwerde sehr genau ausgeführt worden.

Dass auch der Eventualantrag auf Gewährung eines Pendlerpauschales für die Fahrtstrecke zwischen dem Familienwohnsitz und der Arbeitsstätte nicht anerkannt worden sei, verwundere ihn. Die Erstbehörde gehe in der BVE sehr wohl davon aus, dass die Voraussetzungen für einen Familienwohnsitz gegeben seien. Aus diesen Gründen halte er sich nur dann nachts in F auf, wenn es dienstlich begründet sei. Die zahlreichen Heimfahrten würden als Aufwand für Familienheimfahrten mit der Betragsgrenze des Pendlerpauschales geltend gemacht, alternativ das erhöhte Pendlerpauschale für die Wegstrecke Familienwohnsitz - Arbeitsstätte.

Er beantrage daher die ersatzlose Aufhebung der Bescheide vom 11.2.2015.

## **Erwägungen**

### **Rechtslage**

*1) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (der Beschwerdevorentscheidung) 2013 vom 14.10.2014 gemäß § 299 BAO:*

Nach § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.



Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (Abs. 3 leg. cit.).

Auch Beschwerdeverentscheidungen sind Bescheide der Abgabenbehörde und daher gemäß § 299 Abs. 1 aufhebbar (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 299 Tz 5).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung oder bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (VwGH 5.8.1993, 91/14/0127; 20. 1. 2016, 2012/13/0059). Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides muss der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ergibt, einwandfrei geklärt sein (VwGH 22.2.2000, 96/14/0018; VwGH 26. 11. 2014, 2012/13/0123; 20. 1. 2016, 2012/13/0059) und muss der ermittelte Sachverhalt der Partei zur Kenntnis gebracht und dieser Parteiengehör gewährt werden (VwGH 29.1.1997, 96/16/0054).

Die Verletzung des Parteiengehörs ist kein absoluter Verfahrensmangel. Verletzt die Abgabenbehörde das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Beschwerdeverfahren sanierbar (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 21).

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022). Für die Ermessensübung ist dagegen bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei) zurückzuführen ist. Eine Aufhebung wird in der Regel dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat.

Wird in der Begründung des Aufhebungsbescheides des Finanzamts nach § 299 Abs. 1 nur allgemein die Voraussetzung für die Aufhebung angeführt, dass sich nämlich „der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist“, und wird in dem den bisherigen Bescheid ersetzenden (neuen) Einkommensteuerbescheid dargelegt, aus welchen Gründen (im vorliegenden Fall) die in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten und vom Finanzamt im Erstbescheid (in der Beschwerdeverentscheidung) als Werbungskosten in Abzug gebrachten Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten nach Ansicht des Finanzamts nicht als Werbungskosten anerkannt werden können, ist damit objektiv erkennbar, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung des Aufhebungsbescheides die „Unrichtigkeit“ des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides in der Berücksichtigung der Kosten der doppelten

Haushaltsführung und der Familienheimfahrten als Werbungskosten erblickt hat. Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid) ist daher erkennbar, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat (VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0019).

Sind sowohl der aufhebende Bescheid als auch der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Bescheidbeschwerde gegen den Aufhebungsbescheid zu entscheiden.

Bei einer gegen den Aufhebungsbescheid gerichteten Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht lediglich zu beurteilen, ob die vom Finanzamt angeführten Gründe eine Aufhebung rechtfertigen. Im Beschwerdeverfahren darf daher kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Wird der Bescheidbeschwerde gegen den aufhebenden Bescheid entsprochen, ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid gerichtete Bescheidbeschwerde als gegenstandslos zu erklären (§ 261 Abs. 2 BAO iVm § 278 Abs. 1 lit. b BAO).

## *2) Doppelte Haushaltsführung, Familienheimfahrten:*

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

Erwachsen einem Arbeitnehmer zwangsläufig dadurch Mehraufwendungen, dass er neben seinem Hauptwohnsitz am Beschäftigungsort eine zweite Wohnmöglichkeit benötigt, weil ihm weder eine Wohnsitzverlegung noch eine tägliche Rückkehr an den Ort des eigenen Hausstandes zugemutet werden kann, können die dadurch bedingten Mehraufwendungen als Werbungskosten anerkannt werden.

Kosten doppelter Haushaltsführung sind so lange als Werbungskosten zu berücksichtigen, als eine Wohnsitzverlegung in den Nahbereich der Arbeitsstätte nicht zumutbar ist (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145).

Kosten für Familienheimfahrten sind bei Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als durch den Mehraufwand die durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird.

Im Erkenntnis vom 31.7.2013, 2009/13/0132, führte der VwGH ua. aus, dass die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr in Anlehnung an § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz und § 9 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz ausgelegt werden könne. Die zum Studienförderungsgesetz ergangene Verordnung orientiere sich für Entfernungen bis zu 80 km am Maßstab einer Fahrzeit von nicht mehr als einer Stunde. Die bloße Angabe der Entfernung des Arbeitsortes vom Familienwohnsitz reiche aber nicht aus, um die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr begründen zu können.

In begründeten Einzelfällen kann daher auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein. Dabei sei insbesondere auf die Art der Tätigkeit

(zB Nachtdienste, dienstliche Verpflichtung zum Besuch von Abendveranstaltungen, Unmöglichkeit der Einhaltung gesetzlich oder kollektivvertraglich vorgeschriebener Ruhezeiten), aber auch auf die Verkehrsanbindung oder auf Fahrten in den Verkehrsstoßzeiten Bedacht zu nehmen (Lenneis in Jakom EStG, 10. Aufl. 2017, § 16 Rz 56 "ABC der Werbungskosten, Stichwort "doppelte Haushaltsführung"; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0236).

### **Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt:**

*1) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (der Beschwerdeentscheidung) 2013 vom 14.10.2014 gemäß § 299 BAO:*

Zu prüfen war, ob das Finanzamt wegen eines unrichtigen Bescheidspruches zur Aufhebung nach § 299 BAO berechtigt war.

Nach der Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides vom 11.2.2015 stützte das Finanzamt die Aufhebung des Bescheides vom 14.10.2014 und die Nichtanerkennung der Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung darauf, dass die maßgebliche Voraussetzung, dass nämlich der Familienwohnsitz des Bf vom Beschäftigungsort so weit entfernt liegt, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann, nicht erfüllt gewesen sei. Dieses Kriterium treffe ab einer Entfernung von mehr als 80 km und einer Fahrzeit von mehr als einer Stunde zu.

Entgegen der Ansicht des Bf war, wie oben unter Hinweis auf VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119, angeführt, der Begründungspflicht dadurch Genüge getan, dass das Finanzamt die allgemeine Voraussetzung für die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO (dass sich nämlich der Spruch des Bescheides nicht als richtig erweise) anführte und im neuen Einkommensteuerbescheid vom 11.2.2015 die seiner Meinung nach dafür vorliegenden Gründe darlegte. War nämlich aus der Begründung der beiden nach § 299 Abs. 2 BAO miteinander verbundenen Bescheide erkennbar, worauf das Finanzamt die Aufhebung stützte, lag der vom Bf monierte Begründungsmangel selbst dann nicht vor, wenn die Begründung des Aufhebungsbescheides nicht auf die Begründung des neuen Einkommensteuerbescheides verwies.

Um die Frage nach der Unrichtigkeit des Bescheidspruches beantworten zu können, war entscheidend, ob dem Bf die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz unzumutbar war oder nicht.

Die Begründung eines Zweitwohnsitzes am Dienort ist nur im Fall der Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt beruflich veranlasst. Ist die tägliche Erreichbarkeit des Familienwohnsitzes zu bejahen, sind die Kosten für einen Zweitwohnsitz und für Familienheimfahrten als privat veranlasst anzusehen.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sind aber weder die Entfernung von 80 km, noch die Fahrzeit von einer Stunde als starre Grenze aufzufassen, sondern können besondere Umstände des Einzelfalles eine davon abweichende Beurteilung rechtfertigen (zB UFS

30.8.2007, RV/1008-L/07, zur Anerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung bei einer Entfernung zwischen Arbeits- und Wohnort von nur 52 km).

Da ein generelles Abzugsverbot von Kosten der doppelten Haushaltsführung und für Familienheimfahrten bei einer Entfernung von weniger als 80 km und einer Fahrzeit von weniger als einer Stunde nicht besteht, konnte im Beschwerdefall nicht mit Gewissheit von einem nicht richtigen Spruch des aufgehobenen Bescheides ausgegangen werden.

Ob die Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten daher als Werbungskosten anzuerkennen oder als privat veranlasst zu qualifizieren sind, hätte erst nach Ermittlung des konkreten Sachverhaltes beurteilt werden können. Diese Ermittlungen wären aber vor Bescheidaufhebung durchzuführen gewesen und konnten nicht im Rahmen des Beschwerdeverfahrens nachgeholt werden.

Ohne Erhebung des maßgeblichen Sachverhaltes, der dem Bf zur Wahrung des Parteienghōrs zur Kenntnis zu bringen gewesen wäre, durfte die Abgabenbehörde nicht von einem gewiss unrichtigen Bescheidspruch ausgehen; die bloße Möglichkeit reichte nicht aus.

Der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid war daher Folge zu geben.

## *2) Einkommensteuerbescheid 2013 vom 11.2.2015:*

Durch die Aufhebung des Aufhebungsbescheides vom 11.2.2015 schied der mit gleichem Datum erlassene (neue) Einkommensteuerbescheid 2013 ex lege aus dem Rechtsbestand aus. Das bedeutete, dass der Einkommensteuerbescheid vom 14.10.2014 wieder auflebte.

Die gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid gerichtete Bescheidbeschwerde war daher als gegenstandslos zu erklären.

## **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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukäme.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur.

Linz, am 9. Oktober 2017