

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR in der Beschwerdesache TI VNA FNA, Gasse1, Ort1, über die Beschwerde vom 14.07.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA XXX vom 05.07.2011, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Herr TI VNA FNA, Beschwerdeführer, reichte seine Einkommensteuererklärung für 2010 am 09.05.2011 elektronisch beim Finanzamt ein.

Als Werbungskosten machte er unter anderem

Kosten für Familienheimfahrten	€ 1.965,60
Kosten für doppelte Haushaltsführung	€ 3.191,72

geltend.

Das Finanzamt ersuchte um Ergänzung nicht beschwerderelevanter Punkte.

In seiner Beantwortung der nicht beschwerderelevanten Fragen gab der Beschwerdeführer zusätzlich eine genaue Aufstellung und Begründung seiner geltend gemachten beschwerderelevanten Werbungskosten bekannt.

Die Begründung lautete:

*"Zur Führung des mit Wirkung vom 01.01.2005 übernommenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind regelmäßige Heimfahrten unbedingt erforderlich.*

*Für sehr viele Arbeiten - z.B. Grünlandpflege, Forstarbeiten, Güterweg- und Forststraßenerhaltung, Schneeräumung, Gebäudeerhaltung, Maschinenwartung, administrative Arbeiten - ist meine persönliche Anwesenheit notwendig.*

*Zusätzlich habe ich für die Pflege und Versorgung meiner Eltern zu sorgen."*

Gemäß dem Zentralen Melderegister ist der Beschwerdeführer seit dem Tag seiner Geburt in Gasse1, Ort1 mit seinem Hauptwohnsitz gemeldet. Seit TagY.1998 hat der Beschwerdeführer auch einen Nebenwohnsitz in der Gasse22, PLZzz Ort22 angemeldet.

Das Finanzamt erließ am 05.07.2011 einen Einkommensteuerbescheid für 2010, indem es nur Kosten für Familienheimfahrten und sonstige Werbungskosten anerkannte. Begründet wurde die Nichtanerkennung der doppelten Haushaltsführung damit:

*"Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen soweit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann (mehr als 120 Kilometer Entfernung).*

*Laut Ihren Angaben beträgt die Entfernung zwischen Ihrer Zweitwohnung und dem Hauptwohnsitz lediglich 52 km, überdies wurde Ihre Zweitwohnung am Dienort bereits im Jahr 1998 angeschafft. Die beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung (Miete + Betriebskosten 3.191,72) wurden daher wie in den Vorjahren nicht berücksichtigt."*

Mit Schreiben vom 12.07.2011 erhob Herr TI FNA Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 05.07.2011 und führte aus:

*"In Ihrem Bescheid wurden die beantragten Kosten für die doppelten Haushaltsführung abgelehnt. Aufgrund meiner doppelten Beschäftigung bestehen allerdings andere Voraussetzungen als für nur an einem Ort Berufstätige.*

*Mein Mittelpunkt des Lebensinteresses und damit mein Hauptwohnsitz ist in Ort1a. Hier leben meine Eltern deren Betreuung ich mit der Landwirtschaft übernommen habe, hier bin ich im Vereinsleben aktiv und hier betreibe ich meine Land- und Forstwirtschaft. Um die zusätzlichen Einkünfte durch die unselbständige Erwerbstätigkeit bei der Fa. XYZ in Ort33 zu erzielen, habe ich in Ort22a zusätzlich eine Wohnung und ich muss zwischen dem einen und dem anderen Beschäftigungsort pendeln.*

*Der weitere Haushalt besteht wegen der zusätzlichen Beschäftigung. Die Wohnungskosten und die Kosten für die Fahrt zwischen den Beschäftigungsorten (Familienheimfahrt) entstehen mir wegen der unselbständigen Erwerbstätigkeit und sind deshalb Werbungskosten.*

*Ich ersuche um Anerkennung der Wohnungskosten zusätzlich zu den Familienheimfahrten und um entsprechende Korrektur Ihres Bescheides."*

Das Finanzamt wies am 05.08.2011 die Berufung als unbegründet ab und anerkannte in seiner Berufungsvorentscheidung auch die Kosten für Familienheimfahrten nicht an und führte dazu aus:

*"Hinsichtlich der nicht anerkannten Kosten der doppelten Haushaltsführung wird auf die Begründung im Erstbescheid hingewiesen. Da aber die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung Voraussetzung von Familienheimfahrten ist, mussten die dafür geltend gemachten Aufwendungen gestrichen werden."*

Mit Schreiben vom 17.08.2011, am Finanzamt eingelangt am 19.08.2011, führte der Beschwerdeführer aus:

*"Berufung gegen Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 5. August 2011*

*In Ihrem Bescheid wurden die beantragten Kosen für die doppelte Haushaltsführung und für die Familienheimfahrten abgelehnt.*

*Da mir anscheinend eine tägliche Heimfahrt zugemutet wird und deshalb meine tatsächlich angefallenen Werbungskosten nicht anerkannt werden können, beantrage ich die Zuerkennung der Pendlerpauschale.*

*Ich pendle zwischen dem Arbeitsort -AdrFGH - und - Gasse1, Ort1aa. Die Entfernung der beiden Arbeitsorte beträgt ca. 52 km."*

In einer Beilage zu seiner Vorlage der Berufung an die 2. Instanz führte das Finanzamt aus:

*"Kurzdarstellung Sachverhalt:*

*Der Berufungswerber (Bw.) ist Angestellter bei der Fa. XYZ GmbH in Ort33aa und in Ort1aa wohnhaft, wo er auch eine pauschalierte Land- und Forstwirtschaft (lt. Schreiben v. 21.11.2008 nebenberuflich, hobbymäßig) betreibt. Die einfache Entfernung Wohnung (Ort1a) - Arbeitsort (Ort33) beträgt 52 Kilometer. Der Bw. verfügt außerdem über eine Wohnung in Ort22 (ca. 13 Kilometer vom Arbeitsort Ort33 entfernt).*

*Aufgrund des Umstandes, dass nach Ansicht des Finanzamtes eine tägliche Rückkehr zum Wohnort in Ort1a zumutbar ist, wurden die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten anerkannt.*

*In der nunmehr gegen die Berufungsvorentscheidung eingebrachten Berufung (=Vorlageantrag) begehrt der Bw. die Zuerkennung eines Pendlerpauschales für die Wegstrecke Ort1a- Ort33.*

*Antrag des Finanzamtes*

*Das Finanzamt beantragt, der Berufung teilweise stattzugeben und das Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke von 2-20 Kilometer in Höhe von 342,- zu gewähren (Zweitwohnung Ort22 bis Ort33)."*

Nach Vorlage der Berufung ergänzte der Beschwerdeführer in einem Schreiben vom 18.10.2011, eingelangt beim UFS am 21.10.2011, an den Unabhängigen Finanzsenat folgendes:

*"Ergänzend zum Vorlagebericht des FA XXX vom 28.09.2011 möchte ich folgende Erklärungen geben:*

*1.) Wie Sie aus meinem Lohnzettel entnehmen können, bin ich leitender Angestellter der Firma XYZ GmbH in Ort33b. Meine Tätigkeit beinhaltet Projektarbeiten, die oftmals auch unter hohem Zeitdruck (oft Arbeiten bis nach 19 Uhr) erledigt werden müssen.*

*2.) Im Monat X 2004 habe ich die elterliche Land- und Forstwirtschaft in Ort1a übernommen. Es handelt sich dabei um eine kleine Nebenerwerbslandwirtschaft ca. 5,5 km außerhalb des Ortsgebietes. 3,5 km der Zufahrtsstrecke verlaufen über einen Güterweg an dem ich beteiligt bin. Die Schneeräumung der ersten 2,5 km werden von der Güterweggemeinschaft gemeinsam organisiert. Den letzten 1,0 Kilometer (ist meine Hofzufahrt) muss ich selbst, alleine räumen. Da mein Haus auf 760 m Seehöhe liegt, ist regelmäßig ein hoher Schneefall gegeben und eine dementsprechend aufwendige Schneeräumung erforderlich. Abhängig von der Neuschneemenge täglich bis zu 3 Stunden - nur um mit dem Auto wegfahren zu können. Zusätzlich führt die Fahrstrecke von Ort1a nach Ort33 großteils über kurvenreiche, teils stark bergige Nebenstraßen mit hoher Gefahr für Wildwechsel. Auch bei idealen, trockenen Fahrbahnverhältnissen ohne Sichtbeeinträchtigungen benötige ich für die 52 km Fahrtstrecke von meinem Hauptwohnsitz in Ort1a (Eltern, Teilnahme am Vereinsleben, Kirchengemeinschaft) nach Ort33 über eine Stunde. Bei Regen und bei ungünstigen Sichtverhältnissen (Nebel) und besonders im Winter steigt der Zeitbedarf für den Arbeitsweg teilweise auf über 3 Stunden täglich. Aufgrund meiner leitenden Tätigkeit als Berechnungsleiter und dem damit verbundenen Arbeitstag von regelmäßig über 12 Stunden und der unsicheren Fahrtstrecke von Ort1a nach Ort33 (bzw. bis 2009 Ort22), sah ich mich gezwungen, mir in Ort22a ein Untermietzimmer zu suchen. Mein gut zahlender Arbeitgeber würde wenig Verständnis für Verspätungen oder Nichterscheinen auf Grund der Witterung (Schneeräumung) aufbringen. Zudem habe ich bei den täglichen Heimfahrten im ersten Arbeitsmonat feststellen müssen, dass ich die nötige Konzentration für die Autofahrt nach einem anstrengenden Arbeitstag nicht aufbringen kann. Ich habe teilweise nicht mehr gewusst, wo ich gerade fahre. Hier wäre eine zusätzliche Pause von zumindest einer halben Stunde vor der Heimfahrt nach der Arbeit erforderlich. Aufgrund des langdauernden Arbeitsweges von täglich zumindest 2,5 Stunden habe ich mich für die doppelte Haushaltsführung auch aus wirtschaftlichen Gründen entschieden (ABC Werbungskosten Rz 345 UFS 07.07.2006; UFS 10.07.2009)*

*3.) Ich habe seit 2005 immer meine tatsächlich aufgewendeten Kosten für die doppelte Haushaltsführung und die Kosten für die Heimfahrten beantragt. Diese wurden jedoch bisher abgelehnt, da mir nach Meinung des Finanzamtes eine tägliche Heimfahrt zugemutet werden kann. Da mir eine tägliche Heimfahrt zugemutet wird und deshalb die doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt wird, ist es aus meiner Sicht naheliegend,*

*dass dann zumindest das große Pendlerpauschale zuerkannt wird. Wenn ich tatsächlich jeden Tag zwischen dem Hauptwohnsitz - Ort1a - und dem Arbeitsort - Ort33 - pendeln würde (wie zugemutet), dann ist die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales doch üblich. Sollten auch Sie zur Erkenntnis kommen, dass die doppelte Haushaltsführung und die Heimfahrten nicht anerkannt werden können, dann beantrage ich das große Pendlerpauschale (Ort1a - Ort33).*

*4.) Sollten Sie jedoch die vorwiegend hobbymäßig Betätigung aus meiner Land- und Forstwirtschaft (Kurzdarstellung im Vorlagebericht "lt Schreiben vom 21.11.2008") anerkennen, dann ersuche ich um Löschung des E-Signales und um Übernahme meines Steueraktes in die Arbeitnehmerveranlagung. Zudem möchte ich in diesem Entscheidungsfall um die Zuerkennung des Pendlerpauschales für die Fahrt zur Zweitwohnung in Ort22a - wie vom Finanzamt FAX1 beantragt - bitten."*

Das vom Finanzamt im Vorlagebericht und vom Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme erwähnte Schreiben des Beschwerdeführers vom 21.11.2008 lautet in dem angesprochen Punkt wie folgt:

*".....*

*Die Land- und Forstwirtschaft wird von mir nur nebenberuflich an den Wochenenden und im Urlaub geführt (Hobby), weshalb ohne Einwirkung höherer Gewalt zukünftig keine land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte zu erwarten sind.*

*....."*

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Fest steht folgender Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer hat seit seiner Geburt bis dato ununterbrochen an der Adresse Ort1aa, Gasse1 seinen Hauptwohnsitz. An dieser Adresse befindet sich auch die Land- und Forstwirtschaft, die er Ende 2004 von seinen Eltern übernommen hat.

Seit 20.01.1998 bis dato hat der Beschwerdeführer in PLZzz Ort22, Gasse22 einen Nebenwohnsitz.

Er war für seinen Arbeitgeber die XYZ GmbH bis 2009 an der Arbeitsstätte in PLZzz Ort22, ab 2009 an der Arbeitsstätte in Ort33aa in leitender Position tätig.

Seinen Nebenwohnsitz begründete der Beschwerdeführer an seinem Arbeitsort. Diesen Nebenwohnsitz behielt der Beschwerdeführer auch nach der Verlegung seiner Arbeitsstätte an einen ca. 13 km entfernten Ort bei.

Nach seinen eigenen Angaben legte der Beschwerdeführer aufgrund seiner sehr langen Arbeitszeiten - bedingt durch seine leitende Position im Unternehmen -, seiner dann aus seiner verantwortungsbewussten Haltung eingestandenen eingeschränkten Konzentration nicht mehr den zeitlich längeren und anspruchsvolleren Heimweg zu seinem Hauptwohnsitz zurück, sondern kehrte zu seinem Nebenwohnsitz zurück.

Aus dem gesamten Verfahrensgang geht hervor, dass der Beschwerdeführer - um seiner nichtselbständigen Tätigkeit nachzukommen - den Weg Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung mehrheitlich - also überwiegend - zwischen seinem Arbeitsort in Ort33 und seinem Nebenwohnsitz in Ort22 zurücklegte.

Seine Land- und Forstwirtschaft (siehe Schreiben vom 21.11.2008) betrieb er am Wochenende und im Urlaub. Auf Grund des gleichbleibenden Vorbringens bezüglich der Arbeitszeiten und des anspruchsvollen Fahrweges zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitsstätte in Ort33 gilt dies auch für das streitgegenständliche Jahr 2010.

Dieser Sachverhalt steht aufgrund des Vorbringens des Beschwerdeführers fest.

### **Rechtliche Bestimmungen:**

Einkommensteuergesetz, EStG, 1988:

#### **Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben**

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. 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.....

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. c angeführten Betrag übersteigen.....

#### **Werbungskosten**

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten

abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

.....

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	630 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.242 Euro jährlich
über 60 km	1.857 Euro jährlich

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	342 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.356 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.361 Euro jährlich
über 60 km	3.372 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. ....

### **Rechtliche Erwägungen:**

1.) Zur doppelten Haushaltsführung:

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

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

VwGH vom 10.02.2016, 2013/15/0236:

*"Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) sind steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht. Von einer beruflichen Veranlassung ist dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes noch als durch die Einkunftserzielung veranlasst gilt (vgl. das Erkenntnis vom 24. November 2011, 2008/15/0296)."*

auch

VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0080

*"16 Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 für Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

*17 Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind. ... (vgl. VwGH vom 29. Jänner 2015, 2011/15/0173, mwN)."*

Zu der Frage der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist daher im konkreten Beschwerdefall auszuführen:

Die Distanz Hauptwohnsitz in Ort1a zur Arbeitsstätte in Ort33b beträgt laut routenplaner via Michelin 52,6 km und benötigt man dafür ein Minimum von 1 h 43 min.

In VwGH vom 10.02.2016, 2013/15/0236 wird zur Zumutbarkeit ausgeführt:

*"Der Beschwerdeführer bringt vor, die von der belangten Behörde genannte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 2011, 2008/15/0239, wonach die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz zumutbar sei, wenn zumindest im Regelfall eine Ruhezeit von mehr als acht Stunden eingehalten werden könne, sei im gegenständlichen Fall nicht anwendbar. In der Regel habe der Beschwerdeführer*



zweimal wöchentlich an Abendterminen mit Geschäftspartnern und Kunden teilzunehmen gehabt, sodass seine Arbeitszeit an diesen Tagen bis 22.00 Uhr gereicht habe. Zudem sei es notwendig, dass der Beschwerdeführer, weil er vor mehreren Jahren einen Bandscheibenvorfall erlitten habe, täglich 30 bis 60 Minuten therapeutische Übungen durchführe, um die Belastungen seiner Lendenwirbelsäule durch die beruflichen Autofahrten auszugleichen. Berücksichtige man die längere Arbeitszeit an zwei von fünf Werktagen in der Woche und die Durchführung der gesundheitlich nötigen Übungen, komme man zum Ergebnis, dass dem Beschwerdeführer bei einer täglichen Fahrt zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsplatz eine Schlafenszeit von lediglich 5 Stunden (normaler Arbeitstag) bzw. 2,75 Stunden (langer Arbeitstag) verbleiben würde. Dies sei nicht ausreichend, um die langen Arbeitstage zu bewältigen. Die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz sei dem Beschwerdeführer daher nicht zumutbar.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dies gilt gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 auch für 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.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (Familienwohnsitz, weiterer Wohnsitz am Beschäftigungsort) sind steuerlich nur zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht. Von einer beruflichen Veranlassung ist dem Grunde nach auszugehen, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm die tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes noch als durch die Einkunftserzielung veranlasst gilt (vgl. das Erkenntnis vom 24. November 2011, 2008/15/0296).

Im gegenständlichen Fall hatte die belangte Behörde zu beurteilen, ob es für den Beschwerdeführer zumutbar war, täglich eine Strecke von insgesamt etwa 230 km bei einem Zeitaufwand von jeweils insgesamt etwa 135 Minuten zurückzulegen. Die belangte Behörde bejahte dies unter Verweis auf die Erkenntnisse vom 19. September 1995, 91/14/0227, und vom 25. Februar 2003, 99/14/0340, in denen der Verwaltungsgerichtshof die tägliche Rückkehr bei einer Entfernung von ungefähr 78 km bzw. 83 km (jeweils einfache Strecke) und einer Fahrzeit von maximal einer Stunde (einfache Strecke) für zumutbar erachtet hat.

Im Erkenntnis vom 31. Juli 2013, 2009/13/0132, bestätigte der Verwaltungsgerichtshof mit näherer Begründung hingegen die Ansicht der belangten Behörde, wonach die tägliche Zurücklegung einer Strecke von insgesamt etwa 262 km bei einem Zeitaufwand von jeweils insgesamt ca. 140 Minuten nicht mehr zumutbar sei.

*Der nun vorliegende Fall weicht nicht wesentlich von jenen Werten ab, zumal die belangte Behörde zu der Gesamtfahrzeit von rund 135 Minuten nur unter der Annahme gekommen ist, dass der Beschwerdeführer in Folge seiner flexiblen Arbeitszeiten die Möglichkeit habe, durch frühe morgendliche Anreisen seine Fahrzeiten zu optimieren. Diese Erwägung lässt aber - worauf in der Beschwerde zutreffend hingewiesen wird - das Vorbringen des Beschwerdeführers außer Acht, des Öfteren auch Abendtermine wahrnehmen zu müssen, wodurch sich die zur Verfügung stehende Ruhezeit bei frühmorgendlicher Anreise wesentlich verkürzt. Dass die Abendtermine ein vernachlässigbares Ausmaß erreicht hätten oder die vom Beschwerdeführer mitgeteilten Fahrzeiten bei späterer Anreise unzutreffend wären, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Bei den im Beschwerdefall angenommenen Fahrzeiten von mehr als zwei Stunden hätte es zudem einer eingehenderen Auseinandersetzung mit den vorgebrachten gesundheitlichen Einschränkungen bedurft, um die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz als zumutbar beurteilen zu können.*

*Der angefochten Bescheid war daher wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben."*

Nach Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof wurde durch das Bundesfinanzgericht vom 22.06.2016, RV/2100284/2016 folgendes Erkenntnis erlassen:

*"Im vorliegenden Fall ist strittig, ob es für den Bf. im Streitjahr zumutbar war, täglich eine Strecke von insgesamt etwa 230 km bei einem Zeitaufwand von jeweils mindestens 135 Minuten zurückzulegen.*

*Im Erkenntnis VwGH 31.07.2013, 2009/13/0132, bestätigte der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, wonach die tägliche Zurücklegung einer Strecke von insgesamt etwa 262 km bei einem Zeitaufwand von jeweils insgesamt etwa 140 Minuten nicht mehr zumutbar sei. Der vorliegende Fall weicht nicht wesentlich von jenen Werten ab, zumal die Gesamtfahrzeit von rund 135 Minuten nur unter der Annahme zu erreichen ist, dass der Bf. in Folge seiner flexiblen Arbeitszeiten die Möglichkeit hat, durch frühe morgendliche Anreisen seine Fahrzeiten zu optimieren. Dabei bleibt jedoch außer Acht, dass der Bf. des Öfteren auch Abendtermine zu absolvieren hatte, wodurch sich die zur Verfügung stehenden Ruhezeiten bei frühmorgendlicher Anreise auf ein nicht mehr zumutbares Ausmaß verkürzt hätten. Darüber hinaus stehen einer Fahrzeit von über zwei Stunden täglich die gesundheitlichen Einschränkungen des Bf. entgegen. Insgesamt ist somit davon auszugehen, dass dem Bf. im Streitjahr die tägliche Rückkehr an seinen Familienwohnsitz nicht zumutbar war.*

*Zu prüfen bleibt daher, ob dem Bf. im Streitjahr die Verlegung seines Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung zumutbar gewesen wäre.*

*Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt erkannt (vgl. zB VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296, m.w.N.), dass die Beibehaltung eines (Familien-)Wohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst*

*ist, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Verlegung des ständigen Wohnsitzes an den Ort der Beschäftigung kann die verschiedenen Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben.*

*Gegen die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Erwerbstätigkeit spricht im vorliegenden Fall, dass*

- die Ehegattin des Bf. im Streitjahr am Familienwohnsitz Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 4.313,84 Euro erzielte,*
- der Bf. und seine Ehegattin ein behindertes Kind zu betreuen hatten, das an den Wochentagen in einer entsprechenden Einrichtung am Familienwohnsitz untergebracht war und*
- der Bf. mit der Beendigung seines Dienstverhältnisses rechnen musste, was schließlich (im Jahr 2013) auch eintrat.*

*Dass diese Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes im Streitjahr sprechen, wurde auch vom Finanzamt nicht bestritten. Die Veräußerung des Familienwohnsitzes mit Kaufvertrag vom 16. Mai 2014 ist für die Beurteilung des vorliegenden Falles hingegen nicht relevant, weil die Voraussetzungen für die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes für jedes Jahr gesondert zu prüfen sind.*

*Da für den Bf. im Streitjahr sowohl die tägliche Rückkehr an seinen Familienwohnsitz als auch dessen Verlegung an den Ort der Beschäftigung unzumutbar waren, sind die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten dem Grunde nach anzuerkennen. Hinsichtlich der Höhe der Aufwendungen bestehen keine Bedenken, die vom Bf. geltend gemachten Beträge anzuerkennen, weil er im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung ohnedies nur die Aufwendungen für Miete und Betriebskosten in Höhe von 4.800 Euro für eine zweckentsprechende Unterkunft und im Zusammenhang mit den Familienheimfahrten das Pendlerpauschale in Höhe von 3.372 Euro geltend machte."*

Im konkreten Beschwerdefall ist nun die Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr an den Hauptwohnsitz bei einer Entfernung von 52,6 km und einer Fahrzeit von 1 h 43 zu prüfen.

In den dem VwGH vorgetragenen Fällen ist in der Regel eine wesentlich größere Entfernung über 100 km zu beurteilen gewesen. In der Regel waren diese Fahrstrecken gut ausgebaut und aufgrund von Autobahnbenützung in einer Zeit von unter einer Stunde bis 1 h 30 zurückzulegen.

Im konkreten Fall ist eine Fahrstrecke von ca 52 km nur mit einer Mindestzeit von annähernd zwei Stunden zu bewältigen. Nun führt der VwGH zu der Zumutbarkeit eines Arbeitsweges im Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale aus, dass zumindest im Nahbereich von 25 km eine Fahrzeit von 90 Minuten mit öffentlichen Verkehrsmitteln in eine Richtung zumutbar sei. Damit soll der Nutzung des Massenbeförderungsmittels der Vorrang vor dem Individualverkehr gegeben werden.

Generell werden Fahrzeiten bis zu zwei Stunden in eine Richtung von vielen Arbeitnehmern zurückgelegt, unabhängig von der Art des gewählten Verkehrsmittel.

Wie oben ausgeführt ist die Frage der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz einerseits aufgrund einer zeitlichen Komponente andererseits aufgrund einer entfernungsabhängigen Komponente zu beurteilen.

Eine Fahrzeit mit dem Pkw von 1 h 43 min für eine Strecke von 52,6 km ist einerseits als überdurchschnittlich zu beurteilen, weil damit lediglich eine durchschnittliche Fahrgeschwindigkeit von 30,6 km/h erreicht wird. Dies ist durch die Geländeverhältnisse und des Nichtvorhandensein von Schnellstraßen bedingt. Andererseits ist es durchaus im Großraum Wien zu Stoßzeiten üblich eine maximale Durchschnittsgeschwindigkeit von 30 km/h zu erreichen, doch ist es in typisierender Weise unüblich in einem Ballungsgebiet einen Zweitwohnsitz zu begründen, wenn ein Wohnsitz im Nahbereich bereits vorhanden ist und die Gesamtfahrzeit in eine Richtung deutlich unter 90 Minuten beträgt..

Auch außerhalb des Ballungsgebietes ist eine Zweitwohnsitzbegründung im Nahbereich von ca. 50 km unüblich. Dies daraus resultierend, dass bei einer Entfernung von ca 50 km die Fahrstrecke außerhalb von Ballungsräumen regelmäßig im Schnitt unter einer Stunde zurückzulegen ist.

Hingegen benötigt der Beschwerdeführer eine weitüberdurchschnittliche Dauer für die Zurücklegung seines Arbeitsweges von seinem Hauptwohnsitz in Ort1a zu seiner Arbeitsstätte in Ort33. Das Verhältnis Entfernung zur Dauer der Bewältigung der Fahrstrecke ist verkehrt proportional hoch.

Die Komponente überdurchschnittlich großer Zeitaufwand für eine mittelmäßige Entfernung ist daher ausreichend den Weg von Ort1a nach Ort33 für eine tägliche Fahrt als unzumutbar zu beurteilen.

In der Einzelfallbetrachtung beurteilt das Bundesfinanzgericht die tägliche Rückkehr an Hauptwohnsitz aus den genannten Gründen als unzumutbar.

Hingegen berühren Fragen der doppelten Haushaltsführung gemäß § 20 EStG die private Lebensführung, die nur in Ausnahmefällen zu abzugsfähigen Werbungskosten führen können.

Bei der Frage der doppelten Haushaltsführung ist die Frage der Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu prüfen.

Eine Wohnsitzverlegung bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen mit einer dauerhaften Beschäftigung an einem Ort wird nach einiger Zeit als zumutbar erachtet. Auf Grund der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung wäre eine Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung nicht möglich. Der Beschwerdeführer begründete schon im Jahr 1998 einen Zweitwohnsitz, womit eine Wohnsitzverlegung schon 12 Jahre vor dem Beschwerdezeitraum erfolgte und damit die Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht anzuerkennen sind.

## 2.) Pendlerpauschale:

Die gesetzliche Bestimmung § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stellt in lit b) und c) darauf ab, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt. Dem Überwiegensprinzip ist auch bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze Rechnung zu tragen. vgl UFS 15.03.2006, RV/0478-W/05

Wie im Sachverhalt festgestellt - aufgrund des Vorbringens des Beschwerdeführers - legte der Herr TI FNA den Weg Wohnung - Arbeitsstätte- retour überwiegend von seinem Wohnsitz in Ort22a nach Ort33 und retour zurück.

Das Finanzamt geht in seinem Vorlagebericht davon aus, dass die Voraussetzungen für ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c für 2- 20 km - "Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar..." - im gegenständlichen Fall zutreffen und dem Beschwerdeführer ein Pendlerpauschale von € 342,00 zusteht.

Das Bundesfinanzgericht hat keine Hinweise die Feststellung des Finanzamtes anders zu beurteilen.

Da der Beschwerdeführer die Strecke überwiegend zurücklegt ist ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG für 2-20 km von € 342,00 anzuerkennen.

## 3.) Werbungskosten -Fahrtkosten zwischen den verschiedenen Tätigkeitsorten.

Zu klären ist die Frage, ob dem Beschwerdeführer Fahrtkosten zwischen den verschiedenen Einkunftsquellen zustehen.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind nicht als Hobby zu betrachten.

Der Beschwerdeführer wurde seit der Übernahme der elterlichen Land- und Forstwirtschaft mit folgenden Beträgen aus den Einkünften aus der Land- und Forstwirtschaft veranlagt:

2005	462,17 Euro
2006	3.986,26 Euro
2007	20.822,25 Euro

2008	8.746,44 Euro
2009	5.987,24 Euro
2010	7.539,16 Euro

Der Beschwerdeführer führt selber aus, dass er seit der Übernahme der Land- und Forstwirtschaft, die wie oben dargestellt eine wesentliche Einkunftsquelle sind, diese zu betreuen habe und zwischen den verschiedenen Tätigkeitsorten hin- und herfahren muss.

Nun sind Fahrtkosten vom Zweitwohnsitz in Ort22a oder von der Arbeitsstätte in Ort33 nach Ort1a und retour zur Betreuung der Land- und Forstwirtschaft als Werbungskosten in Land- und Forstwirtschaft anzuerkennen.

Der Beschwerdeführer nahm für die Gewinnermittlung aus Land- und Forstwirtschaft die LuF PauschVO 2006, Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft (LuF PauschVO 2006) in Anspruch.

Bei dieser Gewinnermittlungsart sind Fahrtkosten durch die pauschale Gewinnermittlung abgedeckt. Es können keine zusätzlichen Fahrtkosten als Werbungskosten bei der Land- und Forstwirtschaft abgezogen werden.

Da die Fahrtkosten zur Bewirtschaftung der Land- und Forstwirtschaft durch die Art der gewählten Gewinnermittlung berücksichtigt wurde, stehen dem Beschwerdeführer aus diesem Grund keine weiteren Werbungskosten zu.

In Summe stehen dem Beschwerdeführer daher die auch vom Finanzamt im Vorlageantrag beantragten Kosten des Pendlerpauschales im Betrag von 342,00 Euro zu.

Die Beschwerde war daher abzuweisen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wie in der Beschwerdevorentscheidung mit 7.539,16 zu berücksichtigen und ein Pendlerpauschale im Betrag von 342,00 Euro zu berücksichtigen.

Dem Beschwerdeführer steht ein Pendlerpauschale im Ausmaß von € 342,00 zu.

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 05.07.2011 ist als unbegründet abzuweisen.

### **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.

Die Revision wird nicht zugelassen, da die Rechtsfragen doppelte Haushaltsführung, Zumutbarkeit der Wohnsitzverlegung höchstgerichtlich entschieden sind. Die Rechtsfrage der Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Land- und Forstwirtschaft ist in der pauschalen Gewinnermittlung der LuF PauschVO 2006 eindeutig gesetzlich geregelt.

Wien, am 28. September 2018