



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat **I.** über die Berufung des Bw. vom 30. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 12. März 2010 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 gemäß § 299 BAO vom 12. März 2010 und den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 12. März 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 12. März 2010 sowie **II.** über die Berufung des Bw. vom 9. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 17. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

- I.** Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 gemäß § 299 BAO vom 12. März 2010 wird als unbegründet abgewiesen.
- II.** Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 12. März 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- III.** Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 vom 17. Februar 2010 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2010 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Streitjahren verheiratet, hatte seinen Familienwohnsitz an der im Spruch der ggstl. Berufungsentscheidung angegebenen Anschrift und war als Leiter der Warenübernahme in der Zweigstelle der Arbeitgeber/Bw. nichtselbständig tätig.

In den Arbeitnehmerveranlagungs- und Berufungsverfahren 2008 und 2009 wurden folgende Verfahrensschritte gesetzt und Schriftsätze eingebracht:

- **I. ARBEITNEHMERVERANLAGUNG 2008:**

I.I. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 beantragte der Bw. u.a. Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten iHv EUR 3.036,00 als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit abzuziehen. Diesem Antrag wurde im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 stattgegeben.

I.II. Lt. Aktenvermerk (10. März 2010) über ein Telefonat mit dem Arbeitgeber des Bw. arbeitete der Bw. im Lager der Zweigstelle und hatte dort ein Firmenquartier. „*Sachbezug ist dafür vorhanden*“ (© aus dem Aktenvermerk).

I.III. Mit Bescheid vom 12. März 2010 wurde der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2008 gemäß § 299 BAO idgF aufgehoben.

Begründend wurde ausgeführt, der Einkommensteuerbescheidspruch habe sich als nicht richtig erwiesen und die aus seiner Begründung sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit habe eine nicht bloß geringfügige Auswirkung.

Abschließend erging der Hinweis: „*Weiteres entnehmen Sie der Begründung des neu ergangenen Sachbescheides*“ (© Aufhebungsbescheid).

I.IV. Im Begründungsteil des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 12. März 2010 wurde ausgeführt:

Gemäß § 16 Einkommensteuergesetz 1988 stellen Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähige Werbungskosten dar. Eine dieser Voraussetzungen ist die Unzumutbarkeit der täglichen

Rückkehr an den Familienwohnsitz. Dies ist dann der Fall, wenn der Beschäftigungs-
ort mehr als 120km entfernt ist.

Die Entfernung zwischen Ihrem Wohnort und Ihrem Arbeitsort beträgt lediglich 85km
und führt zum Großteil über die Autobahn. Die tägliche Rückkehr ist daher zumutbar
und möglich, zumal auch die Fahrzeit mit ca. 1 Stunde nicht unzumutbar ist (2,5 Stun-
den sind zumutbar).

Die Kosten der Familienheimfahrten stehen aus o.a. Gründen nicht zu.

I.V. Der am 12. März 2010 erlassene Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuer-
bescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 und der am 12. März 2010
erlassene Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 wurden
mit dem innerhalb offener Berufungsfrist eingebrachten Schriftsatz (30. März 2010) angefoch-
ten.

▪ **II. ARBEITNEHMERVERANLAGUNG 2009:**

II.I. In der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009** beantragte der Bw. u.a.
Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten iHv EUR 3.356,00 als
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von den Einnahmen aus
nichtselbständiger Arbeit abzuziehen. Diesem Antrag wurde im Einkommensteuerbescheid
(Arbeitnehmerveranlagung) 2009 vom 17. Februar 2010 stattgegeben.

II.II. Der **Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 vom 17. Februar 2010** wurde mit dem Schriftsatz (9. März 2010) innerhalb offener Berufungsfrist
angefochten. Berufungspunkt waren die nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtig-
ten Kosten der auswärtigen Berufungsausbildung eines Kindes.

II.III. Der Berufung vom 9. März 2010 wurde mit der am **12. März 2010** erlassenen **Berufungs-
vorentscheidung** stattgegeben. Der angefochtenen Bescheid wurde dahin gehend ab-
geändert, dass die iHv EUR 3.356,00 erklärten Kosten für doppelte Haushaltsführung und Fa-
milienheimfahrten nicht als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konn-
te, von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen wurden. Die Berufungsvor-
entscheidung begründend wurden die rechtlichen Ausführungen aus dem Begründungsteil des
Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 12. März 2010 wiederholt.

II.IV. Die **Berufungs-vorentscheidung vom 12. März 2010** wurde mit dem innerhalb
offener Berufungsfrist eingebrachten Vorlageantrag (30. März 2010) angefochten.

II.V. Den **Vorlageantrag (30. März 2010)** begründend bestätigte der Bw., dass Wohn-
und Arbeitsort 85km voneinander entfernt sind. Eine tägliche Rückkehr an den Wohnort sei

dennoch nicht zumutbar, da die Arbeitszeit/Bw. um 4:00 Uhr beginne und flexibel gestaltet sei. Die Warenannahmestelle in der Zweigstelle sei grundsätzlich bis 16:00 Uhr geöffnet. „*Sehr oft finden Warenlieferungen auch nach 16:00 Uhr in dringenden Fällen usw. statt*“ (© Bw.). Als verantwortlicher Mitarbeiter müsse der Bw. rund um die Uhr erreichbar sein. Deshalb habe ihm der Arbeitgeber ein Zimmer in unmittelbarer Nähe der Firma zur Verfügung gestellt.

Verwiesen wird auf die Gefahren des immer stärker werdenden Verkehrsaufkommens auf der Strecke zwischen Wohn- und Arbeitsort und auf den Betrag zu Umweltschutz, den der Bw. dadurch leiste, dass er die Strecke einmal wöchentlich und nicht täglich fahre. Der Bw. habe bis dato keine öffentlichen Gelder bezogen und habe als Steuerzahler seinen Beitrag zur positiven Entwicklung des Österreichs und der österreichischen Gesellschaft geleistet. Sollte die tägliche Rückkehr an den Wohnort zumutbar sein, müsse das Pendlerpauschale gewährt werden.

Dem Schriftsatz (30. März 2010) war folgendes, mit 26.3.2010 datierte, Schreiben der Arbeitgeber/Bw. beigelegt:

Unser Mitarbeiter ... ist Leiter der Warenübernahme und damit für die Organisation und die reibungslose Abwicklung verantwortlich.

Unsere Warenübernahme ist zwischen 4:00 Uhr und 16:00 Uhr geöffnet; d.h. die Arbeitszeit unseres Mitarbeiters wird flexibel gestaltet. Sollten dringend benötigte Warenanlieferungen auch außerhalb der normalen Zeiten eintreffen, z.B. am Abend, müssen diese ebenfalls übernommen werden.

Als verantwortlicher Mitarbeiter der Warenübernahme muss ... für uns jederzeit erreichbar sein. Daher stellt unser Unternehmen auch ein Zimmer zur Verfügung.

II.VI. Die mit dem Vorhalt (16. Juni 2010) gestellten 12 Fragen beantwortete der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung (25. Juni 2010) wie folgt:

- **II.VI.I.** Auf die Frage „*Steht Ihnen für die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte ein Kfz zur Verfügung?*“ antwortete der Bw.: Für diese Fahrten stehe ihm sein eigener Pkw zur Verfügung. Er fahre mit diesem Pkw jeden Montag ab 3:00 Uhr Früh zur Arbeitsstätte und am Wochenende, jeden Freitag, ab 13:00 Uhr bis 14:00 Uhr zurück.
- **II.VI.II.** Auf die Frage, ob ihm von seinem Arbeitgeber Kilometergelder oder die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels ersetzt werden, antwortete der Bw., er trage die Kosten für die Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsplatz alleine.
- **II.VI.III.** Auf die iVm dem Ersuchen, zwei bis drei Monatspläne zu übersenden, gestellte Frage „*Wie ist Ihr Dienstplan gestaltet?*“ antwortete der Bw., dass sein Dienst-

plan bzw. seine Arbeitszeit flexibel gestaltet sei. Die Warenannahme sei zwischen 4:00 Uhr und 16:00 Uhr geöffnet. Dringend benötigte Warenlieferungen müssen auch außerhalb der normalen, v.a. Dienstzeit bzw. am Abend übernommen werden. Diese Tatsache sei von seinem Arbeitgeber in der Bestätigung vom 26. März 2010 bereits bescheinigt worden und an dieser Tatsache habe sich bis dato nichts geändert.

Die angeforderten zwei bis drei Monatspläne wurden nicht übersandt.

- **II.VI.IV.** Auf die Frage „*Ist die ständige Erreichbarkeit rund um die Uhr gefordert?*“ antwortete der Bw., dass seine ständige Erreichbarkeit eigentlich rund um die Uhr gefordert sei und dass diese Tatsache auch in der Bestätigung seines Dienstgebers bescheinigt werde.
- **II.VI.V.** Auf die Frage „*Wie lange vorher werden Ihnen zusätzliche Einsätze bekannt gegeben und wie oft ca. kommen solche zusätzlichen Einsätze in Zusammenhang mit Nachlieferungen vor (Bestätigung des Arbeitgebers)?*“ antwortete der Bw., es könne bezüglich Nachlieferungen gesagt werden, dass sie eigentlich des Öfteren vorkommen, und vor allem immer wieder unvorhergesehen geschehen. Deshalb können diese zusätzlichen Einsätze fast niemals vorher bekannt gegeben werden.
- **II.VI.VI.** Auf die Frage „*Sind Sie alleine für die Organisation und reibungslose Abwicklung verantwortlich?*“ antwortete der Bw., er sei in der Firma bei der Warenübernahme als verantwortlicher Mitarbeiter beschäftigt und daher auch für diese Arbeiten voll und ganz verantwortlich.
- **II.VI.VII.** Auf die Frage, ob er das ihm zur Verfügung gestellte Zimmer alleine nütze oder ob in diesem Zimmer auch andere Kollegen nächtigen, antwortete der Bw., dass er dieses Zimmer als Einziger nütze.
- **II.VI.VIII.** Auf die Frage „*Wie weit ist das Zimmer von der Arbeitsstelle entfernt?*“ antwortete der Bw., das Zimmer sei von der Arbeitsstelle ca. 200m entfernt und die Gehzeit betrage in etwa 5 Minuten.
- **II.VI.IX.** Auf die Frage, ob er für die Zurücklegung der Entfernung das Auto benutzen müsse, antwortete der Bw., dazu brauche er kein Auto.
- **II.VI.X.** Auf die Frage „*Wie oft nächtigen Sie tatsächlich in diesem Zimmer?*“ antwortete der Bw., dass er in diesem Zimmer jede Woche von Montag bis Donnerstag nächtige und bestätigte, dass sein regelmäßiger Dienstbeginn um 4:00 Uhr früh ist.

- **II.VI.XI.** Auf die Frage nach dem Ende seiner regulären Dienstzeit und dem Vorhalt, dass bei einer 40-Stunden-Woche eine um 4:00 Uhr beginnende Dienstzeit um 12:00 Uhr endet, antwortete der Bw., dass seine Dienstzeit grundsätzlich flexibel gestaltet werde und dass er ein fixes Dienstzeitende nicht bekannt geben könne. Die Warenübernahme sei jedenfalls von 4:00 Uhr bis 16:00 Uhr täglich geöffnet. Seine Erreichbarkeit rund um die Uhr - auch nach 16:00 Uhr - sei gefordert und wenn er mehr als 40 Stunden pro Woche arbeite, erfolge ein Ausgleich in Form von Überstunden und Zeitausgleich.

Seine Ausführungen abschließend wies der Bw. darauf hin, dass - obwohl die Entfernung zwischen seinem Wohnort und seiner Arbeitsstätte nur 85 km betrage - aus seiner Sicht ein begründeter Einzelfall vorliege, der die tägliche Rückkehr vom Arbeitsplatz zum Wohnsitz unzumutbar mache.

II.VII. Auf den Vorhalt (5. Juli 2010) antwortete der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung (14. Juli 2010) wie folgt:

- **II.VII.I.** Auf den Vorhalt, dass die ständige Erreichbarkeit rund um die Uhr und während der ganzen Woche den Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes widerspreche und dass die ausschließlich alleinige Verantwortlichkeit für Warenübernahmen nicht ausschließe, dass diese Arbeiten im Falle von Vertretung im Urlaub, Krankenstand, Zeitausgleich auch an Mitarbeiter delegierbar seien, antwortete der Bw., er müsse ständig zwischen 4:00 Uhr und 20:00 Uhr erreichbar sein. Er werde selbstverständlich während seines mit Sicherheit verdienten Urlaubes von Kollegen vertreten und habe in den letzten Jahren und Jahrzehnten keinen Krankenstand benötigt. Die im Vorhalt zitierten Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes seien für ihn in keiner Weise nachvollziehbar. Bw.: „*Die Bestimmung des Arbeitszeitgesetzes haben mit der Beantragung meiner Familienheimfahrten absolut nichts zu tun bzw. stehen in keinem Zusammenhang mit den beantragten Familienheimfahrten.*“
- **II.VII.II.** Auf die Frage „*Wie oft wurden in den letzten Streitjahren unerwartete Nachlieferungen durchgeführt und wie lange vorher wurden diese angekündigt?*“ antwortete der Bw., er habe unerwartete Nachlieferungen bereits in seinem vorherigen Schreiben erläutert. Die Anzahl dieser Nachlieferungen sei erstens in Wirklichkeit gegeben, sei zweitens anzahlmäßig gesehen im Laufe eines jeden Monats verschieden und drittens werde keine Nachlieferung vorher angekündigt. Die Warenannahme sei zwischen 4:00 Uhr früh und 16:00 Uhr geöffnet. Unerwartete Nachlieferungen seien jederzeit außerhalb dieser Zeit bzw. am Abend usw. zu übernehmen.

Die Arbeitszeit des Bw. sei jedenfalls flexibel gestaltet. Er habe diese Tatsache bereits bekannt gegeben und diese Tatsache sei von seinem Arbeitgeber bereits bescheinigt worden.

- **II.VII.III.** Auf die Frage „*Können die vorgeschriebenen Ruhezeiten bei längerer Arbeitszeit unter Berücksichtigung der Fahrzeit von der Dienststelle zum Familienwohnsitz und retour eingehalten werden?*“ und dem Hinweis „*Um dies prüfen zu können, werden Sie gebeten, die Stundenaufzeichnungen der beiden Streitjahre (also die Aufzeichnungen über die tatsächlich täglich geleistete Arbeitszeit) lückenlos vorzulegen, damit der Sachverhalt vollständig erhoben werden kann.*“ antwortete der Bw., die sog. „*vorgeschriebenen Ruhezeiten*“ seien für ihn nicht nachvollziehbar. Er fahre jedenfalls mit dem eigenen Pkw jeden Montag ab 3:00 Uhr zu seiner Arbeitsstätte und am Wochenende jeden Freitag ab 13 Uhr bis 14 Uhr zu seiner Familie zurück. Lt. Bw. sei der Werbungskostenabzug für die Ausgaben/Familienheimfahrten auch ohne die verlangten Stundenaufzeichnungen zu gewähren. Der Bw. wisse, dass die Entfernung zwischen seinem Wohnort und der Arbeitsstätte 85 km betrage, sei jedoch davon überzeugt, dass in seinem Falle ein die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Wohnsitz begründender Einzelfall vorliege, da seine Angaben wegen der Bestätigung seines Arbeitgebers glaubwürdig seien.

Der Bw. sei Zeit seines Lebens ein ordentlicher Arbeitnehmer gewesen, habe seine Abgaben und Steuern treu- und pflichtgemäß bezahlt und sei der öffentlichen Hand keinen einzigen Tag zur Last gelegen. Auch wäre der Bw. lieber in unmittelbarer Nähe seines Wohnsitzes beschäftigt, wäre daher bei seiner Familie, vor allem würde er sich diesen Schriftverkehr bzw. diese ganze peinliche Situation ersparen und bitte auch diese Gedanken aufrichtig bei der Entscheidung mit einfließen zu lassen.

Der Arbeitgeber des Bw. bestätigt die Richtigkeit der v.a. Ausführungen mit Unterschrift und Firmenstempel (14. Juli 2010).

UFS-Internet-Recherchen:

ÖBB-Fahrplanauskunft (21. Dezember 2010): 2008 und 2009 war das erste öffentliche Verkehrsmittel an Werktagen ein ÖBB-Postbus, der um 6:20 Uhr von Wohnort/Bw abfuhr und um 8:30 Uhr am Busbahnhof in OrtArbeitsplatz ankam.

Über die Berufung wurde erwogen:

In der ggstl. Berufungssache war strittig, ob der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 gemäß § 299 BAO idgF aufzuheben war und ob ein Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten iHv EUR 3.036,00 (2008) und EUR 3.356,00 (2009) oder in eventu in Höhe eines Pendlerpauschales (2008, 2009) zu gewähren war.

Ad Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 gemäß § 299 BAO idgF (12. März 2010):

Der am 12. März 2010 erfolgten Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 gemäß § 299 BAO idgF lag folgende Rechtslage zu grunde:

Gemäß § 299 BAO idgF konnte die Abgabenbehörde I. Instanz einen von ihr erlassenen Bescheid aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwies.

Ein Bescheidspruch erwies sich als nicht richtig, wenn dieser Bescheidspruch gesetzwidrig war. Ob ein Bescheidspruch gesetzeswidrig oder gesetzeskonform war, war nach der im Zeitpunkt der Bescheidaufhebung geltende Rechtslage und der im Zeitpunkt der Bescheidaufhebung bekannte Sachlage zu beurteilen.

Im Berufungsverfahren war zu prüfen, ob die Bescheidaufhebung aus den im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren herangezogenen Aufhebungsgründen zulässig war.

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der ggstl. Entscheidung erklärt. Von dieser Rechtslage ausgehend war daher zu prüfen, ob die am 12. März 2010 erfolgte Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 aus den im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren herangezogenen Aufhebungsgründen nach der am 12. März 2010 geltenden Rechtslage iVm der am 12. März 2010 bekannten Sachlage rechtswidrig oder rechtsrichtig war.

Aus dem Aufhebungsbescheid war festzustellen, dass ein Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten der Aufhebungsgrund war:

Nach der am 12. März 2010 geltenden Rechtslage waren die Ausgaben für Familienheimfahrten als Werbungskosten abziehbar, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushalsführung vorlagen. Die Begründung eines Wohnsitzes am Beschäftigungsort – des „*Berufswohnsitzes*“ - war beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Arbeitnehmers so weit entfernt war, dass eine tägliche Rückkehr an den Beschäftigungsort nicht zumutbar und ein Umzug der Familie des Arbeitnehmers an diesen Arbeitsort nicht möglich war.

Nach der aus den Verwaltungsakten sich ergebenden Sachlage war am 12. März 2010 bekannt, dass die Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsort 85 km und die Fahrzeit bei größtenteils über die Autobahn zurück gelegter Wegstrecke +/- 1 Stunde betrug.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis war eine tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz zumutbar (und demzufolge der Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten nicht zulässig), wenn die Fahrzeit für eine Wegstrecke ab 40km 2,5 Stunden betrug (Jakom/Lenneis EStG, 2010, § 16 Rz 28). Von der ggstl. Sachlage ausgehend, dass die Entfernung Familienwohnsitz - Beschäftigungsstelle 85km und die Fahrzeit +/- 1 Stunde betrug, war iVm dieser VwGH-Rechtsprechung und Verwaltungspraxis festzustellen, dass die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz zumutbar und der Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten nicht zulässig war. Einen Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 dennoch zu gewähren, war inhaltlich rechtswidrig und berechtigte die Abgabenbehörde I. Instanz zur Bescheidaufhebung nach § 299 BAO idgF.

Da die Abgabenbehörde I. Instanz den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 wegen des rechtswidrig gewährten Werbungskostenabzuges für Familienheimfahrten aufhob, war festzustellen, dass die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 aus dem im Aufhebungsbescheid angeführten Aufhebungsgrund zulässig war und zu entscheiden:

Das Berufungsbegehren – den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 vom 13. März 2009 gemäß § 299 BAO idgF vom 12. März 2010 aufzuheben – wird abgewiesen.

Ad Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten (2008 und 2009):

Der Entscheidung über den Streitpunkt war folgende, aus den Verwaltungsakten sich ergebende, Sach- und Beweislage zugrunde zu legen:

Der Bw. war in den Streitjahren verheiratet, hatte seinen Familienwohnsitz an der im Spruch der ggstl. Berufungsentscheidung angegebenen Anschrift und war als Leiter der Warenübernahme in der Zweigstelle der Arbeitgeber/Bw. nichtselbstständig tätig.

Nicht strittig war, dass die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz des Bw. und der Zweigstelle der Arbeitgeber/Bw. 85km und die Fahrzeit ca. 1 Stunde betrug.

Nicht strittig waren der Arbeitsbeginn um 4:00 Uhr und die mit 4:00 Uhr bis 16:00 Uhr angegebenen Öffnungszeiten der Warenübernahmestelle, die lt. Schreiben des Arbeitge-

bers des Bw. (26. März 2010) der Grund dafür waren, dass die Arbeitszeit des Bw. „*fle-xibel gestaltet*“ wurde.

Der Arbeitgeber des Bw. bestätigte, dass der Bw. als verantwortlicher Mitarbeiter der Warenübernahme „... für uns jederzeit erreichbar sein (muss). Daher stellt unser Unternehmen auch ein Zimmer zur Verfügung“ (© Schreiben der Arbeitgeber/Bw. vom 26. März 2010). Das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Zimmer wurde als Sachbezug des Bw. (lohn)versteuert.

Nicht beweisbar war, dass der Bw. für seinen Arbeitgeber „nach 16:00 Uhr“ (Bw. im Vorlageantrag), „ständig zwischen 4:00 Uhr und 20:00 Uhr“ (Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 2010) bzw. „rund um die Uhr“ (Bw. im Vorlageantrag) erreichbar sein müsse und/oder erreichbar war, da der Bw. der 2010 wiederholt gestellten Aufforderung, Aufzeichnungen über Beginn und Ende seiner Arbeitszeiten in den Jahren 2008 und 2009 vorzulegen, nicht nachkam. Die Nichtvorlage der Aufzeichnungen wurde mit der Unvorhersehbarkeit von Warenübernahmen außerhalb der Öffnungszeiten der Warenannahmestelle begründet.

Streitpunktbezogen war folgende Rechtslage anzuwenden:

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

Nach geltender Rechtslage sind die Ausgaben für Fahrten vom Wohnsitz am Arbeitsplatz zur Familie (die sog. "Familienheimfahrten") und die Ausgaben für eine doppelte Haushaltsführung Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988, 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 Beschäftigungsstandort ein zweiter (doppelter) Haushalt zum Hausstand des Arbeitnehmers hinzutritt (VwGH 28.3.2000, 96/14/0177). Der Haushalt in der Wohnung am Beschäftigungsstandort ist beruflich veranlasst, wenn ihn der Arbeitnehmer nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort aus erreichen zu können, wenn eine tägliche Rückkehr an den Wohnsitz der Familie wegen der Entfernung unzumutbar ist und ein Umzug der Familie des Arbeitnehmers an diesen Arbeitsort nicht möglich ist.

Liegt keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor, sind die Ausgaben für Familienheimfahrten Privatausgaben (§ 20 EStG 1988 idgF).

Ob die Anspruchsvoraussetzungen für den Werbungskostenabzug/Familienheimfahrten vorliegen oder nicht vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortende Sachfrage, bei deren Beantwortung die Rechtslage anzuwenden ist, dass:

... gemäß § 166 BAO idgF als Beweismittel alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist;

... gemäß § 167 Abs 2 BAO idgF die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht;

... gemäß § 167 Abs 2 BAO idgF bei Beantwortung von Sachfragen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen ist, ob diese Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht;

... nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig ist, von mehreren Versionen die wahrscheinlichste als erwiesen anzunehmen, sodass ein Sachbeweis im naturwissenschaftlich-mathematischen Sinn nicht erforderlich ist (Ritz, BAO³, § 167, Tz 8, und die do. zit. Judikate).

Die vorzit. Rechtslage wird zur Rechtsgrundlage der Entscheidung über den Streitpunkt erklärt. Von dieser Rechtslage ausgehend war iVm der als Entscheidungsgrundlage zu verwendenden v.a. Sach- und Beweislage festzustellen:

- Der Bw. führte am Beschäftigungsort keinen weiteren Haushalt:

Die Führung eines Haushaltes setzt die Nutzung von Wohnraum aus eigenem oder abgeleitetem Recht (zB Eigentum oder Miete) voraus: Da der Bw. weder Eigentümer noch Mieter des Zimmers war, hatte er keinen - die Führung eines Haushaltes voraussetzenden – Rechtsanspruch auf Nutzung dieses Zimmers. Die für die Führung eines Haushaltes erforderliche Nutzung des Zimmers aus eigenem oder abgeleitetem Recht lag daher nicht vor.

Die Führung eines Haushaltes setzt voraus, dass ihn der Arbeitnehmer unterhält oder zumindest (mit)unterhält. Einen Haushalt unterhält, wer die Kosten dieses Haushaltes trägt oder zumindest (mit)trägt: Das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Zimmer war ein Sachbezug des Bw. und wurde als solcher auch der Lohnsteuer unterzogen. Da Sachbezüge geldwerte Vorteile aus einem Dienstverhältnis und damit Gehaltsbestandteile sind, trug der Bw. nicht die Ausgaben für das Zimmer und unterhielt deshalb in diesem Zimmer keinen Haushalt im einkommensteuerrechtlichen Sinn.

- Dem Bw. war die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz zumutbar:

85 km stellen keine unüblich weite Entfernung dar und können vom Bw. unter Verwendung seines Kraftfahrzeuges – auf einem Großteil der Strecke unter Benutzung der Autobahn – zurück gelegt werden. Da diese 85km – unbestritten - in +/- 1 Stunde zurück gelegt wurden, geht der Unabhängige Finanzsenat in Anlehnung an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 25.2.2003, 99/14/0340 – in dem die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz bei einer Entfernung zur Arbeitsstätte von 83km und einer Fahrzeit von 1 Stunde bestätigt wurde – davon aus, dass die tägliche Rückkehr an einen Familienwohnsitz auch dann zumutbar ist, wenn bei einer Fahrzeit von +/- 1 Stunde 85km zurück gelegt werden.

Nach der lt. Arbeitgeber des Bw. während der Öffnungszeiten der Warenannahmestelle zwischen 4:00 Uhr und 16:00 Uhr flexibel gestalteten Arbeitszeit war dem Bw. die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz auch dann zumutbar, wenn die tatsächliche Arbeitszeit - die tägliche Normalarbeitszeit von 8 Stunden überschreitend - um 16:00 Uhr endete, da der Bw. bei einer um 16:00 Uhr endenden Arbeitszeit und einer Fahrzeit von +/- 1 Stunde um +/- 17:00 Uhr – einer bei Arbeitnehmern nicht unüblichen Zeit nach Dienstschluss - an seinem Familienwohnsitz ankam.

Die an die Normalarbeitszeit und Überstunden anschließende Erreichbarkeit des Bw. bis 20:00 Uhr bzw. rund um die Uhr bewirkte keine, den Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten begründende, Unzumutbarkeit der (tatsächlichen) täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz sondern lediglich, dass der Bw. während der Woche in dem vom Arbeitgeber bereit gestelltem Zimmer übernachtete und deshalb nicht an den Familienwohnsitz zurück kehrte.

Die Beweislast für die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz traf den Bw., da der Werbungskostenabzug für Familienheimfahrten eine Begünstigungsvorschrift ist: Es wäre daher Sache des Bw. gewesen, die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz durch Vorlage der von den Abgabenbehörden wiederholt angeforderten Aufzeichnungen über das tatsächliche Ende der Arbeitszeiten 2008 und 2009 nachzuweisen. Diesen Nachweis 2010 zu erbringen, war zumutbar, da 2010 zweifelsfrei feststand, wann 2008 und 2009 Warenübernahmen nach 16:00 Uhr stattfanden. Deshalb war auf Grundlage der nicht erfolgten Vorlage von Aufzeichnungen festzustellen, dass der idF beweispflichtige Bw. die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz nicht nachwies.

Dem Berufungsvorbringen – es liege ein die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr begründenden Einzelfall vor – wird entgegen gehalten:

Nach den in ständiger OGH-Rechtsprechung anerkannten Behauptungs- und Beweislastregeln müsse, wer sich auf eine Ausnahme berufe, diese nicht nur behaupten sondern auch beweisen (OGH 11.06.2008, 7Ob37/08d). Diesen Beweis hat der Bw. mit der Bestätigung seines Arbeitgebers nicht erbracht, da - wie umseits ausgeführt - die an die Normalarbeitszeit und Überstunden anschließende Erreichbarkeit des Bw. bis 20:00 Uhr bzw. rund um die Uhr lediglich bewirkte, dass der Bw. an Arbeitstagen nicht an den Familienwohnsitz zurück kehrte sondern in dem vom Arbeitgeber bereit gestellten Zimmer übernachtete.

Immer stärker werdendes Verkehrsaufkommen, umweltschützende Nichtnutzung des Pkw, Nichtinanspruchnahme von Leistungen der öffentlichen Hand, Steuerehrlichkeit, der Wunsch nach Vermeidung des mit einem Berufungsverfahren verbundenen Schriftverkehrs und nach mehr mit der Familie verbrachter Zeit sind keine Anspruchsvoraussetzungen für die Zulässigkeit des Werbungskostenabzuges/Familienheimfahrten und konnten deshalb nicht bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt werden.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend lagen die Anspruchsvoraussetzungen für den Werbungskostenabzug/Familienheimfahrten nicht vor, da nach der v.a. Sach-, Beweis- und Rechtslage als erwiesen anzusehen und festzustellen war, dass der Bw. keinen doppelten Haushalt führte und die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz zumutbar war.

Es ergeht die Entscheidung:

Das Berufungsbegehren – die Ausgaben für Familienheimfahrten als Werbungskosten von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit abzuziehen – wird abgewiesen.

Ad Pendlerpauschale (2008 und 2009):

Der Entscheidung über die Gewährung eines Pendlerpauschales war die Aussage des Bw. in seinen schriftlichen Eingaben zugrunde zu legen, dass er jeden Freitag zwischen 13:00 Uhr und 14:00 Uhr von seinem Beschäftigungsamt an den Familienwohnsitz zurückkehrte und den Familienwohnsitz jeden Montag um 3:00 Uhr Richtung Beschäftigungsamt verließ.

Für die Fahrt zum Beschäftigungsamt stand dem Bw. kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung, da 2008 und 2009 ein ÖBB-Postbus, der um 6:20 Uhr von Wohnort/Bw abfuhr, das erste öffentliche Verkehrsmittel an Werktagen war. Da die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke unmöglich und damit nicht zumutbar war, war nicht darüber zu entscheiden, ob das sog. „kleine“ Pendlerpauschale sondern ob das sog. „große“ Pendlerpauschale zu gewähren war.

Streitpunktbezogen war die Rechtslage anzuwenden, dass Werbungskosten in Höhe des sog. „großen“ Pendlerpauschales von den Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit abzuziehen waren, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar war und die vom Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegte einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 2km betrug (§ 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988).

Der Lohnzahlungszeitraum beim in den Kalendermonaten der Streitjahre durchgehend beschäftigtem Bw. war der Kalendermonat (§ 77 Abs 1 EStG 1988 idgF). Ein Kalendermonat hat (idR) 20 Werktagen. Deshalb wird die Wegstrecke zwischen Wohnung, Beschäftigungsstätte und Wohnung „im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt“, wenn diese Wegstrecke in einem Kalendermonat an mehr als 10 Werktagen zurück gelegt wird. Da der Bw. jeden Freitag von seinem Beschäftigungsstätte an den Familienwohnsitz zurück kehrte und den Familienwohnsitz jeden Montag Richtung Beschäftigungsstätte verließ, legte er die Wegstrecke zwischen Wohnung, Beschäftigungsstätte und Wohnung viermal im Kalendermonat und damit viermal im Lohnzahlungszeitraum zurück.

Von dieser Sachlage ausgehend war festzustellen, dass die für die Gewährung des (idF „großen“) Pendlerpauschales erforderliche Anspruchsvoraussetzung des überwiegenden Zurücklegens der Wegstrecke zwischen Wohnung, Beschäftigungsstätte und Wohnung im Kalendermonat und Lohnzahlungszeitraum nicht vorlag und zu entscheiden:

Das als Eventualantrag gestellte Berufungsbegehren – den Werbungskostenabzug in Höhe eines Pendlerpauschales zu gewähren – wird abgewiesen.

Ad auswärtige Berufsausbildung eines Kindes als außergewöhnliche Belastung (2009):

Aus den Verwaltungsakten ist festzustellen, dass **A.** über den Streitpunkt „auswärtige Berufsausbildung eines Kindes als außergewöhnliche Belastung“ mit der dem Berufungsbegehren stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2010 entschieden wurde und **B.** die Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2010 mit Vorlageantrag vom 30. März 2010 angefochten wurde.

Eine Berufungsvorentscheidung ist mit Vorlageantrag anfechtbar; gemäß § 276 Abs 2 BAO idgF beträgt die Vorlageantragsfrist 1 Monat ab Zustellung der Berufungsvorentscheidung.

Mit dem innerhalb der Vorlageantragsfrist eingebrachten Vorlageantrag gilt die Berufung als unerledigt (§ 276 Abs 3 BAO idgF)

Von der vorzit. Rechtslage ausgehend war iVm der v.a. Sachlage festzustellen: Da die Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2010 mit dem Vorlageantrag vom 30. März 2010 innerhalb der einmonatigen Vorlageantragsfrist angefochten wurde, scheidet sie mit dieser Berufungsentscheidung aus dem Rechtsbestand aus. Deshalb war im zweitinstanzlichen Berufsverfahren auch über den Streitpunkt „*auswärtige Berufsausbildung eines Kindes als außergewöhnliche Belastung*“ zu entscheiden.

Gemäß § 34 Abs 8 EStG 1988 idgF gelten Aufwendungen/Ausgaben für die Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht:

In der Beilage zur Erklärung/Arbeitnehmerveranlagung 2009 gab der Bw. bekannt, dass sein Sohn an der Wirtschaftsuniversität Wien studierte: Da Wien nicht der Wohnort des Bw. ist und im Einzugsbereich seines Wohnortes keine Wirtschaftsuniversität vorhanden ist, lagen die Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes als außergewöhnliche Belastung vor.

Dem Berufungsbegehren, die Ausgaben der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, war daher stattzugeben.

Wien, am 12. April 2011