



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 19. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 5. August 2005 betreffend die Abweisung des Antrages auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus nach der am 12. März 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber stellte im Wege seines steuerlich bevollmächtigten Vertreters gemäß § 299 BAO den Antrag, den bereits ergangenen Einkommensteuerbescheid 2003 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Begründend wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber so weit von seinem ständigen Wohnsitz weg gearbeitet habe, dass ihm eine tägliche Rückkehr zu seinem Wohnsitz nicht zugemutet hätte werden können. Das zuständige Finanzamt habe auf Anfrage des Berufungswerbers die Auskunft erteilt, dass unter diesen Voraussetzungen Familienheimfahrten als Werbungskosten abzugsfähig seien. In weiterer Folge habe er in der Steuererklärung für das Jahr 2003 die Kosten für Familienheimfahrten fälschlicher Weise unter der Kennzahl für das Pendlerpauschale eingetragen. Die beantragten Werbungskosten seien mit der Begründung versagt worden, dass ein Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden könne, weil Trennungsgelder bezogen worden seien. Weiters sei auf der Steuererklärung ein amtlicher Vermerk (Pfeil zu „Kosten für doppelte Haushaltsführung

und Familienheimfahrten“ mit Fragezeichen) angebracht, der darauf schließen lasse, dass die Behörde Zweifel bezüglich des zugrunde liegenden Sachverhalts gehabt hätte. Dennoch seien keine Ermittlungen vorgenommen bzw. erforderliche Beweise aufgenommen worden. Der Einkommensteuerbescheid 2003 sei somit bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes erlassen worden und sei rechtswidrig. Es würde daher der Antrag gestellt werden, den Einkommensteuerbescheid 2003 aufzuheben und einen ersetzenden Einkommensteuerbescheid 2003 mit Werbungskosten für Familienheimfahrten in Höhe von Euro 1.649,20 zu erlassen.

Über Vorhalt des Finanzamtes gab der bevollmächtigte steuerliche Vertreter in der Folge bekannt, dass der Berufungswerber in der Regel sein vom Dienstgeber zur Verfügung gestelltes Quartier am Beginn der Arbeitswoche aufgesucht habe, von dort täglich zu den Baustellen gefahren sei und am Ende der Arbeitswoche mit seinem privaten PKW vom Quartier an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei. Da dem Berufungswerber für den Wohnsitz keine Kosten entstanden seien, seien ausschließlich die Kosten für Familienheimfahrten geltend gemacht worden.

Das Finanzamt wies den Antrag auf Aufhebung gem. § 299 BAO mit der Begründung ab, dass die Voraussetzung für die Anerkennung von Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten die beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushaltes am Beschäftigungsort sei (Beginn- und Endpunkt der täglichen Reisen). Als Werbungskosten könnten die unvermeidbaren Mehraufwendungen berücksichtigt werden, wie die Kosten für die Wohnung und/oder die Kosten für Familienheimfahrten. Würden dem Grunde nach die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung gegeben sein (ständig wechselnde Arbeitsstätte, eigene Einkünfte der Ehegattin in nicht unbeträchtlicher Höhe), so könnten unter dem Titel der Familienheimfahrten u.a. jene Aufwendungen als Werbungskosten beantragt werden, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen würden. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausgeführt habe, seien die Aufwendungen für Familienheimfahrten u.a. dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeitsstätte (Beginn- und Endpunkt der täglichen Reisen) vom Familienwohnnort so weit entfernt sei, dass die tägliche Fahrtstrecke nicht mehr zumutbar sei, die Arbeitsstätte somit außerhalb des Einzugsbereiches des Familienwohnsitzes liegen würde und deswegen am Dienort ein (weiterer) Wohnsitz begründet werden müsse. Die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr sei jedenfalls dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz von der Arbeitsstätte (Ziel- und Endpunkt der täglichen Reisen) mehr als 120 km entfernt sei und eine Fahrzeit von wesentlich mehr als einer Stunde anfallen würde. Im vorliegenden Fall würde der Arbeitgeber das jeweilige Quartier unentgeltlich zur Verfügung stellen und würde die durch die beruflich veranlassten Reisen verursachten Mehraufwendungen durch die Auszahlung von steuerfreien

Ersätzen gem. § 26 (4) EStG abgelten. Die wöchentlich zurückgelegten Fahrten zwischen dem Wohnort in O bzw. G würden nicht die Entfernung übersteigen, die die Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz ausschließen würde.

In den dagegen erhobenen Berufungen wird ergänzend ausgeführt, dass der VwGH im Zusammenhang mit Arbeitnehmern, die keine feste Arbeitsstätte hätten, festgestellt habe, dass der Dienstort die jeweilige Arbeitsstelle (Baustelle) sei (VwGH 14.10.1992, 91/13/0110). Der Beschäftigungsort sei somit nicht, wie vom Finanzamt fälschlich angenommen, jener Ort, an dem sich der Zweitwohnsitz befinden würde, sondern jener Ort, an dem sich die Baustelle befinde. In der ständigen Rechtsprechung des VwGH werde die Entfernung von 120 km insoweit herangezogen, dass bei Überschreiten dieser Grenze jedenfalls die Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz gegeben sei und es daher keiner weiteren Überprüfung der Unzumutbarkeit bedürfe. In begründeten Einzelfällen könne auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein. Bei Unterschreitung der 120 km könne somit nicht von vornherein auf die Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz geschlossen werden. Das vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Quartier wäre so gewählt worden, dass ein Großteil der Baustellen in einer zumutbaren Entfernung gelegen sei. Dass die tägliche Rückkehr vom Quartier zum Familienwohnsitz für sich allein betrachtet grundsätzlich zumutbar sei, sei unbestritten. Für die Beurteilung der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz sei jedoch die gesamte Strecke vom Beschäftigungsort (Baustelle) bis zum Familienwohnsitz maßgeblich. Im entsprechenden Zeitraum habe der Berufungswerber überwiegend auf Baustellen gearbeitet, die weiter als 120 km von seinem Familienwohnsitz entfernt gewesen seien. Es seien daher sämtliche Voraussetzungen für einen beruflich veranlassten Doppelwohnsitz gegeben.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verweist das Finanzamt darauf, dass das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes, u.a. die Baustellen, an denen der Berufungswerber im Kalenderjahr 2003 tätig gewesen sei, nicht beantwortet worden sei und da sich auch in der Berufung lediglich Pauschalaussagen dazu finden würden, sei die Berufung schon mangels Überprüfbarkeit abzuweisen gewesen. Darüber hinaus hätte der Berufungswerber im Jahr 2003 steuerfreie Bezüge in Höhe von € 6.666,24 vom Dienstgeber erhalten. Trotz Aufforderung seien detaillierte Aufzeichnungen darüber, wofür er diese steuerfreien Bezüge vom Dienstgeber erhalten hätte, nicht vorgelegt worden, weshalb auch eine Beurteilung, ob darüber hinaus der Höhe nach abzugsfähige Werbungskosten vorliegen könnten, nicht vorgenommen werden hätte können.

Dagegen wurde der Vorlageantrag eingebracht und zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung dahingehend Stellung genommen, als sämtliche gewünschten Unterlagen beim Finanzamt persönlich abgegeben worden seien. Unter anderem auch

detaillierte Originalaufzeichnungen, auf welchen Baustellen der Berufungswerber tätig gewesen sei. Diese seien mittels eingeschriebenen Briefes retourniert worden. Weiters habe er entsprechend der geltenden kollektivvertraglichen Regelungen für Bauindustrie und Baugewerbe steuerfreie Bezüge erhalten. Dafür seien entsprechende Aufzeichnungen geführt worden, die der Behörde zur Verfügung gestellt worden seien. Die Tagesgelder würden aber nicht der Definition des Doppelwohnsitzes entgegenstehen. Auch die Bezahlung der Unterkunft durch den Arbeitgeber sei nicht schädlich. Er würde ausschließlich die Kosten für die Familienheimfahrten, die ihm von seinem Dienstgeber nicht erstattet worden seien und somit ihm selbst erwachsen seien, im Rahmen eines auf Dauer angelegten Doppelwohnsitzes geltend machen.

In der Stellungnahme zum Vorlagebericht führt das Finanzamt unter anderem aus, dass die jeweiligen Baustellen, auf welchen der Berufungswerber beschäftigt gewesen sei, als Dienstorte anzusehen seien. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes könne nicht zugemutet werden (ständig wechselnde Baustellen, Ehegattin hat am Familienwohnsitz durchaus erhebliche Einkünfte). Soweit in diesen Punkten von einer Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort ausgegangen werden könne, fehle jedoch die Voraussetzung einer unzumutbaren Entfernung vom Familienwohnsitz zum Beschäftigungsort. Im Zeitraum 2003 seien Baustellen im Fahrtenbuch ersichtlich, die in einer unzumutbaren Entfernung zum Familienwohnsitz gelegen hätten. Es handle sich dabei um Baustellen in M, K und J, wobei der Berufungswerber 19 Tage im Zeitraum 12.5.2003 – 11.6.2003, sowie 6 Tage im Zeitraum 7.10.2003 – 15.10.2003 und 6 Tage im Zeitraum 19.11.2003 – 26.11.2003 an diesen Orten verbracht habe. Ebenso in einer unzumutbaren Entfernung sei die Baustelle am H vom 8.8.2003 – 12.8.2003 gelegen, wobei der Berufungswerber nur 3 Tage auf dieser Baustelle tätig gewesen sei. Da lediglich an diesen Dienstorten auf Grund der hohen Entfernungen die Begründung eines eigenen Haushaltes denkbar wäre, könne auch hier dem Ansinnen des Berufungswerbers nicht Folge geleistet werden. Da an den genannten Beschäftigungsorten kein Wohnsitz begründet worden sei, könne man folglich auch nicht von Aufwendungen für Familienheimfahrten zum Familienwohnsitz ausgehen. Die Beanspruchung des angegebenen Quartiers in G hätte einerseits nicht nachgewiesen werden können, obwohl um Vorlage sämtlicher wesentlicher Unterlagen gebeten worden sei, andererseits erscheine ein Quartier, das ebenso in unzumutbarer Entfernung (ca. 130 km) vom Beschäftigungsort liege, nicht geeignet als Wohnsitz am Beschäftigungsort zu dienen. Eine Beachtung der Aufwendungen für Familienheimfahrten von G zum Familienwohnsitz für diesen Zeitraum komme für die Behörde aus diesem Grund nicht in Frage. Das Finanzamt komme somit auch nach Vorlage entsprechender Unterlagen zur Auffassung, dass es sich bei den beantragten Aufwendungen um nichtabzugsfähige Aufwendungen gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988

handeln würde und weiche somit von der ergangenen Berufungsvorentscheidung inhaltlich nicht ab.

Daraufhin erwiderte der Berufungswerber, das Finanzamt konstatiere, dass einige Baustellen in unzumutbarer Entfernung zum Familienwohnsitz liegen würden, könne aber trotzdem seinem Ansinnen nicht folgen, weil kein Wohnsitz am Beschäftigungsort begründet worden sei und auch der Nachweis für ein Quartier in G nicht erbracht worden sei. Wenn er aber weder einen Wohnsitz am Beschäftigungsort noch ein Quartier in G gehabt habe, könne er nur von seinem Familienwohnsitz aus zu seiner Arbeitsstätte gefahren sein. Dies bedeute, dass er täglich und somit überwiegend die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurückgelegt habe und ihm mangels Zumutbarkeit des öffentlichen Verkehrs zusätzlich die Pauschbeträge gem. § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG zustehen würden. Der Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes folgend, beantrage er für den Zeitraum Jänner 2003 und April bis Dezember 2003 das Pendlerpauschale in Höhe von EUR 1.750,00.

Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass trotz Aufforderung des Finanzamtes im Verfahren nach § 299 BAO weder Aufzeichnungen darüber, an welchen konkreten Baustellen der Abgabepflichtige in den Berufungsjahren tätig gewesen sei und wie er jeweils dorthin gekommen sei, noch Aufzeichnungen, wofür steuerfreie Bezüge vom Dienstgeber ausbezahlt worden seien, vorgelegt worden seien. Bis heute sei nicht klar, wofür der Arbeitgeber genau die sehr hohen steuerfreien Bezüge ausbezahlt habe. Ob er in G 2003 eine Unterkunft gehabt habe oder nicht sei auch nicht dargelegt worden. Es sei so ziemlich der gesamte Sachverhalt im fiktiven Bereich geblieben. Aus Sicht des Finanzamtes sei nicht auszuschließen, dass Fahrten zu den einzelnen Baustellen vielleicht doch mit Firmenfahrzeugen (von G aus ?) durchgeführt worden seien. Nach Ansicht des Finanzamtes seien Differenzwerbungskosten dem Grunde nach und der Höhe nach nachzuweisen und würden die bisher vorgelegten Unterlagen nicht für eine Anerkennung im Höchstausmaß genügen.

Eine Anfrage des UFS beim ehemaligen Arbeitgeber des Berufungswerbers hat daraufhin ergeben, dass in den strittigen Jahren nach dem Kollektivvertrag für Bauindustrie und Baugewerbe abgabenfreies Trennungsgeld und Kilometergeld ausbezahlt worden sei. Das Kilometergeld sei auf Grund von Reisekostenabrechnungen für Dienstreisen vom Firmenquartier zu den diversen Baustellen und zurück zum Firmenquartier bezahlt worden. Es sei sein privater PKW verwendet worden. Der Berufungswerber habe 2002 und 2003 jeweils im Firmenquartier genächtigt, welches er zu Beginn der Arbeitswoche aufgesucht habe und sei am Ende der Arbeitswoche mit seinem privaten PKW vom Firmenquartier an seinen Wohnsitz zurückgekehrt. Vom Firmenquartier aus sei der Berufungswerber täglich zu den Baustellen gefahren. Es seien dem Berufungswerber in den Jahren 2002 und 2003 keine Fahrtkosten ausbezahlt worden. Der Berufungswerber sei zu den einzelnen Baustellen und

zurück mit seinem privaten PKW gefahren. Ebenso sei er mit seinem privaten PKW von seinem Wohnort zum Firmenquartier und zurück gefahren. Sein Grader sei mittels Tieflader von einer zur anderen Baustelle transportiert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Nach § 299 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Der UFS vertritt bezüglich des gegenständlich angefochtenen Jahres 2003 die im Folgenden dargelegte Ansicht, dass sich der Spruch des betreffenden Bescheides entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht als richtig erweist und daher eine Aufhebung gemäß § 299 BAO verfügt hätte werden müssen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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 EStG 1988 angeführten Betrag übersteigen, nicht abgezogen werden.

Nach der Judikatur des VwGH ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Die berufliche Veranlassung der mit Familienheimfahrten verbundenen Aufwendungen wird aber angenommen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann.

Zwischen den Parteien besteht Einigkeit darüber, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes des Berufungswerbers nicht zumutbar ist, weiters, dass es sich bei den als Familienheimfahrten beantragten Aufwendungen lediglich um jene Aufwendungen handelt, die dem Berufungswerber auf seinen in der Regel zu Wochenbeginn und Wochenende durchgeführten Fahrten vom Familienwohnsitz zum Firmenquartier und zurück handelt und dass die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr jedenfalls dann anzunehmen ist, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km entfernt ist.

Dem im Zuge des Vorhalteverfahrens gestellten Antrag auf Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales, den der Berufungswerber im Zusammenhang mit der vom Finanzamt vertretenen Rechtsmeinung, dass am Beschäftigungsort kein Wohnsitz begründet und auch der Nachweis für ein Firmenquartier in G nicht erbracht worden sei, gestellt und damit begründet hat, dass er bei dieser Sachlage nur von seinem Familienwohnsitz aus täglich zu den Baustellen gefahren sein kann, ist entgegenzuhalten, dass der ehemalige Arbeitgeber des Berufungswerbers genau den von ihm selbst geschilderten Sachverhalt, nämlich, dass er zu Beginn der Arbeitswoche das Firmenquartier aufgesucht habe und am Ende der Arbeitswoche mit seinem privaten PKW vom Firmenquartier an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei, erläutert hat. Es besteht daher nach Ansicht des UFS kein Zweifel daran, dass der Berufungswerber nicht täglich von seinem Familienwohnsitz aus, sondern vom Firmenquartier aus seine Fahrten zu den einzelnen Baustellen mit seinem privaten PKW angetreten hat. Das für das Jahr 2003 beantragte Pendlerpauschale konnte daher mangels Vorliegen der Voraussetzungen nicht berücksichtigt werden.

Die Ansicht des Finanzamtes, am Beschäftigungsort habe der Berufungswerber keinen Wohnsitz begründet, entspricht nicht der offiziell vom BMF vertretenen Rechtsansicht, denn die LStR 2002, RZ 354, erklären hiezu, dass für die Anerkennung von Familienheimfahrten nicht entscheidend sei, ob die Wohnmöglichkeit am Arbeitsort einen Wohnsitz nach § 26 BAO vermittele; auch eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Schlafstelle oder ein angemietetes Hotelzimmer rechtfertigen steuerlich anzuerkennende Familienheimfahrten. Ebenso hat das BMF bekannt gegeben, dass die Aufwendungen für die Unterkunft am Arbeitsort Werbungskosten darstellen, wenn der Steuerpflichtige am Arbeitsort nur eine einfache Unterkunft, die keinen Wohnsitz darstellt, also nicht geeignet ist, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, unterhält (vgl. BMF, ÖStZ 1999, 440). Der UFS schließt sich dieser Rechtsmeinung an und es ist daher davon auszugehen, dass die in § 20 Abs. 1 Z 1 lit. e EStG 1988 genannte Voraussetzung des „Wohnsitzes“ am Beschäftigungsort, wenn der Berufungswerber in einer Pension oder einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Schlafstelle genächtigt hat, entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes erfüllt ist. Dass der Berufungswerber an den Baustellen, die in unzumutbarer Entfernung zum Familienwohnsitz gelegen sind, genächtigt hat, ergibt sich aus Reisekostenaufzeichnungen.

Die vom Finanzamt in der BVE vom 10.10.2005 und wiederholt in der Stellungnahme vom 19.11.2008 zur Vorhaltsbeantwortung des Berufungswerbers vom 27.10.2008 zum Jahr 2003 bemängelte Nichtvorlegen von Aufzeichnungen darüber, an welchen konkreten Baustellen der Berufungswerber tätig gewesen sei, wie er jeweils dorthin gekommen sei, wofür steuerfreie Bezüge vom Dienstgeber ausbezahlt worden seien, kann aus der Sicht des UFS nicht nachvollzogen werden, da das Finanzamt in der Stellungnahme zum Vorlagebericht vom

27.1.2006 selbst ausführt, dass Reisekostenabrechnungen sowie Aufstellungen der Privatfahrten vorgelegt worden seien.

Der Unabhängigen Finanzsenat kommt auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes zu dem Ergebnis, dass dem Berufungswerber für Fahrten zu jenen Baustellen, von denen aus eine tägliche Rückfahrt an den Familienwohnsitz nicht zumutbar ist, Familienheimfahrten als Werbungskosten zu gewähren sind. Insoweit wäre dem Begehren des Berufungswerbers stattzugeben, wenn die Entfernungen zu den Baustellen von seinem Familienwohnsitz aus berechnet mehr als 120 km entfernt sind und er dort zumindest eine Arbeitswoche lang tätig war.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12.3.2009 einigen sich die Parteien unter Mitwirkung des UFS darüber, dass eine Rückkehr zum Familienwohnsitz von folgenden Baustellen aus als unzumutbar zu beurteilen ist:

12.5.2003 bis 11.6.2003 in M: 9 Fahrten

8.8.2003 bis 29.8.2003 in H – P – Hi: 6 Fahrten

7.10.2003 bis 15.10.2003 in K: 2 Fahrten

19.11.2003 bis 16.11.2003 in J: 2 Fahrten

Die Entfernung zwischen dem Familienwohnsitz in O und dem Firmenquartier in G wurde einvernehmlich mit 68 km als richtig beurteilt. Zu den oben aufgezählten Baustellen ergeben sich 19 Familienheimfahrten, multipliziert mit 68 km ergeben sich daraus 1.292 km, multipliziert mit einem Kilometergeld in Höhe von 0,36 € ergeben sich für das Jahr 2003 für Familienheimfahrten zu berücksichtigende Werbungskosten in Höhe von € 465,12.

Den Einwendungen, in begründeten Einzelfällen könne auch bei einer kürzeren Wegstrecke als 120 km Unzumutbarkeit anzunehmen sein, und dem Hinweis in der mündlichen Berufungsverhandlung auf das Erkenntnis des VwGH vom 8.2.2007, 2004/15/0102, wonach Entfernungen von 55,8, 65,2 und 97,2 km als unzumutbar anerkannt worden seien, weiters es sich um ein Einzugsgebiet mit sehr starkem Verkehr handeln würde bzw. weil im Baugewerbe absolute Pünktlichkeit auf Grund des zeitlich abgestimmten Verhaltens zwischen dem als Graderfahrer tätigen Berufungswerber und anderen an diesen Baustellen beschäftigten Personen erforderlich sei, ist entgegenzuhalten, dass in dem genannten Erkenntnis auf die „amtsbekannten“ Verkehrsverhältnisse auf der Strecke Hard-Bregenz und die einzukalkulierenden allfälligen Verzögerungen aus Anlass der Grenzüberschreitung hingewiesen wurde. Derartige durch den Straßenverkehr überlastete Verkehrsverbindungen und einen Grenzübergang gibt es jedoch bei den vom Berufungswerber zu befahrenden Straßen nicht, da er für diese Fahrten die Südbahn und andere gut ausgebaute Verkehrswege benutzen kann. Bei G, dem Ort seines Firmenquartiers im Jahr 2003, handelt es

sich zwar zu den Stoßzeiten um ein Einzugsgebiet mit starkem Verkehrsaufkommen, es ist jedoch nicht anzunehmen, dass der Berufungswerber auf der Fahrt zu Wochenbeginn vom Familienwohnsitz über einen Umweg zu seinem Firmenquartier in G und weiter zu einer Baustelle fährt, sondern das Stadtgebiet meidet. Gesamt gesehen liegen daher keine Gründe vor, Fahrtstrecken zu Baustellen, die nicht weiter als 120 km vom Familienwohnsitz entfernt sind, als unzumutbar für die tägliche Hin- und Rückfahrt zu beurteilen.

Die Ermessensübung des Finanzamtes wird sich am Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unter Berücksichtigung der Interessen des Abgabepflichtigen (Billigkeit) und an den in diesem Zusammenhang aus der Sicht des Berufungswerbers nicht unerheblichen steuerlichen Auswirkungen zu orientieren haben.

Nachdem durch die Berücksichtigung der oben angeführten Werbungskosten ein anders lautender Bescheid zu erlassen gewesen wäre, hat die Rechtsmittelbehörde bei Stattgebung der Berufung gegen die Abweisung des Aufhebungsantrages den angefochtenen Bescheid aufzuheben, um die Abgabenbehörde erster Instanz in die Lage zu versetzen, die gemäß § 299 Abs. 2 BAO zu verbindende Aufhebungs- und Sachentscheidung im selben Rechtsgang zu fällen (vgl. Stoll in Ritz³, § 307, Tz 6, als Vorbildbestimmung des § 299 Abs. 2 BAO).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 20. März 2009