



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Franz W. jun., PLZ G., K. Nr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Amtsdirektor Josef Hiess, betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in K. wohnhafte und an der Hauptschule H. unterrichtende Berufungswerber (Bw.) reichte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 am 8. März 2005 beim Finanzamt Waldviertel ein, worauf das Finanzamt mit Datum 15. März 2005 erklärungsgemäß den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 erließ. Unter anderem wurden 2.421 € an Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag berücksichtigt. Hierbei handelt es sich um das „große“ Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km.

Mit Vorhalt vom 21. Juli 2005 ersuchte das Finanzamt Waldviertel den Bw. im Rahmen der stichprobenweise Nachbescheidkontrolle, „die Unterlagen (Belege, Gewinnermittlung etc.), welche der Einkommensteuererklärung 2004 zugrundeliegen,“ vorzulegen und unter anderem „im Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale bekanntzugeben, welche Strecke (von - nach) Sie an wievielen Arbeitstagen zurücklegen sowie die Entfernung (einfache, kürzeste Wegstrecke) anzugeben. Weiters ersuchen wir Sie bekanntzugeben, ob die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels möglich wäre.“

Der Bw. legte hierauf eine Aufstellung der Werbungskosten vor, aus welcher unter anderem hervorgeht, dass von insgesamt 11 beruflich veranlassten Fahrten außerhalb der Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte 8 von H. aus und 3 von K. aus angetreten wurden, wobei zwei der von H. aus angetretenen Fahrten in den Semesterferien gelegen waren.

Außerdem wurde der Wartungsplan eines PKW vorgelegt, aus welchem sich ergibt, dass am 6. Dezember 2003 bei einem Kilometerstand von 16.063, am 21. Mai 2004 bei einem Kilometerstand von 31.844, am 25. Oktober 2004 bei einem Kilometerstand von 46.903 und schließlich am 12. Mai 2005 bei einem Kilometerstand von 59.808 Wartungsarbeiten von Toyota-Vertragshändlern im Waldviertel und in H. durchgeführt wurden. Von Dezember 2003 bis Oktober 2004 wurden somit mit diesem Fahrzeug 30.840 km zurückgelegt.

Weiters vermerkte der Bw.: „Zusätzlich benutze ich noch meinen alten PKW (vor allem im Winter). Jährliche km ca. 16.000.“

Einer Abfrage des Zentralen Melderregisters vom 30. November 2005 zufolge hat der Bw. seit Geburt seinen Hauptwohnsitz in K. und von 12. November 2002 bis 14. April 2003 einen Nebenwohnsitz in H. (Unterkunftgeberin Astrid A.). Vor dem 12. November 2002 bestanden zwei weitere Nebenwohnsitze in Wien.

Mit Bescheid vom 3. April 2006 hob das Finanzamt Waldviertel den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 15. März 2005 gemäß § 299 BAO auf. In der Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass gemäß der zitierten Bestimmung die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn sich der Spruch dieses Bescheides als nicht richtig erweise.

Mit gleichem Datum wurde ein neuer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 erlassen, in welchem ein Pendlerpauschale nicht berücksichtigt wurde.

Begründend führte das Finanzamt diesbezüglich aus:

„Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) besteht bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen ein Anspruch auf das Pendlerpauschale. Ein Pendlerpauschale steht nur dann zu, wenn im Kalendermonat die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung an mehr als 10 Tagen zurückgelegt wird.“

Laut Ihren vorgelegten Kopien aus dem Serviceheft haben Sie eine Jahreskilometerlaufleistung von ca. 35.000 km. Die Anzahl der zurückgelegten Kilometer bei überwiegender Fahrt zwischen Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung unter Berücksichtigung einer Entfernung von 380 km und 11 Fahrten pro Monat für 10 Monate (abzüglich Ferien) ergibt jedoch 41.800 Jahreskilometerlaufleistung (noch ohne Berücksichtigung von Privatfahrten).

Für das Jahr 2004 konnte daher das Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden."

Mit Schreiben vom 20. April 2006 erhab der Bw. „Berufung für den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 3.4.06“ und erläuterte:

„Die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zur Berechnung des Pendlerpauschale wird von mir an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat zurückgelegt!

Es steht mir noch ein zweiter PKW zur Verfügung, mit dem ich mindestens auch noch ca. 20.000 km pro Jahr zurücklege.“

Seitens des Finanzamtes wurde diese Berufung als auch gegen den Einkommensteuer(sach)bescheid für das Jahr 2004 gerichtet gewertet.

Über telefonisches Ersuchen des Finanzamtes übermittelte der Bw. mehrere Gutachten gemäß § 57a Abs. 4 KFG 1967 betreffend einen Opel Kadett, Fahrgestellnummer WO., Erstzulassung 4/1990 mit dem Kennzeichen L WXXX10 in Kopie:

- Begutachtung vom 8. April 2004, Km-Stand 137.780, Werkstatt im Waldviertel, Zulassungsbewerberin Elisabeth W., Adresse in Linz
- Begutachtung vom 27. August 2005, Km-Stand 63.805, Werkstatt in der Nähe von H., Zulassungsbewerberin Maria W., gleiche Adresse wie Elisabeth W.
- Begutachtung vom 25. März 2006, Km-Stand 89.180, Werkstatt in der Nähe von H., Zulassungsbewerberin Maria W., gleiche Adresse wie Elisabeth W..

Das Finanzamt erhab im Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres am 21. Juni 2006, dass der gegenständliche PKW Opel Kadett bis 5. August 2003 (Kennzeichen zuletzt ZT-WXXX6) auf den Bw. zugelassen war. Anschließend wurde Maria Elisabeth W. als Zulassungsbewerberin für diesen PKW das Kennzeichen L-WXXX10 zugewiesen. Ein weiteres auf Maria Elisabeth W. zugelassenes KFZ sei im Zentralregister nicht ersichtlich. Auf den Bw. sei seit 1. August 2003 ein PKW Toyota Corolla mit dem Kennzeichen ZT-WXXX6 zugelassen.

Im Wege einer Meldeanfrage stellte das Finanzamt fest, dass in der selben Wohnung in H., in welcher der Bw. über einen Nebenwohnsitz verfügte, Astrid A. seit 1997 hauptgemeldet ist.

Laut AIS-DB7 beziehe Astrid A. Familienbeihilfe für den am 9. April 2005 geborenen Sohn Franky W.. Laut Schreiben der Bezirkshauptmannschaft B. vom 25. April 2005 sei der Familienname des Kindes auf „W.“ geändert worden.

Mit Vorhalt vom 28. Juli 2006 ersuchte das Finanzamt den Bw., Aufstellungen über die in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen zurückgelegten Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte unter Angabe des jeweils benutzten Fahrzeuges vorzulegen.

Hierauf legte der Bw. folgende „Aufstellung über die zurückgelegten Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte vor:

Lohnzahlungszeitraum	Benutztes Kfz	Anzahl der Fahren	K. – H. und zurück
Jänner 2004	Toyota Corolla	8	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	3	Zurückgelegte Fahrten
Februar 2004	Toyota Corolla	9	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	2	Zurückgelegte Fahrten
März 2004	Toyota Corolla	8	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	3	Zurückgelegte Fahrten
April 2004	Toyota Corolla	7	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	4	Zurückgelegte Fahrten
Mai 2004	Toyota Corolla	9	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	2	Zurückgelegte Fahrten
Juni 2004	Toyota Corolla	7	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	4	Zurückgelegte Fahrten
Juli 2004	Toyota Corolla	-	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	-	Zurückgelegte Fahrten
August 2004	Toyota Corolla	-	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	-	Zurückgelegte Fahrten
September 2004	Toyota Corolla	7	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	4	Zurückgelegte Fahrten
Oktober 2004	Toyota Corolla	8	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	3	Zurückgelegte Fahrten
November 2004	Toyota Corolla	7	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	4	Zurückgelegte Fahrten

Dezember 2004	Toyota Corolla	8	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	3	Zurückgelegte Fahrten
Jänner 2005	Toyota Corolla	7	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	4	Zurückgelegte Fahrten
Februar 2005	Toyota Corolla	8	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	3	Zurückgelegte Fahrten
März 2005	Toyota Corolla	7	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	4	Zurückgelegte Fahrten
April 2005	Toyota Corolla	7	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	5	Zurückgelegte Fahrten
Mai 2005	Toyota Corolla	6	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	5	Zurückgelegte Fahrten
Juni 2005	Toyota Corolla	5	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	6	Zurückgelegte Fahrten
Juli 2005	Toyota Corolla	-	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	-	Zurückgelegte Fahrten
August 2005	Toyota Corolla	-	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	-	Zurückgelegte Fahrten
September 2005	Toyota Corolla	5	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	6	Zurückgelegte Fahrten
Oktober 2005	Toyota Corolla	4	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	7	Zurückgelegte Fahrten
November 2005	Toyota Corolla	3	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	8	Zurückgelegte Fahrten

Dezember 2005	Toyota Corolla	3	Zurückgelegte Fahrten
	Opel Kadett	8	Zurückgelegte Fahrten

Laut einem im Finanzamtsakt befindlichen Ausdruck von www.de.map24.com beträgt die Fahrtstrecke zwischen dem Wohnort des Bw. und dem Arbeitsort rund 195 km; mit dem Auto betrage die Fahrzeit 3 Stunden 8 Minuten in eine Richtung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Dezember 2006 wies das Finanzamt Waldviertel die Berufung des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 als unbegründet ab:

„Sie machten in Ihrer Einkommensteuererklärung 2004 für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2004 Aufwendungen für die Fahrten zwischen der Wohnung in K. [...] und der Arbeitsstätte in H. (einfache Wegstrecke über 60 km) in Höhe von 2.421 € geltend.

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

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt gemäß lit c leg.cit. Folgendes:

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km 2.421 € (201,75 € monatlich) berücksichtigt.

Nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut kommt es nicht darauf an, dass der Bw. regelmäßig an seinen Arbeitstagen pendelt, sondern darauf, ob dieses Pendeln überwiegend im Lohnzahlungszeitraum erfolgt.

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung ist das zeitliche Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum nach der Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum zu beurteilen (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 16 Tz. 55). Nach der Verwaltungsübung ist diese Voraussetzung für das (große und kleine) Pendlerpauschale erfüllt, wenn die Strecke Wohnung—Arbeitsstätte an mehr als zehn Tagen zurückgelegt wird.

Laut Routenplaner map24.de beträgt die einfache Wegstrecke zwischen der Wohnung in K. und der Arbeitsstätte in H. rund 195 km. Diese werde an zumindest elf Tagen im Kalendermonat zurückgelegt. Eine Konkretisierung dieses Berufungsvorbringens, an welchen

Tagen in den maßgeblichen Lohnzahlungszeiträumen tatsächlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt wurden, erfolgte nicht.

Es wurde lediglich neuerlich allgemein vorgebracht, dass neben den Fahrten mit dem eigenen Fahrzeug auch Fahrten mit dem Fahrzeug der Schwester durchgeführt wurden.

Eine Abfrage aus dem Kfz-Zentralregister des Bundesministeriums für Inneres hat ergeben, dass das zweite Kraftfahrzeug mit dem polizeilichen Kennzeichen L-WXXX10, mit welchem Sie angeblich ca. 20.000 km im Jahr 2004 zurückgelegt haben, seit 5.8.2003 auf Ihre Schwester Maria Elisabeth W. angemeldet ist. Ihre Schwester ist in Linz wohnhaft und auch berufstätig. Weiters geht aus dieser Abfrage hervor, dass auf Ihre Schwester kein weiteres Kraftfahrzeug angemeldet ist.

Gemäß § 138 Abs 1 BAO haben Abgabepflichtige die Richtigkeit ihrer Angaben zu beweisen.

Kann ein Beweis im Einzelfall nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung.

Ein Sachverhalt ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der angegebene Sachverhalt von allen anderen denkbar möglichen der wahrscheinlichste ist (VwGH 14.9.1988, 86/13/0150).

Diese für die Glaubhaftmachung geforderte Bedingung ist aber im konkreten Fall aus folgenden Gründen als nicht erfüllt anzusehen:

lt. vorgelegten Belegen mit dem eigenen Fahrzeug 2004 zurückgelegte km rd.	35.000 km
- Privatfahrten geschätzt	- 5.000 km
verbleiben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	30.000 km
das sind monatlich (abzüglich zwei Monate Ferien)	3.000 km
Wegstrecke Hin- und Rückfahrt	390 km
Anzahl der möglichen Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte	7

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand sein einziges Kraftfahrzeug einem Dritten — welcher aber über ein eigenes Kraftfahrzeug verfügt — borgt, damit dieser seine Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung zurücklegen kann.

Weiters widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass jemand — abgesehen von den finanziellen Aufwendungen — die Strapazen einer ca. sechsstündigen Autofahrt auf sich nimmt, nur, damit er am Wohnort in seinem Elternhaus schlafen kann.

Aus diesen Überlegungen folgt, dass seitens des Bw. die überwiegende Zurücklegung der Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte — an mehr als zehn Tagen in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen - nicht glaubhaft gemacht werden konnte."

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2007 beantragte der Bw. die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz:

„In Ihrem Bescheid vom 03.04.2006 steht, dass ich zum Erlangen der Pendlerpauschale 41.800 km gefahren sein muss.

Das habe ich Ihnen bestätigt indem ich das Fahrtenbuch meines PKWs ZT-WXXX6 (ca. 35.000 km) und die Jahrespickerl-Gutachten meines 2. PKWs (L-WXXX10) (ca. 20.000 km) übermittelt habe.

Mir ist klar, dass es für sie unglaublich klingt, dass mir dieser PKW zur Verfügung steht, aber es ist eben so. Dieser PKW war vorher auf mich angemeldet ZT-9XXX, aus versicherungstechnischen Gründen zwischenzeitlich bis 11.9.06 auf L-WXXX10, seit 11.9.06 wieder auf mich ZT-2XXXX. Das kommt aus eigener Erfahrung (ich arbeite nebenberuflich als Versicherungsagent) unter Geschwistern manchmal vor.

Außerdem werden mir - sollte dies notwendig sein - ca. 400 Schüler, 40 Lehrer und 2 Direktoren der Hauptschule H. bestätigen, dass ich 2004/05 mit diesem Auto vor der Schule stand. Des öfteren musste ich mir wegen meines Kennzeichens anhören, ob ich denn aus Linz käme,...

Außerdem stünden mir in meinem Wohnort K. [...] folgende weitere PKWs zur Verfügung: ZT-WXXX1 (Vater) ZT-WXXX5 (Schwester), ZT-WXXX2,3,4 (Bruder). Warum sollte ich daher ausgerechnet den PKW meiner Linzer Schwester nehmen, wenn er nicht mir gehören würde bzw. sie den PKW mir überlassen hat.

Außerdem wurden die Prüfungsgutachten (Pickerl) natürlich von mir erledigt (1x Kfz-Werkstätte [...] in G., 2x Kfz-Werkstätte [...] in E.). Diese habe ich Ihnen, wegen der gefahrenen km, übermittelt. Glauben Sie wirklich meine Linzer Schwester würde 2x nach E. (Nähe meines Arbeitgebers) fahren um das Pickerl zu machen — wenn ich es nicht selber erledigt hätte (während ich in der Schule unterrichtete).

Lt. Ihrem Routenplaner map24.de benötigt man für die Strecke K. - H. ca. 3 Stunden. Das ist aber in der Praxis nicht richtig: Bei normalen Verkehrsaufkommen und ohne

Geschwindigkeitsüberschreitungen benötige ich für diese Strecke ca. 2 h 5 min. Ich muss es ja wissen, ich pendle ja.

Vorschlag: probieren Sie in ihrem Routenplaner map24.de die Strecke vom Finanzamt Zwettl nach Wien - der Computer wird Ihnen 2 Stunden als Antwort geben. Und wie lange brauchen Sie wirklich? Sie werden mir bestätigen, dass man die Strecke von Zwettl nach Wien üblicherweise in 1,5 Stunden fährt.

Sie haben Recht, es sind Strapazen, die ich aber sehr gerne in Kauf nehme um bei meinen Eltern zu sein. Außerdem beginne ich dieses Jahr mit der Errichtung eines Eigenheimes in K. (gleich bei meinen Eltern) wodurch das Pendeln nicht weniger werden wird.

Außer ich bekomme ev. kommendes Schuljahr einen Job als Lehrer im Waldviertel. Ich arbeite ja nicht zum Spaß so weit von meinem Wohnsitz weg, sondern weil im Waldviertel momentan kein Job frei ist als Lehrer (damit wäre auch das Problem Pendlerpausch. gelöst)

Aus diesen Gründen ersuche ich um Gewährung der Pendlerpauschale. Im Grunde stelle ich mir das ganz einfach vor: ich weise Ihnen jährlich durch Übermittlung des Serviceheftes bzw des Prüfungsgutachtens eine Kilometerleistung von ca. 50.000 km nach. Kann ich das, steht mir die Pauschale zu, kann ich die km nicht nachweisen dann eben nicht!

Mit Vorhalt vom 30. Jänner 2007 wandte sich das Finanzamt erneut an den Bw.:

„Laut der am 14.08.2006 übermittelten Aufstellung haben Sie die Fahrtstrecke zwischen der Wohnung in K. und der Arbeitsstätte in H. in den Monaten 1-6/2004 und 9-12/2004 an jeweils 11 Tagen/Monat zurückgelegt.

In diesem Zusammenhang stellen sich die folgenden Fragen:

- (1) Gibt es ein Fahrtenbuch aus welchem diese Daten hervorgehen?*
- (2) Wurden andere Aufzeichnungen geführt, aus welchen diese Daten hervorgehen?*
- (3) Wie viele Unterrichtstage/Woche hatten Sie in den Monaten 1-6/2004, wieviele in den Monaten 9-12/2004?*
- (4) Von wo aus wurden die Fahrten zur Arbeitsstätte an jenen Unterrichtstagen, an denen die Anfahrt nicht aus K. erfolgte, angetreten?*
- (5) Stand Ihnen im Berufungszeitraum eine dem Tätigkeitsort näher gelegene Unterkunftsmöglichkeit zur Verfügung? Wenn ja, wo war diese?*

Um Vorlage der oben angeführten Aufzeichnungen wird, unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei behaupteten außergewöhnlichen Sachverhalten, gebeten.“

Diese Fragen wurden vom Bw. wie folgt beantwortet:

„1. Nein, ist meines Wissens für das Pendlerpauschale auch nicht notwendig – sollten sie aber diesbezüglich die Führung eines Fahrtenbuches wünschen, werde ich eines anlegen.

2. Nein, s. ad 1.“

Die Unterrichtstage zu 3. wurden näher aufgeschlüsselt. Der Bw. unterrichtete demzufolge im Jänner 2004 an 18 Tagen, im Februar an 15 Tagen, im März an 23 Tagen, im April an 15 Tagen, im Mai an 18 Tagen, im Juni an 19 Tagen, im September an 19 Tagen, im Oktober an 20 Tagen, im November an 19 Tagen und im Dezember an 17 Tagen.

„4. Von der Wohnung meiner ehemaligen Lebensgefährtin Frau Astrid A., Mutter meines unehelichen Sohnes Franky W., H. [Adresse]. Falls das Wetter schlecht ist (Winter – Glatteis) darf ich fallweise bis dato bei ihr über Nacht bleiben (im Wohnzimmer).

5. Nein!“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2007 wies das Finanzamt Waldviertel die Berufung des Bw. gegen den Aufhebungsbescheid vom 3. April 2006 als unbegründet ab:

„Gemäß § 299 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid von Amts wegen aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides erweist sich als nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz oder anderen maßgeblichen Rechtsvorschriften (z.B. Verordnungen gemäß Art. 18 Abs 2 B-VG) entspricht.

Der Bescheidspruch ist nicht nur bei unzutreffender Auslegung von Rechtsvorschriften inhaltlich rechtswidrig. Er ist auch rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden, und zwar auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde zurückzuführen ist.

Die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2004 vom 15.03.2005 ergab sich für das Finanzamt aus der Kenntnis des Umstandes, dass die rechtlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (§ 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988) nicht vorlagen, bzw. das Vorliegen dieser Voraussetzungen nicht glaubhaft gemacht werden konnte, weshalb sich die Berücksichtigung der Aufwendungen als Werbungskosten als nicht richtig erwies.

Aus der Textierung des § 299 Abs. 1 BAO ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber dem Finanzamt betreffend die Vornahme von Aufhebungen der von ihm erlassenen Bescheide ein Ermessen einräumt.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen.

Die Billigkeit entspricht der Angemessenheit hinsichtlich berechtigter Interessen der Partei. Die Zweckmäßigkeit entspricht der Angemessenheit hinsichtlich des öffentlichen Interesses.

Wie der VwGH seit dem verstärkten Senat vom 25. März 1981, 747, 749/79, VwSlg 5567 F/1981, in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, kommt im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133, vgl. GZ RV/1634-W/04 vom 08.02.2005).

Da im vorliegenden Fall die steuerlichen Auswirkungen (Nachforderung an Einkommensteuer für 2004 iHv € 1.154,01) nicht als geringfügig anzusehen waren, überwog das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit."

Mit Bericht vom 25. April 2007 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Mail vom 18. Februar 2008 berichtete das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat, dass die Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2007 betreffend den Aufhebungsbescheid vom 3. April 2006 – ebenso wie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006, in denen das beantragte Pendlerpauschale ebenfalls nicht gewährt worden sei – in Rechtskraft erwachsen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens gehen davon aus, dass die Berufung vom 20. April 2006 entgegen ihrer Bezeichnung als auch gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 gerichtet war.

Im Hinblick darauf, dass anderenfalls dem Unabhängigen Finanzsenat eine Sachentscheidung verwehrt wäre (ein Vorlageantrag betreffend die Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2007 wurde nicht gestellt, sondern nur einer betreffend die Berufungsvorentscheidung vom 14. Dezember 2006) und dem nicht rechtskundigen Bw. eine genaue Unterscheidung nicht zugesonnen werden kann, geht auch der Unabhängige Finanzsenat von einer Berufung

sowohl gegen den Aufhebungsbescheid als auch gegen den Einkommensteuer(sach)bescheid, beide vom 3. April 2006, aus.

Der Aufhebungsbescheid vom 3. April 2006 ist in Rechtskraft erwachsen.

Der Vorlageantrag vom 9. Jänner 2007 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2004 ist zwar zulässig, aber nicht berechtigt:

Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung vom 14. Dezember 2006 die Rechtslage zutreffend dargestellt.

Für die Frage, ob dem Bw. das Pendlerpauschale im Jahr 2004 zusteht, kommt es entscheidend darauf an, ob im Lohnzahlungszeitraum (in den einzelnen Monaten des Jahres 2004, § 77 EStG 1988) jeweils überwiegend die Fahrtstrecke K. – H. bzw. H. – K. zurückgelegt wurde. Für den vollen Kalendermonat können auf Grund einer Durchschnittsbetrachtung 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mindestens 11 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 75, m.w.N.).

Den Steuerpflichtigen trifft - unbeschadet der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) - die Verpflichtung, am Verfahren mitzuwirken (§§ 119, 138 ff BAO). Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde: Die Abgabenbehörde (erster Instanz) hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine gesetzliche Vermutung widerlegen (UFS [Wien], Senat 9 [Referent], 15.10.2003, RV/1687-W/02, unter Hinweis auf *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, Tz. 526).

Das Finanzamt Waldviertel ist nach einem überaus sorgfältigem Ermittlungsverfahren zu dem Schluss gekommen, ein überwiegendes Pendeln in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen des Streitjahres vom Waldviertel nach H. und zurück sei nicht erwiesen.

Das Finanzamt ist mit dieser Auffassung im Recht.

Es entspricht der Lebenserfahrung, dass ein Steuerpflichtiger in den einzelnen Arbeitsmonaten nicht überwiegend rund 195 km von seinem Wohnsitz im Haus seiner Eltern zu seiner Arbeit und wiederum 195 km zurück fährt, wenn in derselben Stadt, in der seine Arbeitsstätte liegt, seine Lebensgefährtin über eine Wohnung verfügt.

Wenn der Bw. behauptet, er lege die Strecke K. – H. in „ca. 2 h 5 min.“ „bei normalem Verkehrsaufkommen und ohne Geschwindigkeitsüberschreitungen“ zurück, so ist darauf zu

verweisen, dass laut Routenplaner www.viamichelin.at die Strecke K. – H. 196 km beträgt, davon (derzeit) 86 km auf Schnellstraßen. Die Fahrt sei (derzeit) in 2 Stunden 21 Minuten zurückzulegen. Die Absolvierung einer Fahrt in knapp über zwei Stunden, wie vom Bw. angegeben, ist bei Einhaltung der Geschwindigkeitsbegrenzungen – auf Landesstraßen i.d.R. 100 km/h, auf Autobahnen und Schnellstraßen i.d.R. 130 km/h – nicht möglich, zumal bei den im Gemeindegebiet von Wien gelegenen Autobahnabschnitten weit gehend eine Geschwindigkeitsbegrenzung von 80 km/h gilt, es notorisch ist, dass es immer wieder durch Baustellen oder Staus zu Verzögerungen kommt und schließlich die Stockerauer Schnellstraße (S 5) im Jahr 2004 noch nicht in diesem Umfang ausgebaut war wie heute (vgl. http://www.niederoesterreich.gv.at/Verkehr-Technik/Planungen-Beratung/Strassenbauvorhaben/S_5_Stockerauer_Schnellstrasse.html). Hinzu kommt, dass die Höchstgeschwindigkeit auch witterungsabhängig nicht immer ausgeschöpft werden kann. Eine Gesamtfahrzeit von mindestens fünf Stunden hin und zurück im Berufungszeitraum erscheint daher als durchaus wahrscheinlich.

Nun ist es nicht ausgeschlossen, dass dessen ungeachtet der Steuerpflichtige die Strapazen einer derart langen Fahrt auf sich nimmt, wenn besondere Gründe vorliegen, die ein derartiges Pendeln im konkreten Einzelfall glaubhaft erscheinen lassen (vgl. UFS [Wien], Senat 17 [Referent], 5.2.2008, RV/2086-W/07, zu übersiedlungsbedingtem vorübergehendem Fehlen einer gemeinsamen Ehewohnung, oder UFS [Wien], Senat 1 [Referent] 16.11.2006, RV/0578-W/05, zur Rückkehr an den entfernteren Familienwohnsitz trotz Nächtigungsmöglichkeit in der Nähe der Arbeitsstätte).

Gründe, warum der Bw. nicht bei seiner Lebensgefährtin nächtigt, sondern in sein Elternhaus zurückkehrt, wurden nicht genannt.

Wenn der Bw. ausführt, bei Frau A. handle es sich um seine „ehemalige“ Lebensgefährtin, ist zum einen darauf zu verweisen, dass der im April 2005 geborene gemeinsame Sohn Franky offenkundig im Berufungszeitraum gezeugt worden ist, und zum anderen Frau A. dem Bw. unstrittigerweise eine Nächtigungsmöglichkeit geboten hat – ob „im Wohnzimmer“ oder anderswo in ihrer Wohnung ist für die Frage des Pendlerpauschales nicht von Belang. Im übrigen erhielt der gemeinsame Sohn 2005 den Familiennamen des Vaters, was ebenfalls nicht für die „Ehemaligkeit“ der – offenbar Ende 2002 (Meldung laut ZMR ab 12.11.2002) begründeten - Lebensgemeinschaft im Jahr 2004 spricht. Für die Abmeldung des Nebenwohnsitzes ab 15. April 2003 können auch lediglich (vermeintlich) steuerliche Gründe gesprochen haben.

Dass diese Nächtigungsmöglichkeit nur bestanden haben soll, „falls das Wetter schlecht ist (Winter – Glatteis)“ steht im Widerspruch insbesondere zum eigenen Vorbringen des Bw., der

in seiner „Aufstellung über die zurückgelegten Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte“ behauptet, in jedem Monat außerhalb der „großen Ferien“ bei zwischen 15 und 23 Arbeitstagen stets (exakt!) 11 Fahrten K. – H. und zurück unternommen (und ansonsten wohl bei Frau A. genächtigt) zu haben, ohne dass in den Wintermonaten eine andere Häufigkeit als in den Sommermonaten zu verzeichnen ist.

Hinzu kommt, dass laut der Aufstellung über die Werbungskosten 2004 Fahrten von H. aus auch während der Schulferien angetreten wurden und auch jene § 57a-Überprüfungen des PKW der Schwester in E. nahe H. (im Folgejahr) während der Ferien bzw. an einem Samstag vorgenommen wurden.

Es mag sein, dass es dem Bw. möglich war, unter Heranziehung des (offenbar einzigen) PKW seiner in Linz wohnhaften Schwester oder anderer Fahrzeuge der Familie, die Strecke K. – H. und zurück an wenigstens 11 Tagen im Monat (abgesehen von den „großen Ferien“) zurückzulegen. Damit ist freilich nicht erwiesen, dass dies tatsächlich geschehen ist.

Der dem Finanzamt am 14. August 2006 übermittelten „Aufstellung über die zurückgelegten Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte“ wurde vom Finanzamt zu Recht keine Glaubwürdigkeit beigemessen.

Wie bereits dargestellt, sollen nach dieser Aufstellung jedes Monat exakt 11 Fahrten K. – H. und zurück unternommen worden sein, einerseits mit dem PKW Toyota Corolla (auf den Bw. zugelassen), andererseits mit dem PKW Opel Kadett (auf die Schwester des Bw. zugelassen).

Der Bw. hat jedoch laut Vorhaltsbeantwortung vom 1. März 2007 keinerlei Aufzeichnungen geführt, auf die sich diese Angaben stützen können.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats handelt es sich bei den in der „Aufstellung über die zurückgelegten Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte“ dargestellten Fahrten um reine Phantasiezahlen, da es zum einen jeder Lebenserfahrung widerspricht, dass kontinuierlich monatlich exakt 11 derartige Fahrten unternommen werden, und zum anderen ohne Aufzeichnungen der Bw. nicht in der Lage sein kann, eineinhalb Jahre nach dem Berufungszeitraum für jedes Monat darzulegen, wie viele Fahrten mit welchem Auto unternommen worden sind.

Das Beweisanbot, „ca. 400 Schüler, 40 Lehrer und 2 Direktoren“ der Schule des Bw. könnten bestätigen, dass der Bw. (auch) mit einem Auto mit Linzer Kennzeichen vor der Schule im Schuljahr 2004/05 geparkt habe, ist in diesem Zusammenhang nicht zielführend, da es der Unabhängige Finanzsenat für zutreffend erachtet, dass der Bw. auch mit dem Opel Kadett – in welchem Ausmaß immer – unterwegs war.

An welchen Tagen tatsächlich der Bw. die Strecke K. – H. – K. im Streitjahr zurückgelegt hat, kann dieser nicht einmal selbst sagen.

Im konkreten Fall kann der Nachweis der überwiegenden Zurücklegung der Strecke K. – H. – K. in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen eben nicht allein, wie der der Bw. in seinem Vorlageantrag annimmt, durch den Nachweis einer „Kilometerleistung von ca. 50.000 km“ (was rund 128 Fahrten bzw. Fahrten an rund 11 Arbeitstagen/Monat entsprechen würde), geführt werden. Diese „Kilometerleistung“ kann auch bei weniger als 11 Fahrten K. – H. – K. im Monat problemlos erreicht werden.

Hier wird etwa ein ordnungsgemäß geführtes (und schlüssiges) Fahrtenbuch (bzw. werden ordnungsgemäß geführte, schlüssige Fahrtenbücher) geeignet sein, einen derartigen Nachweis zu erbringen.

Da der Bw. einen der Lebenserfahrung widersprechenden Sachverhalt – überwiegendes Pendeln in das rund 195 km entfernte Elternhaus anstatt überwiegender Nächtigung bei der am Arbeitsort wohnhaften Lebensgefährtin (im Folgejahr: auch bei dem gemeinsamen Sohn) – behauptet, bedarf es mehr Beweismittel für das Vorliegen eines derartigen Sachverhaltes als die bloße Möglichkeit, dass der Bw. mit den ihn zur Verfügung gestanden Kraftfahrzeugen überwiegend in das Elternhaus pendeln hätte können.

Da somit nicht festgestellt werden kann, dass der Bw. im Jahr 2004 die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales erfüllt hat, konnte der Berufung kein Erfolg beschienen sein.

Wien, am 19. Februar 2008