



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Barbara Straka, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Johann Gamper über die Berufung des Bw., vertreten durch Accurata Stb GmbH & Co KG, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile 62, vom 11. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch ADir Josef Hiess, vom 4. November 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 nach der am 8. Juni 2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte ab 1. September 2005 im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten geltend, die in den Einkommensteuerbescheiden 2005 – 2007 antragsgemäß als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Anlässlich der Arbeitnehmerveranlagung 2008 erläuterte der Bw. zu den Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten von insgesamt 7.905,70 €, dass er seit

1. September 2005 bei der Fa. X. GmbH in Wien nichtselbständig tätig sei. Obwohl die Fahrtstrecke von A. nach Wien mit 110 km noch innerhalb des laut LStR zumutbaren Bereiches liege, sei die Entfernung im konkreten Fall durch extrem vom Normalfall abweichende Arbeitszeiten (bis 23:00 Uhr) dennoch unzumutbar. Für den Zweitwohnsitz sei Miete in Höhe von 3.730,23 € und Energiekosten von 803,47 € angefallen, für Familienheimfahrten seien für 48 Wochen 3.372 € zu verzeichnen.

Im **Einkommensteuerbescheid 2008** wurden die beantragten Aufwendungen nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht. Das Finanzamt führte dazu begründend aus, bei einer Strecke zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnort von 110 km, die fast zur Gänze auf der Autobahn zurückgelegt werden könne, und einer Fahrzeit von maximal einer Stunde sei die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz zumutbar.

In der **Berufung** brachte der Bw. vor, er sei bis 31. August 2005 gemeinsam mit seiner Ehegattin in Form einer OEG mit Sitz in A. selbständig als EDV Trainer tätig gewesen. A. sei der Familienwohnsitz für das Ehepaar und die beiden Kinder. Ab 1. September 2005 sei der Bw. am Dienstort in 1000 Wien nichtselbständig tätig. Nach detaillierter Anführung von öffentlichen Verkehrsverbindungen zieht der Bw. den Schluss, dass öffentliche Verkehrsmittel für ihn nicht verwendbar bzw zumutbar seien.

Mit dem PKW betrage der schnellste Weg laut Routenplaner 90,17 km, führe jedoch über die Westeinfahrt. Schon die normale Fahrtzeit liege bei 1 Stunde 24 Minuten. Zu den normal erforderlichen Zeiten liege die Fahrtzeit bei rund 1 Stunde 40 Minuten bis zu 2 Stunden. Die Fahrtzeit lasse sich bei einer Umfahrung der Westeinfahrt über die Allander Autobahn auf rund 1 Stunde 10 Minuten (ohne Stau) verkürzen, wenngleich sich die Kilometer auf rund 105 erhöhen. Bei dem üblichen Stau in der „rush hour“ betrage die durchschnittliche Fahrtzeit 1 Stunde 20 Minuten.

Tatsächlich nehme der Bw. für die wöchentlichen Familienheimfahrten die Route über die Allander Autobahn, unter der Woche nutze er seine Wohnung in 1X00 Wien (65 m², Entfernung zum Dienstort 9,1 km, 20 Minuten Fahrt). Für den Nebenwohnsitz in Wien entstehen Kosten von 4.533,70 €, ferner die Fahrtkosten für Familienheimfahrten von 4.233,60 €, die mit dem Höchstbetrag gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 von 3.372 € begrenzt seien. Die alternativen Kosten der täglichen Heimfahrt betrügen 18.522 € (105 km x 2 x angenommene 210 Arbeitstage).

Entscheidend sei nunmehr die Frage, ob eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz zumutbar sei. Steuerlich relevante Einkünfte des Partners am Familienwohnsitz seien gegeben. Die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr sei gesetzlich nicht klar geregelt. Der

Gesetzgeber gehe offenbar von täglichen üblichen Arbeitswegen bis zu 80 km aus, da das Pendlerpauschale nach 20 km Abständen gestaffelt sei und der höchste Betrag für Entfernungen über 60 km vorgesehen sei. Wäre mehr als 80 km täglich in eine Richtung zumutbar, hätte der Gesetzgeber weitere Pendlerpauschalsätze vorsehen müssen (UFS 20.5.2009, RV/0556-W/09). Die Regelung der LStR, wonach erst bei Strecken über 120 km die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz unzumutbar sei, bringe zwar für die Verwaltungspraxis Klarheit für Strecken über 120 km, lasse sich aber nicht aus dem Gesetz ableiten. Offen bleibe, dass auch bei kürzeren Distanzen Unzumutbarkeit vorliegen könne (Doralt, § 4 EStG, Rz 348).

Beim geschilderten Sachverhalt sei einerseits wegen der teilweise erforderlichen späten Termine eine Heimfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich, andererseits sei auch mit dem PKW die tägliche Heimfahrt nicht zumutbar. Aus dem Kostenvergleich der täglichen Heimfahrt (18.522 €) zu den Kosten des Zweitwohnsitzes inklusive Familienheimfahrten (7.905 €) ergebe sich rein wirtschaftlich ein klares Argument für die Aufnahme eines Zweitwohnsitzes. Weiters erspare sich der Bw. durch den Zweitwohnsitz jährlich rund 34.000 Mehrkilometer, was in Einklang mit den Intentionen des Gesetzgebers stehe, der den Individualverkehr durch geringere steuerliche Abzugsmöglichkeiten reduzieren wolle. Die vom Finanzamt angestrebte Arbeitswegvariante würde im Vergleich zur durchschnittlichen österreichischen Jahresfahrleistung eines PKW eine Verdreifachung der jährlichen Kilometerleistung bedeuten. Neben den ökologischen Gesichtspunkten sei auch das erhöhte Verkehrsrisiko des Bw. zu berücksichtigen. Außerdem würde das tägliche Pendeln über das ganze Jahr betrachtet einen zusätzlichen Zeiteinsatz von mehr als einem zusätzlichen Arbeitsmonat zu Lasten der Freizeit bedeuten. Vor allem aber würde der Bw. durch tägliches Pendeln so erheblichen Belastungen ausgesetzt, dass darunter die Arbeitsleistung erheblich leiden würde und sein Arbeitsplatz gefährdet wäre.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** als unbegründet ab.

In der Begründung wird ausgeführt, das Finanzamt habe per Routenplaner (viamichelin) folgende Fahrtvarianten eruiert:

1) über S33, A1 (West einfahrt)	90 km	1:04 Std.
2) über S33, A1, A21 (Allander Autobahn)	105 km	1:05 Std.
3) über S5, A22, A23 (lt. Routenplaner empfohlen)	91 km	1:02 Std.
4) über S5, Nordbrücke, Wiener Gürtel	82 km	1:05 Std.

In Zusammenhang mit den Pendlerpauschalen werde bei einer einfachen Wegstrecke von mehr als 40 km eine Wegzeit bis zu 2,5 Stunden als zumutbar erachtet (LStR 2002, Rz 255). Die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz wäre daher unabhängig von der Route auch für den Bw. zumutbar.

Der Verwaltungsgerichtshof habe eine Wegstrecke von 78 km oder eine Fahrtzeit von einer Stunde als zumutbar (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227) bzw. eine Wegstrecke von 83 km als nicht unüblich angesehen (VwGH 25.2.2003, 99/14/0340). Dies sei eine Entfernung, die auch nach Ansicht des Bw. innerhalb der letzten Entfernungsstaffel des Pendlerpauschales von 60 – 80 km liege, und jener Entfernung entspreche, die sich im gegenständlichen Fall bei der Benutzung der Strecke 4 ergebe. Der UFS habe eine Entfernung von 94,41 km und eine Fahrtzeit von einer Stunde 15 Minuten mit dem PKW (welche Zeit der vom Bw. angegebenen entspreche) als keineswegs unüblich oder unzumutbar angesehen (UFS 27.2.2008, RV/1511-W/07).

Auch im Umstand einer erheblichen Belastung durch das Pendeln sowie unter ökologischen Gesichtspunkten habe der Verwaltungsgerichtshof keine Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt gesehen (VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

Gegen den vom Bw. vorgenommenen Kostenvergleich sei einzuwenden, dass dem Bw. ein Dienstfahrzeug zur Verfügung stehe und auch die Kosten für die täglichen Fahrten in Wien zur Arbeitsstätte zu berücksichtigen seien.

Zur Frage der Zumutbarkeit des täglichen Pendelns mit öffentlichen Verkehrsmitteln seien die Regelungen der LStR zum Pendlerpauschale als Maßstab heranzuziehen. Bei einer einfachen Wegstrecke von mehr als 40 km sei eine Wegzeit bis zu 2,5 Stunden zumutbar, wobei eine Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr zu unterstellen sei. Das Finanzamt habe eine (im Detail angeführte) Strecke von rund 90 km mit einer Wegzeit von insgesamt rund 1 Stunde 50 Minuten errechnet. Dass abendliche Rückfahrten bei einer Arbeitszeit bis 20 Uhr nicht möglich wären, werde in der Berufung gar nicht behauptet. Es werde vielmehr die daraus resultierende kurze Anwesenheit zu Hause angeführt. Es sei aber davon auszugehen, dass Arbeitszeiten von mehr als 12 Stunden Ausnahmesituationen seien. Auch die behaupteten späten Termine aufgrund von abendlichen Kundenveranstaltungen, welche eine Rückkehr mit öffentlichen Verkehrsmitteln unmöglich machen, können keine Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt aufzeigen, da in diesen Situationen gelegentliche Heimfahrten mit dem Dienstfahrzeug oder Hotelübernachtungen möglich seien.

Zusammenfassend kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass sowohl die tägliche Rückkehr mit dem KFZ als auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar gewesen wäre und daher

davon auszugehen sei, dass die Beibehaltung des Wohnsitzes in Wien aus privaten Motiven erfolgt sei.

Der Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Über Ersuchen des Finanzamtes übermittelte der Bw. Arbeitszeitaufzeichnungen und führte aus, dass der Beginn der täglichen Arbeitszeit um 7:45 Uhr durch die Mittagspausen ein Arbeitsende deutlich später als 15:45 Uhr bedinge.

Ergänzend brachte der Bw. zu den in der Berufungsvorentscheidung angeführten möglichen Fahrstrecken über die A22/A23 bzw über den Wiener Gürtel vor, dass beide Strecken als sehr verkehrsreich gelten und speziell zu den Stoßzeiten regelmäßig Staus stattfinden – also geraden zu den Zeiten, zu denen sie für das tägliche Pendeln in Frage kommen. Beide Strecken würden daher für die tägliche Routenwahl zu dieser Tageszeit nicht in Frage kommen.

Zum Kostenvergleich des Bw. habe das Finanzamt eingewendet, dass einerseits die Fahrtkosten zum Wohnsitz in Wien fehlen und andererseits der Dienstgeber die Kosten getragen habe. Nach einer korrigierten Berechnung des Bw. sei den Gesamtkosten für den doppelten Haushalt von 9.451,73 € ein Aufwand für tägliche Heimfahrten von 18.522 € gegenüberzustellen. Selbst wenn sich die (geschätzten) Kosten bei über 30.000 km etwas anders darstellen, verbleibe ein deutliches Überwiegen der Kosten der täglichen Heimfahrt. Außerdem sei darauf zu verweisen, dass die Grundmiete des Zweitwohnsitzes von monatlich 199,61 € als ausgesprochen günstig zu bewerten sei.

Dass die Kosten der Dienstgeber trage, sei zwar richtig, allerdings werde dies vom Bw. als Sachbezug voll versteuert und der Sozialversicherung unterzogen. Somit trage der Bw. die Kosten aus versteuertem und der Sozialversicherung unterzogenen Einkommen.

Weiters sei auf die Besonderheiten des Dienstverhältnisses des Bw. hinzuweisen, der als Außendienstmitarbeiter regelmäßig (46 Tage im Schnitt der letzten drei Jahre) Abendveranstaltungen für seinen Dienstgeber abhalte bzw daran teilnehme (siehe Zeitaufzeichnungen). Bei diesen Veranstaltungen sei das zeitliche Ende im Vorfeld nicht abzusehen. Eine Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln scheide an diesen Tagen jedenfalls aus oder müsste an diesen Tagen jeweils ein Hotelzimmer genommen werden. Somit würden statt der Kosten der doppelten Haushaltsführung Hotelkosten im Ausmaß von geschätzten 3.700 € (46 Nächte x 80 €) anfallen.

In diesem Zusammenhang werde vom Bw. die Vertreterpauschale von 2.190 €, die bisher nicht in Anspruch genommen wurde, beantragt.

Hinsichtlich der Zumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln sei darauf zu verweisen, dass bei der in der Berufungsvorentscheidung ermittelten Fahrtzeit von 1 Stunde 54 Minuten für eine Strecke sich eine jährliche Stundenbelastung von 798 ergebe, was rund 50% der Normalstundenleistung eines Dienstnehmers entspreche. Der Bw. sei als Mitarbeiter in einem amerikanischen Großkonzern, in dem das Durchschnittsalter der Mitarbeiter 35 Jahre betrage, einem großen Leistungsdruck ausgesetzt. Die Leistungsfähigkeit des Bw. (Generation 50+) sei eine wesentliche Voraussetzung dafür, dass der Arbeitsplatz mit immerhin einem Bruttoeinkommen von 107.000 € jährlich erhalten werden könne. Der errechnete Zeitaufwand für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel stelle jedenfalls eine wesentliche Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit dar.

Darüber hinaus könnte bei täglichem Pendeln die gesetzlich geforderte Ruhezeit von 11 Stunden täglich nach § 12 Abs 1 AZG vom Bw. nicht eingehalten werden.

Auf einen **Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz** antwortete der steuerliche Vertreter des Bw., die Tochter B. benutze seit Oktober 2009 die Wohnung in Wien mit. Die Gattin sei zwar mit einem Nebenwohnsitz in Wien gemeldet, nutze die Wohnung allerdings seit mehr als einem Jahrzehnt nicht mehr. Für die geltend gemachten Mieten, Betriebskosten und Fahrtkosten werden eine Aufstellung und einige Belege übermittelt.

Die Frage, wer für die Treibstoffkosten des Dienstwagens aufgekommen sei, wurde damit beantwortet, dass die KFZ-Kosten der Dienstgeber getragen habe. Für die neben den Familienheimfahrten und Fahrten zwischen der Wohnung in Wien und dem Arbeitsplatz gefahrenen privaten Strecken gebe es keine Aufzeichnungen des Bw. Diese Strecken seien mit maximal 10% der gesamt gefahrenen Kilometer zu schätzen.

Hinsichtlich des Hinweises, dass neben dem Vertreterpauschale keine weiteren Werbungskosten mehr geltend gemacht werden können, sei zu entgegnen, dass nur Werbungskosten, die nicht typischerweise mit dieser Tätigkeit verbunden seien, abpauschaliert seien. Eine andere Auslegung sei verfassungsrechtlich bedenklich.

In der **Berufungsverhandlung** am 8. Juni 2011 wurde seitens des Bw. ergänzend ausgeführt, dass das Vertreterpauschale für den Fall, dass dem eigentlichen Berufungsbegehren auf Anerkennung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht Rechnung getragen wird, beantragt werde.

Der Bw. betreue die Xpartnerlandschaft bestehend aus den Händlern, die die Produkte von X verkaufen. Der Bw. lege über 40.000 km im Jahr beruflich im Betreuungsgebiet, welches sich auf ganz Österreich erstrecke, zurück. Sein Job sei es, draußen zu sein. Der Großteil der vom Bw. betreuten Händler befindet sich in Wien. Der Bw. kehre von Außendiensten zu jenem

Wohnsitz zurück (Wien oder A.), wo es jeweils näher sei. Die Arbeitszeiten des Bw. seien völlig flexibel, er könne sie frei wählen. Ausschlaggebend sei der Erfolg seiner Tätigkeit. Teilweise sei der Arbeitsbeginn im Büro, teilweise beim Kunden.

Der Finanzamtsvertreter verwies darauf, dass selbst mit öffentlichen Verkehrsmitteln eine Wegzeit in eine Richtung unter 90 Minuten möglich wäre. Der Bw. wendete dazu ein, dass bei Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln sein Dienstwagen in Wien stehen würde und er einen eigenen Pkw für die Heimfahrt vom Bahnhof nach Hause brauchen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Doppelte Haushaltsführung

Der Bw. ist seit 1. September 2005 bei der Fa. X. GmbH in 1000 Wien beschäftigt. An Arbeitstagen benützt der Bw. eine Mietwohnung mit 64 m² in 1X00 Wien, welche schon seit 1986 von der Familie angemietet ist. An den Wochenenden wohnt er bei Gattin und Kindern an seinem Familienwohnsitz in A.. Die Gattin erzielte im Jahr 2008 als Vortragende an der Fachhochschule A. Einkünfte über 30.000 €. Strittig ist die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr des Bw. zum Familienwohnsitz und damit die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für Familienheimfahrten und für den Zweitwohnsitz in Wien im Jahr 2008. In Zusammenhang mit dieser Wohnung hatte der Bw. für Miete und Betriebskosten 3.730,23 € sowie für Strom und Gas 803,47 € aufzuwenden. Für die wöchentlichen Familienheimfahrten entstanden dem Bw. Fahrtkosten zumindest im Ausmaß des sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit e EStG 1988 ergebenden Höchstbetrages von 3.372 €.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen bzw. Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Entsprechend § 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. Nicht abziehbar sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 auch 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.

Aufwendungen für die eigene Wohnung sind demgemäß grundsätzlich nicht abziehbar. Erwachsen einem Steuerpflichtigen allerdings dadurch doppelte Haushaltsskosten, dass ihm die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsstandort an den Familienwohnsitz wegen der Entfernung nicht zumutbar ist, so können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die dadurch bedingten Mehraufwendungen (Kosten der Zweitwohnung am Arbeitsort,

Familienheimfahrten) Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 EStG 1988 darstellen. Derartige Aufwendungen gelten so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in (gewichtigen) Umständen der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehepartners haben. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (vgl. Jakom/*Lenneis*, EStG, 2010, § 16 Rz 56 „doppelte Haushaltsführung“, *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG, § 16 Anm 25, jeweils mit Judikaturhinweisen).

Der Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200 € jährlich erzielt (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006). Da der Ehegattin des Bw. im Jahr 2008 am Ort des Familienwohnsitzes nicht unerhebliche Einkünfte zuflossen, wäre eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien nicht zumutbar gewesen.

Die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr vom Beschäftigungsplatz an den Familienwohnort wegen einer unüblich weiten Entfernung hat die Verwaltungspraxis mit einer Strecke von mehr als 120 km konkretisiert. An dieser Entfernung orientiert sich grundsätzlich auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und die Spruchpraxis des Unabhängigen Finanzsenates. Abhängig von den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalles wurde aber auch bei Strecken unter 120 km von einer Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ausgegangen (zB VwGH 16.3.1988, 85/13/0154, UFS 30.8.2007, RV/1008-L/07, UFS 6.10.2009, RV/0118-G/08), entscheidend ist hier vor allem die Art der Wegstrecke und der zeitliche Aufwand (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102).

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes ist unter „Fahrtstrecke“ die kürzeste Strecke zu verstehen, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Rücksicht zu nehmen ist. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002).

Zu täglichen Fahrten vom Wohnort A. zum Arbeitsplatz in Wien hat der VwGH schon mit Erkenntnis vom 1.2.1977, 1685/76, darauf verwiesen, dass sich der Wohnort im Einzugsbereich des Arbeitsortes befindet und zahlreiche Pendler diese Entfernung täglich zurücklegen

-
- dies obwohl in den 1970er Jahren die Verkehrsverbindung zwischen A. und Wien weit weniger gut ausgebaut war.

Wie das Finanzamt angeführt hat, wurde iZm doppelter Haushaltsführung vom Verwaltungsgerichtshof eine täglich zu fahrende einfache Strecke von 78 km und eine Fahrtzeit von maximal einer Stunde als zumutbar erachtet (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Auch eine Entfernung zwischen Wohnort und Arbeitsort von 83 km wurde als nicht unüblich angesehen (VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass die Entfernung zwischen Beschäftigungsplatz und Familienwohnort jedenfalls unter 120 km beträgt und großteils auf Autobahnen und/oder Schnellstraßen zu bewältigen ist. Vom Finanzamt wurde anhand eines Routenplaners als kürzeste Strecke vom Wohnsitz in A. zum Arbeitsplatz in Wien die Strecke über S5, Nordbrücke und Wiener Gürtel mit 82 km und einer Fahrtdauer von 1 Stunde 5 Minuten ermittelt. Der Bw. nimmt nach seinen Angaben bei seinen wöchentlichen Familienheimfahrten die Strecke über S33, A1 und A21 (Allander Autobahn), die laut Routenplaner 105 km beträgt und ebenfalls eine Fahrtzeit von 1 Stunde 5 Minuten erfordert. Nach dem Vorbringen des Bw. sei für diese Strecke rund 1 Stunde 10 Minuten (ohne Stau) zu veranschlagen, bei dem üblichen starken Verkehrsaufkommen aber 1 Stunde 20 Minuten. Zu den anderen vom Finanzamt recherchierten Fahrtrouten

- S33, A1 (Westeinfahrt) 90 km, 1 Stunde 4 Minuten,
- S5, A22, A 23, 91 km, 1 Stunde 2 Minuten,
- S5, Nordbrücke, Wiener Gürtel, 82 km, 1 Stunde 5 Minuten,

wendete der Bw. ein, dass deren Benützung zu den Hauptverkehrszeiten wegen des starken Verkehrs und den regelmäßigen Staus nicht in Frage käme. So sei bei der Strecke über die Westeinfahrt mit mindestens 1 Stunde 40 Minuten zu rechnen.

Folgt man diesem Vorbringen des Bw., ist die von ihm bevorzugte Strecke über die Allander Autobahn im Vergleich zu den anderen Varianten zwar die längste (105 km), nimmt aber bei starkem Verkehrsaufkommen die kürzeste Zeit in Anspruch und wäre im Sinne der Judikatur zumindest während der Hauptverkehrszeit in Hinblick auf „die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs“ wohl vernünftigerweise zu wählen. Es erreicht jedoch auch diese Strecke nicht die Grenze von 120 km, ab welcher tägliches Pendeln nach der Verwaltungspraxis als jedenfalls unzumutbar anzusehen wäre. Es sind aber Überlegungen dahingehend anzustellen, ob dem Bw. im konkreten Einzelfall aufgrund von besonderen Verhältnissen Unzumutbarkeit der täglichen Fahrten zu konstatieren ist.

- Der Bw. bringt dazu vor, tägliche Fahrten zwischen A. und Wien würden sich aufgrund der erheblichen Belastung negativ auf seine Arbeitskraft auswirken, würden zu einem erhöhten

Verkehrsrisiko führen und seien auch aus ökologischen Gesichtspunkten abzulehnen. Wie schon vom Finanzamt aufgezeigt, hat der Verwaltungsgerichtshof in diesen Umständen keine Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt gesehen (VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

- Der Bw. führt auch wirtschaftliche Gründe für die Unzumutbarkeit des täglichen Pendelns ins Treffen, da nach der (korrigierten) Berechnung des Bw. den Gesamtkosten für den doppelten Haushalt von 9.451,73 € ein Aufwand für tägliche Heimfahrten von 18.522 € gegenüberzustellen sei. Die Kosten schlüsselt der Bw. folgendermaßen auf:

Kosten für Nebenwohnsitz	4.533,70
Fahrtkosten Wohnung – Arbeitsplatz	1.213,63
Familienheimfahrten	3.704,40
Gesamtkosten doppelter Haushalt	9.451,73
Fahrtkosten tägliche Heimfahrten	18.522,00

Der Bw. hat für die Berechnung der Fahrtkosten jeweils das Kilometergeld herangezogen. Damit hat er nicht berücksichtigt, dass ihm ein Dienstwagen zur Verfügung stand und der Dienstgeber für sämtliche in Zusammenhang stehende Kosten aufkam. Richtigerweise wäre daher bei einem Kostenvergleich statt des Kilometergeldes der anteilige Sachbezug anzusetzen, also maximal 7.200 € ($600 \text{ €} \times 12$, § 4 SachbezugsVO, vgl. auch *Doralt*, EStG, § 20 Tz 104/12). Auf diese Weise spricht der Kostenvergleich eindeutig gegen den Nebenwohnsitz in Wien, sodass man nicht sagen kann, dass die tägliche Rückfahrt aus Kostengründen unzumutbar gewesen wäre.

- Nach Ansicht des Finanzamtes sei dem Bw. tägliches Pendeln auch unter Verwendung von öffentlichen Verkehrsmitteln (bei Unterstellung von Park and Ride) mit einer Wegzeit von rund 1 Stunde 50 Minuten zumutbar. Der Bw. wendet ein, abends sei die letzte Verbindung um 21:19 Uhr, was bei dienstlichen Abendveranstaltungen zu früh sei. Dazu konnte die Berufungsbehörde anhand der Zeitaufzeichnungen des Bw. für 2008 feststellen, dass Dienstzeiten bis 21 Uhr oder länger einmal monatlich (bzw. in den Monaten April, Juni und Dezember fünf bzw. acht Abendveranstaltungen) dokumentiert sind. Zur Argumentation des Bw., dass er bei dieser Variante einen eigenen PKW für die Fahrt zum Bahnhof in A. anschaffen müsste, ist festzustellen, dass die Zumutbarkeit von öffentlichen Verkehrsmitteln für tägliche Fahrten nicht relevant ist, da der Bw. die Heimfahrten tatsächlich mit seinem PKW durchführt.

- Zum Einwand des Bw., tägliches Pendeln sei wegen seiner langen Arbeitszeiten unzumutbar, waren anhand der Zeitaufzeichnungen des Bw. für das Jahr 2008 folgende Überlegungen

anzustellen: Der Bw. hat an den überwiegenden Arbeitstagen 9 Stunden 45 Minuten bis 10 Stunden täglich gearbeitet. Dazu kommt noch eine Mittagspause von rund 1 Stunde.

Der Bw. genießt als Vertreter die Möglichkeit einer freien Arbeits- und Zeiteinteilung. Er kann daher seine Fahrten so lagern, dass sie nicht in die Hauptverkehrszeit fallen. Sein üblicher Arbeitsbeginn um 7:45 Uhr liegt demgemäß noch vor der Stoßzeit. Auch nach Arbeitsende (überwiegend ab 19:00 Uhr) ist nicht mehr mit starkem Verkehr zu rechnen, sodass bei der Kalkulation der Fahrtzeit von keinen Verzögerungen auszugehen ist. Setzt man also für den Arbeitsweg zwischen Familienwohnsitz und Arbeitsplatz nicht die vom Bw. angegebene Fahrtzeit bei starkem Verkehrsaufkommen, sondern die vom Finanzamt mittels Routenplaner festgestellte Fahrtzeit von ca. 1 Stunde 5 Minuten an, ergäbe sich beim täglichen Pendeln inklusive Arbeitszeit und Mittagspause insgesamt ein Zeitaufwand von 12 Stunden 55 Minuten bis 13 Stunden 10 Minuten und bliebe dem Bw. somit überwiegend eine Tagesrestzeit von rund elf Stunden.

Vor diesem Hintergrund ist für den Senat keine Unzumutbarkeit des täglichen Pendelns ersichtlich. Die vom Bw. erwähnte Entscheidung des UFS 3.8.2010, RV/3600-W/09, zur doppelten Haushaltsführung, in der hinsichtlich der Zumutbarkeit der täglichen Heimfahrt der gesetzlich geforderten Ruhezeit von 11 Stunden Bedeutung beigemessen wurde, kann den Einwand des Bw. nicht untermauern. Der gegenständliche Sachverhalt ist auch anders gelagert als etwa in der Berufungsentscheidung UFS 19.05.2003, RV/3910-W/02, in der die tägliche Rückfahrt bei einer Entfernung von nur 75 km, allerdings nach Leistung von Nachschichten und bei Unmöglichkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln, als unzumutbar beurteilt wurde.

Darüber hinaus liegt der Zeitaufwand für die Strecke A. – Wien hin/retour auch bei Verkehrsspitzen unstrittig unter 3 Stunden. Wenn in Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale in der Judikatur (zB. VwGH 4. 2. 2009, [2007/15/0053](#), UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08) eine Wegzeit von 90 Minuten für die einfache Strecke grundsätzlich als zumutbar angesehen wird, muss dies auch bei der steuerlichen Beurteilung der doppelten Haushaltsführung gelten.

Abschließend ist festzustellen, dass die vom Bw. vorgebrachten Umstände vor dem Hintergrund des von Literatur und Rechtsprechung angelegten Maßstabes nicht geeignet waren, die tägliche Heimfahrt als unzumutbar zu qualifizieren. Die geltend gemachten Aufwendungen für den Zweitwohnsitz und die Familienheimfahrten waren auf Grund der täglichen Erreichbarkeit privat veranlasst und können gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Die Berufung war in diesem Punkt abzuweisen.

Vertreterpauschale

Nach § 16 Abs. 3 EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 € jährlich abzusetzen. Nach dem letzten Satz dieser Bestimmung sind ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 mit Ausnahme der Betriebsratsumlage, Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 4 und 5 EStG 1988, der Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 und dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsene Kosten (§ 16 Abs. 1 Z. 6 letzter Satz EStG 1988) und Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG 1988 abzusetzen.

Nach § 17 Abs. 6 EStG 1988 können vom Bundesminister für Finanzen zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden. Dieses Werbungskostenpauschale tritt an die Stelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0117).

Der Bw. hat das für Vertreter geltende besondere Werbungskostenpauschale des § 17 Abs. 6 EStG 1988 entsprechend der dazu ergangenen Verordnung für den Fall, dass dem Berufungsbegehren auf Anerkennung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht Rechnung getragen wird, beantragt.

Nach § 1 Z 9 dieser Verordnung, BGBl. II 2001/382, können Vertreter 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 € jährlich geltend machen. Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Vertreter sind Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung oder des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit, zB Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit (*Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 17 Tz 5.10, Doralt, EStG, § 17 Tz 83*).

Zum Nachweis der Voraussetzungen hat der Bw. eine Bestätigung des Arbeitgebers vorgelegt, wonach der Bw. bei der Fa. X. GmbH als „Partner Technology Advisor“ tätig ist, etwa 60% seiner Dienstzeit im Außendienst verbringt, zur Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen

berechtigt ist und die restliche Zeit vor- und nachbereitende Tätigkeiten für den Außendienst ausübt.

Auch die mündlichen Ausführungen des Bw., der die Geschäftspartner bzw. die Händler, die die Produkte von X verkaufen, betreut und zu diesem Zweck über 40.000 km im Jahr in ganz Österreich zurücklegt, geben keinen Anlass zu Zweifeln, dass der Bw. eine Vertretertätigkeit im oben genannten Sinn verrichtet (siehe auch die Homepage des Arbeitgebers, wonach der Bw. in der „Partnerbetreuung“ tätig ist), zumal auch seitens des Finanzamtes keine Einwendungen dagegen vorgebracht wurden.

Das Werbungskostenpauschale für Vertreter ist daher mit dem Höchstbetrag von 2.190 € anzuerkennen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Juni 2011