



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Dr. AB, geb. X, Adresse, vertreten durch MMag. BB, Wirtschaftstreuhänder, Adresse1, vom 12. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes XYZ vom 20. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Am 1. Mai 2009 wurden die Einkommensteuererklärungen 2007 und 2008 der Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) elektronisch eingereicht. In der Einkommensteuererklärung 2007 war ua. ein Pendlerpauschale von 807,00 €, in der Erklärung 2008 ein solches von 1.735,50 € ausgewiesen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 3. Juni 2009 wurde die Bw., diese beiden Erklärungen betreffend, ersucht, bekannt zu geben, wie das beantragte Pendlerpauschale berechnet worden sei. Sie wurde weiters um Bekanntgabe des Wohnsitzes, von dem aus sie ihre Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten hatte, der Adresse der Arbeitsstätte, der Anzahl der Kilometer der einfachen Wegstrecke, der Dienstzeit (eventuell Gleitzeit) sowie um Bekanntgabe, ob die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels überwiegend möglich und zumutbar gewesen sei, gebeten. Darüber hinaus wurde um Vorlage der entsprechenden Belege für

Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen, soweit beantragt, ersucht.

Mit Schreiben vom 9. Juli 2009 teilte die Bw. zum Pendlerpauschale 2007 mit, dass sie seit 1. Juli 2007 bei der Fa. C GmbH in Wien beschäftigt sei und in der Regel in ihrem Elternhaus in D gewohnt habe. Die einfache Fahrtstrecke betrage zweifellos mehr als 60 Kilometer, die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei überwiegend möglich. Für die Monate Juli bis Dezember 2007 sei daher das "kleine" Pendlerpauschale angesetzt worden (Jahresbetrag ab 1. Juli 2007: 1.614,00 €, davon  $6/12 = 807,00$  €).

Zum Pendlerpauschale 2008 wurde angegeben, dass der Dienort unverändert bei der Fa. C GmbH in Wien gewesen sei. Die Bw. habe in ihrem Elternhaus in D bzw. bei ihrem (späteren) Ehegatten in E gewohnt. Die einfache Fahrtstrecke betrage von beiden Orten aus zweifellos mehr als 60 Kilometer, die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei überwiegend möglich. Für das gesamte Jahr 2008 sei daher lediglich das "kleine" Pendlerpauschale (Jahresbetrag bis 30. Juni 2008: 1.614,00 €, davon  $6/12 = 807,00$  €; Jahresbetrag ab 1. Juli 2008: 1.857,00 €, davon  $6/12 = 928,50$  €, gesamt für 2008 daher 1.735,50 €) beantragt worden.

Die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 vom 20. Juli 2009 ergingen ohne Berücksichtigung des Pendlerpauschales. Gleich lautend wurde die Nichtanerkennung für beide Jahre damit begründet, dass das Pendlerpauschale nur zustehe, wenn der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklege. Überwiegend heiße, dass derartige Fahrten im Lohnzahlungszeitraum an mehr als 50 % der tatsächlichen Arbeitstage, zumindest aber an mehr als zehn Tagen im Kalendermonat, anfallen müssten. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales sei aus diesem Grund nicht möglich.

In den gegen beide Bescheide fristgerecht erhobenen und gleich lautenden Berufungen wandte die Bw. ein, dass die Bescheidbegründungen die Rechtslage allgemein wiedergeben würden. Weshalb im konkreten Fall das Pendlerpauschale nicht zustehe, könne daraus nicht erschlossen werden. Die Bw. habe an ihrem Arbeitsplatz in Wien keinen Wohnsitz. Um entsprechende Bescheidkorrektur und Berücksichtigung des Pendlerpauschales werde daher ersucht.

Zwecks Überprüfung der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales teilte die Abgabenbehörde der Bw. mit Schreiben vom 14. Oktober 2009 mit, dass diese dem Finanzamt am 6. März 2009 zwecks Überprüfung der Finanzamtszuständigkeit bekannt gegeben habe, derzeit noch in Wien beschäftigt zu sein. Die Wochenenden verbringe sie zum Teil in ihrem Elternhaus in D, in der Regel halte sie sich aber bei ihrem Gatten (in E) auf. Auf Grund des

derzeitigen beruflichen Engagements in Wien sei eine vorwiegende körperliche Anwesenheit weder in D noch in E gegeben. Für die Gewährung des Pendlerpauschales müssten in zeitlicher Hinsicht die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für volle Kalendermonate könnten 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zustehe, wenn im Kalendermonat an mehr als zehn Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt werde. Das Pendlerpauschale sei auch für Feiertage, Krankenstandstage, Urlaubs- und Karenzurlaubstage zu berücksichtigen.

Die tägliche Wegstrecke vom Wohnort D zum Dienstort und zurück betrage rund 360 (!) Kilometer, die Entfernung vom Wohnort E nach Wien und zurück rund 434 (!) Kilometer. Die tägliche Reisezeit würde rund fünf Stunden betragen. Auf Grund der Entfernung der beiden Wohnorte zum Dienstort sei es nahezu undenkbar, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales (überwiegende Zurücklegung der Strecke im Lohnzahlungszeitraum) gegeben seien. Wegen dieser ungewöhnlichen Verhältnisse und des Widerspruchs zu den Angaben vom 9. Juli 2009 sei erforderlich, die folgenden Fragen zu beantworten bzw. folgende Nachweise zu erbringen:

*Nachweis der Tage der tatsächlichen Anwesenheit am Dienstort in Wien für beide Berufungsjahre (z.B. durch Bestätigung des Dienstgebers).*

*Habe die Bw. in den Berufungsjahren gleitende Dienstzeit in Anspruch nehmen können?*

*Nachweis der tatsächlichen Durchführung der täglichen Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Tickets, Vorteils card, Jahreskarte ÖBB oder andere geeignete Beweismittel).*

*Habe die Bw. in Wien eine Wohnung oder Schlafgelegenheit? Auf das Vorliegen eines gemeldeten Wohnsitzes komme es nicht an.*

*Zwecks Wahrung des Parteiengleichs werde der Bw. die Möglichkeit gegeben, gegebenenfalls die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten nachzuweisen.*

Mit Eingabe vom 30. Oktober 2009 wurde ausgeführt, dass das Schreiben vom 6. März 2009 die Antwort auf die Frage, im Bereich welchen Finanzamtes sich die Bw. vorwiegend aufhalte und wo die körperliche Anwesenheit in höherem zeitlichen Ausmaß gegeben sei, gewesen sei. Hintergrund der Frage sei die Klärung der örtlichen Zuständigkeit (FA XYZ oder FA U) gewesen. Aus der zitierten Antwort darauf, dass eine vorwiegende körperliche Anwesenheit an keinem der beiden Zuständigkeitsbereiche gegeben sei, seien wohl unzutreffende Schlüsse gezogen worden. Gemeint sei jedoch gewesen, dass die körperliche Anwesenheit in der Jahresbetrachtung an den beiden Orten etwa gleich verteilt gewesen sei, weshalb ein "Vorwiegen" nicht darzustellen gewesen sei.

Jedenfalls stehe zweifelsfrei fest, dass die Bw. in den Jahren 2007 (ab 1. Juli) und 2008 bei der Fa. C GmbH in Wien beschäftigt und in der Regel am Dienstort in Wien tätig gewesen sei. Sie habe ihren Familienwohnsitz in D bzw. E gehabt und habe in den Jahren 2007 und 2008 in einer eheähnlichen Gemeinschaft bzw. späteren Ehe gelebt. Auf Grund des beträchtlichen Aufwandes eines entfernt liegenden Dienstortes sei die Tätigkeit in Wien nicht auf Dauer angelegt. Vielmehr seien als exit-Szenarien alternativ eine Karenzierung nach der Geburt eines Kindes oder die geplante Eröffnung eines weiteren Standortes der Fa. C GmbH in F von Beginn an festgestanden. Neben dem Dienstverhältnis mit der Fa. C GmbH habe die Bw. in den Jahren 2007/2008 Einkünfte aus ihrer Lektorentätigkeit an der Universität F bzw. der Fachhochschule G erzielt.

In der gegebenen Situation stünden der Bw. daher als Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis bei der Fa. C GmbH entweder das Pendlerpauschale oder Kosten für die doppelte Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten zu. Alleine die Kosten der Familienheimfahrten, berücksichtige man nur eine wöchentliche Heimfahrt zum näher gelegenen Ort D, würden bei Ansatz des Kilometergeldes mehr als 6.000,00 € pro Jahr betragen. Da diese Kosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt seien, stünden der Bw. daher jedenfalls die beantragten Werbungskosten, egal ob unter dem Titel Pendlerpauschale oder Kosten der doppelten Haushaltsführung/Familienheimfahrten, zu.

Mit Schreiben vom 9. November 2009 teilte die Abgabenbehörde der Bw. mit, dass die Vorhaltsbeantwortung vom 30. Oktober 2009 nichts zur Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes beitrage. Nach wie vor sei völlig unklar, ob die Voraussetzungen für die Gewährung eines Pendlerpauschales, für eine doppelte Haushaltsführung bzw. für Familienheimfahrten gegeben seien. Selbst wenn im vorliegenden Fall glaubwürdig sei, dass Werbungskosten angefallen seien, bleibe die Abgabenbehörde dem Legalitätsprinzip verpflichtet. Sie sei nicht berechtigt, sich bei ungeklärtem Sachverhalt einen aus mehreren von einem Abgabepflichtigen vorgeschlagenen Werbungskostentatbeständen auszusuchen und einen beliebigen, vom Abgabepflichtigen vorgeschlagenen Betrag anzusetzen. Unter Hinweis auf die Mitwirkungspflicht werde die Bw. letztmalig ersucht, die Fragen des Vorhaltes vom 14. Oktober 2009 zu beantworten und die erforderlichen Nachweise zu erbringen.

Folgende weitere Punkte seien zusätzlich zu klären:

Trotz Aufforderung des Finanzamtes sei nicht glaubhaft gemacht worden, dass in den Lohnzahlungszeiträumen überwiegend Fahrten zwischen dem/den Wohnort/en und dem Arbeitsplatz zurückgelegt worden seien. Die unklaren Ausführungen zum Sachverhalt seien

geeignet, die diesbezüglichen objektiv begründeten Bedenken der Abgabenbehörde noch zu verstärken.

Auch Kosten einer allenfalls doppelten Haushaltsführung seien nicht nachgewiesen worden. Die Frage nach einer Wohnung oder Schlafstelle in Wien sei nicht beantwortet worden. Falls eine unentgeltliche Schlafstelle in Wien zur Verfügung gestanden sei, wären vor allem die Voraussetzungen für Familienheimfahrten zu prüfen.

Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2009 sei zu schließen, dass überwiegend die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels möglich gewesen sei.

Laut eigenen Angaben habe die Bw. im Jahr 2007 ganzjährig in einer Partnerschaft gelebt. Eine Person könne nur einen Familienwohnsitz (im Sinne eines Mittelpunktes der Lebensinteressen) haben. Dieser werde nicht am Wohnsitz der Eltern, sondern am gemeinsamen Wohnsitz mit dem Partner gegeben sein.

Gegebenenfalls seien Anzahl und Datum der Fahrten sowie die Höhe der Fahrtkosten zum Wohnsitz des Partners nachzuweisen. Nur nachgewiesene Kosten für das tatsächlich benützte Verkehrsmittel könnten anerkannt werden. Seien anstatt der Fahrten nach E auch Fahrten des Partners nach Wien erfolgt?

Nur für den Fall, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen doch am Familienwohnsitz der Eltern gelegen sei und der Bw. dort eine eigene Wohnung zur Verfügung gestanden sei: "Familienfahrten zum Besuch der Eltern bzw. Fahrten eines allein stehenden Arbeitnehmers, der bei seinen Eltern oder einem Elternteil wohne, zum Elternwohnsitz und somit zum gemeinsamen Wohnsitz sind ausschließlich der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnen und fallen damit von Anfang an unter das Abzugsverbot des § 20 EStG."

Verfüge die Bw. über einen eigenen Haushalt im Einfamilienhaus der Eltern? Die Gemeindeabrechnung über die Haushaltsabgaben sowie Anzahl und Datum der Fahrten bzw. der Fahrtkosten zum Familienwohnsitz seien diesfalls nachzuweisen.

Für den Fall, dass Fahrten zum Familienwohnsitz der Eltern anzuerkennen wären (anstatt der Fahrten zum Wohnsitz des Partners, siehe aber diesbezügliche Ausführungen oben), könnten nur monatliche Fahrten berücksichtigt werden, weil diese nicht in Zusammenhang mit einer Partnerschaft stünden.

Bleibe der Sachverhalt weiterhin ungeklärt und würden die geforderten Nachweise nicht erbracht, müsse das Finanzamt die Berufung als unbegründet abweisen.

Mit Eingabe vom 24. November 2009 gab die Bw. an, als Werbungskosten für die Jahre 2007 und 2008 jeweils das Pendlerpauschale zu beantragen. Die Ausführungen zur doppelten Haushaltsführung bzw. den Familienheimfahrten zeigten nur ergänzend auf, dass die beantragten Werbungskosten auch unter diesem Titel gedeckt wären. Ein Auszug aus dem Dienstvertrag zum Dienstort Wien liege bei. Die Kopie der ÖBB-Vorteilscard liege bei. Die Strecke F – Wien sei mit der ÖBB in 1:30 bis 1:45 Stunden bewältigbar, die Strecke V – Wien in rund 2:25 bis 2:40 Stunden. Wie erst kürzlich in den OÖN berichtet (Serie "So sind wir Oberösterreicher"), würden auch Industriearbeiter im Großraum Linz ähnliche zeitliche Belastungen für einen adäquaten Job in Kauf nehmen. Dass dies somit "nahezu undenkbar" sei, könne nicht nachvollzogen werden, zumal es im gegenständlichen Fall auch nur für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei. Weitere Ausführungen bzw. Nachweise zu doppelter Haushaltsführung/Familienheimfahrten seien entbehrlich, da diese nicht beantragt worden seien. Da das Entstehen entsprechender Werbungskosten, wie auch im Schreiben vom 9. November 2009 ausgeführt, glaubwürdig sei und verfügbare Nachweise beiliegen würden, werde um rasche Erledigung in der Sache ersucht.

Aus dem erwähnten Auszug aus dem Dienstvertrag ist zu entnehmen, dass die Bw. mit Wirkung 1. Juli 2007 von der Fa. C GmbH als Fachbereichsmanagerin angestellt worden ist. Neben der Aufzählung der Aufgabenbereiche und der Einstufung ist im letzten Absatz festgehalten, dass der Dienstort in Wien sei. Die Bw. erkläre sich jedoch mit einer Änderung ihres Dienstortes in zumutbarem Ausmaß einverstanden, sofern ihr die mit der Änderung des Dienstortes zusätzlich entstehenden Reiseaufwendungen abgegolten würden.

Die Gültigkeit der in Kopie beigelegten, auf den Namen der Bw. ausgestellten ÖBB-Vorteilscard war mit 17. Mai 2009 befristet.

Nach Vorlage der Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat ersuchte die Referentin die Bw. am 2. November 2010 schriftlich um Beantwortung nachstehender Fragen:

*Eine der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales ist, dass ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum (idR ein Monat) überwiegend (idR an mehr als zehn Tagen im Kalendermonat) die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurücklegt. Da laut eigenen Angaben die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel überwiegend möglich war und daher das "kleine" Pendlerpauschale beantragt wurde, ist die Wegstrecke des öffentlichen Verkehrsmittels, allenfalls in geeigneter Kombination mit einem Individualverkehrsmittel (z.B. PKW), maßgeblich.*

*Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegstellen.*

*Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel und*

*allfällige Wartezeiten. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei der Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen.*

*1) Wie lautete im berufungsgegenständlichen Zeitraum die genaue Adresse Ihrer Arbeitsstätte (der Ort der bezugsauszahlenden Stelle muss nicht notwendigerweise mit der individuellen Arbeitsstätte ident sein)? Wie oft, abgestellt auf die einzelnen Lohnzahlungszeiträume des berufungsgegenständlichen Zeitraums, wurde diese Arbeitsstätte tatsächlich aufgesucht?*

*2) Traten Sie die Fahrten zu Ihrer Arbeitsstätte fallweise auch aus näherer Entfernung zum Dienstort als von D oder E aus an? Falls ja, bitte um Angabe der genauen Adresse. Sofern eine dem Tätigkeitsort näher gelegene Unterkunftsmöglichkeit zur Verfügung stand, möge bekannt gegeben werden, wie oft (bezogen auf die einzelnen Lohnzahlungszeiträume) von dort die Fahrt zur Arbeitsstätte angetreten wurde, welche Wegstrecke von dieser Unterkunft zur Arbeitsstätte zurückzulegen und welche Wegzeit dafür zu veranschlagen war. Anzuführen wären die Art des zu Dienstbeginn bzw. -ende zur Benützung geeigneten öffentlichen Verkehrsmittels unter Angabe der genauen Abfahrts- bzw. Ankunftszeit sowie allenfalls erforderliche Geh- oder Wartezeiten.*

*3) War die Inanspruchnahme gleitender Dienstzeit möglich? Falls ja, welcher Gleitzeitrahmen bestand?*

*4) Wie viele wöchentliche/monatliche Arbeitsstunden waren mit der Fa. C GmbH vereinbart? Eine diesbezügliche Vereinbarung mit Ihrem Arbeitgeber möge zur Einsicht vorgelegt werden.*

*5) Die in den Jahren 2007 und 2008 tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten mögen an Hand von Arbeitsaufzeichnungen, aus denen Beginn und Ende der Tagestätigkeit hervorgehen, belegt werden.*

*6) Erfolgte die Arbeitszeiteinteilung auf Grund von Anordnungen Ihres Arbeitgebers bzw. auf Grund dienstlicher Notwendigkeiten oder war diese frei wählbar?*

*7) Gab es bestimmte, überwiegend anfallende Arbeitszeiten? Falls ja, wann war diesfalls Arbeitsbeginn und -ende und wie oft in den einzelnen Monaten wurden diese Arbeitszeiten geleistet?*

*8) Welches konkrete öffentliche Verkehrsmittel konnten Sie zum jeweiligen Arbeitsbeginn und -ende benützen? Wann wurden die Fahrten aufgenommen, wann endeten sie, wie viele Kilometer betrug die einfache Wegstrecke, welche Fahrtstrecke wurde gewählt, auf welche Weise wurde die Strecke zwischen Wohnung bzw. Arbeitsstätte und Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels zurückgelegt und wieviel Zeit nahm dies in Anspruch?*

*Anzuführen sind sowohl die genauen Abfahrtsorte bzw. -zeiten sowie die Ankunftszeiten der jeweiligen öffentlichen Verkehrsmittel als auch die Wegzeiten und Wegstrecken im eingangs angeführten Sinn.*

*9) Verwendeten Sie tatsächlich (auch) ein KFZ für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte? Wieviel Zeit nahmen die Fahrten mit dem KFZ von E, D oder dem sonstigen Ausgangspunkt Ihrer Fahrten zur Arbeitsstätte in Anspruch? Welche waren die kürzesten einfachen Fahrtstrecken zwischen der jeweiligen Wohnung und der Arbeitsstätte?*

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2010 teilte der steuerliche Vertreter der Bw. mit, dass die genaue Adresse der Arbeitsstelle Hstraße 4, 0000 Wien, laute. Die Arbeitsstelle sei grundsätzlich täglich aufgesucht worden. Gelegentlich, etwa zwei- bis dreimal pro Monat, sei ein "home-office-day" möglich gewesen.

Gleitzeit sei grundsätzlich möglich, wobei zu den Kernzeiten (ca. 9:00 Uhr bis 16:00 Uhr) eine Anwesenheit im Büro gewünscht gewesen sei. Der Dienstvertrag sei als all-inclusive-Vertrag derart abgeschlossen worden, dass mit dem vereinbarten Entgelt auch alle über die Normalarbeitszeit (Vollzeitstelle) hinausgehende Zeiten und Leistungen abgegolten gewesen seien (Pkt. II. (6) des Dienstvertrages).

Insgesamt sei festzuhalten, dass es sich beim vorliegenden Veranlagungsfall um eine Arbeitnehmerveranlagung handle. Die in Frage stehenden Werbungskosten seien ein gesetzlich normierter Pauschalbetrag. Wie bereits gegenüber dem Finanzamt bekundet, solle der Verfahrensaufwand hinsichtlich der Geltendmachung von Werbungskosten die Höhe derselben nicht übersteigen.

Aus diesem Grund und im Sinne einer Vereinfachung und ökonomischen Abwicklung sei das Pendlerpauschale beantragt worden, ein aufwendiges Ermittlungs- und kompliziertes Berechnungsverfahren soll im beiderseitigen Interesse vermieden werden. Leider sei dem nun nicht so.

Die Bw. habe die Fahrten zur Arbeitsstelle in Wien teilweise mit öffentlichen Verkehrsmitteln (insbesondere Zug, wobei hier die Fahrzeit auch zur Arbeit bzw. Arbeitsvorbereitung genutzt worden sei), teilweise mit dem privaten PKW bewältigt. Weiters seien ihr in Wien bei befreundeten Personen Schlafstellen zur Verfügung gestanden. Situationsbedingt sei in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen manchmal überwiegend gependelt worden, manchmal nicht. Bei genauer Ermittlung müsste somit eine Kombination aus Pendlerpauschale und abzugsfähigen Aufwendungen für Familienheimfahrten eruiert werden. Dies wäre für einen nunmehr bereits zwei bis drei Jahre zurückliegenden Zeitraum auf Monatsbasis ein beträchtlicher Aufwand, zumal diesbezügliche Aufzeichnungen nicht gesondert geführt worden seien.

Wie dem Finanzamt bereits mitgeteilt, sei die Tätigkeit der Bw. von Beginn an nicht auf Dauer angelegt gewesen. Das Dienstverhältnis mit der Fa. C GmbH habe faktisch im Mai 2009 mit Antritt des Mutterschutzes bzw. in Folge Karenz geendet, rechtlich sei es mit 30. September 2010 gelöst worden.

Da die Voraussetzungen für eine zumindest vorübergehende, beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung gegeben seien, seien auch die Kosten für Familienheimfahrten als Werbungskosten abzugsfähig. Diese seien mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt.

Im vorliegenden Fall sei – quasi als Kompromissvariante zur Vermeidung von großem Verfahrens-, Ermittlungs- und Dokumentationsaufwand – nur das "kleine" Pendlerpauschale beantragt worden. Bei genauer Ermittlung stünden wohl höhere Werbungskosten zu.

Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen werde im Sinne der Verfahrens- und Verwaltungsökonomie unter Bedachtnahme auf die mit dieser Entscheidung verbundene Steuerwirkung sowie im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips um eine faire Entscheidung in der Sache ersucht.

Einem dem Schreiben beigefügten Auszug aus dem Dienstvertrag sind Vereinbarungen zu Entgelt und Spesen, Dienstverhinderung und Aus- und Weiterbildung zu entnehmen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Aufwendungen werden grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988), der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht, und – bei Vorliegen der Voraussetzungen – mit dem Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, werden als Pauschbeträge berücksichtigt (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988):

Entfernung	1.7.2007-30.6.2008	1.7.-31.12.2008
20 km bis 40 km	546,00 € jährlich	630,00 € jährlich
40 km bis 60 km	1.080,00 € jährlich	1.242,00 € jährlich
über 60 km	1.614,00 € jährlich	1.857,00 € jährlich

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, sind an Stelle der genannten Beträge die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 angeführten höheren, im vorliegenden Fall jedoch nicht geltend gemachten Beträge zu berücksichtigen.

Im Kalenderjahr 2007 bezog die Bw. laut Arbeitgebermeldungen nachfolgende jährliche Bruttobeträge aus nichtselbstständiger Arbeit: Von 1. Jänner bis 30. September 3.782,31 € (I), von 1. Jänner bis 27. Jänner 1.349,68 € (J), von 1. Jänner bis 14. Juni 20.073,39 € (K) und von 1. Juli bis 31. Dezember 27.502,94 € (Fa. C GmbH in Wien).

Im Kalenderjahr 2008 erhielt die Bw. laut Arbeitgebermeldungen von 6. Jänner bis 31. Jänner Bruttobezüge von 1.377,68 € (J) und von 1. Jänner bis 31. Dezember Bruttobezüge von 62.334,50 € (Fa. C GmbH in Wien).

Laut Zentralem Melderegister war die Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum in D (Hauptwohnsitz) und in L, (Nebenwohnsitz) gemeldet. Eigenen Angaben zufolge (Schreiben vom 18. Februar 2009) hielt sie sich jedoch seit ihrer Verheiratung im August 2008 auch am Wohnsitz ihres Gatten in E auf.

Laut Eingabe vom 6. März 2009 verbrachte die Bw. die Wochenenden zum Teil in ihrem Elternhaus in D, hielt sich aber sonst in der Regel bei ihrem Gatten auf.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens teilte die Bw. zum Pendlerpauschale 2007 mit Eingabe vom 9. Juli 2009 mit, "in der Regel" in ihrem Elternhaus in D gewohnt zu haben. Zum Pendlerpauschale 2008 gab sie an, in ihrem Elternhaus bzw. bei ihrem (späteren) Ehegatten in E gewohnt zu haben.

Ein weiteres Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 14. Oktober 2009 beantwortete die Bw. am 30. Oktober 2009 dahin gehend, dass sie "in der Regel" am Dienort in Wien tätig gewesen sei und ihren Familienwohnsitz in D bzw. E gehabt habe.

Auch das Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vermochte eine Klärung der Frage, von wo aus die Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen die Fahrten zur Arbeitsstätte tatsächlich überwiegend angetreten hatte, nicht herbeizuführen.

Laut unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes (14. Oktober 2009) beträgt die einfache Wegstrecke von D zum Dienort rund 180 Kilometer und die einfache Wegstrecke von E zum Dienort rund 217 Kilometer, die tägliche Reisezeit ist mit rund fünf Stunden zu veranschlagen.

Der Einwand der Bw. (24. November 2009), die Strecke F – Wien sei mit der ÖBB in 1:30 bis 1:45 Stunden und die Strecke V – Wien in rund 2:25 bis 2:40 Stunden zu bewältigen, geht offensichtlich am tatsächlich vorliegenden Sachverhalt insofern vorbei, als die Bw. in ihren bisherigen Eingaben stets vorbrachte, ihre Fahrten zur Arbeit von D oder E aus angetreten zu haben und nicht von F oder V, sodass die angegebenen Fahrzeiten entsprechend zu verlängern wären.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die

Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Nach § 119 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Die sich aus dem Untersuchungsgrundsatz ergebenden Pflichten der Behörde befreien die Parteien nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. Nach der Rechtsprechung trifft den Abgabepflichtigen ungeachtet des Amtswegigkeitsprinzips bei Vorliegen ungewöhnlicher Verhältnisse, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, sowie bei mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehenden Behauptungen, eine erhöhte Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Tz 13). Diesfalls ist es Sache des Abgabepflichtigen, nicht die der Behörde, entsprechende Nachweise zu bringen.

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 138 Tz 1).

Der Mitwirkungspflicht kann ein Abgabepflichtiger etwa durch Darlegung des Sachverhaltes und Vorlage zweckdienlicher Unterlagen nachkommen. Die alleinige Behauptung, dass ein Sachverhalt so wäre, ist unzureichend.

Wenngleich das Pendlerpauschale, wie von der Bw. eingewendet, eine pauschale Abgeltung von Kosten, die einem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen, vorsieht, sind nichtsdestotrotz die gesetzlich vorgegebenen Anspruchsvoraussetzungen nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Unabdingbare Voraussetzung für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales ist, dass der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt. Überwiegend bedeutet an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im

Lohnzahlungszeitraum (in den einzelnen Monaten des berufsgegenständlichen Zeitraums). In der Regel können für den vollen Kalendermonat 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.

Darüber, was als "Wohnung" im Sinne der Abgabenvorschriften zu verstehen ist, geben diese selbst keine unmittelbare Auskunft.

Bei Vorhandensein mehrerer Wohnsitze differieren die Meinungen insoweit, als nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 259, unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91814/0227, die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend ist, wogegen nach diversen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. etwa UFS 23.11.2005, RV/0960-W/05; UFS 16.12.2005, RV/0478-W/05; UFS 21.2.2006, RV/0872-W/05; UFS 5.2.2008, RV/2086-W/07) auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen ist. Demnach komme es einzig und allein darauf an, von wo weg überwiegend der Weg zur Arbeit angetreten werde, gleichgültig, ob eine allenfalls in der Nähe des Arbeitsplatzes zur Verfügung stehende "Schlafstelle" die Kriterien einer Wohnung erfülle oder nicht [so auch Doralt, EStG<sup>13</sup> (1.9.2009), § 16 Tz 114 f, wonach das Gesetz nur darauf abstelle, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklege. Werde der Arbeitsweg im Lohnzahlungszeitraum überwiegend von der am Dienstort befindlichen Schlafstelle aus angetreten, sei zur Berechnung eines allfälligen Pendlerpauschales die Wegstrecke von der Schlafstelle zur Arbeitsstätte maßgebend].

Im vorliegenden Fall konnten trotz mehrfacher Vorhalte – wobei das Finanzamt die Bw. ausdrücklich darauf hinwies, dass ihre Antworten nicht geeignet seien, zur Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes beizutragen – die anspruchsbegründenden Voraussetzungen für die Zuerkennung des Pendlerpauschales mangels konkreter Beantwortung der gestellten Fragen nicht eruiert werden.

So blieb völlig im Dunkeln, wie häufig in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen die Bw. tatsächlich von E bzw. D zu ihrer Arbeitsstätte nach Wien pendelte und damit eine einfache Wegstrecke von mehr als 60 Kilometer zurücklegte, wie oft sie tatsächlich einen home-office-day in Anspruch nahm bzw. wie viele Male sie bei befreundeten Personen in Wien nächtigte. Aus den allgemein gehaltenen Angaben ließ sich weder entnehmen, an wie vielen bzw. welchen Tagen in den maßgeblichen Lohnzahlungszeiträumen die Bw. ihre Arbeitsstätte aufsuchte, von wo aus sie die Fahrten antrat, an welchen Adressen in Wien ihr Schlafmöglichkeiten zur Verfügung standen, wie diese ausgestaltet waren, wie lange die Fahrten jeweils dauerten oder welche Strecke gewählt wurde.

Infolge Unkenntnis der (überwiegenden) Orte des Fahrtantrittes zum Dienstort konnte nicht festgestellt werden, ob die Bw. – was unwahrscheinlich scheint – in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen überwiegend von D bzw. E aus nach Wien pendelte und damit tägliche Fahrzeiten von rund fünf Stunden in Kauf nahm oder – auf Grund der dort zur Verfügung stehenden Schlafmöglichkeiten – ihr Dienstantritt überwiegend von Wien aus erfolgte. Da die tatsächlichen Arbeitszeiten der Bw. ebenfalls nicht bekannt gegeben wurden, konnte auch keine konkrete Wegzeit ermittelt werden. Die entscheidungswesentliche Tatsache, dass die Bw. in den betreffenden Lohnzahlungszeiträumen überwiegend eine einfache Fahrtstrecke von mehr als 60 Kilometer zu ihrer Arbeitsstätte zurücklegte, wurde, wie oa., trotz mehrfacher Ergänzungsersuchen nicht glaubhaft gemacht, geschweige denn nachgewiesen.

In ihrer Eingabe vom 2. Dezember 2010 gestand die Bw. selbst zu, situationsbedingt in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen manchmal überwiegend gependelt zu sein, manchmal nicht, sodass auch nicht davon ausgegangen werden konnte, dass die in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen überwiegend zurückgelegte Fahrtstrecke mehr als 20 Kilometer betrug. Auf Grund der vorliegenden Aktenlage konnte nicht geklärt werden, welche einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Bw., bezogen auf die einzelnen Lohnzahlungszeiträume, zwischen 1. Juli 2007 und 31. Dezember 2008 überwiegend zurücklegte und ob die Voraussetzungen für die Zuerkennung des (kleinen) Pendlerpauschales erfüllt waren. Mangels Glaubhaftmachung des Vorliegens der Anspruchsvoraussetzungen waren ihre Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte daher durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Wenngleich Kosten für Familienheimfahrten bzw. doppelte Haushaltsführung im gesamten Verfahren nicht ausdrücklich beantragt wurden, sondern lediglich vorgebracht wurde, dass derartige – bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen – als Werbungskosten zu qualifizierende Aufwendungen (auch) zustehen würden, ist dazu Folgendes anzumerken:

Dem Hinweis des Finanzamtes vom 14. Oktober 2009, dass der Bw. die Möglichkeit gegeben werde, gegebenenfalls die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten nachzuweisen, hielt die Bw. in ihrer Eingabe vom 30. Oktober 2009 lediglich entgegen, dass nicht nur das Pendlerpauschale, sondern auch Kosten für die doppelte Haushaltsführung bzw. Familienheimfahrten zustünden, wobei letztere mit dem höchsten Pendlerpauschale begrenzt seien.

Zum abermaligen Ersuchen des Finanzamtes vom 9. November 2009, dass zur Klärung der Frage, ob die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales oder von Familienheimfahrten bzw. doppelter Haushaltsführung vorlägen, die Beantwortung der dort

gestellten Fragen erforderlich sei, führte die Bw. aus, dass weitere Ausführungen bzw. Nachweise zur doppelten Haushaltsführung sowie zu den Familienheimfahrten entbehrlich seien, da diese nicht beantragt worden seien.

Dem Unabhängigen Finanzsenat gegenüber gab die Bw. wiederum an, dass bei genauer Ermittlung eine Kombination aus Pendlerpauschale und abzugsfähigen Aufwendungen für Familienheimfahrten eruiert werden müsste.

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachzuweisen, oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 26.7.2007, 2006/15/0111).

Grundsätzliche Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten ist, dass Mehraufwendungen aus dem behaupteten Grund überhaupt angefallen sind. Dem Abgabepflichtigen obliegt es, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt darzutun, Kosten geltend zu machen und diese dem Grunde und der Höhe nach auch zu belegen oder durch geeignetes Vorbringen und zweckdienliche Unterlagen zumindest glaubhaft zu machen.

Obwohl das Finanzamt die Bw., die in ihren Abgabenerklärungen keine derartigen Aufwendungen beantragt hatte, darauf hinwies, dass ihr unter Umständen Kosten für Familienheimfahrten bzw. doppelte Haushaltsführung zustünden und welche Nachweise bei Geltendmachung derartiger Kosten zu erbringen wären, beließ es die Bw. auch in diesem Punkt bei der Behauptung, dass derartige Kosten geltend gemacht werden könnten, ohne konkrete Angaben zu machen, die es der Abgabenbehörde ermöglicht hätten, zumindest dem Grunde nach die Eignung der Aufwendungen als Werbungskosten zu prüfen.

Unklar blieb, ab wann die Bw. mit ihrem Partner bzw. späteren Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz hatte und ob sie bei ihren Eltern über eine eigene Wohnung bzw. einen eigenen Haushalt verfügte oder lediglich ihre Eltern besuchte und sie daher "Familienheimfahrten" zu ihrem (Ehe)Partner oder ihren Eltern geltend machen wollte. Eine Adressänderung auf E erfolgte in den der Abgabenbehörde zugänglichen Grunddaten am 20. November 2008, wogegen die Bw. laut Schreiben vom 18. Februar 2009 seit ihrer Verheiratung (im August 2008) "auch in E" wohnte. Laut Abfrage des Zentralen Melderegisters war die Bw. dort nie gemeldet. Welche Fahrten sie im Berufszeitraum wie oft und mit welchem Verkehrsmittel durchführte und welche Aufwendungen ihr dadurch tatsächlich erwuchsen, blieb offen.

Es wäre daher – insbesondere nach den diesbezüglichen Anleitungen des Finanzamtes und den ausdrücklich gestellten Fragen nach Anzahl und Datum der Fahrten, der Höhe der

Fahrtkosten, dem tatsächlich benützten Verkehrsmittel oder ob auch Fahrten des Partners nach Wien erfolgt seien – an der Bw. gelegen gewesen, derartige Aufwendungen zu beantragen und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Da die Bw. dies unterließ, war eine Prüfung des Vorliegens der maßgeblichen Voraussetzungen nicht möglich. Alleine die Behauptung, Familienheimfahrten bzw. Kosten der doppelten Haushaltsführung stünden zu, reicht als Beweis nicht aus.

Dem offenbaren Anliegen der Bw., den Verfahrensaufwand gering zu halten und eine möglichst ökonomische Verfahrensabwicklung anzustreben ist zu entgegenen, dass keine gesetzliche Handhabe besteht und es dem Gebot der Erforschung der materiellen Wahrheit widerspräche, würde die Abgabenbehörde von vordergründig mehreren Möglichkeiten mangels Darlegung der tatsächlichen Verhältnisse (und Aufwendungen) eine dieser Möglichkeiten – und zwar die vom Abgabepflichtigen vorgeschlagene – auswählen.

Das vorgegebene Bestreben, den Verfahrensaufwand gering zu halten, kann im Ergebnis nicht dazu führen, einen bloß behaupteten Sachverhalt als richtig anzunehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Februar 2011