



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 17

GZ. RV/3258-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 1010 Wien, Herrengasse 2-4, vom 22. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Amtsdirektorin Eva Hoffmann, vom 22. Juni 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Buchhalter bei einer Steuerberatungsgesellschaft in Wien.

In seiner elektronisch eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2009 beantragte der Bw. die Berücksichtigung des Pendlerpauschales in Höhe von 3.372,00 €.

Das Finanzamt stellte hierauf durch Abfrage im Zentralen Melderegister fest, dass der Bw. seit dem Jahr 1982 in A seinen Hauptwohnsitz und seit dem Jahr 2001 in Wien in einer Wohnung des Zuwandererfonds einen Nebenwohnsitz habe.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 22. Juni 2010 wurde der Bw. vom Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart veranlagt, wobei das Pendlerpauschale nicht berücksichtigt wurde.

Begründend führte das Finanzamt hierzu aus:

„...Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind bereits dann anzunehmen, wenn Aufwendungen durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind. Soweit aber Aufwendungen an den Bereich der privaten Lebensführung angrenzen, muss die Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung durch die Notwendigkeit erfolgen. Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

*Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend (VwGH 19.9.1995, [91/14/0227](#)). Laut Aktenlage verfügen sie über eine Wohnung in Wien.*

*Für die Beurteilung für die Gewährung des Pendlerpauschales ist es nicht maßgeblich, ob die Wohnung benutzt wird, sondern lediglich, dass es die Möglichkeit gibt, von der nächstgelegen Wohnung zum Arbeitsplatz zu fahren. Da die Strecke von ihrer Wohnung in Wien zur Arbeitsstätte unter 20 km beträgt, sind die Aufwendungen für die Fahrten mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Ein zusätzliches Pendlerpauschale steht daher nicht zu."*

Mit Schreiben vom 19. Juli 2010 erhob hierauf der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin Berufung wie folgt:

*„Die Berufung richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, weil das Finanzamt das Pendlerpauschale nicht anerkannt hat, da in Wien über eine Wohnung verfügt werden kann, aber die Kosten für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten nicht anerkannt wurden.*

*Wir stellen den Berufungsantrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und durch einen neu zu erlassenden Bescheid zu ersetzen, der den unten angeführten Berufungsgründen Rechnung trägt.*

---

*Sollte das Finanzamt dieser Berufung im eigenen Wirkungsbereich nicht vollinhaltlich stattgeben können, verzichten wir auf die Herausgabe einer Berufungsvorentscheidung und stellen den*

*Antrag*

*die Berufung der Abgabenbehörde 11. Instanz vorzulegen.*

*Berufungsgründe:*

*RZ 431 LStR besagt:*

*Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz*

- vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder*
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist oder*
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden kann (siehe Rz 345).*

*Gem. RZ 342 ist Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 Kilometer entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann schon bei einer kürzeren (schlechte Verkehrsverbindungen oder unregelmäßige Arbeitszeit) Wegstrecke Unzumutbarkeit angenommen werden. Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel.*

*Im vorliegenden Fall beträgt die einfache Kilometerstrecke mit Bus und öffentlichen Verkehrsmitteln in Wien ca. 116 km. Somit ist eine Unzumutbarkeit grundsätzlich nicht anzunehmen, jedoch handelt es sich um einen begründeten Einzelfall, da eine öffentliche Anbindung per Bus nur bis ca. 19.15 besteht, woraus folgt, dass der Arbeitsplatz gegen spätestens 18.30 verlassen werden muss. Da Herr L in der Buchhaltung und Lohnverrechnung tätig ist, ist in der überwiegenden Mehrzahl der Wochentage ein früher "Dienstschluss" nicht möglich, weshalb in Wien eine kleine (20 m<sup>2</sup>) Wohnung angemietet wurde, welche als "Schlafstelle" genutzt wird. Gerne kann eine Bestätigung des Dienstgebers beigebracht werden, welche über die geleistete Arbeitszeit Auskunft gibt. Eine tägliche Rückkehr ist daher unzumutbar und faktisch gar nicht möglich.*

Weiters liegt bei einem 53jährigen Dienstnehmer auch Unzumutbarkeit vor, da die Strecke nur knapp unter 120 km liegt und somit ein älterer Dienstnehmer wesentlich höher belastet ist, als ein vergleichbarer jüngerer Dienstnehmer mit knapp über 120 km. Weiters muss auch darauf hingewiesen werden, dass die Arbeitsplatzsituation in Burgenland wesentlich schlechter als in Wien ist, weshalb der Erhalt des Arbeitsplatzes auf jeden Fall gesichert werden muss. Somit hängen die Ausgaben für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten ursächlich mit der Erzielung von unselbstständigen Einkünften zusammen.

Da die Gattin unserer Mandantschaft über eigenes Erwerbseinkommen verfügt und daher eine Wohnsitzverlegung nicht möglich ist, ersuche wir das Finanzamt um Anerkennung der Mietkosten (€ 300 \*12) in Höhe von € 3.600, sowie die Kosten für die Familienheimfahrten in Höhe von maximal € 3.372 bei der Einkommensteuererklärung 2009."

Das Finanzamt ermittelte hierauf nach verschiedenen Routenplanern Entfernung zwischen Wohnung im Burgenland und Arbeitsstätte in Wien von rund 104 km (Fahrzeit mit dem Auto 1:05 Std.) oder rund 107 km (Fahrzeit mit dem Auto ca. 1 Stunde 20 Minuten).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2010 wies das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 als unbegründet ab:

„Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften u. a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsortes bzw. eines Doppelwohnsitzes erwachsen, sind als Werbungskosten absetzbar.“

Behält der Steuerpflichtige seinen bisherigen Wohnsitz aus privaten Gründen bei, so gehören die durch die getrennte Haushaltsführung verursachten Kosten zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung. Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung ) ist dann beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückfahrt nicht zugemutet werden kann und entweder

- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsplatz nicht zugemutet werden kann.

Wie bereits eingangs ausgeführt, können die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sich der Familienwohnsitz in einer solchen Entfernung zum Arbeitsort befindet, dass eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar ist. Dazu wird in der Literatur (vgl. Hofstätter/Reichel, *Die Einkommensteuer, Kommentar*, § 16 Abs. 1 Z 6; Tz 3; Doralt, *Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar*, 4. Auflage, § 4, Tz 348, aber auch VwGH 15.2.1977, 1602176) in Anlehnung an die Verwaltungspraxis die Ansicht vertreten, dass bei einer Entfernung von 120 km zwischen Wohnort und Arbeitsort eine tägliche Rückkehr jedenfalls unzumutbar ist. In begründeten Ausnahmefällen - z.B. schlechte Straßen - ist unter Umständen auch bei kürzerer Entfernung die tägliche Rückkehr unzumutbar (vgl. Quantschnigg/Schuch, *Einkommensteuer-Handbuch*, § 16 Tz 102, "Doppelte Haushaltsführung"). Im gegenständlichen Fall beträgt die Wegstrecke zwischen dem Familienwohnsitz und der Arbeitstätte ca. 105 km; für diese Strecke benötigt man laut Routenplanern (google maps und herold at) eine Fahrzeit von 1 Stunde und 20 Minuten.

Laut diversen Routenplanern sind ca. 88 km auf der Autobahn zurückzulegen.

Die nach der Verwaltungspraxis angenommene Entfernung von 120 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, ab der eine tägliche Rückkehr nicht mehr zumutbar ist, wird im gegenständlichen Fall unterschritten. Auch liegen keine außergewöhnlichen Straßenverhältnisse vor, die die tägliche Bewältigung dieser Strecke unzumutbar erscheinen lassen. Zu den Zeiten an denen sie diese Strecke befahren würde (Dienstbeginn 8-9 Uhr und Dienstende 18:30 Uhr), ist auch mit keinen erheblichen Verkehrsbehinderungen zu rechnen, sodass die angeführte Fahrzeit jedenfalls überwiegend eingehalten werden kann.

Sie begründen die Unzumutbarkeit im Wesentlichen durch die langen Arbeitszeiten. Hierzu ist anzuführen, dass die oben angeführten Fahrzeiten und vor allem auch die Art der Fahrtstrecke (großteils Autobahn) jedenfalls auch noch nach einem Arbeitstag von 10 Stunden zumutbar sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25.2.2003, 99/14/0340 angeführt, dass allfällige Ermüdung und hohe Konzentration keinen Grund für die Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt darstellen. Richtig ist, dass die Freizeit durch diese Fahrzeiten verkürzt wird, dies ist aber das Schicksal jedes Pendlers.

---

*Unter Berücksichtigung oben genannter Grundsätze wurde auch in zahlreichen Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates die tägliche Rückkehr als zumutbar erachtet. Im Folgenden exemplarisch einige Entscheidungen:*

- UFSW vom 31.1.2007, RV/1967-W/04: 100 km; Fahrzeit 1:10
- UFSW vom 2.1.2006, RV/2255-W/05: 99 km; . Fahrzeit 1:28 bis 1:39
- UFSI vom 1.8.2005, RV/0474-1/04: 92 km; . Fahrzeit 1:02 bis 1:16

*Da aufgrund obiger Ausführungen die Voraussetzungen für die doppelte Haushaltungsführung nicht gegeben sind, konnte ihre Berufung nicht entsprochen werden.*

Mit Telefax vom 10. September 2010 beantragte der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz:

*„Namens und im Auftrag unserer im Betreff genannten Mandantschaft stellen wir innerhalb offener Rechtsmittelfrist den Antrag auf*

*Vorlage .der Berufung an die Abgabenbehörde zweite Instanz.*

*Da unserer Berufung vom 19.7.2010 mit Berufungsvorentscheidung und Bescheidbegründung vom 5.8.2010, eingelangt am 11.8.2010 abgewiesen wurde und wir bereits in unserer Berufung den Antrag gestellt haben, diese der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.*

*Unsere Berufungsgründe bleiben gegenüber der Berufung unveränderte, da die Bescheidbegründung nicht auf die in diesem Fall vorliegenden Unzumutbarkeitsgründe eingegangen ist. Wobei auch angemerkt wird, dass in der Bescheidbegründung lediglich auf PKW-Nutzung eingegangen wurde, jedoch vernachlässigt wird, dass die Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln teilweise gar nicht mehr möglich Ist.*

*Berufungsgründe:*

*RZ 431 LStR besagt:*

*Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsstandort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltungsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz*

- vom Beschäftigungsstandort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsstandortes nicht privat veranlasst ist oder

---

- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsstandort nicht zugemutet werden kann (siehe Rz 345).

*Gem. RZ 342 ist Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr grundsätzlich dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsstandort mehr als 120 Kilometer entfernt ist. In begründeten Einzelfällen kann schon bei einer kürzeren (schlechte Verkehrsverbindungen oder unregelmäßige Arbeitszeit) Wegstrecke Unzumutbarkeit angenommen werden. Abzustellen ist jedenfalls auf das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel.*

*Im vorliegenden Fall beträgt die einfache Kilometerstrecke mit Bus und öffentlichen Verkehrsmitteln in Wien ca. 116 km. Somit ist eine Unzumutbarkeit grundsätzlich nicht anzunehmen. jedoch handelt es sich um einen begründeten Einzelfall, da eine öffentliche Anbindung per Bus nur bis ca 19.15 Uhr besteht, woraus folgt) dass der Arbeitsplatz gegen spätestens 18.30 Uhr verlassen werden muss. Da Herr L. In der Buchhaltung und Lohnverrechnung tätig ist, ist in der überwiegenden Mehrzahl der Wochentage ein früher "Dienstschluss" nicht möglich, weshalb in Wien eine kleine (20 m<sup>2</sup>) Wohnung angemietet wurde} welche als "Schlafstelle" genutzt wird. Gerne kann eine Bestätigung des Dienstgebers beigebracht werden. Welche über die geleistete Arbeitszeit Auskunft gibt. Eine tägliche Rückkehr ist daher unzumutbar und faktisch gar nicht möglich.*

*Weiters liegt bei einem 53jährigen Dienstnehmer auch Unzumutbarkeit vor, da die Strecke nur knapp unter 120 km liegt und somit ein älterer Dienstnehmer wesentlich höher belastet ist, als ein vergleichbarer jüngerer Dienstnehmer mit knapp über 120 km, Weiters muss auch darauf hingewiesen werden, dass die Arbeitsplatzsituation in Burgenland wesentlich schlechter als in Wien ist, weshalb der Erhalt des Arbeitsplatzes auf jeden Fall gesichert werden muss. Somit hängen die Ausgaben für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten ursächlich mit der Erzielung von unselbstständigen Einkünften zusammen.*

*Da die Gattin unserer Mandantschaft über eigenes Erwerbseinkommen verfügt und daher eine Wohnsitzverlegung nicht möglich ist, ersuchen wir das Finanzamt um Anerkennung der Mietkosten (€ 300,00 x 12) In Höhe von (€ 3.600,00, sowie die Kosten für die Familienheimfahrten in Höhe von maximal €3,372,00 bei der Einkommensteuererklärung 2009."*

Mit Vorlagebericht vom 15. Oktober 2010 legte das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Der Unabhängige Finanzsenat richtete an den Bw. am 3. November 2010 nachstehenden Vorhalt:

„1. Wurde von Ihnen im Jahr 2009 regelmäßig nur am Wochenende gependelt, und wenn ja: an welchen Wochentagen? Sind Sie dabei von Ihrem Hauptwohnsitz an Ihren Nebenwohnsitz gefahren oder direkt an Ihren Arbeitsplatz (bzw. von Ihrem Arbeitsplatz oder Ihrem Nebenwohnsitz an Ihren Hauptwohnsitz gefahren)?“

2. Mit welchem Verkehrsmittel (eigener PKW, öffentlicher Verkehr,...) wurde gependelt? Bitte legen Sie – soweit vorhanden - Nachweise hierfür vor.

3. Sind auch während der Arbeitswoche zwischen Ihrer Wohnung in A und Ihrer Arbeitsstätte (der Betriebsstätten Ihrer Klienten) in Wien gependelt? Wenn ja, an welchen Tagen?

4. Bitte legen Sie für jeden Arbeitstag des Jahres 2009 Ihre Arbeitszeitaufzeichnungen (Arbeitsbeginn, Arbeitsende) vor.

5. Bestehen – abgesehen von Ihrem Alter, im Berufungszeitraum 52 Jahre – gesundheitliche Beeinträchtigungen, die Sie an einer täglichen Autofahrt hindern? Wenn ja, legen Sie bitte diesbezügliche Nachweise vor.

Bemerkt wird, dass nach der Volkszählung 2001 2.056 Tagespendler aus Ihrem Heimatbezirk nach Wien pendelten und dass über 16% aller burgenländischen Tagespendler mehr als 61 Minuten für ihren Arbeitsweg brauchen.

Die tägliche Zurücklegung eines vergleichbaren Arbeitsweges mit dem Auto (nach den Feststellungen des Finanzamts knapp über 100 km mit einer Autofahrzeit von ca. 1 Stunde 20 Minuten) erscheint daher – ohne Vorliegen besonderer Umstände – vorerst nicht unzumutbar.

6. Wäre, falls Ihnen die Zurücklegung der gesamten Wegstrecke mit dem Auto zu anstrengend ist, nicht beispielsweise die Fahrt mit dem Auto zum Bahnhof Wiener Neustadt über die B 62 (ca. 57 km, Fahrzeit ca. 39 Minuten laut Routenplaner [www.anachb.at](http://www.anachb.at)) und anschließend mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach Wien (Gesamtwegzeit je nach Zugsverbindung zwischen 51 Minuten und 1 Stunde 12 Minuten; Verbindungen bis spät am Abend) eine Alternative? Wenn nein, warum nicht?"

Innerhalb verlängerter Frist antwortete der Bw. durch seine steuerliche Vertretung wie folgt:

"Bezug nehmend auf Ihre Anfrage dürfen wir wie folgt Stellung nehmen:

1) Im Zeitraum 2009 ist Herr L regelmäßig am Montag in der Früh nach Wien gefahren, bzw. am Freitagnachmittag zurück an seinem Wohnsitz. Unter der Woche ist Herr L unregelmäßig an seinem Wohnsitz ins Burgenland zurückgekehrt.

- 2) Unsere Mandantschaft ist grundsätzlich mit dem eigenen PKW gependelt, da die Fahrten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nicht zumutbar waren. Die Fahrpläne sind derart gestattet, dass sich der Zeitaufwand bei Benutzung dieser extrem verlängert hätte. Außerdem ist eine ausschließliche Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln aufgrund des Wohnortes nicht möglich.
- 3) Während der Arbeitswoche wurde nur unregelmäßig gependelt. Aufzeichnungen darüber liegen nicht vor.
- 4) Arbeitsaufzeichnungen können aufgrund der Verschwiegenheitsverpflichtung der Wirtschaftstreuhänder ([WTBG](#)) nicht offen gelegt werden. Aufgrund des unregelmäßigen Arbeitsanfalles in der Lohnverrechnung mussten auch teilweise Überstunden erbracht werden. Eine Heimfahrt teilweise nach 21 Uhr wäre somit nicht zumutbar gewesen.
- 5) Es ist offensichtlich, dass bei einem 52jährigen nach einem 11 Stunden Arbeitstag die Konzentration stark nachlassen kann. Wenn das Finanzamt von einer Fahrzeit von lediglich 1 Stunde 20 min ausgeht, so entspricht das nicht der täglichen Lebenserfahrung und Praxis. Diese Ansicht bezieht sich lediglich aus einem Ausdruck eines Routenplaners, der die schnellste Zeit angibt. Tatsächlich ist jedoch in der Früh mit einer Anreisezeit von mindestens ca. 2 Stunden zu rechnen (tägliche Ö3 Meldung - "Stau am Altmannsdorfer Ast"). Jedenfalls ist auch die Wetterlage und die entsprechenden Straßenverhältnisse mit zu berücksichtigen. Es ergibt sich somit bei einem Arbeitstag von ca. 11 bis 12 Stunden (mit entsprechenden Pausen) und einer ca. 4-stündigen Fahrt eine "Freizeit" von nur 8 Stunden, in welcher auch der "Schlaf" untergebracht werden muss. Dies führt unserer Meinung nach zu einer erheblichen gesundheitlichen Beeinträchtigung. Wenn also das Finanzamt von einer Zumutbarkeit ausgeht, dann nur aufgrund von rechnerischen Größen, die tatsächlichen Gegebenheiten wurden in diesem Fall in keiner Weise gewürdigt.
- 6) Auch hier geht das Finanzamt wiederum von einer rechnerischen, aus dem Internet recherchierten Größe aus. Alleine die Fahrzeit in Wien bis zum Bahnhof kann bis zu 30 Minuten dauern. Weiters rechnet das Finanzamt mit einer Minimumzeit. Die Fahrtrecke mit dem Auto ist nicht richtig bemessen, da Fahrzeiten (Staus), Wetterlage und Parkplatzsuche nicht einberechnet werden. Daraus folgt, dass auch bei Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln der PKW jedenfalls erforderlich ist und somit entsprechende Pufferzeiten eingeplant werden müssen.

Abschließend wollen wir darauf hinweisen, dass unsere Mandantschaft in Wien lediglich eine kleine Schlafstelle angemietet hat, welche gerade 20 m<sup>2</sup> groß ist. Aufgrund der "Steuerehrlichkeit" von Herrn L ist dieser Wohnsitz auch dem Finanzamt bekannt. Würde

---

*diese Schlafstelle offiziell nicht bekannt sein, würde Herrn L zumindest das Pendlerpauschale zustehen.*

*Es scheint daher aus unserer Sicht gleichheitswidrig zu sein, unsere Mandantschaft weder eine Pendlerpauschale oder die Kosten der doppelten Haushaltsführung anzuerkennen. Da auch von Ihnen die statistisch gezählten Pendler angeführt wurden, muss aus der Lebenserfahrung auch berücksichtigt werden, dass diese nicht täglich pendeln, sondern wahrscheinlich ein hoher Prozentsatz (statistisch leider nicht erhoben) unter der Woche in Wien wohnt und trotzdem eine Pendlerpauschale gewährt wird.*

*Nach unserer Auffassung muss daher Herrn L entweder die Kosten der doppelten Haushaltsführung oder das große Pendlerpauschale zuerkannt werden."*

Erhebungen bei der Statistik Austria zeigen folgendes Bild:

Nach der Volkszählung 2001 pendelten 2.056 Tagespendler aus dem Bezirk Oberpullendorf (dem Wohnbezirk des Bw.) nach Wien, nur 1.369 Personen waren Nicht-Tagespendler (<http://www.statistik.aVQz/bezirk.pdf>).

Von den insgesamt 76.211 Gemeindeauspendlern im Burgenland waren laut Volkszählung 2001 12.691 Tagespendler (über 16% aller Tagespendler) 61 Minuten und länger unterwegs (<http://www.statistik.atlgz/erwerbspendler.pdf>).

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

#### **1. Sachverhalt**

Auf Grund des Inhalts des Finanzamtsakts sowie des durchgeführten Ermittlungsverfahrens geht der Unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Der Hauptwohnsitz des im Jahr 2009 52 Jahre alten Bw. befindet sich in A im Bezirk Oberpullendorf. In Wien unterhält der Bw. einen Zweitwohnsitz mit einer Wohnungsgröße von 20 m<sup>2</sup>. Die Arbeitsstätte des Bw. befindet sich in Wien. Die Gattin des Bw. ist ebenfalls erwerbstätig, eine Verlegung des Familienwohnsitzes kommt daher nicht in Betracht.

Die Wegstrecke zwischen dem Familienwohnsitz und der Arbeitstätte beträgt etwa 105 km, worauf etwa 88 km auf Autobahnen und Schnellstraßen entfällt. Mit öffentlichen Verkehrsmittel wäre der Arbeitsweg 116 km lang, wobei der letzte Autobus bei einem späten Arbeitsende nicht mehr verwendet werden kann.

Der Bw. fuhr im Jahr 2009 regelmäßig mit seinem Auto von seinem Hauptwohnsitz am Montag Früh nach Wien und kehrte Freitag Nachmittag mit seinem Auto an seinen

---

Hauptwohnsitz zurück. Unter der Woche fuhr der Bw. teilweise von seinem Zweitwohnsitz, teilweise zu seinem Hauptwohnsitz zur Arbeit. Es ist nicht feststellbar, dass der Bw. in einem Lohnzahlungszeitraum des Jahres 2009 an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage direkt vom Hauptwohnsitz aus zur Arbeit bzw. von der Arbeit zurück an den Hauptwohnsitz gefahren ist.

Laut Routenplanern ist der Arbeitsweg mit dem Auto in etwa 1 Stunde 20 Minuten zurückzulegen. Tatsächlich kann die Fahrzeit mit dem Auto im Großraum Wien zu den Verkehrsspitzenzeiten auch länger betragen.

Der Bw. ist nicht gesundheitlich beeinträchtigt, sein körperliches Befinden ist altersgemäß. Die tägliche Zurücklegung der Wegstrecke zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitsstätte mit dem Auto ist für einen 52 Jahre alten Arbeitnehmer nicht unzumutbar.

Alternativ zur Zurücklegung der gesamten Wegstrecke mit dem Auto könnte mit dem Auto vom Wohnsitz in A zum Bahnhof Wiener Neustadt und anschließend mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach Wien gependelt werden, wobei hier die Gesamtwegzeit je nach Zugsverbindung zwischen 1 ½ Stunden und knapp 2 Stunden beträgt und Zugsverbindungen bis spät am Abend bestehen.

Der Bw. ist bei einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft in der Lohnverrechnung beschäftigt.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Arbeitszeit des Bw. regelmäßig 11 Stunden beträgt.

Es kann auch nicht festgestellt werden, dass der Bw. nicht an der Mehrzahl der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum seinen Arbeitsbeginn und sein Arbeitsende nicht so gestalten hätte können, dass er einerseits Verkehrsstaus zu den Verkehrsspitzenzeiten zumindest teilweise vermeiden kann und dass er andererseits unter Einschluss der Pendelzeiten über genügend Ruhezeit verfügt.

## **2. Beweiswürdigung**

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die Ermittlungen des Finanzamtes, soweit diesen nicht widersprochen wurde, sowie auf das Vorbringen des Bw.

Soweit dem Vorbringen des Bw. nicht gefolgt wird, ist hierzu auszuführen:

Dass die Anreisezeit mit dem Auto in der Früh täglich „mindestens ca. 2 Stunden“ beträgt, vermag die Berufungsbehörde nicht festzustellen. Richtig ist, dass es im Großraum Wien immer wieder zu Verkehrsstaus kommt, diese können aber unterschiedliche Ausmaße annehmen. Da sich die Arbeitsstätte des Bw. im ersten Wiener Gemeindebezirk befand, ist

nicht ersichtlich, welchen Einfluss ein „Stau am Altmannsdorfer Ast“ auf den Arbeitsweg des Bw. haben soll. Im Übrigen stand im Jahr 2009 als Ausweichmöglichkeit zur A 2 / A 23 auch die S 1 (Vösendorf – Schwechat – A 4 – Prater) mit einer Wegstreckenverlängerung von etwa 10 km zur Verfügung.

Die Berufungsbehörde folgt dem Bw. darin, dass er teilweise Überstunden zu erbringen hatte. Angesichts einer Normalarbeitszeit von grundsätzlich 8, höchstens 10 Stunden bei Vollzeitbeschäftigung ([§§ 3, 9 AZG](#)) kann jedoch mangels jeglichen diesbezüglichen Nachweises nicht festgestellt werden, dass der Bw. als Lohnbuchhalter regelmäßig 11 Stunden arbeiten musste.

Es grenzt an Mutwillen, die Nichtvorlage von Aufzeichnungen des Arbeitsbeginns und des Arbeitsende des Bw. mit der Verschwiegenheitspflicht des Wirtschaftstreuhänders zu begründen. Eine derartige Verschwiegenheitspflicht hinsichtlich der Arbeitszeiten seiner Arbeitnehmer besteht für einen Wirtschaftstreuhänder nicht, ganz abgesehen davon, dass die Führung von Arbeitszeitaufzeichnungen nach [§ 26 AZG](#) gesetzlich verpflichtend ist.

Der Unabhängige Finanzsenat kann aus der Nichtbekanntgabe des tatsächlichen Arbeitsbeginns und des tatsächlichen Arbeitsendes im Rahmen der Beweiswürdigung nur den Schluss ziehen, dass an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage die Arbeitszeiten eben nicht so gelagert waren, dass sie einer täglichen Rückkehr an den Hauptwohnsitz entgegen stunden.

Nicht notorisch ist, dass ein 52jähriger, gesunder Arbeitnehmer den Weg zwischen Hauptwohnsitz und Arbeitsstätte mit dem Auto nicht regelmäßig zurücklegen konnte. Dafür spricht auch die hohe Zahl an Tagespendlern aus dem Wohnbezirk des Bw., die ebenfalls einen vergleichbaren täglichen Arbeitsweg – sei es mit dem Auto, sei es mit öffentlichen Verkehrsmitteln – zurückzulegen haben.

Zur alternativen Park & Ride-Kombination zur Vermeidung allfälliger Staus im Großraum Wien hat sich der Bw. nicht geäußert.

Mangels näherer Angaben des Bw. kann die Abgabenbehörde II. Instanz auch nicht feststellen, dass der Bw. tatsächlich an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage zwischen dem Hauptwohnsitz und der Arbeitsstätte pendelt ist.

## **2. Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten**

Nach [§ 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, was nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a leg cit auch für Aufwendungen oder

Ausgaben für die Lebensführung gilt, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des erfolgen.

Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushalts an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsamt erwachsen, sind als Werbungskosten absetzbar. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsamt bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.]*, MSA EStG 11. EL § 16 Anm. 25), wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsamt des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht gemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsamtes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsamt nicht zugemutet werden kann.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Das bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen müsste.

Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung haben (dies insbesondere aus der Sicht einer sofortigen Wohnsitzverlegung), als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehegatten (VwGH 27.5.2003, 2001/14/0121; VwGH 22.2.2000, [96/14/0018](#); VwGH 17.2.1999, VwGH 19.2.1999, [95/14/0059](#); VwGH 9.10.1991, [88/13/0121](#); u.v.a.; zuletzt VwGH 21.9.2005, [2001/13/0241](#)).

Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichen objektiven Gewicht sind (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083).

---

Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes hat der Verwaltungsgerichtshof mehrfach als Grund für die Unzumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung unter der Bedingung bejaht, dass der Ehepartner des Steuerpflichtigen aus seiner Berufstätigkeit nachhaltig Einkünfte nicht bloß untergeordneten Ausmaßes erzielt (siehe die bei *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, und bei *Doralt*, EStG, 7. Auflage, § 4 Tz 351, angeführten Nachweise). Ist dieser Beitrag im Verhältnis zum Einkommen des Steuerpflichtigen vernachlässigbar, dann stellt die Berufstätigkeit des Ehepartners am Ort des Familienwohnsitzes - aus der Sicht des Steuerpflichtigen – keinen Grund für eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung dar (VwGH 20.4.2004, [2003/13/0154](#)).

Die Frage, ob die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsorthes nicht privat veranlasst ist bzw. die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsorth nicht zugemutet werden kann, stellt sich nicht, da das Finanzamt das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung mit der Begründung verneint hat, dem Bw. könne eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsorth zugemutet werden, da dieser in einer vertretbaren Entfernung vom Familienwohnsitz liege.

Nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes ist der Familienwohnsitz von der Arbeitsstätte etwa 105 km entfernt. Die Fahrzeit mit einem PKW beträgt regelmäßig nicht mehr als 3 Stunden hin und zurück; sie kann aber fallweise bei Verkehrsstaus auch länger sein. Alternativ könnte auch Park & Ride – allerdings mit etwas längerer Fahrzeit - verwendet werden.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats kann ein derartiger Weg zwischen Wohnort und Arbeitsort keineswegs als unzumutbar lang bezeichnet werden, zumal bereits wenige Kilometer nach dem Wohnort eine Schnellstraße beginnt, die in weiterer Folge in eine Autobahn einmündet. Viele Pendler, gerade auch aus dem Burgenland, legen derartige Fahrstrecken täglich zurück.

Dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart ist daher beizupflichten, dass der Familienwohnsitz in A nicht vom Beschäftigungsorth des Bw. in Wien so weit entfernt ist, dass dem Bw. eine tägliche Rückkehr nicht gemutet werden kann.

Eine der Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung liegt daher nicht vor, ohne dass noch zu prüfen war, ob die übrigen Voraussetzungen gegeben sind.

Die aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung angesprochenen Wohnungskosten und Familienheimfahrten sind daher steuerlich nicht zu berücksichtigen.

### **3. Pendlerpauschale**

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988](#) sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten.

Das Pendlerpauschale steht dem Gesetz zufolge nur dann zu, wenn im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (Monat) überwiegend der Weg zur und von der Arbeit vom Familienwohnsitz in A zurückgelegt wurde ([§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988](#)).

Wie häufig der Bw. im Jahr 2009 vom Familienwohnsitz in A oder vom Zweitwohnsitz in Wien zur Arbeit bzw. von dort wieder zurück gefahren ist, lässt sich nicht feststellen. Der Bw. hat hierzu keine Angaben gemacht.

Dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge ist bei der „Wohnung“ im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) nicht von der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung auszugehen, sondern von jener Wohnung, von der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt wird (UFS 23. 11. 2005, RV/0960-W/05).

Da der Bw. über eine Wohnung in Wien verfügt, von der er unstrittigerweise auch den Weg zur Arbeitsstätte antritt bzw. von der Arbeitsstätte zurückkehrt, entspricht es der Lebenserfahrung, dass der Bw. überwiegend von der Wohnung in Wien und nicht vom Familienwohnsitz zur Arbeit und zurück gefahren ist.

Beweismittel darüber, dass der Bw. überwiegend von A nach Wien zur Arbeit gefahren ist, konnte der Bw. nicht vorliegen; er behauptet nicht einmal, überwiegend von A nach Wien gefahren zu sein.

Wenn die steuerliche Vertretung in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 27. Dezember 2010 angibt, dem Bw. würde „zumindest das Pendlerpauschale zustehen“, „würde diese Schlafstelle offiziell nicht bekannt sein“, genügt der Hinweis, dass ein Wirtschaftstreuhänder über die finanzstrafrechtlichen Folgen falscher Angaben in Kenntnis sein sollte.

Der Besteuerung sind nicht fiktive, sondern tatsächliche Sachverhalte zugrunde zu legen. Pendelt der Bw. nicht überwiegend von seinem Hauptwohnsitz nach Wien, steht ihm auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes das Pendlerpauschale nicht zu.

Wien, am 5. April 2011