



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Martin Jilch und Günther Kastner im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw., Adr.Bw., vertreten durch Ochsenhofer & Heindl Rechtsanwälte OG, 7400 Oberwart, Schulgasse 11, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch ADir Eva Hoffmann, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 nach der am 29. August 2012 im Finanzamt in 7400 Oberwart, Prinz Eugen Straße 3 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblätter zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist in Adr.Bw. mit Hauptwohnsitz seit 13.10.2005 gemeldet. In der Zeit vom 26.11.2003 bis 13.10.2005 war die Bw mit Hauptwohnsitz in 1060 Wien gemeldet. Die Bw ist ledig und der Dienstort der Bw ist Wien.

Seit 30. September 2003 besitzt die Bw eine Eigentumswohnung in Wien samt Garagenplatz.

Seitens des Arbeitgebers der Bw wurde in den streitgegenständlichen Jahren im Zuge der laufenden Lohnverrechnung das große Pendlerpauschale – wie von der Bw mit L 34 beantragt – berücksichtigt. Laut Angaben der Bw beträgt die Strecke zwischen der Arbeitsstätte der Bw und der nächstgelegenen Wohnung 110 km (Autokilometerangaben).

Mit Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 (datiert vom 3. April 2008, vom 2. März 2009 und vom 15. Februar 2010) erfolgte eine erklärungskonforme Veranlagung.

Mit Bescheiden jeweils vom 15. Dezember 2011 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 wiederaufgenommen.

Ebenfalls mit 15. Dezember 2011 erließ das Finanzamt jeweils neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009.

Begründend wurde ausgeführt:

"Bezüglich der im Zuge der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung aufgestellten Behauptung, dass die Fahrten Wohnort-Arbeitsort überwiegend von Adr.Bw. aus angetreten wurden, wird mitgeteilt.

UFS-Entscheidungen stellen immer fallbezogene Einzelentscheidungen dar, die keinerlei Einfluss auf die derzeit gültigen Lohnsteuerrichtlinien haben. Daher stellen diese Entscheidungen keine dem zeichnenden Finanzamt zur Entscheidungsfindung relevanten Entscheidungen dar. Im gegenständlichen Verfahren ist daher die RZ 259 der LStRL maßgebend: "Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend." Das Pendlerpauschale war aufgrund obiger Ausführungen gänzlich abzuerkennen."

Betreffend das Jahr 2007 wurde noch ergänzend ausgeführt, dass die Berücksichtigung des Pendlerpauschales unter Zugrundelegung der Antwort zum Ersuchen um Ergänzung (betreffend des Zeitraumes 1.1 – 30.6.) erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 17. Jänner 2012 erhob der rechtsfreundliche Vertreter der Bw gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 sowie gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 Berufung.

Begründend wurde ausgeführt:

"1. Nachdem die Bw bereits mit Stellungnahme vom 7.12.2011 ausgeführt hat, dass sie erst ab 1.7.2007 die Fahrten zur Arbeitsstätte von ihrem Familiensitz Adr.Bw. antritt bzw dort zurückkehrt, werden die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2005, der Einkommensteuer 2005, der Bescheid über die Wiederaufnahme

des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 und der Einkommensteuerbescheid 2006 ausdrücklich nicht bekämpft.

2. Von der Berufung aber ausdrücklich umfasst ist der Einkommensteuerbescheid 2007, der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2008, der Einkommensteuerbescheid 2008 und der Einkommensteuerbescheid 2009. Es wird aber ebenso ausdrücklich festgehalten, dass sich die Berufung betreffend Einkommensteuer 2007 nur auf den Zeitraum 1.7. bis 31.12.2007 bezieht. Die Bw hat bereits in ihrer Stellungnahme vom 7.12.2011, welche sie ausdrücklich aufrecht erhält darauf verwiesen, dass sie für das erste Halbjahr 2007 das Pendlerpauschale zu Unrecht bezogen hat.

3. In den bekämpften Einkommensteuerbescheiden kommt die Behörde für das Jahr 2007 zu einer Abgabennachforderung von € 1.072,38, für das Jahr 2008 zu einer solchen von € 1.198,72 und für das Jahr 2009 zu einer solchen von € 1.230,78, diese Abgabennachforderungen werden – mit Ausnahme des ersten Halbjahres 2007 – ausdrücklich mittels dieser Berufung bekämpft.

4. Die Behörde ist (fiktiv) ohne die tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen davon ausgegangen, dass (ohne Wenn und Aber) im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend ist und nicht darauf abgestellt, von welchem Wohnort tatsächlich die Fahrt zur Arbeitsstätte angetreten wird. Diese Rechtsansicht ist nicht rechts- und gesetzeskonform.

In richtiger Anwendung der Gesetze hätte die Behörde Nachstehendes berücksichtigen müssen:

a) Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben für Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im § 16 EStG ausdrücklich zugelassen ist.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wobei für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen Nachstehendes gilt:

a1) Derartige Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

a2) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann wird bei einer einfachen Fahrtstrecke über 60 km zusätzlich ein Pauschalbetrag von € 2.016,-- (BGBl I. Nr. 111/2010) berücksichtigt.

a3) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann wird anstelle des zuvor genannten Pauschalbetrages bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km ein Pauschalbetrag von € 3.672,-- jährlich berücksichtigt.

b) Dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 16 Abs 1 Z 6 EStG zufolge ist bei der Auslegung des Wortes "Wohnung" 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 aus zurückgekehrt wird (UFS 23.11.2005, RV/0960-W/05). In dieser Entscheidung wurde – wie auch in vielen anderen – ausschließlich auf die tatsächlichen – und nicht auf die fiktiven – Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum abgestellt und das Pendlerpauschale anhand der in diesem Zeitraum tatsächlich zurückgelegten Strecken ermittelt.

Auch Doralt vertritt in der 6. Auflage seines Kommentars zur Einkommensteuer die Auffassung, dass das Gesetz entgegen den LStR nur darauf abstellt, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt. Damit kann nur die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich (überwiegend) genutzte Wohnung gemeint sein.

6. Aus dem bisher Ausgeführten kann daher im gegenständlichen Fall die Gewährung des Pendlerpauschales nicht von vornherein versagt werden, weil die Einschreiterin neben dem Wohnsitz in Adr.Bw. am Arbeitsort eine Wohnung zur Verfügung hat, wo sie gar nicht gemeldet ist.

Es kommt für das Pendlerpauschale auch nicht darauf an, ob der Einschreiterin die Verlegung des Familienwohnsitzes von A. nach Wien zumutbar wäre.

Die Wohnung in der B-gasse ist im Jahr 2003 angeschafft worden und zwar unter starker finanzieller Mithilfe der Eltern der Einschreiterin, zu deren Gunsten auch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingetragen ist.

Die Wohnung ist grundsätzlich deshalb angeschafft worden, weil die Einschreiterin von 2003 bis Juni 2007 die höhere Bundes-Lehr- und Versuchsanstalt für Textilindustrie und Datenverarbeitung Wien V. besucht hat, konkret im Fachgebiet Informatik.

Die Einschreiterin gesteht an dieser Stelle zu, dass sie von 2005 bis Juni 2007, wo sie die höhere Lehranstalt für Berufstätige abschloss, überwiegend ihre damalige Arbeitsstätte bei der C. von der Eigentumswohnung aus aufsuchte. Für den Zeitraum Jänner 2005 bis Juni 2007 hat daher die Einschreiterin das Pendlerpauschale zu Unrecht bezogen.

Seit Juli 2007, d.h. seit sie die höhere Lehranstalt für Berufstätige für Informatik abgeschlossen hat, tritt sie die Fahrten zur Arbeitsstätte von Adr.Bw. an bzw kehrt auch von dort von der Arbeitsstätte zurück. In der Wohnung in Wien hat sie seit Juli 2007 maximal 1 bis 2 mal pro Woche genächtigt, und zwar nur dann, wenn die Witterung derart schlecht war, dass sie mit dem Privat PKW nicht mehr ins Burgenland zurückfahren wollte und wenn sie länger arbeitete. Die Wohnung in der B-gasse wird aber auch von ihren Eltern verwendet.

Die Fahrten von A. nach Wien (C., D.) hat sie ab Juli 2007 mit Privat PKW`s zurückgelegt, fallweise mit dem Linienbus.

Die Wochenenden, d.h. den Zeitraum von Freitags bis Montag in der Früh hat sie beinahe ausnahmslos seit sie in Wien berufstätig ist in A. zugebracht. Auf diese Weise sind auch die Fahrten bis Juni 2007 zumindest 2 bis 3 mal in der Woche zur Arbeitsstätte von A. aus angetreten worden bzw von der Arbeitsstätte nach A. nach Hause.

7. Geht man von den Vorgaben der Republik Österreich in "Die Lohnsteuerberechnung durch den Arbeitgeber" aus, muss zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales der jeweilige Arbeitsweg an mindestens 11 Tagen pro Monat zurückgelegt werden, was definitiv ab Juli 2007 ausnahmslos der Fall war. Wahrscheinlich auch während der Zeit der Abendschule von 2003 bis 2007 in mehreren Monaten pro Jahr.

Beweis: Einvernahme der Bw,

Z1., Pensionistin, Adr.Z1.,

Z2., Angestellter, Adr.Z2., als Zeugen

8. Zusammenfassend ist daher die Rechtsansicht der Behörde I. Instanz falsch, als diese – ohne die tatsächlichen Verhältnisse zu berücksichtigen, auf das bloße Vorhandensein einer Wohnung in Wien abstellt.

Abschließend stellte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw den Antrag der Berufung Folge zu geben, das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 nicht aufzunehmen, für die Jahre 2008 und 2009 keine Abgabennachforderung für die Einkommensteuer und für das Jahr 2007 lediglich für das zu Unrecht bezogene Pendlerpauschale für den Zeitraum 1.1.2007 bis 30.6.2007 eine Nachforderung im gesetzlichen Ausmaß festzusetzen."

Festzuhalten ist, dass soweit sich die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 richtet, diese mit Eingabe vom 4. Juli 2012 zurückgenommen und mit ha Bescheid vom 12. Juli 2012 als gegenstandslos erklärt wurde.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2012 übermittelte das Finanzamt der Bw nachstehendes Schreiben:

"In Ihrer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 – 2010 machen Sie die Pendlerpauschale vom weiter entfernten Wohnort geltend, obwohl am Dienstort eine Eigentumswohnung zur Verfügung steht. Die Antragstellerin ist ledig und alleinstehend.

Für die Gewährung der Pendlerpauschale gilt folgendes:

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 ist oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").*

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung 91/14/0227 vom 19.9.1995 feststellt, ist im Falle des Bestehens mehrere Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend.

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahr 2003 eine Eigentumswohnung am Dienstort angeschafft. Die durchgehende Beschäftigung am Ort der Wohnung, wenn auch bei unterschiedlichen Arbeitgebern, ist seither gegeben.

In der Sachverhaltsdarstellung wird ausgeführt, dass die Wohnung nur sporadisch bei Schlechtwetter oder langer Arbeitszeit benützt werde.

Dazu ist anzumerken, dass laut Homepage Strompreisentwicklung Stromkosten für Haus und Wohnung für eine Person im Durchschnitt von einem Stromverbrauch von 1.600 kWh auszugehen ist.

Amtliche Erhebungen haben nun bezüglich des Stromverbrauches der Wohnung in Wien folgenden Stromverbrauch ergeben:

| <i>Verbrauchszeitraum</i> | |
|--------------------------------|-----------------------|
| <i>22.12.2004 - 19.12.2005</i> | <i>1012 kWh Strom</i> |
| <i>20.12.2005 - 20.12.2006</i> | <i>1166 kWh Strom</i> |

| | |
|--------------------------------|-----------------------|
| <i>21.12.2006 - 17.12.2007</i> | <i>1524 kWh Strom</i> |
| <i>18.12.2007 - 17.12.2008</i> | <i>1605 kWh Strom</i> |
| <i>17.12.2008 - 19.01.2010</i> | <i>1444 kWh Strom</i> |
| <i>20.1.2010 - 28.12.2010</i> | <i>1051 kWh Strom</i> |

Dies zeigt, dass zB in einem Zeitraum, in dem angegeben wird, dass die Wohnung benützt wurde (2003 bis Juni 2007) weniger Strom verbraucht worden ist als in dem Zeitraum, in dem die Wohnung nur mehr sporadisch benutzt worden sein soll. Es zeigt aber auch deutlich, dass von einer regelmäßigen Nutzung der Wohnung als Unterkunft während der Woche ausgegangen werden kann.

Im Übrigen widerspricht es jeglicher Erfahrung des täglichen Lebens, dass eine Eigentumswohnung über Jahre hinweg nur zu gelegentlichen Nächtigungen benützt wird. Vielmehr wird von einer Eigennutzung ausgegangen werden können, sofern nicht eine Geldanlage mit Vermietungsabsicht im Blickpunkt der Anschaffungen stand.

Von einer Befragung der als Zeugin genannten Z1., Mutter der Antragstellerin, wurde Abstand genommen, da bei nahen Angehörigen kein anderer Sachverhalt als der bereits vorgetragene zu erwarten ist und den Aussagen kein Beweisharakter zukommt.

Als Nachweis für die durchgeführten fast täglichen Fahrten vom weiter entfernten Wohnsitz zum Dienstort kämen lediglich die jährlichen Prüfberichte des PKW ("Pickerl"), Servicerechnungen etc auf denen der Kilometerstand festgehalten worden ist, in Frage. Der PKW Golf mit dem amtlichen Kennzeichen PQ. wurde mit 14.10.2005 erstangemeldet. Sollten tatsächlich Fahrten Wohnung A. – Wien in dem vorgebrachten Umfang vorgenommen worden sein, müsste dieser PKW bei einer wöchentlichen Kilometerleistung von ca 1.000 km (nur beruflich) und der Berücksichtigung, dass die Fahrten erst ab Juli 2007 regelmäßig angefallen sind, einen Kilometerstand von ca 230 000 km aufweisen. Dabei wird von einer Arbeitszeit von jährlich 48 Wochen ausgegangen, die privaten Kilometer sind dabei noch nicht berücksichtigt. Sie werden eingeladen, diese Unterlagen vorzulegen. Weiters ergibt sich noch die Frage, wo das Fahrzeug am Dienstort während der Dienstzeit geparkt wird, da im Bereich der Arbeitsstätte keine kostenfreien Parkplätze zur Verfügung stehen."

Als Frist wurde der 21. Februar 2012 vorgemerkt.

Mit Eingabe vom 6. März 2012 nahm der rechtsfreundliche Vertreter der Bw dazu wie folgt Stellung:

"1. VwGH Entscheidung 91/14/0227 vom 19.9.1995:

Die im Schreiben vom 25. Jänner 2012 zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht nur älter als 15 Jahre und sohin nicht mehr aktuell, sondern betrifft auch einen komplett anderen Sachverhalt. Nicht nur, dass in dem der Entscheidung zu Grunde liegenden Sachverhalt die Dienstgeberin dem Dienstnehmer eine Personalunterkunft bzw eine Garconniere zur Verfügung stellte, lag diesem Sachverhalt auch eine völlig andere Entfernung zwischen dem Dienstort und dem Wohnort zu Grunde.

Letztlich hat der Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Entscheidung der Beschwerde ausschließlich deshalb keine Folge gegeben, weil er der Meinung war, dass bei der doch (relativ) zu geringen Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohntort von 78 km die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz zumutbar ist.

2. Seit 1995 hat sich die Rechtsprechung höchstgerichtlicher Judikatur insoweit geändert, als nicht das Vorhandensein einer Wohnung am Arbeitsort automatisch zum Verlust des Pendlerpauschales führt.

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 16 Abs 1 Z 6 EStG ist bei der Auslegung des Wortes "Wohnung" 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.

Es ist somit nicht auf die fiktiven, sondern auf die tatsächlichen Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum abzustellen und das Pendlerpauschale anhand der an diesem Zeitraum tatsächlich zurückgelegten Strecken zu ermitteln.

Auch Doralt vertritt in der 6. Auflage seines Kommentars zur Einkommensteuer die Auffassung, dass das Gesetz nur darauf abstellt, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zwischen der tatsächlich (überwiegend) genutzten Wohnung und der Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum zurücklegt.

Die Einschreiterin wendet sich daher im Zuge des bisher Ausgeführten ausdrücklich gegen die Rechtsansicht, dass auf Grund des Vorhandenseins ihrer Wohnung am Dienstort ihr automatisch das Pendlerpauschale aberkannt wird.

3. Stromkosten:

Der, welcher Homepage auch immer entnommene Durchschnitt von einem Stromverbrauch von 1600 kWh ist völlig aus der Luft gegriffen und ein reiner Laborwert. Eine Freundin der Einschreiterin, welche ständig in Wien eine gleichgroße Wohnung, wie sie die Einschreiterin hat, ständig benutzt, hat einen Stromverbrauch von 2500 kWh (!!!).

Weshalb der Stromverbrauch in der Wohnung der Klägerin in den Jahren 2008 und 2009 etwas höher war als 2008, kann sie sich nicht erklären.

Jedenfalls lag der Stromverbrauch im Jahr 2010 mit lediglich 1051 kWh weit unter dem Durchschnittsstromverbrauch von 1600 kWh.

Die Behörde berücksichtigt aber nicht, dass unabhängig davon, dass die Einschreiterin sich nur selten in der Wohnung aufhält, der Kühlschrank mit einem Gefrierfach ständig in Betrieb ist. Desweiteren hat sie auch eine Zeitschaltuhr installiert, damit sich in unregelmäßigen Abständen das Licht einschaltet, um durch das Vortäuschen eines ständigen Bewohnens allfällige Einbrecher abzuhalten. Darüberhinaus stellte und stellt die Einschreiterin die Wohnung auch ihren Eltern bzw Bekannten unentgeltlich zur Verfügung, wenn sich diese auf Grund von Konzert – oder sonstigen Veranstaltungsbesuchen bzw sonstigen Feierlichkeiten in Wien aufhalten.

4. Fernwärme:

Eine wesentlich verlässlichere Grundlage für die Beurteilung der Aufenthaltshäufigkeit in der Wohnung als die Stromkosten ist die Abrechnung der Wien Energie, welche dieser Stellungnahme für die Jahre 2007/2008 (Beilage1), 2008/2009 (Beilage2), 2009/2010 (Beilage 3) und 2010/2011 (Beilage 4) beigegeben ist.

Die Kosten für Warmwasser für das gesamte Jahr von € 20,44 netto (Jahresabrechnung 2010/2011) bis höchstens € 30,42 netto (Jahresabrechnung 2007/2008) lassen eindeutig den Schluss zu, dass sich faktisch niemand in der Wohnung aufgehalten hat. Derartige Warmwasserkosten ergeben solche von maximal € 2,50 pro Monat (!!!), das ist ein eindeutiger Beweis dafür, dass die Wohnung selten bis nie bewohnt ist.

Würde die Wohnung – wovon die Behörde ausgeht – regelmäßig benutzt werden, wären die Kosten für Warmwasser, aber auch für die Heizung um ein zig-faches höher.

5. Die Behauptung der Behörde, es würde "jegliche Erfahrung des täglichen Lebens widersprechen, dass eine Eigentumswohnung über Jahre hinweg nur zu gelegentlichen Nächtigungen benützt wird", wird ausdrücklich zurückgewiesen bzw darauf hingewiesen, dass diese Behauptung ohnehin unsubstantiiert seitens der Behörde in den Raum gestellt wird.

6. Die Einschreiterin hält ihren Antrag auf Einvernahme ihrer Mutter als Zeugin (Beweisantrag lt. Berufung) ausdrücklich aufrecht.

7. PKW-/Busbenützung:

Richtig ist, dass auf die Einschreiterin ein VW Golf mit dem Kennzeichen PQ. zugelassen ist. Wenn auch die Berechnungen zur Kilometerleistung eines PKW überzogen sind, so kann der konkrete Fall nicht derart berechnet werden, als die Einschreiterin die Fahrten von ihrem Wohnsitz in A. zum Dienstort nach Wien hauptsächlich mit dem Bus zurücklegt.

Als die Einschreiterin noch bei der C. beschäftigt war, musste sie jeden zweiten Samstag bis 18 Uhr arbeiten. In dieser Zeit ist sie lediglich an derartigen Tagen mit dem PKW gefahren, da Samstag nach 18 Uhr eine Busverbindung von Wien nach A. zu zeitlich akzeptablen Bedingungen nicht möglich war. In den Wochen, wo sie bis Samstag 18 Uhr arbeiten musste, hatte sie als Ausgleich einen Tag in der Woche komplett frei. In solchen Wochen hat sie sich keine Buswochenkarte gelöst sondern einzelne Tagesbuskarten.

In den anderen Wochen, wo die Einschreiterin bei der C. von Montag bis Freitag 18 Uhr Dienst hatte, ist sie dann durchgehend mit einer Wochenkarte mit dem Bus gefahren. Wenn sie daher in diesen Wochen schon eine Wochenbuskarte löste, dann hat sie diese auch dahingehend ausgenützt, dass sie in solchen Wochen (Dienst von Montag bis Freitag 18 Uhr) nicht in der Wohnung genächtigt hat.

Ein- bzw Ausstiegsstelle des Busses im Burgenland war die "N." in Wien entweder der Matzleinsdorferplatz oder Südtirolerplatz".

Aus obigen Gründen hält die Einschreiterin die bisher gestellten Anträge ausdrücklich aufrecht."

Mit Bericht vom 20. März 2012 (eingelangt beim UFS am 27. März 2012) legte das Finanzamt die oa Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Verfahrens vor dem UFS wurde die Bw mit Schreiben vom 17. April 2012 erneut um Nachweis durch geeignete Unterlagen ersucht (zB Buskarten, Kilometerstände des KFZ, Tankrechnungen, Serviceheft etc.), dass sie tatsächlich in den einzelnen Kalendermonaten der streitgegenständlichen Jahre 2007 bis 2009 die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung überwiegend von A. (Elternhaus) aus zurückgelegt hat, obwohl sie am Arbeitsort in Wien über eine Wohnung verfügen.

Mit Eingabe vom 18. Mai 2012 (eingelangt beim UFS am 22. Mai 2012) teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw mit, dass wie bereits in der Stellungnahme vom 6. März 2012 ausgeführt, die Bw die Fahrten von ihrem Wohnsitz in A. zum Dienstort hauptsächlich mit dem Bus zurückgelegt habe.

Die Bw habe sich allerdings, was aufgrund des lange zurückliegenden Zeitraumes von beinahe fünf Jahren nicht verwunderlich sei, die einzelnen Tages- und Wochenbuskarten nicht aufbewahrt.

Es könne allerdings Herr Z3., der bei der E. als Gemeindebediensteter beschäftigt ist, und seit rund 20 Jahren mit dem Bus nach Wien pendelt bestätigen, dass die Bw sehr oft mit ihm mit dem Bus nach Wien gefahren sei.

Die Bw stelle daher den Antrag

Herrn Z3., Gemeindebediensteter, Adr.Z3., als Zeugen einzuvernehmen.

Mit Vorhalt vom 14. Juni 2012 wurde die Bw ersucht, auch andere Zeugen wie zB den Busfahrer oder die Sitznachbarin oder den Sitznachbarn oder andere Busmitfahrer namentlich und mit Adresse bekanntzugeben.

Mit Eingabe vom 4. Juli 2012 teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw im Wesentlichen mit, dass es der Bw trotz umfangreicher Nachforschungen nicht möglich gewesen sei weitere Zeugen (wie zB Busfahrer, Sitznachbarn oder andere Busmitfahrer) bekanntzugeben.

Weiters wurde im Zuge des Verfahrens vor dem UFS am 24. Juli 2012 um schriftliche Auskunft bei der Fernwärme Wien GmbH betreffend Verbrauch an Fernwärme für Raumheizung und Warmwasser der Verrechnungsjahre ab 2003 bis einschließlich 2010 für die Wohnung der Bw in Wien ersucht.

Laut nachstehender Tabelle stellt sich dieser Verbrauch wie folgt dar:

Raumheizung:

| Gerätenummer | Ablesedatum | Ablesekennzeichen | Zählerstand | Verbrauch |
|--------------|-------------|-------------------|-------------|-----------------------------|
| 64099742 | 01.10.2003 | Mieterwechsel | 0,075 | |
| 64099742 | 31.08.2004 | abgelesen | 2,726 | 2,651 |
| 64099742 | 31.08.2005 | abgelesen | 3,743 | 1,017 |
| 64099742 | 31.08.2006 | abgelesen | 5,736 | 1.993 |
| 64099742 | 31.08.2007 | abgelesen | 7,118 | 1,382 |
| 64099742 | 31.08.2008 | abgelesen | 9,328 | 2,210 |
| 64099742 | 07.10.2008 | abgelesen | 9,394 | Zählerausbau lt. Eichgesetz |
| 65763992 | 08.10.2008 | abgelesen | 0 | Zählereinbau lt. Eichgesetz |
| 65763992 | 31.08.2009 | abgelesen | 2,895 | 2,961 |

| | | | | |
|----------|------------|-----------|-------|-------|
| 65763992 | 31.08.2010 | abgelesen | 5,009 | 2,114 |
| 65763992 | 31.08.2011 | abgelesen | 6,428 | 1,419 |

Warmwasser:

| Gerätenummer | Ablesedatum | Ablesekennzeichen | Verbrauch |
|--------------|-------------|--------------------|-----------|
| 151132 | 01.10.2003 | Mieterwechsel | 0 |
| 151132 | 06.05.2004 | abgelesen | 2,7 |
| 151132 | 04.05.2005 | geschätzt | 4 |
| 151132 | 04.05.2006 | geschätzt | 10 |
| 151132 | 02.05.2007 | abgelesen/Restwert | 3 |
| 151132 | 26.05.2008 | abgelesen | 6,4 |
| 151132 | 25.05.2009 | abgelesen | 5,4 |
| 151132 | 02.06.2010 | abgelesen | 4,5 |
| 151132 | 01.06.2011 | abgelesen | 4,3 |

Im Zuge der auf Antrag der Referentin gem. § 282 Abs 1 BAO und am 29. August 2012 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

"Die Referentin trägt den Sachverhalt vor.

Die Parteien wiederholen ihre bisherigen Vorbringen und halten sie weiter aufrecht.

Der Vorsitzende berichtet, dass der Verwaltungsgerichtshof zwischenzeitig die Rechtsansicht des rechtsfreundlichen Vertreters bestätigt hat, wonach das Pendlerpauschale von der tatsächlich verwendeten Wohnung aus zu berechnen ist.

Der Vorsitzende hält vor, dass aufgrund des untypischen Sachverhaltes die Bw. den Nachweis des überwiegenden Pendelns in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen zu erbringen habe.

Rechtsanwalt:

Im Zeitraum 1. Juli 2007 bis 30. Juni 2011 (jener Zeitraum, für welchen Abrechnungen der Wien Energie vorgelegt wurden) war die Wohnung in Wien nur gelegentlich bewohnt.

Im Unterschied dazu ist die Wohnung bis 30. Juni 2007 wesentlich häufiger, aber auch nicht immer bewohnt worden, da die Abendschule in Wien besucht wurde.

Es ist davon auszugehen, dass die Aufwendungen für Warmwasser und Heizung in den Zeiträumen davor entsprechend höher gewesen sind. Wie hoch genau, kann ich nicht sagen, hier wird das Vorbringen der Partei wiedergegeben.

Der Vorsitzende verkündet den Beschluss auf Einvernahme von 1. Bw. als Partei (§ 78 BAO), 2. Z1., 3. Z2. und 4. Z3. jeweils als Zeugen zum Beweisthema Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte in den Jahren 2007 bis 2009.

Der Vorsitzende weist die Partei auf ihre Verpflichtung zur vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung gemäß § 119 BAO sowie auf die Bestimmungen der §§ 14, 33 Finanzstrafgesetz hin.

Bw., Adresse im Akt, gibt an:

Ich habe deswegen einen Rechtsanwalt dem Verfahren beigezogen, da das Finanzamt sich mit meinem derzeitigen Arbeitgeber in Verbindung gesetzt hat und dessen erste Reaktion die Androhung einer fristlosen Entlassung war.

Ich habe im September 1999 eine Lehre bei der C. Austria in Wien begonnen. Ich habe damals entweder in der Wohnung meines Vaters in Wien oder bei Freunden in Wien genächtigt bzw. bin zurück nach A. gefahren. In A. haben meine Eltern ein Einfamilienhaus, dort wohne ich seit meiner Geburt. Ich habe ein eigenes Zimmer.

Im Jahr 2003 war ich ausgelernt, ich war dann Verkäuferin bei der C. beim K. auf der O-Straße. Im September 2003 habe ich die Ausbildung an der HTL in der S-Straße begonnen. 2003 wurde auch die Eigentumswohnung in der B-gasse erworben, weil das meine Eltern wollten. Ich hätte die Wohnung nicht gebraucht, aber meine Eltern wollten, dass ich auch etwas Eigenes habe. Eine Wohnung wäre hier das Gescheiteste.

Mein Ziel wäre ein Haus im Burgenland, das ist aber noch in einiger Ferne. Mit meinem Freund Z2. lebe ich seit Anfang diesen Jahres in einer Wohnung in seiner Heimatgemeinde zusammen.

Wie ich bei der C. war, bin ich teilweise mit meinem Vater nach Wien mitgefahren, teilweise mit dem Bus. Ich habe mich damals auch in Wien hauptgemeldet, damit ich ein Parkpickerl bekomme.

In der Zeit, wo ich die Abend-HTL besucht habe, habe ich häufiger in Wien übernachtet. Das hat sich je nach dem Stundenplan gerichtet. Es bestand keine Anwesenheitspflicht, daher war ich je nach Wichtigkeit in der Schule. Bei der C. hatte ich am Samstag Dienst und einen Wochentag frei, da bin ich dann auch nach Hause gefahren.

Bis April 2008 war ich nach Beendigung der Schule weiter als Verkäuferin bei der C. in der O-Straße. Seit Mai 2008 arbeite ich im D. in Wien X.. Die Arbeitszeit im D. ist offene Gleitzeit.

Nach Beendigung der Schule war ich vielleicht im Schnitt einmal in der Woche in der Wohnung in Wien, ansonsten bin ich immer nach Hause ins Burgenland gefahren.

Abgesehen von ein, zwei Freundinnen, die auch in Wien arbeiten, und von Kolleginnen kenne ich ansonsten in Wien niemanden, mein Leben spielt sich im Burgenland ab.

Mein Freund arbeitet in M., eng befreundet bin ich mit ihm seit September 2008. Er hat immer in M. gearbeitet, allerdings bei unterschiedlichen Firmen.

Der Vater hat bis vor einigen Jahren in Wien gearbeitet. Der Vater war ein Wochenpendler. Ich bin dann mitgefahren, wenn es sich ausgegangen ist. Ansonsten bin ich damals mit dem Bus gefahren.

Mit dem Auto bin ich dann gefahren, wenn ich früher zu Hause sein wollte, da der erste Autobus erst nach 16 Uhr abfährt, oder wenn ich bei der C. alle 14 Tage an einem Samstag arbeiten musste, da am Samstag kein Bus ging. Außerdem bin ich mit dem Auto von zu Hause nach F. gefahren, da die Busverbindungen zwischen F. und Wien wesentlich besser sind und der letzte Bus gegen 21 Uhr abfährt.

Wie ich bei der C. war, bin ich wahrscheinlich überwiegend mit dem Auto gefahren.

Die Wohnung in der B-gasse wurde von mir weder zu der Zeit, in der ich in die Abendschule gegangen bin, noch danach besonders verwendet.

Die Schwankungen im Stromverbrauch kann ich mir nicht erklären; Fernwärme und Warmwasser wird jeweils etwa gleich viel verbraucht worden sein, ab dem 1. Juli 2007.

Die Fahrzeit mit dem Autobus beträgt etwa eineinhalb Stunden, insgesamt fährt man in eine Richtung rund 2 Stunden, Tür zu Tür. Es kann auch etwas länger sein.

Ich habe diese lange Fahrzeit auf mich genommen, weil ich nicht in Wien bleiben wollte und mein Lebensmittelpunkt im Burgenland ist.

Von mir zu Hause fährt nur die Linie A/B, von F. die C/D.

Die Wochenkarte kostet etwa 40 €, die Einzelfahrt etwa um die 10 €.

Geschwister habe ich keine.

Die Wohnung in Wien wird etwa 55 m² haben.

Die Wohnung in Wien gehört lt. Grundbuch mir, finanziert wurde sie von meinen Eltern.

Die Wohnung ist mit Kühlschrank, Waschmaschine, Herd ausgestattet. Eigentlich werden nur die Vorhänge von der Wohnung gewaschen. Die Schmutzwäsche (Kleidung) nehme ich mit nach Hause ins Burgenland.

Die Wohnung von meinem Vater ist noch so schön wie die in der B-gasse. Es ist eine Eigentumswohnung, in der ab und zu andere Leute schlafen. Die Wohnung wurde auch in der Pension beibehalten. Die Wohnung ist in der Nähe von meiner. Brauchen tun wir eigentlich beide nicht.

An das Vermieten habe ich auch schon gedacht, aber die erzielbaren Mieten sind zu gering. Ich könnte höchstens verkaufen.

Ich habe immer bei meiner Mutter im Haus gewohnt, bis ich dann mit meinem Freund zusammengezogen bin. Enge Beziehungen habe ich nur im Burgenland.

Mittlerweile sind alle Elektrogeräte in der Wohnung abgeschaltet. Die Kosten dafür sind zu hoch. Der Eiskasten ist nach einer Stunde wieder kalt. Im Winter kann man die Sachen auf den Balkon stellen.

Gefragt, warum ich keine regelmäßigen Mitfahrer nach Wien oder von Wien bekannt geben kann: Es sind unterschiedliche Verbindungen, die ich verwende. Es werden immer unterschiedliche Busse genutzt, manchmal bin ich an der Wartestelle allein. Außerdem möchte nicht zu jemandem gehen, damit er für mich aussagt.

Von zu Hause fahren zwei bis drei Busse, von F. alle halben Stunden.

Im D. habe ich zwischen 6.30 und 8.30 Uhr begonnen zu arbeiten, da bin ich mit dem Bus um 5 Uhr von zu Hause gefahren, allenfalls mit dem 6 Uhr-Bus, je nach dem wie lange es am Tag davor gedauert. Je nach Bus war ich dann zwischen halb 6 und 7 am Abend zu Hause.

Seit April habe ich eine Jahreskarte, damit ich auch einen Nachweis des Pendelns habe.

Wenn ich nach Wien mit dem Auto fahre, parke ich bei meinem Arbeitgeber. Dort verfüge ich über einen Garagenplatz.

Zunächst war ich auf einer Warteliste für die Garage, seither habe ich die Garage durchgehend.

Im Bus schlafe ich in der Regel.

Bei der Wohnung in der B-gasse ist ebenfalls ein Garagenplatz dabei.

Der Vorsitzende unterbricht um 12.03 Uhr die mündliche Verhandlung für eine Besprechung des Senates.

Um 12.12 Uhr wird die Verhandlung wieder aufgenommen.

Der Vorsitzende verkündet den Beschluss, dass von der Einvernahme der beantragten Zeugen Abstand genommen wird.

Der Vorsitzende entlässt die geladenen Zeugen um 12.14 Uhr.

Die Vertreterin des Finanzamtes hält das Berufungsbegehren aufrecht.

Die Berufungswerberin ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der erkennende Senat hält folgenden Sachverhalt für erwiesen:

Die Bw wohnte seit ihrer Geburt im Einfamilienhaus ihrer Eltern in X., wo sie – jedenfalls im Berufszeitraum – über ein eigenes Zimmer verfügte. Im Jahr 2012 ist die Bw zu ihrem Freund in dessen Wohnung im etwa 12 km von A. entfernten H. gezogen. Ziel der Bw wäre ein eigenes Haus im Burgenland.

Der Vater der Bw arbeitete – berufsbedingt - als Wochenpendler in Wien und übernachtete dabei in einer ihm gehörigen Eigentumswohnung. Mittlerweile ist der Vater in Pension, die Eigentumswohnung steht im Wesentlichen leer und wird fallweise von den Eltern der Bw oder von Bekannten für Nächtigungen bei längeren Wienbesuchen verwendet.

Die Bw begann im Jahr 1999 bei ihrem ersten Arbeitgeber eine Lehre in Wien.

Sie nächtigte damals teilweise in Wien bei ihrem Vater oder bei Freunden, teilweise im elterlichen Haushalt in A..

Die Bw war ab 1999 eine Zeitlang in Wien hauptgemeldet, um eine Anrainerparkberechtigung („Parkpickerl“) zu erhalten. Der Vater pendelte mit einem auf die Tochter zugelassenen VW Golf, um diesen in Wien kostengünstig abstellen zu können.

Wenn der Vater nach Wien bzw. nach Hause fuhr, ist die Bw zumeist mit diesem mitgefahren, ansonsten pendelte sie mit dem Bus.

Nach dem erfolgreichen Abschluss der Lehre im Jahr 2003 wurde die Bw von ihrem Arbeitgeber als Verkäuferin in einer Niederlassung in Wien 6. beschäftigt. Hierbei musste sie jeden zweiten Samstag Dienst versehen, hatte dafür aber einen Tag unter der Woche frei.

Im September 2003 begann die Bw eine Ausbildung an der HTL in der S-Straße. Hierbei handelte es sich um eine Schule für Berufstätige mit Abendunterricht. Eine Anwesenheitspflicht bestand nicht, die Bw musste nur zu Prüfungen kommen. Sie hat am Unterricht dann teilgenommen, wenn sie es für wesentlich erachtete. Im Juni 2007 schloss die Bw diese Ausbildung erfolgreich ab.

Im Jahr 2003 fanden die Eltern der Bw, die ein Einzelkind ist, die Bw müsse „etwas Eigenes“ haben und so wurde eine rund 55 qm große Eigentumswohnung mit Garage in Wien 6., in der Nähe sowohl der Eigentumswohnung des Vaters als auch der Arbeitsstätte der Bw beim ersten Arbeitgeber, erworben. Die Bw hätte aus Eigenem die Wohnung nicht gebraucht, aber ihre Eltern meinten, dies wäre – auch im Hinblick auf die weitere Berufsausbildung – das Gescheiteste für sie. Grundbücherliche Eigentümerin ist die Bw, finanziert haben die Wohnung ihre Eltern.

Die Wohnung ist mit allem Erforderlichen, wie Kühlschrank mit Gefrierfach, Waschmaschine oder Herd, ausgestattet. Die darin befindliche (alte) Waschmaschine wurde allerdings nur zum Vorhangwaschen verwendet; Schmutzwäsche nahm die Bw, solange sie bei ihren Eltern wohnte, mit nach Hause („Hotel Mama“).

Während der Ausbildung an der HTL nächtigte die Bw häufiger in ihrer Eigentumswohnung als nach Abschluss der Ausbildung, wobei die Nächtigungstage je nach Ausbildungserfordernis unterschiedlich waren. Es kann jedoch nicht festgestellt werden, dass in dieser Zeit – jedenfalls im ersten Halbjahr 2007 – die Bw an jeweils mehr als der Hälfte der Arbeitstage eines Kalendermonats von zu Hause bzw. nach zu Hause gependelt ist.

Nach Abschluss der Ausbildung nächtigte die Bw im Schnitt einmal in der Woche in der Wohnung in Wien, ansonsten fuhr sie von zu Hause in A. in die Arbeit und zurück.

Bis April 2008 arbeitete die Bw bei ihrem ersten Arbeitgeber.

Seit Mai 2008 ist sie – ihrer nunmehrigen beruflichen Qualifikation entsprechend – bei einem anderen Arbeitgeber beschäftigt. Der Arbeitsplatz beim zweiten Arbeitgeber ist in Wien X.; der Bw steht (nach anfänglicher Wartezeit hierauf) beim zweiten Arbeitgeber eine Parkgelegenheit zur Verfügung.

Beim nunmehrigen Arbeitgeber hat die Bw „offene Gleitzeit“. Üblicherweise beginnt die Bw zwischen 6:30 Uhr und 8:30 Uhr zu arbeiten. Zumeist war die Bw – abhängig vom Arbeitsbeginn – zwischen 17:30 Uhr und 19:00 Uhr zurück in A..

Die Bw pendelte von zu Hause teilweise gänzlich mit dem Auto, teilweise fuhr sie mit dem Auto nach F. und von dort weiter mit dem Autobus nach Wien, wobei diese Autobusse

halbstündlich verkehren. Teilweise fuhr sie auch mit dem Autobus direkt von A. nach Wien, allerdings verkehren hier in der Früh nur zwei, drei Busse nach Wien. Abfahrt mit dem Bus war zumeist gegen 5:00 Uhr oder gegen 6:00 Uhr. Die Bw nutzte nicht immer dieselben Busverbindungen. Das Auto wurde dann verwendet, wenn entweder – wie am Samstag – überhaupt kein Bus zur Verfügung stand oder die Bw rascher zu Hause sein wollte.

Die nunmehrige Arbeitsstätte in Wien ist vom (damaligen) Familienwohnsitz in A. etwa 110 km entfernt, die frühere Arbeitsstätte dürfte ungefähr gleich weit entfernt gewesen sein. Die Fahrzeit mit dem Auto beträgt etwas über 1 1/2 Stunden. F. ist von A. rund 20 km mit einer Fahrzeit mit dem Auto von etwas unter einer 1/2 Stunde entfernt.

Mit dem Autobus beträgt die Fahrzeit etwa 1 1/2 Stunden, insgesamt ist die Bw bei Verwendung des Autobusses etwas über 2 Stunden zwischen Wohnhaus in A. und Arbeitsstätte in Wien unterwegs. Im Bus schläft die Bw zumeist.

Die Wochenkarte für den Bus kostet etwa 40 €, eine Einzelfahrt um die 10 €. Aus Nachweisgründen – aufgrund der Erfahrungen im Abgabungsverfahren - verfügt die Bw seit dem Jahr 2012 über eine Jahreskarte.

Die Strapazen des Pendelns nimmt die Bw deswegen auf sich, da sie ihren Lebensmittelpunkt im Südburgenland hat. Abgesehen von ein, zwei Freundinnen, die auch in Wien arbeiten, und von Arbeitskollegen kennt die Bw in Wien niemanden, ihr Leben spielt sich im Burgenland ab.

Enge Beziehungen hat die Bw nur im Burgenland, sie hat bis zu ihrem Auszug im Jahr 2012 immer bei ihren Eltern gewohnt. Mit ihrem nunmehrigen Lebensgefährten ist die Bw seit September 2008 eng befreundet. Der Lebensgefährte hat immer in der Nähe seiner Heimatgemeinde im Südburgenland – und nie in Wien – gearbeitet.

Der Stromverbrauch für die Eigentumswohnung der Bw betrug:

| <i>Verbrauchszeitraum</i> | |
|--------------------------------|-----------------------|
| <i>22.12.2004 - 19.12.2005</i> | <i>1012 kWh Strom</i> |
| <i>20.12.2005 - 20.12.2006</i> | <i>1166 kWh Strom</i> |
| <i>21.12.2006 - 17.12.2007</i> | <i>1524 kWh Strom</i> |
| <i>18.12.2007 - 17.12.2008</i> | <i>1605 kWh Strom</i> |
| <i>17.12.2008 - 19.01.2010</i> | <i>1444 kWh Strom</i> |
| <i>20.1.2010 - 28.12.2010</i> | <i>1051 kWh Strom</i> |

Der Grund für die Verbrauchsschwankungen ist der Bw nicht bekannt.

Der Verbrauch für Raumheizung und Warmwasser betrug:

| Gerätenummer | Ablesedatum | Ablesekennzeichen | Zählerstand | Verbrauch |
|--------------|-------------|-------------------|-------------|-----------------------------|
| 64099742 | 01.10.2003 | Mieterwechsel | 0,075 | |
| 64099742 | 31.08.2004 | abgelesen | 2,726 | 2,651 |
| 64099742 | 31.08.2005 | abgelesen | 3,743 | 1,017 |
| 64099742 | 31.08.2006 | abgelesen | 5,736 | 1.993 |
| 64099742 | 31.08.2007 | abgelesen | 7,118 | 1,382 |
| 64099742 | 31.08.2008 | abgelesen | 9,328 | 2,210 |
| 64099742 | 07.10.2008 | abgelesen | 9,394 | Zählerausbau lt. Eichgesetz |
| 65763992 | 08.10.2008 | abgelesen | 0 | Zählereinbau lt. Eichgesetz |
| 65763992 | 31.08.2009 | abgelesen | 2,895 | 2,961 |
| 65763992 | 31.08.2010 | abgelesen | 5,009 | 2,114 |
| 65763992 | 31.08.2011 | abgelesen | 6,428 | 1,419 |

Warmwasser:

| Gerätenummer | Ablesedatum | Ablesekennzeichen | Verbrauch |
|--------------|-------------|--------------------|-----------|
| 151132 | 01.10.2003 | Mieterwechsel | 0 |
| 151132 | 06.05.2004 | Abgelesen | 2,7 |
| 151132 | 04.05.2005 | Geschätzt | 4 |
| 151132 | 04.05.2006 | Geschätzt | 10 |
| 151132 | 02.05.2007 | abgelesen/Restwert | 3 |
| 151132 | 26.05.2008 | Abgelesen | 6,4 |
| 151132 | 25.05.2009 | Abgelesen | 5,4 |
| 151132 | 02.06.2010 | Abgelesen | 4,5 |
| 151132 | 01.06.2011 | Abgelesen | 4,3 |

Rechnet man den für den Zeitraum 7. 5. 2004 bis 2. 5. 2007 festgestellten (und vom Energieversorgungsunternehmen bloß im Schätzungsweg verteilten) Verbrauch von 17 Einheiten auf 3 Jahre um, ergibt sich in diesem Zeitraum ein jährlicher Durchschnittsverbrauch von 5,67 Einheiten.

Die beiden Eigentumswohnungen in Wien werden von der Bw. und ihren Eltern als Vermögensanlage gehalten und lediglich gelegentlich von der Familie oder Bekannten genutzt. Die Bw hat eine Vermietung ihrer Wohnung in Betracht gezogen, aber aufgrund der niedrigen

erzielbaren Mieten im Bekanntenkreis davon Abstand genommen. Um die Kosten zu minimieren, wurden mittlerweile sämtliche Elektrogeräte in der Wohnung abgeschaltet.

Es war daher festzustellen, dass die Bw jedenfalls im Zeitraum Juli 2007 bis Jahresende 2009 (die vorangegangenen und die folgenden Jahre sind nicht verfahrensgegenständlich) in jedem Kalendermonat an Arbeitstagen überwiegend die mehr als 60 km betragende Wegstrecke zwischen der Wohnung in A. und der jeweiligen Arbeitsstätte in Wien zurückgelegt hat.

Der Berufungssenat gelangt zu diesen Feststellungen insbesondere aufgrund der persönlichen Aussage der Bw vor dem Senat sowie der durchgeführten Ermittlungen.

Zunächst ist festzuhalten, dass das seitens des rechtsfreundlichen Vertreters erstattete schriftliche Vorbringen im erst- und zweitinstanzlichen Abgabenverfahren teilweise widersprüchlich (etwa ob überwiegend mit dem Auto oder mit dem Bus gependelt wurde) ist und sich teilweise in bloßen Vermutungen (etwa über den Energieverbrauch bei der Fernwärme) ergeht.

Die Angaben der Bw über die Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln decken sich im Wesentlichen mit den diesbezüglichen Ermittlungen des Finanzamtes.

Belege hinsichtlich des Kraftfahrzeuges wurden nicht vorgelegt. Diese wären im gegenständlichen Fall allerdings auch nicht aussagekräftig, da die Bw nur fallweise mit dem Auto nach Wien gefahren ist und sich daher aus einer Jahresfahrleistung des PKW allenfalls Rückschlüsse auf die häufigere Verwendung des öffentlichen Verkehrs ziehen ließen. Dass Belege hinsichtlich der Busfahrten, bevor dies von den Abgabenbehörden verlangt wurde, nicht aufbewahrt werden, entspricht der Lebenserfahrung.

Aus den der Berufsbehörde vorliegenden Daten für Energiebezüge lassen sich keine konkreten Schlüsse ableiten.

Grundsätzlich könnte der Jahresstromverbrauch zum Großteil schon allein auf den durchgehenden Betrieb eines Kühlschranks mit Gefrierfach zurückzuführen sein (siehe etwa den Test der Polytechnischen Schule Innsbruck auf <http://www.pts-innsbruck.tsn.at/stromsparen/versuch4.html>: Verbrauch 20 Jahre alter Kühlschrank mit Gefrierfach: 1.266,55 kWh im Jahr, moderner Kühlschrank A+ 624,15 kWh im Jahr).

Aus welchen Gründen der Stromverbrauch variiert, kann die Bw rückblickend nicht angeben. Ein Stromverbrauch zwischen 1.012 kWh und 1.605 kWh im Jahr ist keineswegs besonders hoch. Schwankungen in der dargestellten Größenordnung müssen nicht unbedingt auf eine zeitlich längere Nutzung schließen lassen. Die Nutzung kann etwa verstärkt im Winterhalbjahr mit höheren Beleuchtungsaufwendungen erfolgt sein, Geräte können schadhaft oder der

Kühlschrank nicht rechtzeitig abgetaut gewesen sein, anstelle von Kantinenessen oder sonstigem auswärtigen Essen kann mehr gekocht worden sein, usw. (zu den je nach Konsumentenverhalten und Geräteeigenschaften sehr unterschiedlichen Energieverbräuchen siehe etwa auch <http://www.e-control.at/portal/page/portal/medienbibliothek/oeko-energie/dokumente/pdfs/e-control-energie-effizienz-folder-2012.pdf>).

Aus dem Fernwärmeverbrauch lässt sich bei der Raumheizung zwar möglicherweise ableiten, ob der Winter kalt oder weniger kalt war. Üblicherweise besteht bei Fernwärmeheizungen ein Basisenergieverbrauch, der nicht davon abhängig ist, wie stark die einzelnen Heizkörper in den jeweiligen Wohnungen aufgedreht worden sind, sondern sich aus der Außentemperatur und den daraus resultierenden allgemeinen Heizerfordernissen im ganzen Haus – aufgeteilt auf die einzelnen Wohnobjekte - ergibt. Bei Heizkostenverteiltern nach dem Verdunstungsprinzip verdunstet die Flüssigkeit in den Röhrchen entsprechend der Wärmeabgabe des Heizkörpers. Die Verdunstungsgeschwindigkeit ist abhängig von der Oberflächentemperatur. Die Flüssigkeit verdunstet – dem physikalischen Gesetz folgend – aber auch dann (in geringerem Ausmaß), wenn der Heizkörper über die gesamte Heizperiode geschlossen bleibt, sodass auch hier ein Verbrauch angezeigt wird (vgl. <http://wien.arbeiterkammer.at/bilder/d64/Heizkosten.pdf>). Außerdem wird eine Wohnung, wenn sie etwa einmal wöchentlich genutzt wird, im Winter auch in der Abwesenheit des Nutzers entsprechend temperiert sein müssen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die in der Entscheidung UFS 22.12.2011, RV/3256-W/10, angeführten Verbrauchswerte für eine 55 qm große Wohnung in Wien zu verweisen, die – sowohl nach oben als auch nach unten – sich deutlich von jener für die etwa 50 qm große Wohnung der Bw in Wien unterscheiden.

Es würde jedoch dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) widersprechen, ausschließlich bestimmte Beweismittel zum Nachweis von Tatsachen zuzulassen und etwa Angaben des Steuerpflichtigen stets nur dann zu folgen, wenn es über diese Angaben hinaus Beweismittel gibt.

Nun entspricht es der forensischen Erfahrung, dass Angaben berufsmäßiger Parteienvertreter in Schriftsätzen über Sachverhaltselemente häufig nicht dasselbe Gewicht wie der Darstellung der Sachlage durch die Partei selbst zuzumessen ist. Zum einen gibt hier ein Dritter etwas wieder, das er selbst nicht erlebt hat, sondern über das ihm nur berichtet wurde, und resultieren schon daraus Ungenauigkeiten, auch wenn es sich um einen erfahrenen Parteienvertreter handelt. Zum anderen kann der Klient in seiner Darstellung an den Parteienvertreter – aus seiner Sicht Unwesentliches - ungenau berichten und gibt der Parteivertreter dann dieses Vorbringen weiter.

Das Finanzamt ist nach dem Vorbringen der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung an ihren Arbeitgeber telefonisch in einer Weise herangetreten, der diesen veranlasste, die sofortige Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit der Bw in Aussicht zu stellen. Es ist verständlich, wenn die Bw daraufhin rechtsfreundliche Unterstützung suchte und möglicherweise in der ersten Aufregung nicht alle Details, denen später im Verfahren Bedeutung beigemessen wurde, für länger vergangene Zeiträume in Erinnerung hatte.

Auch wenn die Parteienvernehmung als eigenes typisiertes Beweismittel nicht vorgesehen ist, liegt angesichts der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel ein – der freien Beweiswürdigung unterliegendes – Beweismittel vor (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1762).

Die Bw hat bei ihrer förmlichen Vernehmung als Partei, unter Wahrheitspflicht (§ 119 BAO) stehend, den entscheidungsrelevanten Sachverhalt widerspruchsfrei und schlüssig dargestellt. Der Berufungssenat konnte sich selbst aufgrund des persönlichen Eindrucks von der Glaubwürdigkeit der Bw überzeugen.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass es naheliegend wäre, von einer Wohnung, die in derselben Stadt liegt wie die Arbeitsstätte, zur Arbeit zu fahren, anstatt über 110 km in eine Richtung überwiegend im Monat nach Hause zu fahren. Allerdings liegt der von der Bw authentisch vorgetragene Sachverhalt keineswegs außerhalb der Lebenserfahrung.

Die in einer kleinen Gemeinde im Südburgenland aufgewachsene Bw begann nach der Schule im Alter von 16 Jahren in Wien zu arbeiten. Bekanntenkreis gab es in Wien keinen; abgesehen vom Vater, der als Wochenpendler in Wien arbeitete, lebten die Bezugspersonen, Freunde und Bekannte im Burgenland.

Es entspricht der Erfahrung des Senates, dass in derartigen Fällen zwei diametral entgegengesetzte Verhaltensmuster typisch sind: Entweder wird die Gelegenheit genutzt, die Vorteile, die eine Stadt wie Wien in Bezug auf Freizeitgestaltung bietet, nicht brach liegen zu lassen, es wird ein neuer Bekannten- und Freundeskreis in Wien aufgebaut und wird mit diesem dort die Freizeit verbracht. Oder es werden die Bindungen zum Familienwohntort, zur Familie, zu den bisherigen Bekannten und Freunden, zum dortigen gesellschaftlichen Leben weiter intensiv gepflegt und wird jede Stunde, die man daheim verbringen kann, ausgenützt, muss dafür auch eine lange Fahrzeit in Kauf genommen werden. Wien ist in diesem Fall lediglich der – mangels geeigneterer Arbeitsplätze im Südburgenland – notwendige Arbeitsort, dem man jeweils so bald wie möglich entfliehen möchte.

Wenn sich die Bw entschlossen hat, weiterhin ihren Lebensmittelpunkt im Südburgenland zu haben und dorthin so oft, wie nur möglich, zurückzukehren, widerspricht dies nicht den Denkgesetzen, sondern stimmt mit der Lebenserfahrung – als eine von zwei verbreiteten

Möglichkeiten – überein. Den Mitgliedern des Senates sind – für beide Varianten – vergleichbare Fälle bekannt. Menschen verhalten sich gerade hinsichtlich der persönlichen Lebensführung nicht immer rationell.

Im Übrigen ist es auch in reiferem Lebensalter keineswegs untypisch, seinen Lebensmittelpunkt entfernt vom Arbeitsort zu haben und – unter Inkaufnahme von Pendelbewegungen – diesen möglichst häufig aufzusuchen, mag auch noch eine Wohnung am Arbeitsort aus den unterschiedlichsten Gründen, wie Notunterkunft bei langen Arbeitszeiten oder bei Besuch kultureller Veranstaltungen, Bereithaltung einer Wohnmöglichkeit für Kinder oder als Kapitalanlage, beibehalten werden.

Die Jahre vor 2007 sind nicht berufsgegenständlich.

Da im ersten Halbjahr 2007 die Ausbildung an der HTL abgeschlossen wurde, ist es wahrscheinlich, dass jedenfalls in dieser Schlussphase die Wohnung in Wien in den einzelnen Kalendermonaten überwiegend zur Nächtigung verwendet wurde und nur fallweise nach Hause nach A. gependelt wurde. Die Bw kann sich nicht mehr erinnern, ob sie in dieser Zeit überwiegend in Wien genächtigt hat, auch wenn sie rückblickend glaubt, überwiegend nach Hause gefahren zu sein, und beantragt für diesen Zeitraum aus Vorsichtsgründen das Pendlerpauschale nicht (mehr). Angesichts dieser Sachlage vermag der Senat nicht festzustellen, dass im ersten Halbjahr 2007 die Bw an jeweils mehr als der Hälfte der Arbeitstage eines Kalendermonats von zu Hause bzw. nach zu Hause gependelt ist.

Hinsichtlich des restlichen Zeitraumes ist jedoch festzustellen, dass die Bw nach Dafürhalten des Senates jeweils überwiegend vom Burgenland nach Wien und zurück ins Burgenland gependelt ist.

Hier bestand in der Regel keine Notwendigkeit, länger in Wien zu bleiben. Wenn dies doch, wie auch von der Bw zugestanden, fallweise erfolgt ist, dann jedenfalls nicht an der Mehrzahl der Arbeitstage eines Monats.

Spätestens ab September 2008 würde es jedenfalls der Lebenserfahrung widersprechen, wenn die Bw nicht versucht hätte, möglichst viel Zeit mit ihrem Freund, der stets in der Nähe des Familienwohnortes der Bw gewohnt und gearbeitet hat, gemeinsam zu verbringen und daher unter der Woche nach Hause zu fahren.

Die Bw hat auch glaubhaft dargelegt, dass ihr die Wohnung in Wien von ihren Eltern eher aufgedrängt worden ist. Die Investition in eine Eigentumswohnung in Wien stellte – gerade angesichts der Entwicklung der Immobilienpreise in den letzten Jahren – sicherlich keine unvernünftige Geldanlage dar. Eine fallweise Eigennutzung kann einer Vermietung, die mit

Unsicherheiten hinsichtlich der pfleglichen Behandlung der Wohnung durch den Mieter, der pünktlichen Zahlung der Miete oder einer Beendigung des Mietverhältnisses im Falle einer beabsichtigen Veräußerung der Wohnung verbunden sein kann, vorzuziehen sein. Es zeigt auch die nach der Pensionierung beruflich nicht mehr erforderliche, unvermietete Eigentumswohnung des Vaters, dass es der Familie offenbar mehr auf die Schaffung von Vermögenswerten als auf Kostenreduktion bzw. Einnahmenerzielung ankam. Da sich zu Beginn der Ausbildung an der Abend-HTL im Jahr 2003 – damals war die Bw 20 Jahre alt – der erforderliche Zeitaufwand für die Ausbildung schwerlich abschätzen ließ, wird die Bw wahrscheinlich auch nicht gänzlich unglücklich über die Wohnung gewesen sein und diese in einem – jedenfalls nach Beendigung der Ausbildung: mehr oder weniger untergeordneten Umfang – auch genutzt haben und weiter nutzen.

Wie oben dargestellt, steht die Aussage der Bw nicht mit den übrigen Beweisergebnissen in Widerspruch.

Der glaubwürdigen persönlichen Aussage der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung war somit nach Überzeugung des Senates zu folgen. Auch wenn nach § 138 Abs. 1 BAO letzter Satz im gegenständlichen Fall die Glaubhaftmachung genügen würde, wurde von der Bw hiermit der Beweis ihres Vorbringens erbracht.

Auf die Einvernahme der von der Bw beantragten Zeugen konnte daher verzichtet werden; das Finanzamt hat keine weiteren Beweismittel vorgelegt oder beantragt.

Dass von der Bw fremde Zeugen zur Stützung ihres Begehrens nicht genannt werden konnten bzw. warum sie dies nicht wollte, hat sie in der mündlichen Berufungsverhandlung nachvollziehbar begründet.

Es ist jedoch nochmals ausdrücklich festzuhalten, dass sich die getroffenen Feststellungen auf die persönliche Überzeugung des Senates von der Glaubwürdigkeit der Bw stützen und aus der gegenständlichen Entscheidung keineswegs zu folgern ist, dass in ähnlichen, aber eben nicht gleichen Fällen, die Berufungsbehörde ebenfalls von einem überwiegenden Pendeln von einem entfernter gelegenen Wohnsitz ausgeht (vgl. etwa die Entscheidungen UFS 22.12.2011, RV/3256-W/10 zu Ehegatten, die beide in Wien arbeiteten; UFS 19.2.2008, RV/1210-W/07, betreffend Unglaubwürdigkeit täglichen Pendelns über rund 195 km je Richtung, wenn die Lebensgefährtin am Arbeitsort wohnt; UFS 21. 9. 2009, RV/3900-W/08, von den Angaben der dortigen Bw im Erörterungsgespräch nicht überzeugt).

In rechtlicher Hinsicht folgt hieraus:

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs 1 EStG).

Nach § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich Pauschbeträge – gestaffelt nach der Entfernung – berücksichtigt (kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988).

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, gebühren bei einer einfachen Fahrtstrecke ab 2 km, anstelle der Pauschbeträge nach lit b die höheren Pauschbeträge nach § 16 Abs 1 Z 6 lit c leg. cit.

Gemäß § 77 Abs 1 erster Satz EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum – wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist – der Kalendermonat.

Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind beruflich veranlasst und zählen zu den Werbungskosten aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Auch wenn als Folge der Pauschalierung die tatsächlichen Aufwendungen nicht abziehbar sind, ändert dies nichts daran, dass die Fahrt zur Arbeitsstätte nicht zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehört (vgl. *Doralt*, EStG § 16, Tz 100, m.w.N.).

Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 259 unter Verweis auf ein Erkenntnis des VwGH 19.9.1995, 91/14/0227 für das Pendlerpauschale die Entfernung von der Arbeitsstätte zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgeblich.

Der VwGH hat nunmehr mit Erkenntnis VwGH 31.7.2012, 2008/13/0086, die in der Berufungsentscheidung UFS 3. 3. 2008, RV/2714-W/07, von der Berufungsbehörde vertretene Ansicht, für die Ermittlung des Pendlerpauschales komme es nicht auf die der Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnung, sondern auf die im Lohnzahlungszeitraum überwiegend genutzte Wohnung an, bestätigt.

Der UFS hat bereits im Jahr 2003 in einigen Entscheidungen die Ansicht vertreten, es sei auf die tatsächlich verwendete Wohnung abzustellen (UFS 11. 2. 2003, RV/0824-W/02; UFS 21. 7. 2003, RV/0582-W/03, später etwa UFS 14. 3. 2005, RV/1301-W/04; UFS 3. 8. 2004, RV/4108-W/02; UFS 25. 1. 2005, RV/0583-W/04; UFS 23. 11. 2005, RV/0960-W/05; UFS 16. 12. 2005, RV/0478-W/05; UFS 21. 2. 2006, RV/0872-W/05). Die Bw hat daher ihren Arbeitgebern gegenüber mit den Erklärungen zum Pendlerpauschale keine unvertretbare Rechtsansicht zugrunde gelegt, sondern konnte sich – wie sich nunmehr zeigt: mit Erfolg – auf die Rechtsauffassung des UFS berufen.

Unstrittig ist, dass das „große“ Pendlerpauschale auch dann zusteht, wenn vorwiegend Massenverkehrsmittel genutzt werden, obwohl deren Verwendung unzumutbar wäre (vgl. etwa UFS 24. 6. 2010, RV/1060-W/10, siehe dazu auch *Wanke/Peth*, UFS und Pendlerpauschale, UFSjournal 2010, 300).

Dass eine Gesamtwegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln von über zwei Stunden in eine Richtung jedenfalls unzumutbar im Sinne des Gesetzes ist, entspricht der jüngeren Entscheidungspraxis des UFS (siehe etwa UFS 13. 3. 2012, RV/2234-W/11, und *Wanke/Borgmann*, Großes Pendlerpauschale: Iudex non calculat, UFSjournal 2012, 140).

Das Finanzamt hat in den ursprünglichen Bescheiden auch keine Bedenken gegen die Gewährung des „großen“ Pendlerpauschales (bei Fehlen einer Wohnung in Wien) gehegt und im Berufungsverfahren selbst vorgetragen, dass bei Verwendung von Park & Ride die optimale Wegzeit in eine Richtung zwischen 2 Stunden und knapp 2 1/2 Stunden läge.

Da es der Berufungssenat als erwiesen erachtete, dass die Bw im Zeitraum Juli 2007 bis Ende 2009 überwiegend vom (damaligen) Familienwohnsitz in A. zu den jeweils mehr als 60 km entfernten Arbeitsstätten in Wien gependelt ist und die Wegzeit hierfür mit öffentlichen Verkehrsmitteln jedenfalls über 2 Stunden in eine Richtung beträgt, stand ihr für diesen Zeitraum das „große“ Pendlerpauschale für Entfernungen über 60 km zu.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Ergeht auch an Finanzamt