



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Ancora SteuerberatungsGmbH, 1120 Wien, Gierstergasse 6, gegen die Bescheide des Finanzamtes X., betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2000 bis 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist seit 20 Jahren Geschäftsführer (Direktor) des Kurhotels S. in A.. Seine Wohnadresse lautet: Adr.Bw..

Seitens des Arbeitgebers des Bw wurde in den streitgegenständlichen Jahren bereits im Zuge der Lohnverrechnung jeweils ein Pendlerpauschale in Abzug gebracht.

Laut map 24 beträgt die Entfernung zwischen Wohnort (Adr.Bw.) und Arbeitsort (A.) 70,50 km. Die Fahrtdauer beträgt ca 1:14 h.

Mit Schreiben vom 6. September 2006 (s. E-Akt 2004/S 21) wurde seitens des Betriebsstättenfinanzamtes dem Finanzamt X. ua mitgeteilt, dass das beim Arbeitgeber beantragte Pendlerpauschale nicht zustehen würde, da Bw. eine Dienstwohnung in A. auch privat nutzen hätte können und in den Jahren 2000 bis 2005 auch in A. gemeldet gewesen sei. Daher seien die L 16 für die Jahre 2000 – 2005 diesbezüglich zu korrigieren.

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 28. November 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 wurde das Pendlerpauschale nicht anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass seitens des Betriebsstättenfinanzamtes festgestellt worden sei, dass das Pendlerpauschale nicht zustehen würde, da der Bw eine Dienstwohnung in A. auch privat nutzen hätte können und auch in A. gemeldet gewesen sei. Gemäß Rz 259 Lohnsteuerrichtlinien sei im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend. Der Lohnzettel sei hinsichtlich des Pendlerpauschales korrigiert worden.

Mit Eingabe vom 2. Jänner 2007 (eingelangt beim Finanzamt am 10. Jänner 2007) erhob die steuerliche Vertretung des Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Streichung des Pendlerpauschales in den Jahren 2000-2005 nicht gerechtfertigt sei, da es keine Dienstwohnung gegeben habe. Das vorhandene Haus des Dienstgebers sei von allen Dienstnehmern genutzt worden und sei dem Bw nicht für private Zwecke zur Verfügung gestanden. Dem beiliegenden Meldezettel sei zu entnehmen, dass die Streichung des Wohnsitzes A. auch meldetechnisch vollzogen worden sei. Die Rz 259 der Lohnsteuerrichtlinien würde keine Anwendung finden, da es nur einen Wohnsitz gegeben würde und dieser würde sich in B. befinden.

Mit Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 2000 bis 2005 jeweils datiert vom 28. März 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass laut vorliegenden Unterlagen im strittigen Zeitraum ein Nebenwohnsitz in A. bestanden habe. Aus dem Umstand, dass auch in den Vorjahren ein Sachbezug für die Dienstwohnung angesetzt worden sei sowie aus der Tatsache, dass der jetzigen Geschäftsführerin und Nachfolgerin des Bw sehr wohl eine Dienstwohnung zur Verfügung stehen würde, sei davon auszugehen, dass im fraglichen Zeitraum ein zweiter Wohnsitz in A. gegeben gewesen sei und somit für die Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz, nämlich in A., heranzuziehen sei. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 3. Mai 2007 erhob die steuerliche Vertretung des Bw gegen die oa Bescheide Berufung (wohl gemeint: Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II Instanz). Begründend wurde ausgeführt, dass die Streichung des

Pendlerpauschales in den Jahren 2000 bis 2005 nicht gerechtfertigt sei, da in A. kein Nebenwohnsitz, sondern lediglich eine Schlafstelle bestanden habe. Die diesbezügliche Judikatur des VwGH (2287/80, 1982, 212) sowie die Spruchpraxis des UFS (UFS 25.7.2003) würden eine eindeutige Auslegung des Gesetzestextes darstellen, womit eine Schlafstelle nur dann einen maßgeblichen Bezugspunkt für die Gewährung des großen Pendlerpauschales darstellen würde, wenn diese als Wohnung anzusehen sei. Im gegenständlichen Fall hätte der Bw das Quartier zwar nicht mit Arbeitskollegen dafür aber mit Mäusen und anderem Ungeziefer zu teilen. Die Baufälligkeit und Notdürftigkeit der dem Bw für gelegentliche Nächtigungen zur Verfügung stehenden Schlafstelle werde schon dadurch deutlich, dass die neue Geschäftsführerin erst nach einer umfassenden Renovierung des Objekts bereit gewesen sei, in diesem Haus zu nächtigen.

Dem Schreiben beigelegt wurden schriftliche Aussagen von Frau C., Frau R., Frau E. sowie der Gattin des Bw. (ID.), die alle bestätigen würden, dass der Bw üblicherweise nach Arbeitsende nach Hause gefahren sei und nur selten in A. genächtigt habe. Abschließend wurde gemäß § 284 Abs 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt (s. UFS-Akt).

1.) C. Adr.1: 16. April 2007

Betrifft: Bw.

"Ich bestätige hiemit, dass ich während meiner Tätigkeit im Kurhotel als Hausdame und Verantwortliche für den Außen- und Gartenbereich und bereits zuvor als Kurgast, mit Herrn F. engen, beruflichen Kontakt hatte.

Herr F. fuhr bis auf wenige Ausnahmen, regelmäßig nach Arbeitsende, zu seiner Gattin nach L. und hat sich, da ich viele Abendveranstaltungen leitete, immer von mir verabschiedet.

Herr F. hatte lediglich eine sehr einfache Nächtigungsmöglichkeit in einem schon sehr desolaten Häuschen zur Verfügung.

Nach der Pensionierung von Herrn F. wurde diese Möglichkeit seiner Nachfolgerin Frau M. zur Verfügung gestellt, welche sich aber weigerte, diese primitive Logis zu beziehen.

Tatsächlich war dieses Häuschen auf Grund des primitiven Zustandes und einer permanente Fliegen- und Mäuseplage als permanente Wohnmöglichkeit nicht zumutbar.

Unter meiner Anleitung wurde auf Grund der Bewilligung durch den Vorstand, das Objekt in einer mehrmonatigen Bauzeit und unter großem finanziellen Aufwand renoviert und erneuert. Dies bewohnt nun Frau M. als Hauptwohnsitz.

Zu weiteren Auskünften, welche übrigens auch meine Mutter erteilen könnte, stehe ich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen..."

2.) R., Kurärztin, Kurhotel S., XYXY. A.; 18. April 2007

Betrifft: Bw. , ehemaliger Direktor des Kurhotel S.

"In den Jahren meiner Tätigkeit als Kurärztin unter Leitung des Bw. war ich durch meine intensive Tätigkeit und den medizinischen Umbau nahezu 7 Tage in der Woche im Haus, wo ich in einem kleinen Zimmer genächtigt habe.

Auf Grund dieser permanenten Anwesenheit kann ich bestätigen, dass Bw. zwar nach längeren Abendveranstaltungen gelegentlich in einem sehr einfachen Haus genächtigt hat, ansonsten jedoch regelmäßig nach Dienst den Betrieb verlassen und nach Hause gefahren ist.

Gerne stehe ich zu weiteren Fragen zur Verfügung."

3.) E.

Betrifft: Wohnsitz und Aufenthalt Bw.

"Unter der Leitung des Herrn F. war ich mehrmals jährlich mit meinen Gatten und Freunden im Kurhotel S. zur Kur und konnte dadurch die Arbeitsweise- und Arbeitsdauer von Herrn F. beurteilen.

Es gab im Hotel des öfteren Veranstaltungen, bei welchen Herr F. teilweise anwesend war, sich danach jedoch zu seiner Gattin nach L. begab.

Da ich auch in unmittelbarer Nähe wohne, hatten wir sehr häufig familiären Kontakt und Herr F. war immer zugegen. Er hatte auch seinen Hauptwohnsitz in L.. Sollten weitere Auskünfte gewünscht werden, stehe ich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen..."

4.) ID.:

"Ich ID., erkläre hiemit eidesstattlich, dass mein Mann nach unserer Heirat im Jahr 1997 seinen Hauptwohnsitz in Adr.Bw. hatte (gemäß Meldezettel) und auch regelmäßig hier wohnte.

Mein Mann war Direktor des Kurhotels S. und hatte eine einfache Schlafmöglichkeit im Hotel bzw später in einem einfachen, alten und baufälligen Häuschen. Die Möglichkeit, im Hotelbereich zu übernachten, nutzte er selten, nur nach langen abendlichen Veranstaltungen und sogar dann, nahm er vielfach die späte Heimfahrt auf sich, um zu Hause in L. zu übernachten."

Mit Bericht vom 23. Mai 2007 legte das Finanzamt die oa Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Zuge des Verfahrens vor dem UFS setzte dieser mit Bescheid vom 14. Dezember 2007 – nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens – die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ 2006/15/0145 schwebenden Verfahrens aus, da die Frage, ob bei Bestehen zweier Wohnsitze für das Pendlerpauschale die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz heranzuziehen ist und bei Bestehen einer Schlafstelle (am oder in der Nähe des Arbeitsplatzes) der Arbeitsweg von der Schlafstelle aus zu berechnen ist, Gegenstand dieses Verfahrens bilde und daher der Ausgang

des beim VwGH anhängigen Verfahrens von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung im gegenständlichen Berufungsverfahren sei.

Da das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, das Anlass zur Aussetzung des gegenständlichen Berufungsverfahrens gegeben hat, mit Erkenntnis vom 28. Oktober 2008 beendet wurde, wurde das Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortgesetzt.

In dem am 26. August 2009 abgehaltenen Erörterungsgespräch wurde niederschriftlich festgehalten:

"Pflichtiger bringt vor, dass er sich im Oktober 1994 in A. abgemeldet hat und gleichzeitig mit selbem Tag in der Marktgemeinde L. angemeldet hat (als Beweis dafür, wird der Meldezettel in Kopie vorgelegt). Verhehlung war 1997.

Bw. bringt vor, dass er seit seiner Tätigkeit ab 1986 in einer Pension in A. genächtigt hat. In weiterer Folge hatte ich ein Zimmer im Kurhotel (welches frei war) bis 1994. Anschließend bis 1997 (Übersiedlung nach L.) hatte ich eine kleine Wohnung in B. (später verkauft, da meine spätere Gattin dort gelebt hat) und bin auch von dort nach A. gependelt.

Seit meiner Verhehlung 1997 bin ich täglich von L. nach A. gependelt.

Aufgrund des florierenden Kurbetriebes war es ab dem Jahr 2000 nicht mehr möglich, ein Zimmer im Kurhotel kurzfristig zur Verfügung zu haben und daher wurde mir dieses "Häuschen V." (Bilder vom Jahr 2000 werden zum Akt genommen) zur Verfügung gestellt. Ein bewohnbarer Ausbau wurde erst 2006 durchgeführt, wo meine Nachfolgerin dann gewohnt hat. Meine Pension erfolgte im Jahr 2005.

Ankauf des Autos war im Jänner 2002 (Neuwagen), am 29. Mai 2005 wurde das Auto mit einem Kilometerstand von 109.235 verkauft (eine Kopie wurde überreicht).

Ich bin die Fahrten immer mit dem PKW gefahren, da meine Arbeitsstelle in A. schwer mit öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar ist.

Meine Tätigkeit war z.B. bei Vernissagen oder musikalischen Veranstaltung die Begrüßung zu machen und mich danach verabschiedet habe. Beginn war üblicherweise 19:00 und um ca. 20:00 bin ich nach Hause gefahren. Wenn wichtige Leute (Bürgermeister, Landesrat ...) da waren und es länger dauerte, habe ich in einem Zimmer übernachtet (welches gerade frei war). Ich bin ca. einmal im Monat geblieben und habe übernachtet. Grundsätzlich hat es 1-2 mal die Woche diese Abendveranstaltungen gegeben.

Die Vertreterin des FA bringt vor, dass lt. ihrem Meldezettel der Bw. noch immer in A. gemeldet ist.

Die steuerliche Vertreterin bringt vor, dass es üblicherweise der Lebenserfahrung entspricht, dass ein verheirateter Mann nach der Arbeit nach Hause fährt – trotz später Stunde.

Der Bw. bringt vor, dass die Verhehlung für ihn ein neuer Lebensabschnitt war und es für ihn selbstverständlich war, nach Hause zu fahren.

Die steuerliche Vertreterin bringt vor, dass es in den Jahren 2000 bis 2005 zwar eine Nächtigungsmöglichkeit gegeben hat, jedoch keine Wohnmöglichkeit.

Ich habe schon in der V. übernachtet, aber wenn ein Zimmer im Kurhotel frei war (mit Dusche) war das komfortabler (max. 1 mal im Monat).

Die steuerliche Vertreterin bringt vor, dass es in den streitgegenständlichen Jahren keinen Sachbezug mehr gegeben hat. Ein Indiz dafür, dass sich die Verhältnisse gegenüber den Jahren 1996 und 1997 geändert haben.

Auf die Frage der Referentin, ob das große oder das kleine Pendlerpauschale beantragt bzw. von Seiten des Betriebsstättenfinanzamtes gestrichen wurde, wird festgehalten, dass das große Pendlerpauschale (Unzumutbarkeitspauschale über 60 km) beantragt wird.

Die steuerliche Vertreterin erklärt, dass der Bw. noch einen Nachweis erbringen wird, dass es öffentlich nur schwer möglich war, A. von L. aus zu erreichen. Diese Unterlage wird noch nachgereicht."

Mit Schreiben vom 7. September 2009 (eingelangt beim UFS am 9.9.2009) übermittelte die steuerliche Vertreterin des Bw nachstehende Unterlagen:

1. Meldezettel der Gemeinde L.
2. Anreise zum Dienort A. von L. aus ist lt. Routenplaner (siehe Beilage) nur über Wien möglich und dauert ca 2,5 Stunden; Fahrt nur über Wien möglich, keine direkten Verbindungen
3. Entsprechend des G&V Ausdrucken der Jahre 2002 -2005 des Kurhotels ist eine Umsatzsteigerung zu erkennen.

Weiters ist unter den wirtschaftlichen Verhältnissen die Erhöhung der Nächtigungsziffern explizit erwähnt. Die Hotelzimmer haben nicht einmal für Gäste ausgereicht, weshalb ein altes Haus adaptiert wurde, um zusätzlich Platz für Gäste zu schaffen.

Eine Eigennutzung von Hotelzimmern wäre somit wirtschaftlich nicht vertretbar gewesen.

Wir verzichten auf eine weitere mündliche Verhandlung und hoffen, dass wir mit diesen Unterlagen weiter zur Klarstellung der Verhältnisse beitragen konnten und stehen für Fragen gerne zur Verfügung."

Abfrage ÖBB-Fahrplanauskunft:

Anfrage von L. nach A. hat folgende Ergebnisse geliefert:

| | |
|----------------------|-------------------------|
| ab 06:10 an 11:15 | Dauer 5:05; 2 Umsteigen |
| ab 06:54 an 11:15 | Dauer 4:21; 3 Umsteigen |
| ab 07:50 an 11:15 | Dauer 3:25; 4 Umsteigen |
| ab 10:20 | Dauer 3:20; 4 Umsteigen |

| | |
|----------------------|-------------------------|
| an 13:40 | |
| ab 10:39 an 14:40 | Dauer 3:01; 5 Umsteigen |
| ab 14:24 an 17.00 | Dauer 2:36; 4 Umsteigen |

Der Inhalt der vorgelegten Unterlagen wurde der Vertreterin des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht (s. UFS-Akt/ AV vom 27. Jänner 2010).

Festzuhalten ist, dass im Zuge des Verfahrens vor dem UFS seitens der Referentin in den Lohnsteuerakt des Arbeitsgebers des Bw Einsicht genommen wurde. Es finden sich aber - außer den bereits im Schreiben vom 6. September 2006 vom Prüfer getätigten Aussagen - keine weiteren oder näheren Ausführungen zu den oa Streitpunkt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob dem Bw das große Pendlerpauschale für die Jahre 2000 bis 2005 zusteht.

Der vorliegenden Berufungsentscheidung wird folgender, bisher strittiger Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw hat in jedem der Lohnzahlungsräume der Streitjahre 2000 bis 2005 überwiegend die Strecke L. (Wohnort) - A. (Arbeitsort) auf seinem Arbeitsweg an den Arbeitstagen zurückgelegt.

Zu dieser Sachverhaltsfeststellung gelangt der UFS aus folgenden Gründen:

- Da bei der rechtlichen Würdigung auf Lohnzahlungsräume und nicht auf Streitjahre abzustellen ist, aber auch innerhalb des Streitzeitraumes und innerhalb der einzelnen Streitjahre keine Unterschiede zwischen den Lohnzahlungszeiträumen zu erkennen sind, wird von den Verhältnissen im Streitzeitraum und in den Streitjahren auf jeden der darin enthaltenen Lohnzahlungszeiträume geschlossen.
- Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.
Dies führt zu der Annahme, dass der Bw überwiegend die Strecke L. - A. zurückgelegt hat. Die Verehelichung stellt ein gewichtiges Indiz dafür da, dass der Bw an den Arbeitstagen überwiegend den Arbeitsweg nach Hause L. angetreten ist.

- Der Bw legte im Zuge des Erörterungsgespräches glaubhaft dar, dass die Verehelichung für ihn ein neuer Lebensabschnitt gewesen ist und er daher auch trotz später Stunde nach Hause gefahren ist. Nur ca. einmal im Monat ist er aufgrund von Abendveranstaltungen in A. geblieben und hat auch dort übernachtet. Den vom Bw im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Bestätigungen ist dieser Sachverhalt ebenfalls zu entnehmen:

C.: *"Herr F. fuhr bis auf wenige Ausnahmen, regelmäßig nach Arbeitsende, zu seiner Gattin nach L. und hat sich, da ich viele Abendveranstaltungen leitete, immer von mir verabschiedet..."*

R.: *"Aufgrund dieser permanenten Anwesenheit kann ich bestätigen, dass Herr F. zwar nach längeren Abendveranstaltungen gelegentlich in einem sehr einfachen Haus genächtigt hat, ansonsten jedoch regelmäßig nach Dienst den Betrieb verlassen und nach Hause gefahren ist..."*

E.: *"Es gab im Hotel des öfteren Veranstaltungen, bei welchen Herr F. teilweise anwesend war, sich danach jedoch zu seiner Gattin nach Laxenburg begab."*

ID.: *"Mein Mann war Direktor des Kurhotels S. und hatte eine einfache Schlafmöglichkeit im Hotel bzw später in einem einfachen alten und baufälligen Häuschen. Die Möglichkeit im Hotelbereich zu übernachten, nutzte er sehr selten, nur nach langen abendlichen Veranstaltungen und sogar dann, nahm er vielfach die späte Heimfahrt auf sich, um zu Hause in Laxenburg zu übernachten."*

- Auch die Tatsache, dass der Bw am 29. Mai 2005 einen im Jänner 2002 angekauften PKW (Neuwagen) mit einem Kilometerstand in Höhe von 109.235 verkauft hat, lässt nach Ansicht des UFS durchaus den Schluss zu, dass der Bw in diesen fast 3,5 Jahren neben Privatfahrten auch die Strecke L. - A. - L. überwiegend zurückgelegt hat.

Dazu stellte der UFS nachstehende Überlegungen an:

Für das Überwiegen ist es notwendig, dass die Strecke (L. - A. – L.) zumindest an der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (mehr als 10 Tage im Kalendermonat) zurückgelegt wird.

Das ergibt, dass an 11 Tagen im Monat bei 11 Monaten im Jahr= 121 Fahrten anfallen x 141 Km (Hin- und retour) = 17.061 km/Jahr x 3,5 Jahre= 59.713,5.

Bei Abzug der ca 60.000 km für die Zurücklegung der Strecke L. - A. -L. bleiben immer noch genügend Kilometer für Privatfahrten.

Demgegenüber stützte das Finanzamt seine Ansicht, dass dem Bw für die Jahre 2000 bis 2005 das Pendlerpauschale nicht zusteht,

- einerseits auf die Feststellung des Prüfers im Zuge der beim Arbeitgeber des Bw durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, dass das beim Arbeitgeber beantragte

Pendlerpauschale nicht zustehen würde, da Bw. eine Dienstwohnung in A. auch privat nutzen hätte können und in den Jahren 2000 bis 2005 auch in A. gemeldet gewesen sei, und

- andererseits auf die Rz 259 der Lohnsteuerrichtlinien in welcher festgehalten ist, dass im Falle des Bestehens mehrer Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend sei.

Auf den oa festgestellten Sachverhalt sind nachstehende rechtliche Ausführungen anzuwenden:

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 regelt Ausgaben des Stpfl für Fahrten zwischen "Wohnung und Arbeitsstätte". Eine Definition des Begriffes "Wohnung" wird an dieser Stelle nicht vorgenommen und findet sich im EStG auch nicht an anderer Stelle.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 leg cit grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Der Verkehrsabsetzbetrag wird automatisch bei der Veranlagung berücksichtigt.

Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 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").

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein.

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 sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit b leg. cit. folgende (jährliche) Pauschbeträge berücksichtigt:

Im vorliegenden Fall ging das Finanzamt davon aus, dass der Bw am Beschäftigungsort über eine Dienstwohnung verfügt. Laut seinen eigenen Angaben bzw den Zeugenaussagen fährt der Bw jedoch üblicherweise überwiegend nach Hause.

Der Begriff "Wohnung" in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 wird in der Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates unterschiedlich ausgelegt:

In den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 5 [Referent], 22.4.2003, RV/0506-W/03; UFS [Innsbruck], Senat 3 [Referent], 31.3.2004, RV/0436-I/02; UFS [Wien], Senat 5, 9.5.2003, RV/3657-W/02, wurde die auch Rz. 259 LStR 2002 entsprechende Rechtsansicht vertreten, bei Bestehen mehrerer Wohnsitze sei für das Pendlerpauschale die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend und bei Bestehen einer Schlafstelle (am oder in der Nähe des Arbeitsplatzes) der Arbeitsweg von der Schlafstelle aus zu berechnen.

In den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 11. 2. 2003, RV/0824-W/02, und UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 21. 7. 2003, RV/0582- W/03, wurde die Auffassung vertreten, bei Bestehen mehrerer Wohnsitze sei auf jenen Wohnsitz abzustellen, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt worden ist. Dies jedenfalls dann, wenn ein besonderer Grund vorliegt, die Fahrt zur (bzw. von der) Arbeitsstätte vom (bzw. am) entfernteren statt vom (bzw. am) näheren Wohnsitz zu beginnen (bzw. zu beenden). Ein derartiger Grund werde insbesondere darin zu erblicken sein, wenn es sich bei der entfernteren Wohnung um den "Familienwohnsitz" handelt.

Hingegen hat der Unabhängige Finanzsenat in den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 6 [Referent], 14. 3. 2005, RV/1301-W/04; UFS [Wien], Senat 11 [Referent], 3.8.2004, RV/4108-W/02, und UFS [Wien], Senat 5 [Referent], 25.1.2005, RV/0583-W/04, ohne dass besondere Gründe im Sinne der vorgenannten Entscheidungen vorliegen müssen, allein auf die tatsächlichen Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum abgestellt und das Pendlerpauschale anhand der in diesem Zeitraum tatsächlich zurückgelegten Strecken ermittelt.

Der UFS teilt die in letztgenannten Entscheidungen zum Ausdruck kommende Rechtsansicht.

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. Der Gesetzgeber stellt beim Pendlerpauschale ausschließlich auf die tatsächlichen - und nicht auf fiktive - Verhältnisse ab.

Was das in den Lohnsteuerrichtlinien zitierte Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, anlangt, ist darauf zu verweisen, dass der dort vom Gerichtshof entschiedene Sachverhalt ein gänzlich anderer war: In dem dortigen Verfahren fuhr der Beschwerdeführer nur zwei Mal im Monat von der Familienwohnung zur Arbeit und trat ansonsten den Weg zur Arbeit von einer in der Nähe der Arbeitsstätte gelegenen Garconnaire aus an. Der Gerichtshof hat zutreffend darauf verwiesen, dass die Fahrtstrecke zwischen der für das Pendlerpauschale relevanten Wohnung und Arbeitsstätte überwiegend zurückgelegt werden muss, was bei einem zwei Mal monatlichen Fahren nicht der Fall sei.

Lediglich in einem obiter dictum hat der VwGH unter Hinweis auf *Doralt*, EStG, 2. Auflage, § 16 Tz. 112, ausgesprochen, dass bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen sind.

Der UFS vermag sich diesem obiter dictum nicht anzuschließen.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes ist für die Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 maßgebend die *"Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt"* und keine andere.

Auch *Doralt*, vom VwGH als Belegstelle herangezogen, vertritt in der aktuellen, 6. Auflage seines Kommentars zu Einkommensteuer (in § 16 Tz. 114) unterdessen eine andere Auffassung als der Gerichtshof und die Lohnsteuerrichtlinien:

"... Entgegen den LStR stellt das Gesetz nur darauf ab, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ,im Lohnzahlungszeitraum überwiegen zurücklegt'. Damit kann nur die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich (überwiegenden) genutzte Wohnung gemeint sein (siehe auch Werner/Schuch, Abschn 6 Tz 128 und ÖStZ 1975, 138). Der VwGH knüpft ebenfalls an die im Lohnzahlungszeitraum ,überwiegend' zurückgelegte Fahrtstrecke an; gleichzeitig hält er zwar auch den nächstgelegenen Wohnsitz für maßgeblich, doch war dies im Entscheidungsfall auch der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend benutzte Wohnsitz (E 19.9.1995, 91/14/022/, 1996, 188)..."

Es ist nach Meinung des UFS nicht maßgeblich, ob eine dem Arbeitnehmer am Arbeitsplatz oder in der Nähe des Arbeitsplatz zur Verfügung stehende Schlafstelle die Kriterien einer "Wohnung" erfüllt; es kommt einzig und allein darauf an, von wo weg der überwiegende Weg zur Arbeit angetreten wurde bzw. wohin der Arbeitnehmer überwiegend zurückgekehrt ist.

Im gegenständlichen Fall ist der UFS zu der Ansicht gelangt, dass der Bw glaubwürdig darlegen konnte, dass er in den streitgegenständlichen Lohnzahlungszeiträumen überwiegend die Strecke Wohnort-Arbeitsort-Wohnort zurückgelegt hat und ihm somit das Pendlerpauschale zusteht. Zudem entspricht es nach Ansicht des UFS auch der Lebenserfahrung, dass ein Verheirateter – so es möglich ist – abends nach Hause fährt.

Die vom Finanzamt angeführte Tatsache, dass der Bw in den Streitjahren auch in A. gemeldet gewesen sei, hat nach Ansicht des UFS nur Indizwirkung, die für die Frage, von wo weg der Bw im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum tatsächlich seinen Arbeitsweg überwiegend angetreten ist, unmaßgeblich ist.

Abschließend ist noch zu klären, ob dem Bw das "Kleine" oder "große" Pendlerpauschale zusteht. Aufgrund der Darlegung der steuerlichen Vertreterin des Bw, dass der Arbeitsort des Bw vom Wohnort des Bw nur über Wien mit einer Fahrtdauer von 2 Stunden 35 Minuten (ohne Wegzeiten) mit Massenbeförderungsmittel erreicht werden kann, und auch die Erhebungen des UFS über die ÖBB-Fahrplanauskunft zu diesem Ergebnis gekommen ist, steht dem Bw das "Unzumutbarkeitspauschale" zu, da zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar ist. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach RZ 255 LStR 2002 nicht mehr zumutbar, wenn die Wegzeiten ab 40 km zweieinhalb Stunden überschreitet, was im gegenständlichen Fall gegeben ist.

Darstellung der Berechnung:

§ 16 Abs 1 Z 6 c beträgt in den einzelnen Streitjahren:

| 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
|--------------|--------------|------------|------------|------------|------------|
| 28.800,-- S | 34.560,00 S | 2.100,00 € | 2.100,00 € | 2.421,00 € | 2.421,00 € |
| (2.092,98 €) | (2.511,57 €) | | | | |

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, am 1. Februar 2010