



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., technischer Angestellter, 1120 Wien, S.Gasse, vom 27. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vom 8. September 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2000 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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.) beantragte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2000 bis 2003 die Berücksichtigung des so genannten „kleinen Pendlerpauschales“ gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für Fahrtstrecken über 60 km.

Das Finanzamt berücksichtigte das Pendlerpauschale im Zuge der Veranlagungen der Jahre 2000 bis 2002 antragsgemäß.

Gleichzeitig mit der Arbeitnehmererklärung für 2003 regte der Bw. die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) der Jahre 2000 bis 2002 gem. § 303 Abs. 4 BAO an und machte darin pauschale Kosten (öS 688,00 bzw. € 50,00 pro Monat) für seine am 17.10.2000 geborene Tochter K. als außergewöhnliche Belastung geltend. Auch in der Erklärung für 2003 machte er neben dem

„kleinen Pendlerpauschale“ außergewöhnliche Belastungen für seine Tochter und den im Jahr 2003 geborenen Sohn A. (jeweils mit € 50,00 pro Kind und Monat) geltend.

Das Finanzamt nahm der Anregung des Bw. folgend die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. In den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden für 2000 bis 2002 sowie im (Erst)Veranlagungsbescheid für 2003 berücksichtigte es zwar die außergewöhnlichen Belastungen antragsgemäß, ließ jedoch das bisher gewährte „kleine Pendlerpauschale“ mit folgender Begründung außer Ansatz:

„Das im Erstbescheid berücksichtigte kleine Pendlerpauschale war nicht anzuerkennen. Werbungskosten in Form des kleinen Pendlerpauschale stehen nur zu, wenn die Entfernung von der nächstgelegenen Wohnungsstätte zur Arbeitsstätte mehr als 20 km beträgt. Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze (in Ihrem Fall in 1120 S.Gasse , wo Sie lt. Meldeabfrage seit 23.03.94 hauptgemeldet sind und Bratislava) ist die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend (1120 S.Gasse) VwGH 19.09.95, 91/14/00227.

Hinweis: Familienheimfahrten stehen nicht zu, da die einfache Wegstrecke zum Familienwohntort 70 km beträgt und die tägl. Rückkehr aus diesem Grund zumutbar ist. Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr ist nur dann anzunehmen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 km (einfache Wegstrecke) entfernt ist.“

Der Bw. erhob mit folgender Begründung Berufung:

„Die Buchungsmitteilung Nr. 1 vom 8.9.2004 des Finanzamtes beinhaltet Ergebnisse der Einkommensteuerbescheide 2000, 2001, 2002 und 2003. Obwohl ich die schriftlichen Ausfertigungen der Einkommensteuerbescheide 2000 und 2003 nicht erhalten habe, lässt sich nach den Ergebnissen vermuten, dass mir für die Jahre 2000 bis 2003 die kleine Pendlerpauschale aus dem gleichen Grund nicht anerkannt wurde.

Dieser Grund ist rechtswidrig. Er besteht darin, dass nicht die Kosten der tatsächlich absolvierten Fahrten zwischen der Wohn- und Arbeitsstätte abzugsfähig sind, sondern die fiktiven Fahrtkosten zu derjenigen Wohnstätte, die am nächsten zu der Arbeitsstätte liegt.

Ich bin der Meinung, dass die alleinige Tatsache, dass mir am Dienort eine Zweitunterkunft zur Verfügung steht, nicht dazu reicht, die Berücksichtigung des Pendlerpauschales abzuweisen. Nach der ständigen Judikatur steht die Unterkunftsmöglichkeit am Dienort der Berücksichtigung der Pendlerpauschale nicht entgegen. Diesbezüglich verweise ich vor allem auf den Kommentar zu der Randziffer 114 ff, zu § 16 EStG 1988, Seite 699, der kommentierten Ausgabe des Einkommensteuergesetzes; bearbeitet von Dr. Werner Doralt, Universitätsprofessor in Innsbruck, gemeinsam mit anderen Autoren: EINKOMMENSTEUER-

GESETZ, Teil I bis III, 3., erweiterte und vollständig überarbeitete Auflage, Stand 1.1.1997, WUV-Universitätsverlag:

Randziffer 114: „Bei mehreren Wohnsitzen ist nach den LStR 1992 (RZ 155) die Entfernung von der Arbeitstätte zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgeblich. Dagegen stellt das Gesetz nur darauf ab, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitstätte „im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt“. Damit kann nur die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich (überwiegend) genutzte Wohnung gemeint sein (siehe auch Werner/Schuh, 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 überwiegend benützte Wohnsitz (E 19.9.1995, 91/14/0227, 1996, 188). Zum berufsbedingten Doppelwohnsitz siehe § 4 Tz 346 ff.

Die tatsächlich und überwiegend genutzte Wohnung war und ist meine Familienwohnung in Bratislava, Adresse: HM Bratislava, Slowakei, wo der Mittelpunkt meiner Lebensinteressen ist. Dort wohne ich mit meiner Frau und 2 Kindern. Die Wohnung am Arbeitsort, wo ich gemeldet bin, S.Gasse , A-1120 Wien, die ich mit einem Kollegen teilen muss, benütze ich äußerst selten.

Die geltend gemachte Pendlerpauschale ist daher zu berücksichtigen.“

Das Finanzamt richtete an den Bw. folgenden Ergänzungsvorhalt:

„Zur Fortsetzung des Verfahrens bitte wir um Beantwortung folgender Fragen und Übersendung der entsprechenden Nachweise.

Welchen Zweck erfüllt die Wohnung S.Gasse , 1120 Wien seit 23.03.1994 (Tag der erstmaligen Meldung an dieser Adresse)?

Wieso verwenden Sie diese Adresse als Korrespondenzadresse?

Wie kommen Sie an die Sie adressierte Post mit der Zustelladresse S.Gasse , 1120 Wien?

Haben Sie einen eigenen Schlüssel für diese Wohnung und den Postkasten?

Wie oft wird diese Wohnung in der Woche / Monat / Jahr von Ihnen genutzt? ("äußerst selten" ist nicht ausreichend)

Wieso nutzen Sie die Wohnung nur im oben beantworteten Ausmaß?

Wer ist Eigentümer der Wohnung? (Name, Geburtsdatum)

Wer hat die Wohnung gemietet? (Name, Geburtsdatum)

Sind Sie Untermieter? (Bitte um Übersendung des Mietvertrages, ...)

Wer wohnt noch in dieser Wohnung? (Name, Geburtsdatum)

Aus welchen Zimmern besteht die Wohnung? Haben Sie einen eigenen Wohn- bzw. Schlafbereich in dieser Wohnung?

Wer zahlt die Miete der Wohnung?

Wie hoch ist die Miete der Wohnung pro Monat?

Wie viel zahlen Sie an Miete bzw. Untermiete?

Sollten Sie nichts zahlen: Erbringen Sie sonstige Leistungen anstatt der Mietzahlungen? (z.B.: Befördern Sie Ihren Kollegen mit? (Arbeitsstätte - Wohnung - Wohnsitz in/bei/auf dem Weg nach Bratislava))

Haben Sie sich jemals um einen Wohnsitz in/bei Wien bemüht? Aus welchen Gründen kam es zu keiner Verlegung des Wohnsitzes?

Bitte um Übersendung des Fahrtenbuches bzw. der Nachweise, die die tägliche Heimfahrt nach Bratislava belegen bzw. dokumentieren."

Vom Bw. langte folgende Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 18. Oktober 2004 ein:

„1. Zweck der Wohnung in S.Gasse , 1120 Wien seit 23.3.1994.

Korrespondenzadresse, Bereitschaft für Bedarfsfall zur Nächtigung, bedingt durch die Ausübung meines Berufes.

2. Wieso Korrespondenzadresse ?

Zum Beispiel habe ich gehört, dass das Finanzamt keine Korrespondenz mit ausländischen Adressen führt. Möglicherweise auch andere Ämter, wie AMS, Gebietskrankenkasse, Geldüberweisungen, Versandhäuser u.a.

3. Die Post an SGasse erhalte ich durch die Mitbewohner. Sie bringen mir diese in die Firma.

4. Ob ich einen Schlüssel zu der Wohnung und dem Postkasten habe ? Ja, habe ich.

5. Nutzung der Wohnung.

Unregelmäßig einmal in 2 Wochen.

6. Warum diese Nutzung?

Ich habe eine Familie (Frau und 2 Kinder) mit einer Wohnung in Bratislava. Das Notquartier in Wien muss ich noch mit weiteren 2 Kollegen teilen.

7. Wohnungseigentümer

Frau R. Geburtsdaten unbekannt.

8. Wohnungsmieter ?

Wir drei. Das heißt: P.P., J.O. und ich, Bw..

9. Untermieter ?

Ja, ich bin wahrscheinlich Untermieter. Einen Mietvertrag habe ich nicht.

10. Mitbewohner ?

Siehe Punkt 8. Ihre Geburtsdaten sind mir unbekannt.

11. Wie viel Zimmer ?

Die Wohnung besteht aus zwei Zimmern. Ich habe weder einen eigenen Wohn- noch Schlafbereich.

12. Mietzahlung ?

Alle drei. Jeder extra.

13. Höhe der Miete.

258,00 € pro ganze Wohnung und Monat.

14. Ich zahle für die Miete 86,00 €

15. Mietersätze

Keine. Keine diesbezügliche Leistungen. Ich fahre mit dem Auto nach Hause allein.

16. Um einen Wohnsitz in Wien bemüht?

Ja, aber nicht ernsthaft.

17. Wohnsitzverlegung.

Eine Sitzverlegung ist bei einer Familie, wie meine ist (2 Kinder), mit gewissen Kosten verbunden, die mir nicht zur Verfügung stehen. Ich verlege nicht meinen Wohnsitz in ein Land, wo ich um eine beschränkte Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung ansuchen muss. Meine Frau hat eine dauerhafte Arbeitstelle in der Slowakei.

18. Glaubhaftmachung der Fahrten.

Für die Glaubhaftmachung meiner täglichen Fahrten nach Bratislava kann ich eine eidesstattliche Erklärung abgeben. Meine Frau G. kann meine täglichen Fahrten bestätigen. Im Bedarfsfall bitte ich um Aufforderung diese Nachweise vorzulegen.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab:

„Die Ihnen an der Wiener Adresse zur Verfügung stehende Wohnmöglichkeit stellt keine Schlafstelle dar, da es sich dabei nur um eine Behauptung handelt, wofür ein Nachweis nicht vorliegt. Es liegt daher eine Wohnmöglichkeit vor, die für die Berechnung der Entfernung Wohnung - Arbeitsstätte heranzuziehen ist. Da diese Entfernung unter 20 km (einfache Wegstrecke) beträgt, steht ein Pendlerpauschale nicht zu. Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.“

Der Bw. stellte den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz. Darin wies er auf die bereits in der Berufung zitierte Literaturmeinung hin. Weiters legte er eine Ablichtung einer schriftlichen Stellungnahme des Institutes für Finanzrecht an der Universität Wien sowie eidesstattliche Erklärungen des Vermieters, seiner beiden Mitbewohner (vermutlich Hauptmieter der Wohnung), seiner Gattin und von sich selbst zum Beweis dafür, dass er die Wohnung in Wien nur in etwa 2mal pro Monat genutzt habe und ansonsten immer zu seiner Frau und zu seinem (seinen) Kind (Kindern) nach Bratislava gefahren sei, vor.

Eine Einsichtnahme des UFS in das Zentrale Melderegister ergab, dass die beiden Mitbewohner des Bw. (ebenfalls slowakische Staatsangehörige) an der Adresse bereits seit 1991 gemeldet sind. Die Gattin des Bw. ist in Österreich nicht gemeldet,

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall ausschließlich die Gewährung (bzw. die Aberkennung) des sog. „(kleinen) Pendlerpauschales“ gem. § 16 Abs. 1 Z. 6 lit b EStG 1988 für eine Fahrtstrecke über 60 km in Höhe von öS 15.840,00 jährlich (für die Jahre 2000 und 2001) bzw. € 1.152,00 (für die Jahre 2002 und 2003).

Zu den Werbungskosten zählen gem. § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG 1988 auch die Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Fahrten gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3) abgegolten.

b) 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 als Pauschbeträge berücksichtigt:

bei einer Fahrtstrecke von

20 bis 40 km € 384,00 (öS 5.280,00)

40 bis 60 km € 768,00 (öS 10.560,00)

über 60 km € 1.152,00 (öS 15.840,00).

Fest steht, dass der Bw. im Streitzeitraum durchgehend bei einem Wiener Arbeitgeber als technischer Angestellter beschäftigt war. Er ist seit 1999 verheiratet und Vater von 2 in den Jahren 2000 und 2003 geborenen Kindern. Laut einer Erklärungsbeilage ist seine Frau bei einem Unternehmen in Bratislava angestellt. Seit 1994 ist er außerdem in einer Wohnung im 12. Wiener Gemeindebezirk gemeinsam mit 2 anderen slowakischen Staatsbürgern gemeldet. Nach den Angaben des Bw. ist er glaublich Untermieter. Nach der „eidesstattigen Erklärung“ des Liegenschaftseigentümers ist er dagegen Mieter der Garconniere. Laut Vorhaltsbeantwortung bezahlt der Bw. das auf ihn entfallende Drittel der Miete in Höhe von € 86,00.

Laut Aussage des Bw. und den vorgelegten eidesstattlichen Erklärungen benützt der Bw. die Wohnung jedoch nur ca. 2mal pro Monat und steht ihm in der Wiener Wohnung kein eigener Raum zur Verfügung. Von diesen Ausnahmen abgesehen fahre er täglich zu seiner 70 km entfernten Wohnung nach Bratislava. (Ablichtungen des KFZ-Zulassungsscheines und der Geburtsurkunden seiner Kinder liegen in den Akten auf.)

Das Finanzamt verweigerte das Pendlerpauschale unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.09.1995, 91/14/227, auf welches sich im Übrigen auch die Lohnsteuerrichtlinien 2002, RZ 259, stützen.

Der Bw. wiederum verwies auf die Auslegung dieses Erkenntnisses in Doralt, Einkommensteuerkommentar³, Rz. 114, wobei der Autor gestützt auf Werner/Schuch, Kommentar zur Lohnsteuer, Abschnitt 6, Tz. 128 bei mehreren Wohnungen zur Beurteilung

der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales auf diejenige Wohnung abstellt, von der aus überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstelle erfolgen.

Allerdings führen Werner/Schuch, aaO., Tz. 127 aus, dass bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze grundsätzlich nur Wegstrecken zwischen Arbeitsstätte und nächstgelegener Wohnung zu berücksichtigen sind. Befinde sich der ständige Wohnort außerhalb der üblichen Entfernung von seinem ständigen Arbeitsplatz, habe die Entfernungsberechnung von der Wohnung am Arbeitsplatz aus zu erfolgen.

In der vom Bw. zitierten Rz. 128 wird dagegen von einer nach Verlegung des Wohnsitzes nicht mehr benutzten aber - aus welchen Gründen auch immer - weiterhin gemieteten Wohnung ausgegangen. Für die Entfernungsberechnung hinsichtlich des Pendlerpauschales sei nur auf die neue Wohnung abzustellen. Der Grund für die Beibehaltung der Wohnung am Arbeitsplatz sei unerheblich und es komme lediglich darauf an, von welchem Ort aus der Arbeitnehmer seine täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unternimmt.

Die in der Rz 128 von Werner/Schuch dargestellte Konstellation entspricht daher nicht der beim Bw., welcher die Wiener Wohnung zwar selten aber doch benutzt.

Aber auch der dem von beiden Parteien herangezogenen Erkenntnis des VwGH (vom 19.9.1995, 91/14/0227) zugrunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich vom gegenständlichen Sachverhalt insofern, als der damalige Beschwerdeführer eine ihm allein zur Verfügung stehende Garconniere am Dienort und nicht die 78 km entfernte Familienwohnung überwiegend nutzte. Die Familienwohnung nutzte er nur 2-mal pro Monat.

Gerade die überwiegende Zurücklegung der Fahrtstrecke zur Familienwohnung wird im zitierten Erkenntnis selbst als eine wesentliche Voraussetzung für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales bezeichnet, welche im Beschwerdefall aber gefehlt habe. Zwar wird diese an sich eindeutige Aussage wiederum durch einen Nachsatz (obiter dictum) relativiert, wonach bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze, wobei auch die vom damaligen Beschwerdeführer allein genutzte Garconniere als Wohnsitz anzusehen sei, nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsplatz zu berücksichtigen seien. Im Beschwerdefall war die überwiegend genutzte Wohnung die Garconniere am Ort der Arbeitsstätte.

Fest steht, dass das Problem Pendlerpauschale bei einer Wohnung (und nicht bloß einer Schlafstelle oder eines so genannten Burschenzimmers) am Arbeitsplatz und einer weiteren Familienwohnung in Entscheidungen des UFS teilweise unterschiedlich behandelt wurde (vergl. z.B. RV/0506-W/03, RV/1098-W/05, RV/1301-W/04, RV/0960-W/05, RV/1164-W/05). Während ein Teil der (stattgebenden) Entscheidungen auf die erstgenannte Aussage des VwGH im Erkenntnis 91/14/0227 gestützt wurde („überwiegende Fahrten von der weiter

entfernten Familienwohnung“), stützt sich ein anderer Teil ebenso wie die Lohnsteuerrichtlinien 2002, RZ. 259 wiederum auf die Aussagen im „obiter dictum“ der zitierten Entscheidung, wonach für die Beurteilung der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale auf die Wohnung am Arbeitsplatz Bedacht zu nehmen sei. Die Anerkennung des Pendlerpauschales auch bei überwiegenden Fahrten zwischen Familienwohnung und Arbeitsstätte wurde abgelehnt, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales für Fahrten zwischen der Wohnung am Ort bzw. in der Nähe der Arbeitsstätte und der Arbeitsstätte selbst nicht gegeben sind (insbesondere bei einer Entfernung unter 20 km).

Sinn der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988, scheint aber die steuerliche Berücksichtigung von Kosten zu sein, die im Lohnzeitraum auf Grund von überwiegend durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich angefallen sind und nicht derjenigen Kosten, die bei einer fiktiven überwiegenden Nutzung einer Wohnung am Arbeitsplatz entstanden wären.

Der Referent schließt sich aus diesem Grund der von Doralt, aaO., und Pülzl, SWK 31/2001 (753), „Schlafstelle als Wohnung?“ und in einer Reihe von Entscheidungen des UFS vertretenen Meinung an, wonach es für das Pendlerpauschale bei zwei Wohnungen darauf ankommt, von welcher dieser Wohnungen im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zur Arbeitsstätte gefahren wurde. Auf Grund der Ergebnisse des Vorhaltsverfahrens aber auch unter Bedachtnahme auf die Lebenserfahrung, wonach der weitaus überwiegende Teil der Eltern von Säuglingen und Kleinkindern trachten wird, möglichst viel Zeit mit ihren Kindern zu verbringen, lässt die weitaus überwiegende, zumeist wohl tägliche Heimkehr zur Familie nach Bratislava als glaubwürdig erscheinen.

Das Pendlerpauschale gem. § 16 Abs. 1 Z. 6 lit b EStG 1988 war daher zu berücksichtigen.

Der Berufung war Folge zu geben.

Beilage: 6 Berechnungsblätter (2000 und 2001 je in ATS und in €)

Wien, am 16. November 2006