



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.C., xy.X.Y., vom 20. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 6. September 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2011	Einkommen	19.568,43 €	Einkommensteuer	2.946,83 €
Anrechenbare Lohnsteuer				-2.994,28 €
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988				0,45 €
Festgesetzte Einkommensteuer				-47,00 €
Abgabengutschrift				-47,00 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (infolge Bw.) ist diplomierte Krankenschwester.

Am 13. März 2012 langte die Erklärung zur Arbeiterveranlagung für das Jahr 2011 der Berufungswerberin beim Finanzamt ein.

Aus der Erklärung ist zu entnehmen, dass die derzeitige Wohnanschrift der Bw. in xy.X.Y. ist und der Personenstand am 31. Dezember 2011 mit „ledig“ angegeben wurde.

Die Bw. beantragte u.a. Werbungskosten für Familienheimfahrten in Höhe von 2.972,16 € (KZ 300) und für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 2.090 € (KZ 723).

Mit Ergänzungsersuchen vom 29. Mai 2012 wurde die Bw. u.a. ersucht folgende Fragen zu beantworten und gegebenenfalls die angeführten Unterlagen beizubringen:

- Verwenden sie für die Fahrten zwischen Arbeitsort und „Familienwohnsitz“ das eigene KFZ (Bekanntgabe der Anzahl der Fahrten im Kalenderjahr und Kopie des Zulassungsscheins)
- Bei der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmittel oder sonstige Mitfahrgelegenheit: Anzahl der Fahrten und Nachweis der entstandenen Kosten.
- Anschrift des Familienwohnsitzes und Angabe der Km Entfernung/einfache Strecke zur Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort.
- Haben Sie am Beschäftigungsort eine Schlafstelle/Wohnmöglichkeit/Wohnung und wie groß ist diese (Quadratmeter)?
- sonstige Wohnmöglichkeit: Adresse und Anzahl der Quadratmeter?
- Haben sie eine unentgeltliche Schlafmöglichkeit vom Arbeitgeber (Bekanntgabe der Adresse)?
- Wie oft wurden die Heimfahrten vom Arbeitgeber steuerfrei vergütet und wie hoch sind die dafür erhaltenen Sätze (Bestätigung des Arbeitgebers erforderlich).

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens brachte die Bw. vor, dass sie die Strecke Z.-W. mit dem eigenen PKW, je nach Dienstplan 2 bis 3 Mal in der Woche, das sind die einfache Strecke 72 km, fahren würde. Durch die Tätigkeit als Krankenschwester und entsprechende Dienste benötige sie hierfür auch eine Unterkunft im Krankenhaus W. über 20 m<sup>2</sup> (Garconniere) für die sie monatlich 200 € bezahlen müsse. Seitens des Arbeitgebers erhalte sie keine Vergütungen für die Heimfahrten.

Das Finanzamt erließ am 6. September 2012 den Einkommensteuerbescheid 2011 und anerkannte Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von 2.972,16 €. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Ausgaben für die doppelte

Haushaltsführung nicht anerkannt worden seien, da trotz Aufforderung die benötigten Unterlagen nicht beigebracht worden seien.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein und führte dazu aus, dass sie angenommen hätte, dass aus dem Jahreslohnzettel zu ersehen gewesen sei, dass monatlich vom Gehalt 174,18 € Miete abgezogen worden sei. Diesbezüglich werde eine Gehaltsabrechnung vom Jänner 2011 sowie Dezember 2011 vorgelegt, wo dieser Abzug berechnet worden sei. Die Stromkosten seien direkt vom Konto in Höhe von 25 € monatlich gebucht. Daher werde um Neuberechnung der Einkommensteuer ersucht.

Das Finanzamt erließ am 4. Oktober 2012 eine Berufungsvorentscheidung für 2011 und strich der Bw. die Werbungskosten für die Familienheimfahrten und anerkannte den Pauschbetrag in Höhe von 132 € mit der Begründung, dass Grundvoraussetzung hierfür wäre eine Wegstrecke von 120 km; nur in Einzelfällen z.B. bei schlechter Verkehrsanbindung und dergleichen könne diese Entfernung unterschritten werden. Laut den Angaben betrage die einfache Wegstrecke 72 km, laut Routenplaner 65,6 km. Zudem ist auszuführen, dass sie bereits seit 1.10.2007 in W. tätig seien und - laut Aktenlage – keine Gründe vorliegen würden, die die Verlegung des Hauptwohnsitzes unzumutbar machen würde.

In der Folge beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und führte ergänzend aus, dass diese Kleinstwohnung nicht als Hauptwohnsitz genutzt werden könne, sondern nur für Ruhezeiten zwischen den Diensten. Beim Erstbescheid vom 6. September 2012 sei die Heimfahrt angerechnet worden laut Begründungstext die doppelte Haushaltsführung nicht. Dass die doppelte Haushaltsführung ja gar nicht zustehen würde, sei nicht mitgeteilt worden. Dann hätte sie keine Berufung eingelegt. Aufgrund der Dienstzeiten können die öffentlichen Verkehrsmittel nicht genutzt werden.

Mit Ergänzungsersuchen vom 13. November 2012 wurde die Bw. aufgefordert folgende Unterlagen nachzureichen und Fragen zu beantworten:

„Mietvertrag mit dem Dienstgeber über die Wohnung F.W..

Welche Aufwendungen haben sie an der Adresse Z. zu tragen? Legen sie dazu dementsprechende Zahlungsbelege vor.

Welche Einrichtungsgegenstände befinden sich in der Wohnung in W.. Legen sie dazu eventuell Fotos bei“.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 20. November 2012 (eingelangt beim Finanzamt am 22. November 2012) legte die Bw. den Mietvertrag der Dienstwohnung bei. In dieser Wohnung befinden sich ein Schrank, ein Bett, sowie ein Regal mit Kommode und ein

als Ablage genutztes Sofa. Die Miniküche bestehe aus einem zwei Plattenherd, einem Beckenabwasch und untergebauten Kühlschrank. Das Bad inkl. WC und Waschbecken habe etwa dieselbe Größe. Es bestehe nicht einmal eine Essgelegenheit. Fotos liegen bei. Als Hauptwohnsitz sei diese Wohnung zu klein. Aufwendungen an der Adresse Z. habe sie keine zu tragen, das sei ihr Elternhaus.

Im Telefonat am 8. Februar 2013 mit der Referentin des Unabhängigen Finanzsenats – festgehalten in einem Aktenvermerk – wurde die Bw. ersucht die Dienstpläne für das Jahr 2011 vorzulegen, sowie den Sachverhalt dahingehend darzulegen, wie oft sie monatlich von E. zur Arbeitsstätte gefahren sei. Diesbezüglich seien die Fahrten aufzuschlüsseln.

Mit dem Schreiben vom 11. Februar 2013 legt die Bw. ihre Dienstpläne und Aufzeichnungen vor, aus denen ersichtlich ist, dass die Bw. die Strecke vom Wohnsitz E. zur Arbeitsstätte in Wels (und retour) im Jänner 6 mal, Februar 5 mal, März 4 mal, April 3 mal, Mai 6 mal, Juni 3 mal, Juli 7 mal, August 6 mal, September 5 mal, Oktober 5 mal, November 7 mal, und im Dezember 7 mal zurückgelegt hat.

Ergänzend gab die Bw. an, dass der nächste Bahnhof rund 20 km entfernt sei, somit sei die Busverbindung in Anspruch zu nehmen um zum Bahnhof zu gelangen. Aufgrund dieser Zeiten sei es ihr unmöglich den Bahnhof bzw. den Arbeitsplatz bei Dienstbeginn zu erreichen, somit sei es unvermeidlich mit dem eigenen PKW zu fahren.

Im Telefonat vom 7. März 2013 mit der Referentin – festgehalten in einem Aktenvermerk – bestätigte die Bw, dass sie am Wohnsitz in E. im gemeinsamen Haushalt mit ihren Eltern leben würde und ihr keine eigene Wohnung zur Verfügung stehe. Sie wohne in einem ca. 20 m<sup>2</sup> großen Zimmer.

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

#### **Sachverhalt:**

Laut Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ist die Bw. ledig. Ihren Hauptwohnsitz hat sie laut Abfrage im Zentralmelderegister vom 3. Oktober 2012 seit ihrer Geburt im Jahr 1990 in xy.X.Y.. Da wohnt sie mit ihren Eltern im gemeinsamen Haushalt und verfügt über ein 20m<sup>2</sup> großes Zimmer.

Die Bw. ist diplomierte Krankenschwester im Klinikum W.G. und erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Vom 8. Oktober 2007 bis 25. August 2010 hatte sie einen Nebenwohnsitz in W. in der G.. Unterkunftgeber war das Klinikum Kreuzschwestern W. , bei dem sie in diesem Zeitraum tätig war. Seit 2010 ist ihr Dienstgeber die Klinikum W.G. GmbH

und seit dieser Zeit hat sie ihren Nebenwohnsitz am F. in W.. Per 15. August 2010 wurde ihr in Wels (am Ort ihrer Tätigkeit) vom Dienstgeber auf die Dauer ihres Dienstverhältnisses eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt (Vertrag „Dienstwohnung“ vom 1.8.2010), wofür eine Benutzungsentschädigung von 170,54 € inkl. Umsatzsteuer verrechnet wurde und zu bezahlen war.

Dabei handelt es sich um eine kleine Unterkunft, die aufgrund ihres Ausmaßes und ihrer Einfachheit nicht geeignet ist, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen.

Wie die Bw. zum Ausdruck brachte, wird die betreffende Unterkunft vor allem im Hinblick auf die Nachtdienste bzw. für Ruhezeiten zwischen den Diensten benützt, um nicht jedes Mal eine Heimfahrt nach E. antreten zu müssen. Einem Routenplaner zufolge beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen dem Hauptwohnsitz in E. und dem Ort der Beschäftigung in Wels ca. 72 km (die kürzeste Route laut Google Maps beträgt 66 km), wofür mit dem PKW laut Bw. eine Fahrzeit von rund einer Stunde zurückzulegen ist.

Strittig ist, ob die Kosten einer ledigen Abgabepflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung sowie die Familienheimfahrten als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

### **Rechtliche Würdigung:**

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen für die eigene Wohnung sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Erwachsen einem Arbeitnehmer allerdings dadurch doppelte Haushaltskosten, dass ihm die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den (Familien-)Wohnsitz wegen der Entfernung nicht zumutbar ist, so können die dadurch bedingten Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 darstellen, vorausgesetzt, dass die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit gleichfalls nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.1.2000, 96/15/0205; VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die

Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

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

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

Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Im Allgemeinen wird aber für allein stehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein. Im Streitfall stellt sich somit die Frage einer bloß vorübergehenden beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nicht (mehr), weil die genannte Anfangsphase von ca. sechs Monaten bereits mit Ende März 2008 verstrichen ist, zumal die Bw. seit dem Oktober 2007 in Wels einer Tätigkeit nachgeht. Der allein stehenden Bw. wäre eine Wohnsitzverlegung in die Nähe des Arbeitsplatzes während eines Zeitraumes von sechs Monaten ohne weiteres zumutbar gewesen.

Es mag durchaus sein, dass die von der Bw. gewählte Form der privaten Lebensgestaltung seiner beruflichen Tätigkeit förderlich ist, eine Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt wird damit jedoch ebenso wenig aufgezeigt wie mit dem Vorbringen, aus Gründen der Verkehrssicherheit oder aus volkswirtschaftlichen Überlegungen (Ersparnis möglicher

Unfallkosten) sei dem Unterhalten einer Zweitwohnung am Arbeitsort der Vorzug zu geben (vgl. dazu auch VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.9.1987, 87/14/0066) kann ein im Wohnungsverband der Eltern gelegenes Zimmer **nicht als "Haushalt"** angesehen werden. Wenn ein lediger Steuerpflichtiger am Ort der Beschäftigung einen Haushalt neu gründet, ist dies sein einziger, sodass die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht gegeben sind. In diesem Fall stehen keine Werbungskosten für die Aufwendungen für diese Wohnung am Arbeitsort bzw. für Familienheimfahrten zu. Der Umstand, dass dieser Steuerpflichtige für sein Zimmer im elterlichen Wohnungsverband (im Einfamilienhaus oder in der Wohnung der Eltern) unter Umständen "Haushaltsgeld" oder Miete zahlt, ändert nichts an dieser Beurteilung.

Gegenständlich bedeutet dies:

Dass der Bw. eine eigene Wohnung im Elternhaus zur Verfügung steht, wurde von ihr im gesamten Verfahren nicht behauptet. Aufgrund von Erhebungen hat sich herausgestellt, dass die Bw. am Hauptwohnsitz in E. mit ihren Eltern in einem gemeinsamen Haushalt lebt und ihr keine abgeschlossene Wohnung zur Verfügung steht, sondern nur ein ca. 20m<sup>2</sup> großes Zimmer. Kosten sind auch keine angefallen, da es ihr Elternhaus ist.

Somit können die Kosten unter dem Titel Doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten steuerlich nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Für den Fall der Nichtanerkennung einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung wäre zu prüfen, ob das große Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (für eine einfache Fahrtstrecke über 60 km) zustehe, weil aufgrund der Dienstzeiten der Bw. kein öffentliches Beförderungsmittel zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verkehren würde bzw. die Bw. nicht benützen könne.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) 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 km bis 40 km 696 € jährlich,  
40 km bis 60 km 1.356 € jährlich,  
über 60 km 2.016 € jährlich.

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von  
2 km bis 20 km 372 € jährlich,  
20 km bis 40 km 1.476 € jährlich,  
40 km bis 60 km 2.568 € jährlich,  
über 60 km 3.672 € jährlich.

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 1995, Zl. 91/14/0227, zufolge (auf das auch die LStR 2002 in RZ 259 verweisen) sind bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze - als solcher sei auch eine Garconniere anzusehen, weil durch diese ungeachtet ihres Ausmaßes das Wohnbedürfnis befriedigt werde - nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen. Demgegenüber vertritt der Unabhängige Finanzsenat in einigen jüngeren Entscheidungen (vgl. etwa UFS 23.11.2005, RV/0960-W/05; UFS 16.12.2005, RV/0478-W/05; UFS 21.2.2006, RV/0872-W/05; UFS 5.2.2008, RV/2086-W/07) die Auffassung, dass bei Bestehen mehrerer Wohnsitze für das Pendlerpauschale auf jenen Wohnsitz abzustellen ist, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten worden sind bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt worden ist (in diesem Sinne auch Doralt, EStG, 9. Lieferung, § 16 Tz 114; Werner/Schuch, EStG 1988, Abschn. 6 Tz 128).

Die genannte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. November 2005, RV/0960-W/05, führt zur Begründung ihrer Ansicht aus:

"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 zweimal im Monat von der Familienwohnung zur Arbeit und trat ansonsten den Weg zur Arbeit von einer in der Nähe der Arbeitsstätte gelegenen Garconniere 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 zweimal monatlichen Fahren nicht der Fall sei.

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 zur 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 überwiegend zurücklegt'. Damit kann nur die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich (überwiegend) 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 benützte Wohnsitz (E 19.9.1995, 91/14/0227, 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, wobei eine Schlafstelle aber jedenfalls keine "Wohnung" ist (vgl. etwa VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145; 17.12.2008, 2006/13/0196).

Wenngleich § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 von Fahrten zwischen "Wohnung" und Arbeitsstätte spricht, wird nach dem Gesetzeszweck in Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale auf den jeweils tatsächlich verwendeten Nächtigungsort - unabhängig von dessen Wohnsitzqualität - abzustellen sein:

Legt der Arbeitnehmer die Fahrtstrecke zwischen seinem Wohnsitz und der Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurück, sondern begibt er sich überwiegend von einer im Nahebereich der Arbeitsstätte gelegenen Nächtigungsmöglichkeit aus zur Arbeit, steht ihm das Pendlerpauschale nicht zu, und zwar nicht deswegen, weil eine allfällige Schlafstelle zu einem Wohnsitz wird, sondern weil das Tatbestandsmerkmal der überwiegenden Zurücklegung der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht erfüllt ist.

Die Bw. brachte vor, dass sie wöchentliche 2-3 mal die Strecke Arbeitsstätte und Hauptwohnsitz E/Z zurücklege. Zwecks Klärung der Frage nach der im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich (überwiegend) benützten Wohnung legte die Bw. mit Schreiben vom 11. Februar 2013 ihre Dienstpläne für den gesamten Zeitraum 2011 vor, sowie Aufzeichnungen aus denen ersichtlich ist wann und wie oft sie konkret die Strecke zwischen dem Wohnsitz in E. und der Arbeitsstätte zurückgelegt hat. Den Dienstplänen ist zu entnehmen, dass die Bw. bis zu vier Nachtdienste (Dienstzeit von 18:45 – 7.15 Uhr) bzw. bis zu vier „Halbnachtdienste“ (Dienstzeit von 15.30 bis 00.00 Uhr) im Monat zu verrichten hat. Die zu verrichtenden Tagdienste überwiegen. Von der Bw. wurde nicht vorgebracht und glaubhaft dargelegt, dass sie an diesen Tagen täglich die Fahrstrecke zwischen ihren Hauptwohnsitz und der Arbeitsstätte in Wels zurücklegt.

Aus ihren Aufzeichnungen ist nur zu entnehmen, dass sie die Strecke Hauptwohnsitz in E. – Arbeitsstätte W. unregelmäßig im Jänner 6 mal, Februar 5 mal, März 4 mal; April 3 mal, Mai 6 mal, Juni 3 mal, Juli 7 mal, August 6 mal, September 5 mal, Oktober 5 mal, November 7 mal und im Dezember 7 mal (und retour) im Monat zurückgelegt hat. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen steht fest, dass die Bw. im Streitjahr die Fahrten zwischen dem für das Pendlerpauschale relevanten Wohnsitz in E. und der Arbeitsstätte in W. nicht überwiegend im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt hat.

Der Pendlerpauschale steht somit auch nicht zu.

Die Einkommensteuer wird somit unter Anlehnung der Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2012 berechnet. Die Bemessungsgrundlagen sind aus der Beilage ersichtlich.

Die Werbungskosten für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten sowie auch für das Pendlerpauschale konnten aufgrund der obigen Ausführungen nicht berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 21. März 2013