



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/0506-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der (Berufungswerber) Bw ist slowakischer Staatsbürger mit Familienwohnsitz in B und in Österreich, W, als Saisonarbeiter im Gastgewerbe tätig. Für das Jahr 2001 beantragt er die Berücksichtigung des sog. großen Pendlerpauschales im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988. Sein Arbeitstag habe von 9.30 Uhr bis 23 Uhr gedauert, eine Strecke betrage 80 km. In B bestehe Lebensgemeinschaft, die Lebensgefährtin sei in B berufstätig. Die

Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln sie unzumutbar gewesen. Die Voraussetzung zur Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales seien daher gegeben.

Aus den vorgelegten Verwaltungsunterlagen geht hervor, dass der Bw in W durchgehend ab dem Jahr 1997 an zwei verschiedenen Adressen (W-Gasse, S-Straße) gemeldet gewesen war. Im Vorlagebericht weist das Finanzamt auf diesen Umstand hin und führt weiters aus, dass für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales immer die Entfernung von der Arbeitsstätte zur nächstgelegenen Wohnung maßgeblich sei.

Im Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 17. März 2003 wird unter Hinweis auf VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, dargelegt, dass eine am Arbeitsort vorhandene Unterkunftsmöglichkeit für die Bemessung der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte maßgeblich sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. April 2003 wird vorgebracht, dass der Bw in W lediglich über eine Notschlafstelle verfügte, es sich dabei um Wohnungen handle, die der Bw mit vier (1997 bis 1999, W-Gasse) bzw. mit einem (2000 und 2001, S-Straße) Arbeitskollegen geteilt habe. Die Notschlafstelle werde vom Bw äußerst selten benützt, weil er täglich pendle.

Im Mittelpunkt der Berufung stehe daher die Frage, ob eine Notschlafstelle im Sinn des EStG 1988 als eine Wohnung zu bewerten ist, wobei auf den Fachartikel zum § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 von *Pülzl*, SWK 2001/753, hingewiesen wird. Das im Vorhalt zitierte Erkenntnis sei irrelevant, weil in diesem Beschwerdefall am Arbeitsort eine Garconniere vorhanden war. Der Bw bringt dazu vor, im Beschwerdefall sei die Garconniere zur alleinigen Bewohnung zur Verfügung gestanden. Seiner Ansicht nach, sei der VwGH diesfalls zu Recht davon ausgegangen, dass eine Garconniere am Arbeitsort für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales schädlich sei, weil durch die Garconniere ungeachtet ihres Ausmaßes das Wohnbedürfnis des Bf befriedigt werde. In seinem Fall sei jedoch ein gänzlich anderer Sachverhalt gegeben, denn der Bw verfüge in W lediglich über eine Notschlafstelle, die er mit weiteren Arbeitskollegen teilen müsse. Das Pendlerpauschale wird entsprechend der Dauer der Dienstverhältnisse nunmehr aliquotiert beantragt, für das Jahr 2001 daher für 9 Monate mit einem Betrag von S 21.600,-.

Strittig ist, ob allein aufgrund des Umstandes, dass ein Arbeitnehmer am Beschäftigungsort über eine Unterkunftsmöglichkeit verfügt, das Pendlerpauschale zu versagen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3).

Ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden die weiters genannten Pauschbeträge berücksichtigt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Nach dem dem Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, zu Grunde gelegenen Sachverhalt verfügte der Beschwerdeführer (Bf) am Arbeitsort über eine Garconniere. Unstrittig war im Beschwerdefall, dass der Bf im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend vom 78 km entfernten Familienwohnsitz aus die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten hatte. Die Fahrtstrecke vom Familienwohnsitz zum Ort der Arbeitsstätte sei nur zwei mal monatlich absolviert worden, womit zweifelsfrei davon ausgegangen werden konnte, dass die Fahrtstrecke Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend zurückgelegt worden war. Da diese Voraussetzung im Beschwerdefall nicht erfüllt war, wäre es ausreichend gewesen, wenn der VwGH allein aus diesem Grund die Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales als nicht rechtswidrig erkannt hätte. Dennoch hat der VwGH darüber hinaus in einem obiter dictum die Auffassung vertreten, dass bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze – als solcher ist auch die Garconniere anzusehen, weil durch diese ungeachtet ihres Ausmaßes das Wohnbedürfnis des Bf am Arbeitsort befriedigt wird – nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen sind.

Der vom Bw zitierte Fachartikel von *Pülzl*, geht zwar von einer internen Revision bei den ÖBB und den dabei getroffenen Feststellungen aus, doch erwähnt der Autor auch obiges VwGH-Erkenntnis. Der Autor kritisiert, dass nach dem klaren Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht auf den (nächstgelegenen) Wohnsitz, sondern auf die (nächstgelegene) Wohnung abzustellen sei. In dem vom Autor kritisierten Fall wurden vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Schlafstellen als für das Pendlerpauschale schädlich angesehen. Eine Schlafstelle könne nach Ansicht des Autors jedoch nicht als Wohnung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6

ESTG 1988 angesehen werden, sodass das Pendlerpauschale zustehe. Darüber hinaus lasse sich der Regelung in § 16 Abs. 1 Z 6 ESTG 1988 mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, dass diejenige Wohnung des Steuerpflichtigen als Ausgangspunkt zur Berechnung der Fahrtstrecke heranzuziehen ist, deren Weg zur Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt werde. Auch bei vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Schlafstelle pendle der Arbeitnehmer häufig zu seiner Wohnung.

Zur Notschlafstelle bringt der Bw vor, dabei handle es sich um eine Wohnung, die der Bw mit einem weiteren Arbeitskollegen teile. Unter einer Schlafstelle im Sinne des vom Bw zitierten Fachartikels ist jedoch ein Raum, den der Arbeitnehmer mit Arbeitskollegen teilen muss, zu verstehen. Teilen sich zwei Arbeitskollegen hingegen eine Wohnung, liegt aber ein gänzlich anderer Sachverhalt vor.

Fragen, ob eine Unterkunft als Hausstand oder Haushalt zu beurteilen ist, ergeben sich regelmäßig im Zusammenhang mit beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführungen. Zahlreiche in Österreich beschäftigte Arbeitnehmer aus den ehemaligen Ostblockstaaten arbeiten in Österreich unter ähnlichen Bedingungen wie der Bw. In den meisten Fällen liegt der Ort der Beschäftigung jedoch derart weit vom Ort des Familienwohnsitzes entfernt, dass eine tägliche Heimfahrt unzumutbar ist. Jene ausländischen Arbeitnehmer, die daher nicht täglich zum Familienwohnsitz zurückkehren können, organisieren sich entweder selbst regelmäßig Unterkunftsmöglichkeiten, wie sie beim Bw - insbesondere bis zum Jahr 1999 - gegeben war, oder erhalten solche von ihrem Arbeitgeber zur Verfügung gestellt. Eine, meist in einem Billigbezirk von W gelegene Wohnung wird von vier bis fünf ausländischen Arbeitnehmern während der Woche bewohnt. Diesfalls wird jedoch regelmäßig vorgebracht, es liege eine doppelte Haushaltsführung vor. Der Umstand, dass ein Arbeitnehmer mit anderen Arbeitskollegen eine Wohnung teile, können nicht so beurteilt werden, dass kein weiterer Haushalt gegeben wäre, sodass neben den Kosten für Familienheimfahrten auch die Kosten für die Unterkunftsmöglichkeit am Arbeitsort als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Auch der Bw erstattet Vorbringen, das auf eine doppelte Haushaltsführung bei ihm schließen lässt, nämlich die bestehende Lebensgemeinschaft in B und die Erwerbstätigkeit der Lebensgefährtin am Ort des Familienwohnsitzes. Für das Pendlerpauschale ist beides ohne Belang. Im vorliegenden Fall liegen nach dem Vorbringen Beschäftigungsort und Ort des Familienwohnsitzes 80 km auseinander. Dies ist eine Distanz, die in aller Regel die Frage aufwirft, ob eine tägliche Heimfahrt zumutbar ist oder nicht.

Wie lange der Bw zur Bewältigung einer Strecke Wohnung am Ort des Familienwohnsitzes zur Arbeitsstätte am Ort der Beschäftigung benötigt, hat er nicht dargelegt. Nach seinem Vorbringen betrage eine Strecke 80 km. Der Bw benützt dafür weiters den PKW seiner Lebensgefährtin. Via Internet, routing-planer, wurde erhoben, dass die Strecke W Arbeitsstätte, P, bis nach Wolfsthal (B 9), 54,2 km beträgt. Die Slowakei ist unter den Ländern im routing-planer nicht erfasst, aber dem Autoatlas kann entnommen werden, dass zwischen Wolfsthal und B nur noch eine geringe Distanz liegt, die im Autoatlas 2 cm ausmacht, was bei einem Maßstab von 1:250.000 in der Wirklichkeit eine zusätzliche Strecke von 5 km ergibt.

Berücksichtigt man den für den Bw günstigsten Fall, nämlich dass sich der Familienwohnsitz am entgegengesetzten Ende von B befindet, so führt dies zu einer Strecke von weiteren 5 km. Die einfache Strecke Arbeitsstätte – Wohnung des Familienwohnsitzes beträgt daher etwa 65 km. Bis Fischamend kann die Strecke auf der Autobahn zurückgelegt, die weiterführende Bundesstraße B 9 ist ebenfalls eine gut ausgestaltete Straße. Die Dauer der Bewältigung einer Strecke kann daher mit etwa 1 1/4 Stunden angenommen werden. Hinzu kommt, dass der Bw selbst vorbringt, dass er fast ausschließlich zwischen Familienwohnsitz in B und Arbeitsstätte in W pendelt. Die Distanz allein zwischen W und B kann daher täglich bewältigt werden.

Wäre im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung die Unterkunftsmöglichkeit des Bw am Beschäftigungsort zu beurteilen, wäre in Anlehnung an das Erkenntnis des VwGH vom 3.3.1992, 88/14/0081, wo als Berufswohnsitz ein Untermietzimmer in Bestand genommen worden war, davon auszugehen, dass die vom Bw mit einem weiteren Arbeitskollegen geteilte Wohnung das Wohnbedürfnis des Bw zumindest ebenso ausreichend befriedigt, wie das Untermietzimmer im genannten Beschwerdefall, wodurch die doppelte Haushaltsführung in diesem Punkt zu bejahen wäre. Es widerspräche aber dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dass – nur weil eben eine doppelte Haushaltsführung nicht anzuerkennen wäre – andere Beurteilungskriterien für das Pendlerpauschale gelten sollten. Dies ist auch der Grund, weshalb auch nur eine Schlafstelle bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zu Familienheimfahrten führt, weil auch diese äußerst bescheidene Unterkunftsmöglichkeit eine doppelte Haushaltsführung darstellt. Würde nämlich eine Schlafstelle nicht als zweiter Haushalt anerkannt, könnten auch Familienheimfahrten nicht anerkannt werden.

Das Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1995, 91/14/0227, ist im streitgegenständlichen Fall nicht aufgrund eines vergleichbaren Sachverhalts anwendbar, sondern ausschließlich aufgrund der vom VwGH als obiter dictum geäußerten Auffassung. Der Grund für diese als streng anzusehende Auffassung liegt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates darin, dass die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte zwar einerseits berufliche veranlasste Fahrten sind,

andererseits aber durch die Pauschalierung der damit verbundenen Ausgaben eine besondere Stellung im EStG einnehmen. Andere Berufsfahrten sind nach der Generalklausel gemäß § 16 Abs.1 EStG 1988 mit den tatsächlichen Fahrtkosten zu berücksichtigen. Kennzeichnend für die Fahrten im Sinne des § 16 Abs. Z 6 EStG 1988 ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren. In aller Regel hat ein Arbeitnehmer nur eine Wohnung, sodass diesfalls kein Zweifel daran bestehen kann, dass der Arbeitnehmer ausschließlich diese Strecke befährt. Steht aber dem Arbeitnehmer am Beschäftigungsort neben seiner eigentlichen, außerhalb gelegenen Wohnung (Familienwohnsitz, Hauptwohnsitz) eine weitere Unterkunftsmöglichkeit zur Verfügung, eröffnet allein dieser Umstand ausreichend Zweifel, dass tatsächlich im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zwischen Arbeitsstätte und eigentlicher Wohnung gependelt wird, denn Pendeln zwischen Arbeitsstätte und eigentlichem Wohnsitz von genau 50 %, was bei durchschnittlich 20 Arbeitstagen in einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum 10 Arbeitstage entspricht, reicht für die Zuerkennung des Pendlerpauschales noch nicht aus und bis zu diesem Ausmaß sind die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte noch immer ausschließlich mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (VwGH vom 30.5.2001, 95/13/0288, mHa E vom 28.10.1998, 93/14/0195). Verfügt daher ein Arbeitnehmer am Beschäftigungsort über eine Unterkunftsmöglichkeit, erweisen sich die täglichen Fahrten zum Familienwohnsitz als nicht notwendig.

Ein weiterer Grund, eine Unterkunftsmöglichkeit am Beschäftigungsort als für das Pendlerpauschale schädlich zu beurteilen, ist darin zu erblicken, dass Pendlerpauschale und

Familienheimfahrten einander ausschließen, wobei auf obige Ausführungen hinsichtlich gleichmäßiger Beurteilung einer Unterkunftsmöglichkeit verwiesen wird.

Da der Bw vorgebracht hat, trotz Unterkunftsmöglichkeit am Beschäftigungsort fast ausschließlich zum Familienwohnsitz zu pendeln, erübrigen sich Ermittlungen in die Richtung, ob die tägliche Heimfahrt zB wegen des Arbeitsendes um 23.00 Uhr unzumutbar ist oder nicht. Allein aus der Distanz zwischen W und B wäre wie oben dargelegt keine Unzumutbarkeit ableitbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. April 2003