



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Beamter, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Amtsdirektor Josef Hiess, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 im Beisein der Schriftührerin Diana Engelmaier nach der am 15. Feber 2006 in Zwettl durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war im Berufungszeitraum Kommandant einer Gendarmerieeinheit.

Das Finanzamt Waldviertel veranlagte den Bw. mit Bescheid vom 19. April 2005 zur Einkommensteuer für das Jahr 2001, wobei es zwar den Anträgen in der am 8. Februar 2005 eingereichten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung folgte und unter anderem Werbungskosten, die der Dienstgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 18.533 S anerkannte, allerdings das bereits vom Dienstgeber berücksichtigte „große“ Pendlerpauschale für Entfernungen über 60 km in Höhe von 34.650 S nicht gewährte. Hieraus resultierte eine Nachforderung von 403,41 Euro.

Begründend wurde ausgeführt:

„Steht dem Arbeitnehmer am Beschäftigungsort eine Unterkunftsmöglichkeit zur Verfügung, ist das Pendlerpauschale auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn behauptet wird, im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zum Familienwohnsitz zu pendeln (z.B. UFS Wien, RV/0506-W/03). Eine Überprüfung, ob die Strecke Familienwohnsitz – Arbeitsstätte in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen tatsächlich überwiegend zurückgelegt wurde, erübrigt sich daher.“

Einer im Finanzamtsakt befindlichen Zentralmeldeanfrage zufolge hat der Bw. einen einzigen Wohnsitz und zwar an jener Adresse im Bezirk Zwettl, an die auch der Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes Waldviertel ergangen ist.

Soweit ersichtlich, wurden vom Finanzamt dem Bw. mit Fax bzw. Mail Auszüge aus den Lohnsteuerrichtlinien (Rz. 259: „Im Fall des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Verfügt der Arbeitnehmer über eine Schlafstelle, so ist der Arbeitsweg von dieser Schlafstelle aus zu berechnen. Für Familienheimfahrten können ggf. gesondert Werbungskosten geltend gemacht werden.“) und der Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Wien, vom 22.4.2003, RV/0506-W/03, übermittelt.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2005 erhab der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit dem ersichtlichen Antrag, das Pendlerpauschale zu gewähren, und führte unter anderem dazu aus:

„...Im gegenständlichen Fall steht mir jedoch keine Unterkunft zur Verfügung sondern lediglich eine (Not)schlafstelle, die von mir fast ausschließlich bei Nachtdiensten zur Regeneration in der Journaldienstzeit oder bei Dienststellenbereitschaften genutzt wird.“

Bei den mir bekannten Erkenntnissen, wie z.B. VwGH, GZ 91/14/0027 aus 19950919 waren diese Schlafstellen, die schädlich für die Anerkennung des Pendlerpauschales waren, zumeist kleine Wohnungen, bzw. Garconnieren. oder es handelte sich um Schlafstellen mit solcher Wohnqualität, dass sie vom Arbeitnehmer doch regelmäßig zu Wohnzwecken in Anspruch genommen wurden (Rz 259 LStR 2002).“

Auch wenn nach Rz 259 LStR 2002 der Arbeitsweg von der Schlafstelle bis zum Arbeitsplatz zu berechnen ist, enthalten diese Ausführungen doch die Information, dass an dieser Schlafmöglichkeit auch tatsächlich genächtigt werden muss.

Wird die Wegstrecke zwischen Wohnort (Familienwohnsitz) und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt, steht das Pendlerpauschale zu.

...

Definition des Begriffes „Wohnung“ aus Wikipedia. der freien Enzyklopädie:

Mit Wohnung bezeichnet man eine von zwei eng zusammenhängenden Konzepten:

- *Eine feste Behausung, in der ein oder mehrere Menschen ihren dauerhaften Lebensmittelpunkt haben.*
- *Ein abgeschlossener Teil eines größeren Gebäudes, in dem Menschen leben. Diese Bedeutung ist ein Spezialfall der ersten Bedeutung und diejenige, die umgangssprachlich mit Wohnung meist gemeint ist.*

Eine Wohnung ist eine Anzahl von Räumen innerhalb eines festen Gebäudes die zu Wohnzwecken dienen und die selbständige Lebensführung ermöglichen.

Man unterscheidet abgeschlossene und nicht abgeschlossene Wohnungen

Eine abgeschlossene Wohnung ist demnach eine Wohnung also eine Anzahl von Räumen innerhalb eines festen Gebäudes die zu Wohnzwecken dienen und die selbständige Lebensführung ermöglichen, bei der alle Wohnräume zusammenhängend hinter der Wohnungseingangstür liegen und eine in sich geschlossene Einheit zur Lebensführung bilden.

Lediglich Nebenräume dürfen außerhalb der Wohnung liegen.

Definition „Wohnung“ gem. gültigem Erlass d. BMfI, Zl. 2.449/8241/5/86:

„Wohnung ist die Verbindung von zwei oder mehreren Räumen, die durch Ihre Lage und Ausstattung der Befriedigung von Wohnbedürfnis dienen können. Sie stellt eine geschlossene, d.h. in ihrer Ganzheit ausschließlich dem jeweiligen Wohnungsinhaber (und seinen Mitbewohnern) zugängliche Wohneinheit dar.“

Die Schlafmöglichkeit in meinem Fall dient jedoch erstens weder der Erfüllung eines Wohnbedürfnisses. noch ist sie in ihrer Ganzheit ausschließlich nur mir — respektive meinen Mitbewohnern — zugänglich.

Bei dem von mir angefochtenen Bescheid wird auf die UFS Wien Entscheidung, RV/0506-W/03 verwiesen.

„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 Pütlz, 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 aliquoziert 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 Beschäftigungsstandort über eine Unterkunftsmöglichkeit verfügt, das Pendlerpauschale zu versagen ist.“

Dazu wird angeführt, dass im gegenständlichen UFS Wien Spruch, über eine „Notschlafstelle“ entschieden wurde, die der Berufungswerber in weiterer Folge wieder selber als Wohnung titulierte.

.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.“

Aufgrund der oben angeführten Tatsachen steht dem Autor am Beschäftigungsstandort daher keine Unterkunftsmöglichkeit zur Verfügung welche schädlich für die Anerkennung des Pendlerpauschales wäre.

Fahrtstrecke Familienwohnsitz - Arbeitsstätte

Die Fahrtstrecke vom

Arbeitsplatz [...] nach Familienwohnsitz [...]

beträgt laut Internet-Routenplaner „map24.at“ (kürzeste Route) 160,42 km.

Die Fahrzeit beträgt in der Realität durchschnittlich 1 Std. und 45 min.

Nun wird diese Strecke normalerweise als zu weit betrachtet um ein überwiegendes Pendeln (mehr als 10 mal pro Monat) zu ermöglichen, der Grenzwert liegt meines Wissens nach bei etwa 120 km.

In meinem Fall jedoch kann nicht vom „Regelpendler“ ausgegangen werden, der von seinem fixen Arbeitsplatz täglich nach Hause fährt. Es gibt einige Gründe, die für mich das Pendeln, trotz des Zeit- und Kostenaufwandes, überwiegend möglich und nötig machen.

Zuteilungsdienststelle:

Das Einsatzkommando [...] ist für mich nicht meine „fixe“ Dienststelle, an der ich meinen Planposten habe, sondern lediglich eine auf Zeit befristete Zuteilungsdienststelle.

Das heißt für mich, dass die Zuteilung jederzeit (z.B. verletzungsbedingt) aufgehoben werden kann und es somit nicht in meinem Interesse liegt hier einen Wohnsitz zu gründen.

Soziale Integration in der Heimatgemeinde:

Ich bin beim [...] aktiv als Fußballspieler tätig und versuche möglichst regelmäßig bei Trainings sowie Meisterschaftsspielen anwesend zu sein. (3x Training und 1x Match pro Woche). Funktionäre der Mannschaft können bestätigen, dass ich bei wichtigen Spielen lediglich zum Zweck des Spiels ins Waldviertel fahre um nach dem Spiel wieder zur Arbeitsstätte zu pendeln, sollte es mein Dienst nicht anders zulassen.

Weiters bin ich Mitglied beim UTC [...], der Jugend [...], außerdem bin ich relativ stark in der Dorfgemeinschaft [...] verwurzelt.

Lebensgefährtin:

Ich bin seit etwa 5 Jahren mit meiner Freundin, die in Zwettl wohnhaft ist, liiert und kann dieser Beziehung nur durch häufiges Pendeln die nötige Stabilität verleihen.

Belastbarkeit:

Aufgrund der Qualifikationskriterien bei meiner Tätigkeit bin ich nachweislich belastbarer (psychologischer Test, sowie regelmäßige Leistungstests) als der Durchschnittsbürger und somit besser in der Lage diese Entfernung in besagter Häufigkeit zurückzulegen.

Beruflicher Status [...]:

Ich bin als Modulkommandant [...] in Verwendung und somit auch verantwortlich für die Erstellung des Dienstplanes. Es ist mir daher möglich, meine Dienste so einzuteilen, dass eine vernünftige Terminkoordination mit dem Privatleben möglich ist.

Wie bei jedem Urteil vor Gericht, sollten auch hier bei Abwägung der Zumutbarkeit der Fahrtstrecke die persönlichen Voraussetzungen des Pendlers in die Entscheidung mit einfließen.

Der finanzielle Vorteil durch den Genuss des Pendlerpauschales kompensiert meine doch erheblichen Fahrtkosten ohnedies nur zum Teil.

Eine negative Beurteilung meiner Berufung wäre für mich sowohl ein finanzieller, als auch persönlicher Rückschlag, da ich meinen Hauptwohnsitz gerne in der Region Waldviertel belassen würde und somit auch meine Finanzkraft diesem Gebiet zugute käme.

Im Falle einer negativen Beurteilung müsste ich diese Situation neu bewerten und eventuell erwägen einen Wohnsitz in der Nähe meines Arbeitsplatzes zu begründen, was aber nicht in meinem, noch im Interesse der ohnedies nicht sehr kräftigen Wirtschaftsregion Waldviertel wäre.

In meiner Funktion als Kommandant der [...] versuche ich bei den mir abverlangten Entscheidungen nicht die Buchstaben des Gesetzes einzeln und Wort für Wort zu analysieren, sondern trachte nach Erfassung des Gesamtsinns, der hinter den einzelnen Wörtern und Phrasen steht.

Sollten in meinem Fall auch Beurteilungsfaktoren gegeben sein die „sowohl als auch“ bewertet werden können, so ist bei der Sinnbeurteilung doch nur eine einzige Entscheidung — und zwar die zugunsten meines Ansuchens — möglich.

...“

Mit Bericht vom 24. Mai 2005 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 3. November 2005 wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt Waldviertel eine Eingabe des Bw. vom 30. Oktober 2005 übermittelt, in welcher dieser unter anderem ausführt:

„Beifügend zu meinen Angaben, die ich in meiner Berufung angeführt habe, möchte ich zu folgendem Punkt

„Steht dem Arbeitnehmer am Beschäftigungsstandort eine Unterkunftsmöglichkeit zur Verfügung, ist das Pendlerpauschale auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn behauptet wird, im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zum Familienwohnsitz zu pendeln (z.B. UFS RV/0506-W/03)“

Stellung nehmen.

Da die Unterkunftsmöglichkeit Schlafstelle von ihnen als Grund der Einstellung des Pendlerpauschales angeführt wurde für mich ohnedies nur theoretischer Natur ist, wurde sie meinerseits mit Wirksamkeit 1. Oktober 2005 gekündigt.

Nachdem mir der Dienstgeber für die Nachtzeiten in denen ich Dienst verrichte eine Unterkunft zur Verfügung stellen muss und ich an den anderen Tagen diese Schlafmöglichkeit seit jeher nicht genutzt habe setze ich diesen Schritt um ihnen glaubhaft vermitteln zu können, dass es sich hier nicht um eine Unterkunft im Sinne ihrer Begründung der Verweigerung des Pendlerpauschales handelt.

Sollten sie eine Bestätigung des Dienstgebers benötigen, bitte ich sie mir dies mitzuteilen, ich werde mich dann um eine Kopie des entsprechenden Schriftstückes bemühen.

...“

In der am 15. Februar 2006 am Finanzamt Waldviertel in Zwettl durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung legte der Bw. eine Aufstellung über die Pendelbewegungen im Jahr 2001 – unter Beifügung von Kopien der Dienstpläne – wie folgt vor:

„Überwiegendes Pendeln:

*Bei durchschnittlich 20 Arbeitstagen pro Monat wären das im Jahr
 $20 \times 12 = 240$ Arbeitstage für das Jahr 2001.*

Zieht man davon die tatsächlich verbrauchten Urlaubstage ab:

Jänner	7 Tage
Juni	4 Tage
Juli	9 Tage (7 Tage EU und 2 Tage Sonderurlaub)

August	5 Tage
Oktober	<u>1 Tag</u>
	26 Tage

$240 - 26 = 214$ Arbeitstage.

Der überwiegende Teil davon sind mehr als 107 Heimfahrten.

Laut meinen persönlichen Aufzeichnungen bin ich im

Jänner	9x
Februar	13x
März	13x
April	10x
Mai	9x
Juni	7x
Juli	5x
August	14x
September	9x
Oktober	13x
November	8x
Dezember	13x

gependelt. Das sind im Jahr 2001: 123 Fahren. Was eindeutig als überwiegendes Pendeln bezeichnet werden kann“.

Im Jahr 2001 entspreche dies bei einer Fahrstrecke in einer Richtung von 160,42 km einer Wegstrecke von insgesamt 39.632,32 Kilometern.

„Diese Zahl stimmt mit meinen persönlichen Erfahrungen absolut überein, da ich pro Jahr etwa 45.000 bis 50.000 Kilometer zurücklege.“

Für einen geübten und versierten Autofahrer stellt diese Jahreskilometerleistung auch kein Problem dar...

Es ist für Gendarmen/Polizisten nichts Ungewöhnliches dass sie im Bereich Wien Umgebung Dienst versehen und ins Waldviertel pendeln.

Die Strecke nach Wr. Neustadt beinhaltet einen Großteil Autobahn und sehr gut ausgebauten Freilandstraßen. Die Fahrzeit beträgt in etwa 1 h 45 min.“

Vorgelegt wurden ferner das Kündigungsschreiben des Bw. an den Dienstgeber betreffend „Aufhebung der Zimmerpauschale“, da dieser die ihm zur Verfügung gestellte dienstliche Unterkunft privat nicht nutze, sowie mehrere Bestätigungsschreiben:

Ein örtlicher Fußballverein bestätigt, dass der Bw. immer noch aktiver Spieler sei und im Jahr 2001 überwiegend an den Spielen und Trainings des Vereins teilgenommen habe. Der Bw. sei einer der wichtigsten Spieler und seine Anwesenheit für den Verein von großer Bedeutung.

Der Bw. sei öfter lediglich „zwecks Spielen oder wichtigen Trainingseinheiten“ von seinem Arbeitsort unentgeltlich zum Verein gekommen.

Ein örtlicher Tennisverein bestätigt, dass der Bw. regelmäßig aktiv an den Veranstaltungen des Vereins teilgenommen habe, selbst Tennis spiele und im Vereinsleben „voll integriert“ sei.

Die Mutter des Bw. bestätigt, dass der mit ihr im gemeinsamen Haushalt lebende Bw. „den überwiegenden Teil seiner Freizeit“ in seinem Elternhaus verbracht habe.

„... Mein Sohn ist ein begeisterter Fußballspieler und versucht an jedem Training bzw. Spiel seiner Mannschaft teilzunehmen. Weiters ist er Mitglieder beim ... (Tennisclub) und bei der Dorfjugend.

Er ist sehr stark an gesellschaftlichen Aktivitäten in der Ortschaft beteiligt und pflegt regen Kontakt zu seinen Jugend- und Schulfreunden.

So es sein Dienstplan erlaubte, kam er im gegenständlichen Zeitraum am Abend meistens zwischen 19:45 Uhr und 20:00 Uhr nach Hause und fuhr um etwa 6:00 wieder zur Arbeit.

Auf meine Frage, ob es nicht einfacher wäre, eine Wohnung in Wr. Neustadt zu beziehen, da nicht so kostenintensiv und weniger aufwändig, lehnte er diese Alternative stets mit Hinweis auf die zeitliche Befristung seines momentanen Dienstverhältnisses, Einschränkung der sozialen Kontakte und die sportliche Betätigung bei seinem Fußballverein ab.

Anfügen möchte ich noch, dass mir mehrere Fälle von Pendlern bekannt sind, die täglich nicht nur überwiegend von Wien ins Waldviertel pendeln, und die auch in etwa die selbe Fahrzeit benötigen wie mein Sohn, der auf seiner Wegstrecke lediglich durch das Stadtgebiet Zwettl fahren muss und sonst nur Freilandstraße und Autobahn benutzt und daher die große Kilometeranzahl in verhältnismäßig kurzer Zeit zurücklegen kann.

Zum Thema Fußballspielen kann ich auch noch ein Beispiel anführen, das mir in Erinnerung ist.

Während eines Dienstes hatte er die Möglichkeit, sich Zeitausgleich oder Minusstunden zu nehmen, und fuhr in dieser Zeit nur zwecks Teilnahme an einem Fußballmatch nach ... und anschließend sofort wieder nach Wr. Neustadt. Diese Einsatzbereitschaft für den Verein wurde auch bei einer Weihnachtsfeier des ... in offiziellem Rahmen entsprechend erwähnt und gewürdigt.

Ich persönlich finde es trotz des großen Aufwandes, den das Pendeln ohne Zweifel mit sich bringt, gut, dass mein Sohn versucht im Waldviertel zu bleiben, da es diese Region, die seine Heimat ist, aufgrund rückgängiger Bevölkerungszahlen ohnedies nicht leicht hat (mangelnde Infrastruktur, etc.) und die Wirtschaft daher auch den Weg in die Ballungsräume sucht.

Wenn man die Menschen nicht dabei unterstützt, dass sie im Waldviertel bleiben, wird diese Region bald eine sterbende Region sein.“

Ergänzend brachte der Bw. vor, dass die Schlafstelle in seiner Dienststelle 14 m² groß sei und mit einem Kollegen geteilt werde. Der beengte Platz in der Schlafstelle wurde durch Fotos in der Kamera des Bw. dokumentiert.

Jetzt habe der Bw. durch die EU-Präsidentschaft oft mehrtägige Dienste, wo er am jeweiligen Einsatzort schlafe.

Zur Aufstellung über die im Jahr 2001 zurückgelegten Fahrten sowie den Kopien der Dienstpläne erläuterte der Bw., dass er in der Regel nach Hause gefahren sei, wenn der Dienst um 18:00 Uhr zu Ende gewesen sei, teilweise in Fahrgemeinschaft mit einem dem Finanzamt namentlich bekannten Kollegen.

Servicerechnungen betreffend des Autos gebe es keine, allenfalls könnte es Prüfberichte geben, wenn das damals verwendete Auto nicht gewechselt worden ist. Das könne der Bw. im Moment nicht sagen.

Seitens des Finanzamtes wurde außer Streit gestellt, dass der Bw. in dem von ihm genannten Umfang vom Waldviertel bzw. ins Waldviertel gependelt ist.

Das Finanzamt brachte vor, dass Lohnzahlungszeitraum nicht das Kalenderjahr, sondern der jeweilige Kalendermonat sei. Daher sei an sechs der zwölf Monate die Voraussetzung, dass an zehn oder mehr Tagen gependelt wurde, nicht erfüllt worden.

Grundsätzlich vermeinte jedoch das Finanzamt, dass nach den Lohnsteuerrichtlinien auch die gegenständliche Schlafstelle ausreichend gewesen sei.

Der Bw. verwies darauf, dass wie auf den Fotos ersichtlich, aufgrund der für den Dienst benötigten Bekleidungsstücke und Materialien in der Schlafstelle kaum ein Platz geblieben sei.

Es sei richtig, dass er im Mai, September und November an unter zehn Tagen gependelt habe; in den anderen Monaten, an denen er weniger als zehn Tage gependelt sei, habe er jeweils einige Tage Urlaub gehabt, sodass er über die zehn Tage im Monat komme.

Seitens des Finanzamtes erfolgte dazu kein Vorbringen.

Rechtlich führte das Finanzamt aus, dass vor der Entscheidung des Senates 17 vom 23.11.2005, RV/0906-W/05, wonach es allein auf die tatsächlichen Verhältnisse ankomme und kein besonderer Grund für das Pendeln zum entfernteren Wohnsitz vorliegen müsse, vergleichbare Entscheidungen des UFS nicht ergangen seien. Auch die vom Senat 17 zitierten Entscheidungen beträfen teilweise anders gelagerte Sachverhalte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht auf Grund der Aktenlage sowie des Vorbringens der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. war im Berufungszeitraum Gendarmeriebeamter. Seine Dienststelle befand sich in Wr. Neustadt, wo ihm auch ein 14 m² großes Zimmer für Nächtigungen zur Verfügung stand, welches er mit einem Kollegen teilen musste und das gerade Platz für zwei Betten, Kästen, Tisch und die Ausrüstung der Beamten bot.

Der Wohnsitz des Bw. befindet sich im Bezirk Zwettl in seinem Elternhaus.

Der Bw. wurde von seinem Dienstgeber im Berufungszeitraum nicht nur in Wr. Neustadt, sondern weltweit eingesetzt. Dies bedingte auch Nächtigungen außerhalb von Wr. Neustadt und dem Wohnort.

Sobald es der Dienst zuließ, nächtigte der Bw. nicht in der Dienststelle, sondern kehrte an seinen Wohnsitz im Waldviertel zurück.

Unter Einrechnung von Urlaubstagen legte der Bw. die Strecke Dienststelle – Wohnsitz – Dienststelle unter Zugrundelegung der pauschalen Berechnung nach Rz. 250 LStR 2000, wonach für jeden Monat 20 Arbeitstage anzunehmen seien, in den Monaten Jänner (20 Arbeitstage – 7 Urlaubstage: 13 Arbeitstage, $1/2 = 6,5$, gependelt an 9 Arbeitstagen), Feber (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 13 Arbeitstagen), März (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 13 Arbeitstagen), August (20 Arbeitstage – 5 Urlaubstage: 15 Arbeitstage, $1/2 = 7,5$, gependelt an 14 Arbeitstagen), Oktober (20 Arbeitstage – 1 Urlaubstag: 19 Arbeitstage, $1/2 = 9,5$, gependelt an 13 Arbeitstagen) und Dezember (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 13 Arbeitstagen) überwiegend im Kalendermonat zurück.

In den Monaten April (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 10 Arbeitstagen), Mai (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 9 Arbeitstagen), Juni (20 Arbeitstage – 4 Urlaubstage: 16 Arbeitstage, $1/2 = 8$, gependelt an 7 Arbeitstagen), Juli (20 Arbeitstage – 9 Urlaubstage: 11 Arbeitstage, $1/2 = 5,5$, gependelt an 5 Arbeitstagen), September (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 9 Arbeitstagen) und November (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 8 Arbeitstagen) pendelte der Bw. nicht überwiegend i.S.d. LStR 2002.

Werden die tatsächlichen Arbeitstage herangezogen, ergibt sich folgendes Bild:

Jänner (21 Arbeitstage – 7 Urlaubstage: 14 Arbeitstage, $1/2 = 7$, gependelt an 9 Arbeitstagen, somit überwiegend), Feber (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 13 Arbeitstagen, somit überwiegend), März (23 Arbeitstage, $1/2 = 11,5$, gependelt an 13 Arbeitstagen, somit überwiegend), April (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 10 Arbeitstagen, somit nicht überwiegend), Mai (21 Arbeitstage, $1/2 = 11,5$, gependelt an 9 Arbeitstagen, somit nicht überwiegend), Juni (19 Arbeitstage – 4 Urlaubstage: 15 Arbeitstage, $1/2 = 7,5$, gependelt an 7 Arbeitstagen, somit nicht überwiegend), Juli (22 Arbeitstage – 9 Urlaubstage: 13 Arbeitstage, $1/2 = 6,5$, gependelt an 5 Arbeitstagen, somit nicht überwiegend), August (22 Arbeitstage – 5 Urlaubstage: 17 Arbeitstage, $1/2 = 8,5$, gependelt an 14 Arbeitstagen, somit überwiegend), September (20 Arbeitstage, $1/2 = 10$, gependelt an 9 Arbeitstagen, somit nicht überwiegend), Oktober (22 Arbeitstage – 1 Urlaubstag: 21 Arbeitstage, $1/2 = 10,5$, gependelt an 13 Arbeitstagen, somit überwiegend), November (21 Arbeitstage, $1/2 = 10,5$, gependelt an 8 Arbeitstagen, somit nicht überwiegend) und Dezember (19 Arbeitstage, $1/2 = 9,5$, gependelt an 13 Arbeitstagen, somit überwiegend).

Auch bei genauer – und nicht pauschaler – Berechnung der Arbeitstage ergibt sich, dass der Bw. in sechs Lohnzahlungszeiträumen überwiegend und in sechs Lohnzahlungszeiträumen nicht überwiegend gependelt ist.

Das Pendeln erfolgte teilweise im eigenen PKW des Bw., teilweise in einer Fahrgemeinschaft mit einem Kollegen des Bw.

Die Strecke von rund 160 km zwischen Wohnort und Dienstort wurde im Schnitt mit einer Fahrzeit von rund 1 Stunde 45 Minuten bewältigt, da es sich um gut ausgebauten Autobahnen und Straßen handelt.

Der Bw. ist aktiv im Vereinsleben im Waldviertel tätig, wohnt bei seiner Mutter und war bereits im Berufungszeitraum mit einer in Zwettl lebenden Freundin liiert.

Dieser Sachverhalt ist zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens unstrittig.

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 i.d.F. BGBI. I Nr. 106/1999 lautet:

„...Werbungskosten sind auch:

• • •

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. 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 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 km bis 40 km 5 280,— S jährlich

40 km bis 60 km 10 560,— S jährlich

über 60 km 15 840,— S 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 Fahrstrecke von

2 km bis 20 km 2 880,— S jährlich

20 km bis 40 km 11 520,— S jährlich

40 km bis 60 km 20 160,— S jährlich

über 60 km 28 800,- S jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine

Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.“

§ 124b Z 52 EStG 1988 lautet:

Zur Abgeltung der erhöhten Treibstoffkosten der Jahre 2000 und 2001 sind im Kalenderjahr 2001 anstelle der Pauschbeträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c folgende Pauschbeträge zu berücksichtigen:

*Bei einer einfachen Fahrtstrecke
von*

<i>2 km bis 20 km</i>	<i>3.600,-- S. jährlich</i>
<i>20 km bis 40 km</i>	<i>14.400,-- S jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>24.480,-- S jährlich</i>
<i>über 60 km</i>	<i>34.560,-- S jährlich</i>

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; UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 21.7.2003, RV/0582- W/03; UFS [Wien], Senat 6 [Referent], 14.3.2005, RV/1301-W/04 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 Wohnung um den „Familienwohnsitz“ handelt.

Hingegen hat der Unabhängige Finanzsenat in den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 11 [Referent], 3.8.2004, RV/4108-W/02, UFS [Wien], Senat 5 [Referent], 25.1.2005, RV/0583-

W/04; und zuletzt UFS [Wien], Senat 17, 23.11.2005, RV/0960-W/05 allein auf die tatsächlichen Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum abgestellt und das Pendlerpauschale anhand der in diesem Zeitraum tatsächlich zurückgelegten Strecken ermittelt, ohne dass besondere Gründe im Sinne der vorgenannten Entscheidungen vorliegen müssten.

Eine Befassung des gesamten Berufungssenates gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO auf Grund dieser unterschiedlichen Entscheidungspraxis kann unterbleiben, da der Referent der Ansicht des Senates 17 vom 23.11.2005, RV/0960-W/05, folgt. Es handelt sich bei diesem Senat um jenen Senat, namens dessen der Referent i.S.d. § 282 Abs. 1 erster Satzteil BAO entscheidet.

Die genannte Berufungsentscheidung vom 23.11.2005, 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 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 erkennende Senat 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, 91/14/022/1, 1996, 188)...”

Es ist nach Meinung des erkennenden Senates 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.

Zu der Entfernung des Familienwohnsitzes von der Arbeitsstätte ist zu bemerken, dass nach Ansicht des erkennenden Senates vor dem Hintergrund der Pauschalierung der Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Arbeitnehmern nicht zu prüfen ist, ob der Wohnsitz vielleicht ungewöhnlich weit von der Arbeitsstätte entfernt ist: Auch wenn der Bw. regelmäßig über 145 km (einfache Fahrtstrecke) zurücklegt, ist doch das Pendlerpauschale mit demselben Betrag begrenzt, als wenn der Bw. nur eine 85 km kürzere Fahrtstrecke zurücklegte.“

Der Referent schließt sich dieser Begründung an.

Dem Gesetz lässt sich nur entnehmen, dass für das Pendlerpauschale maßgebend die Fahrtstrecke zwischen „Wohnung“ und Arbeitsstätte ist, „die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt“.

Der Bw. hatte unstrittigerweise eine „Wohnung“ an seinem (einzigen) Wohnsitz im Bezirk Zwettl.

Der Bw. ist in sechs Monaten des Jahres 2001 überwiegend, d.h. an (nach Abzug von Urlaubstagen) mehr als der Hälfte der Arbeitstage von seiner Dienststelle an seinen Wohnsitz und wieder zurückgefahren, in sechs Monaten an weniger als der Hälfte der Arbeitstage.

Dem Bw. steht daher für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für 6 Monate das Pendlerpauschale zu.

Unstrittig ist, dass das große Pendlerpauschale zu gewährten ist, da öffentliche Verkehrsmittel, die bei einer Abfahrt nach 18:00 Uhr in Wiener Neustadt eine Ankunft am gleichen Tag im Raum Zwettl ermöglichen würden, nicht bestehen.

Die Werbungskosten sind daher um das Pendlerpauschale in Höhe von 17.280 S im Jahr 2001 zu erhöhen.

Dieses Pendlerpauschale steht auch dann zu, wenn der Wohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung liegen sollte (*Doralt*, 9. Auflage, § 16 Tz. 116), da bei Arbeitnehmern steuerlich kein Unterschied besteht, ob die zurückgelegte Strecke knapp über 60 km oder – wie hier – weit mehr als doppelt so lang ist, wie dem höchsten Pendlerpauschale zugrunde liegt. In beiden Fällen ist der steuerlich zu berücksichtigende Jahresbetrag mit (im Jahr 2001) unabhängig von den tatsächlichen Kosten mit 34.560 S gedeckelt.

Bemerkt wird, dass die Ansicht der Lohnsteuerrichtlinien, bei überwiegendem Pendeln an den Familienwohnsitz könnten einerseits das Pendlerpauschale und andererseits für den über 120 km hinausgehenden Teil der Strecke die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden (Rz. 352 LStR 2000) vom Unabhängigen Finanzsenat ebensowenig wie die in Rz. 259 LStR 2000 zum Ausdruck kommende Rechtsansicht, der Arbeitsweg sei bei Bestehen einer Schlafstelle (immer) von dieser aus zu berechnen, geteilt wird. Der Gesetzgeber hat die Kosten des Pendelns mit den in § 16 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 bzw. in § 124b Z. 52 leg. cit. genannten Beträgen begrenzt. Für die Anerkennung darüber hinausgehender Kosten auf Grund der Pendelbewegung bleibt daher kein Raum, mag auch die Begrenzung durch den Gesetzgeber unbillig erscheinen.

Der Unabhängige Finanzsenat braucht daher nicht untersuchen, ob die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung vorgelegen wären.

Selbst wenn man der Ansicht des Finanzamtes folgen würde, „Wohnung“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sei nur die dem Arbeitsort nächstgelegene, auch wenn tatsächlich ein anderer Arbeitsweg zurückgelegt wird, wäre der Bw. – teilweise – im Recht:

Bei der Mitnutzung einer vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Schlafstelle, die 14 m² groß ist und mit einem Kollegen geteilt werden muss, kann nicht von einer „Wohnung“ im Sinne von § 16 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 gesprochen werden.

Selbst wenn der Begriff „Wohnung“ in § 16 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als „nächstgelegene Wohnung“ interpretiert wird, ist die „nächstgelegene Wohnung“ jener (einige) Wohnsitz des Bw. im Waldviertel und nicht die Schlafstelle an seiner Dienststelle.

Wenn der Bw. an sechs Monaten nicht überwiegend von und zu seiner (einigen) „Wohnung“ pendelt ist, ist das Pendlerpauschale wegen nicht überwiegenden Pendelns im

Lohnzahlungszeitraum nicht zu gewähren und nicht deswegen, weil die Schlafstelle, von der aus er den Dienst teilweise angetreten hat, eine „Wohnung“ wäre.

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben und das Pendlerpauschale in Höhe von 17.280 S zu gewähren. Die vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten von 18.533 S sind daher auf 35.813 S zu erhöhen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in S und €)

Wien, am 21. Februar 2006