



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Stadtrat Johann Gamper über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Leitner&Leitner GmbH & Co KG, 1030 Wien, Am Heumarkt 7, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch ADir. Eva Hoffmann, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bw ausgeführt, dass der Bw für den Zeitraum von 1. März 2006 bis 31.8.2006 nach Rumänien entsandt gewesen sei. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen iSd Artikels 4 Abs 2 lit a DBA Rumänien sei in Österreich gelegen. Mit 31.8. 2006 sei die Mitarbeiterentsendung nach Rumänien beendet worden und das ruhend gestellte Dienstverhältnis zur Siemens AG Österreich sei mit 1. 9. 2006 wieder aufgenommen worden.

Weiters wurde ua ausgeführt, dass nach Artikel 15 Abs 1 DBA Rumänien Gehälter, die eine in einem Vertragsstaat (idF Österreich) ansässige Person aus unselbständiger Arbeit beziehen würde, nur in diesem Staat besteuert werden dürfte, es sei denn, die Arbeit werde im anderen Vertragsstaat (idF Rumänien) ausgeübt. Rumänien dürfe demnach jene Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit besteuern, die auf Arbeitstage in Rumänien entfallen würden.

Bei den Einkünften, die auf die Tätigkeit in Österreich entfallen würden, sei ein Pendlerpauschale iHv € 489,00 auf Basis der beiliegenden Entscheidung des UFS Wien geltend gemacht worden (UFS Wien 23.11.2005, RV/0960-W/05). Der Bw habe im Lohnzahlungszeitraum September bis Dezember 2006 die Fahrten zwischen seinem Hauptwohnsitz in E. und seiner Arbeitsstätte in W. durchgeführt. Der Bw hätte sich den Nebenwohnsitz in W. beibehalten, da er für die Wohnung eine geringe Miete zahlen würde.

Mit Bescheid datiert vom 25. November 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde das Pendlerpauschale mit der Begründung nicht anerkannt, dass laut Randzahl 259 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend sei. Da der Bw seit 27.8.2004 in W2 einen Wohnsitz habe, könne das Pendlerpauschale für die Wegstrecke E. - W. nicht berücksichtigt werden.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2008 erhob die steuerliche Vertretung des Bw gegen den oa Bescheid Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG betreffend die (Höhe der) Gewährung des Pendlerpauschales die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegen würde, von Relevanz sei.

Die steuerliche Vertretung des Bw würde sich auf die Entscheidung vom 23.11.2005 UFS RV/0960-W/05 beziehen. Verfüge demnach der Arbeitnehmer über zwei Wohnsitze, so sei das Pendlerpauschale nicht auf den zum Dienort nächstgelegenen Wohnsitz (idF Mietwohnung in W2 ) abzustellen, sondern auf jenen, von dem aus die Fahrt Wohnung-Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend angetreten werde (idF Einfamilienhaus in Adr.Bw. ).

Der Bw wohne, wie bereits vor seiner Entsendung nach Rumänien, seit seiner Rückkehr nach Österreich per 1.9.2006 an seinem Hauptwohnsitz (Einfamilienhaus in Adr.Bw.). Der Bw habe zwar einen Nebenwohnsitz (Mietwohnung in W2 ), welchen er jedoch nur in Ausnahmefällen nutzen würde. Die Beibehaltung der Mietwohnung in W. sei vorwiegend aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt. Der Bw würde seit seiner Studienzeit über die Mietwohnung verfügen und möchte diese wegen der geringen Miete nicht aufgeben.

Der Bw würde nahezu ausschließlich in seinem Einfamilienhaus in Adr.Bw. leben und würde von dort aus regelmäßig die Fahrten zu seiner Arbeitsstätte in W. antreten. Aufgrund

folgender Umstände könne die überwiegende Nutzung des Einfamilienhauses als Hauptwohnsitz belegt werden:

- Lebensmittelpunkt des Bw liege in Adr.Bw. , da seine Familie sowie Freunde in E. und Umgebung beheimatet seien.
- Der Bw verfüge über Mitgliedschaften im Tennisverein sowie Golfclub in E.
- Die behördliche Post werde an den Hauptwohnsitz übermittelt
- Der Bw hätte seit seiner Rückkehr sämtliche Arzttermine (Zahn- sowie Hausarzt, Unfallambulanz) in E. wahrgenommen.
- Die tägliche Fahrtstrecke zwischen Einfamilienhaus und Arbeitsstätte sei weiters durch die Anzahl der gefahrenen Kilometer des Bw in Höhe von rund 25.000 km pro Jahr nachweisbar.

Aufgrund dieser Umstände sei ersichtlich, dass das Einfamilienhaus in E. den Hauptwohnsitz des Bw bilden würde und nahezu ausschließlich von dort aus die Fahrten zur Arbeitsstätte in W. erfolgen würden. Somit seien die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG, auch unter Bezugnahme auf die Entscheidung des UFS Wien vom 23.11.2005, RV/0960-W/05 erfüllt und es werde daher die Anerkennung des Pendlerpauschales in Höhe von € 489,00 (€ 122,25 pro Monat für den Zeitraum September bis Dezember 2006) beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

*"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

*Werbungskosten sind bei der Einkunftsart anzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind bereits dann anzunehmen, wenn Aufwendungen durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind. Soweit aber Aufwendungen an den Bereich der privaten Lebensführung angrenzen, muss die Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung durch die Notwendigkeit erfolgen.*

*Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn*

- *Entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder*
- *Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich ist oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").*

*Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227).*

*Laut Aktenlage verfügen sie über eine Wohnung in W.. Da die Strecke von ihrer Wohnung in W. zur Arbeitsstätte unter 20 km beträgt, sind die Aufwendungen für die Fahrten mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Ein zusätzliches Pendlerpauschale steht daher nicht zu.*

*Die Fahrten zu ihrer Wohnung (Haus der Eltern) in E. sind demnach nicht beruflich bedingt, sondern die damit verbundenen Aufwendungen zählen zu den Kosten der privaten Lebensführung und sind somit gemäß § 20 Einkommensteuergesetz 1988 nicht abzugsfähig."*

Mit Eingabe vom 23. Februar 2009 stellt der Bw einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Weg in die Arbeit überwiegend vom Hauptwohnsitz des Bw angetreten worden sei. Da der Bw im Rechnungswesen (Siemens AG Österreich) arbeiten würde, komme es aber fallweise im Rahmen von Monats- und Jahresabschlüssen zu Arbeitszeiten bis spät in die Nacht. Aus diesem Grund habe er in W. einen sehr günstigen Nebenwohnsitz um für solche Fälle eine Schlafmöglichkeit in der Nähe seines Arbeitsplatzes zu haben. Im Durchschnitt hätte er im Jahr 2006 4 Nächte pro Monat an seinem Nebenwohnsitz in W. übernachtet. Sein Lebensmittelpunkt würde sich seit seiner Kindheit eindeutig in E. befinden. Dass dies noch immer der Fall sei, sei durch folgende Fakten nachweisbar:

Kilometernachweis Auto (rund 2000 km pro Monat für den Weg in die Arbeit), kein Parkpickerl für W., sämtliche Postsendungen würden nach E. geliefert werden, alle Vereinsmitgliedschaften im Raum E. (UTC E., Golfclub Donnerskirchen, GC Fontana,...) alle Arztbesuche im Raum E. (ambulante Versorgungen im KH E., Hausarzt, Zahnarzt,...) alle Verwandten 1. Grades würden in E. leben.

In der Berufungsvorentscheidung vom 3. Februar 2009 sei auch nicht in Zweifel gezogen worden, dass der Weg zur Arbeit überwiegend vom Hauptwohnsitz angetreten worden sei.

Da, wie oben dargelegt, der Weg in die Arbeit überwiegend von seinem Hauptwohnsitz angetreten worden sei und dies auch entsprechend durch Fakten belegt werden könne, beantrage er die Anerkennung der Pendlerpauschale iHv € 489,00 für das Jahr 2006. Er berufe sich dabei auf die UFS-Entscheidung vom 23.11.2005, RV/0960-W/05.

Diese Entscheidung sei auch durch den VwGH bestätigt worden, "...wonach es für die Zuerkennung des Pendlerpauschales bei zwei Wohnungen darauf ankomme, von welcher dieser Wohnungen im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zur Arbeitsstätte gefahren worden sei" (VwGH 17.12.2008, 2006/13/0196).

Abschließend beantragte der Bw gem. § 282 Abs 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Mit Vorlagebericht vom 3. März 2009 (eingelangt beim UFS am 9. März 2009) legte das Finanzamt die Berufung zur Entscheidung an den UFS vor.

***Erwägungen die zur Zurückweisung führten:***

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob dem alleinstehenden Bw das große Pendlerpauschale für die beantragten Monate September bis Dezember 2006 zusteht.

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

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

Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

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

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen.

Bei einer Fahrtstrecke von

	2006
20 km bis 40 km	495 €
40 km bis 60 km	981 €
über 60 km	1.467 €

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

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

	2006
2 km bis 20 km	270 €
20 km bis 40 km	1.071 €
40 km bis 60 km	1.863 €
über 60 km	2.100 €

Im vorliegenden Fall verfügt der Bw über eine Mietwohnung am Beschäftigungsort, welche er seit seiner Studentenzeit hat. Laut seinen eigenen Angaben kommt es aber fallweise im Rahmen von Monats- und Jahresabschlüssen zu Arbeitszeiten bis spät in die Nacht und der Bw verbringt daher im Durchschnitt 4 Nächte pro Monat an seinem Nebenwohnsitz in W..

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

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

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

Hingegen hat der Unabhängige Finanzsenat in den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 6 [Referent], 14. 3. 2005, RV/1301-W/04; UFS [Wien], Senat 11 [Referent], 3.8.2004, RV/4108-W/02, und UFS [Wien], Senat 5 [Referent], 25.1.2005, RV/0583-W/04, ohne dass

besondere Gründe im Sinne der vorgenannten Entscheidungen vorliegen müssen, allein auf die tatsächlichen Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum abgestellt und das Pendlerpauschale anhand der in diesem Zeitraum tatsächlich zurückgelegten Strecken ermittelt.

Der erkennende Senat teilt die in letztgenannten Entscheidungen zum Ausdruck kommende Rechtsansicht.

Dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge ist bei der "Wohnung" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht von der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung auszugehen, sondern von jener Wohnung, von der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt wird. Der Gesetzgeber stellt beim Pendlerpauschale ausschließlich auf die tatsächlichen - und nicht auf fiktive - Verhältnisse ab.

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

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

Der 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 überwiegend zurücklegt'. Damit kann nur die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich (überwiegenden) genutzte Wohnung gemeint sein (siehe auch Werner/Schuch, Abschn 6 Tz 128 und ÖStZ 1975, 138). Der VwGH*

*knüpft ebenfalls an die im Lohnzahlungszeitraum ‚überwiegend‘ zurückgelegte Fahrtstrecke an; gleichzeitig hält er zwar auch den nächstgelegenen Wohnsitz für maßgeblich, doch war dies im Entscheidungsfall auch der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend benutzte Wohnsitz (E 19.9.1995, 91/14/022/, 1996, 188)...“*

Es ist nach Meinung des 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, wobei eine Schlafstelle aber jedenfalls keine „Wohnung“ ist (vgl. etwa VwGH 28.10.2008I 2006/15/0145; 17.12.2008, 2006/13/0196).

Wenn gleich § 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.

Andererseits wird in verfassungskonformer Auslegung das Pendlerpauschale zu gewähren sein, auch wenn eine Schlafstelle keine Wohnung ist, wenn überwiegend zwischen einer nicht am Arbeitsort gelegenen Schlafstätte und der Arbeitsstätte gefahren wird und diese Schlafstelle so weit vom Arbeitsort entfernt ist, dass die kilometermäßigen Voraussetzungen nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder c EStG 1988 in Bezug auf die Schlafstelle erfüllt sind.

Beim Pendlerpauschale geht es stets um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Dass es sich hierbei um beruflich veranlasste Fahrten und nicht um Privatfahrten handelt, ist herrschende Meinung (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 16 Tz. 50; *Doralt*, EStG, 9. Auflage, § 16 Tz. 100).

Dass der Steuerpflichtige zu seiner Wohnung zurückkehrt und an seinem Wohnsitz naturgemäß in aller Regel seiner privaten Lebensführung nachgeht, macht die Fahrt zwischen Arbeitsstätte und Wohnung im Gegensatz zur Auffassung des beschwerdeführenden Finanzamtes nicht zu einer gemischt veranlassten Aufwendung. Ebenso wie für die Fahrt zur Arbeitsstätte liegt der Grund für die Rückfahrt darin, dass der Steuerpflichtige am Ort der



Arbeitsstätte seinem Beruf nachgeht – wäre dies nicht der Fall, wäre der Steuerpflichtige nicht an die Arbeitsstätte gefahren und hätte daher auch nicht zurückfahren müssen.

Wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der privaten Lebensführung in seinem Heimatbezirk Tennis und Golf spielt oder anderen Freizeitaktivitäten nachgeht, ist dennoch die Fahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnung – wie jene von der Wohnung zur Arbeitsstätte – beruflich veranlasst.

Grundsätzlich unerheblich ist für den Bereich der nichtselbständigen Einkünfte, ob der Steuerpflichtige nach der Arbeit gleich zur Wohnung zurückkehrt oder etwa einen Umweg in Kauf nimmt, um Einkaufen zu gehen, Sport zu betreiben oder andere Aktivitäten der privaten Lebensführung zu setzen – das Pendlerpauschale bemisst sich nach der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte, sodass sich Umwege steuerlich nicht auswirken. Lediglich für den Fall der steuerlichen Geltendmachung von Unfallkosten auf Grund eines bei der Heimfahrt erlittenen Unfalls wäre zu prüfen, inwieweit es sich noch um den Arbeitsweg handelt.

Da der Gesetzgeber die Fahrtkosten Wohnung – Arbeitsstätte in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 pauschal geregelt hat, folgt hieraus zunächst:

- a) Der Gesetzgeber hält Arbeitswege von über 60 km in eine Richtung für nicht außerhalb „der üblichen Entfernung“ gelegen;
- b) unabhängig davon, wie lang der Arbeitsweg tatsächlich ist, steht dem Steuerpflichtigen höchstens der Pauschalbetrag für Entfernungen „über 60 km“ zu.

Nun spricht der Gesetzgeber in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 von „Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ bzw. „Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt“. Aus dieser Formulierung ergibt sich nach Ansicht des erkennenden Senates nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes, dass nach Meinung des Gesetzgebers nur wesentlich ist, welcher Arbeitsweg tatsächlich (überwiegend) zurückgelegt wird.

Sind die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beruflich veranlasst, da sich der Steuerpflichtige an den Ort der Arbeitsstätte nicht aus privaten Gründen, sondern der Einkünfteerzielung wegen begibt, kann diese berufliche Veranlassung jedenfalls im Bereich der unwiderleglich pauschaliert zu ermittelnden Fahrtkosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht durch die privat getroffene Entscheidung, über eine, zwei oder mehrere Wohnungen zu verfügen, beseitigt werden.

Eine verfassungskonforme Interpretation verbietet es, die vom Finanzamt gezogenen Schlüsse zu ziehen, zu unsachlichen und teilweise auch gegen das Grundrecht auf Eigentum verstoßenden Ergebnissen zu kommen. Dies sei etwa an folgenden Beispielen illustriert:

a) Der Steuerpflichtige verfügt über eine einzige Wohnung in W1, von welcher er sich an allen Arbeitstagen an den in 10 km Entfernung gelegenen Arbeitsort in A begibt: Die Aufwendungen sind, wenn die Benützung eines Massenverkehrsmittels überwiegend zumutbar ist, mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, ansonsten steht das „große“ Pendlerpauschale zu.

b) Der Steuerpflichtige verfügt über eine einzige Wohnung in W2, von welcher er sich an allen Arbeitstagen an den in 100 km Entfernung gelegenen Arbeitsort in A begibt: Die Aufwendungen sind, wenn die Benützung eines Massenverkehrsmittels überwiegend zumutbar ist, mit dem „kleinen“ Pendlerpauschale abgegolten, ansonsten steht das „große“ Pendlerpauschale zu. Die Aufwendungen sind allerdings mit dem höchsten, für eine einfache Fahrtstrecke von „über 60 km“ vorgesehenen Pauschale begrenzt, obwohl der Gesetzgeber unter 60 km – ausgenommen beim ersten „großen“ Pendlerpauschale - in 20 km-Schritten die naturgemäß mit steigender Entfernung höheren Aufwendungen durch Änderungen der jeweiligen Pauschalsätze berücksichtigt.

c) Der Steuerpflichtige verfügt über eine Wohnung in W1, von welcher er sich nie an den von dieser Wohnung in 10 km Entfernung gelegenen Arbeitsort begibt, und über eine Wohnung in W2, von welcher er an allen Arbeitstagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte zurücklegt, in dem er sich zu dem von dieser Wohnung in 100 km Entfernung gelegenen Arbeitsort begibt.

Ob dies tatsächlich der Fall ist, obwohl die Vermutung nahe liegt, der Steuerpflichtige werde die dem Arbeitsort näher gelegene Wohnung zur Nächtigung nutzen, ist keine Frage der rechtlichen Beurteilung, sondern der Beweiswürdigung.

Der Fall c) unterscheidet sich vom Fall b) nur dadurch, dass der Steuerpflichtige über eine zweite Wohnung verfügt, diese aber nicht für eigene Wohnzwecke – oder jedenfalls nicht für eigene Wohnzwecke an Arbeitstagen - verwendet.

Folgt man der Ansicht des Finanzamtes, steuerlich sei nur die dem Arbeitsort nächstgelegene Wohnung maßgebend, stellen sich unter anderen folgende Fragen:

- Macht es einen Unterschied, ob der Steuerpflichtige schon zu Beginn des Eingehens des Arbeitsverhältnisses über beide Wohnungen verfügt hat, oder ob eine dieser Wohnungen erst zu einem späteren Zeitpunkt hinzukam?

- Ist es wirklich verfassungskonform, wenn der Steuerpflichtige seit jeher seinen Familienwohnsitz in W2 gehabt hat, in weiterer Folge etwa die Wohnung seiner Tante in W1 erbt, eine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige nach der Einantwortung seinen Familienwohnsitz nicht nach W1 verlegt? Werden eindeutige Erwerbsaufwendungen durch die – privat veranlasste – Erbschaft auf einmal zu Privataufwendungen?
- Ist es wirklich verfassungskonform, wenn der Steuerpflichtige seit jeher seinen Familienwohnsitz in W2 gehabt hat, in weiterer Folge etwa die Wohnung in W1 als „Vorsorgewohnung“ erwirbt, eine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige seinen Familienwohnsitz nicht nach W1 verlegt? Werden eindeutige Erwerbsaufwendungen durch den – privat veranlassten – Kauf einer zweiten Wohnung auf einmal zu Privataufwendungen?
- Macht es einen Unterschied, ob der Steuerpflichtige in der Wohnung in W1 über einen Wohnsitz verfügt oder nicht? Mit anderen Worten: Darf der Steuerpflichtige die Wohnung zu anderen als eigenen Wohnzwecken nutzen (etwa Vermietung an Dritte, unentgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte, Nutzung zu beruflichen Zwecken,...) und ist diese dann für das Pendlerpauschale von der Wohnung W2 aus unschädlich oder ist „Wohnung“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stets W1?
- Hatte der Steuerpflichtige zunächst seinen Wohnsitz in W1 und verlegt er diesen nach W2, ist die Fahrt zwischen Arbeitsstätte und W2 privat veranlasst? Wird diese Fahrt zu einer beruflich veranlassten, wenn der Steuerpflichtige – aus privaten Gründen – in weiterer Folge die Wohnung in W1 aufgibt? Wird auch nach Aufgabe der Wohnung in W1 die Fahrt zwischen Arbeitsstätte und W2 steuerlich nicht anerkannt, weil der Steuerpflichtige aus privaten Gründen die Wohnung W1 aufgegeben hat?
- Wechselt der Steuerpflichtige die Arbeitsstelle und ist diese nunmehr von W1 90 km und von W2 5 km entfernt, und ist dieser seinerzeit nach W1 gezogen, da das Pendlerpauschale nach W2 nicht anerkannt wurde, ist das Pendlerpauschale nunmehr – bei Beibehaltung des Familienwohnsitzes in W1 – von W1 aus zu berechnen oder muss der Steuerpflichtige – steuerlich gesehen - wieder nach W2 rückübersiedeln?

Die vorstehenden Beispiele, die noch um weitere ergänzt werden können, zeigen, dass von Verfassungs wegen keineswegs eine vom Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abweichende Interpretation geboten ist. Der Gesetzgeber hat mit der Wortwahl „Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum

überwiegend zurücklegt“ die Entscheidung getroffen, auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Gesetzgeber auch nicht von Verfassungs wegen gehalten war, eine andere Entscheidung zu treffen.

Es trägt nicht nur dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung, die tatsächlichen – und nicht fiktive – Erwerbsaufwendungen (pauschaliert) steuerlich zu berücksichtigen, sondern es liegt auch im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum, etwa einer Ausdünnung des ländlichen Raums entgegenzuwirken, indem bei der Ermittlung der abzugsfähigen Werbungskosten steuerlich auf den tatsächlich zurückgelegten Arbeitsweg, mag dieser auch von einer gegenüber der Arbeitsstätte entfernter gelegenen Wohnung angetreten werden, abgestellt wird.

Diese Abwanderung und die Reduzierung von Dörfern und Städten auf Wochenendwohnsitze würde der Steuergesetzgeber forcieren, träfe § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 die vom Finanzamt angenommene Regelung, da dadurch mittelbar die Bürger veranlasst würden, in die Ballungsräume zu ziehen.

§ 289 BAO lautet:

§ 289 (1) Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

(2) Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

(3) Im Verfahren betreffend Bescheide, die Berufungsentscheidungen (Abs. 2) abändern, aufheben oder ersetzen, sind die Behörden an die für die Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden."

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, §115, Tz 4).

Die Erledigung einer Berufung durch Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vgl. *Ritz*, "Berufungserledigungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz", RdW 9/2002,565). Der Unabhängige Finanzsenat hat aus folgenden Gründen von diesem Ermessen gebrauch gemacht:

Ermessensentscheidungen sind gem. § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben.

Zur Zweckmäßigkeit gehört auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 20 Tz 7).

Würde der Unabhängige Finanzsenat die Ermittlungen selbst vornehmen, so müssten die Ergebnisse dieser Ermittlungen sowohl der Amtspartei als auch dem Bw zur Stellungnahme, gefolgt von allfälligen Gegenstellungen, vorgehalten werden. Auch wenn das Finanzamt im Auftrag des Unabhängigen Finanzsenates gemäß § 279 Abs. 2 BAO die Ermittlungen vornehmen würde, müsste das Finanzamt nach Abschluss der Ermittlungen erst an den Unabhängigen Finanzsenat berichten und müsste dieser wiederum Stellungnahmen bzw. allenfalls Gegendarstellungen einholen.

Die Verwaltungsökonomie gebietet es daher, die Sache an das Finanzamt zurückzuverweisen, weil auf diese Weise schneller ein die noch vorzunehmenden Ermittlungen berücksichtigender Bescheid erlassen werden kann.

Für die Zweckmäßigkeit der Aufhebung spricht auch, dass aus § 276 BAO (abs.3 alter Fassung bzw. Abs. 6 neuer Fassung) zu schließen ist, dass die Ermittlung des Sachverhaltes vorrangig der Abgabenbehörde erster Instanz obliegt.

Schließlich kann das Finanzamt vorweg die Rechtsfrage, ob bei Bestehen mehrerer Wohnsitze das Pendlerpauschale nur in Bezug auf die dem Arbeitsort nächstgelegene zu gewähren ist, durch den VwGH klären lassen.

Eine gegen die Aufhebung und Zurückverweisung sprechende Unbilligkeit ist nicht erkennbar. Durch eine raschere Bescheiderlassung wird vielmehr den Interessen des Bw. und des Finanzamtes Rechnung getragen.

Da der Senat im gegenständlichen Fall davon ausgeht, dass es einzig und allein darauf ankommt, von wo weg der überwiegende Weg zur Arbeit angetreten wurde bzw. wohin der Arbeitnehmer überwiegend zurückgekehrt ist und das Finanzamt diesbezüglich keine Feststellungen bzw. Erhebungen getätigt hat, wäre einerseits den vom Bw. angeführten Nachweisen (Mitgliedschaft Tennisverein, Post an den Hauptwohnsitz, Arzttermine, Anzahl der gefahrenen Kilometer) dafür, dass er überwiegend zu seinem Hauptwohnsitz in Adr.Bw. zurückkehrt ist, nachzugehen und andererseits Eltern bzw. Nachbarn und sonstige Auskunftspersonen zu befragen, ob der Bw tatsächlich im streitgegenständlichen Jahr überwiegend nach Hause (Hauptwohnsitz) zurückgekehrt ist. Ebenso sind Erhebungen zu tätigen, wie oft sich der Bw in W., wo dieser über eine Wohnung verfügt, aufhält. Auffallend ist in diesem Zusammenhang, dass der Bw zuerst in W1 vom 27.06.1995.16.05.2004 und vom 27.08.2004 bis jetzt in W2 gemeldet war bzw ist. Das Argument des Bw, dass er die Wohnung seit seiner Studentenzeit hat, erscheint nach Ansicht des Senates nach dem derzeitigen Verfahrensstand nicht zutreffend.

Grundsätzlich wird es bei einem Alleinstehenden nahe liegend sein, dass er die am Arbeitsort in W. gelegene Wohnung benutzt und nicht überwiegend in sein Elternhaus fährt. Der Bw. wird daher im weiteren Verfahrens zusätzliche Nachweise für das von ihm behauptete, der Lebenserfahrung im allgemeinen widersprechende Verhalten beizubringen haben.

Dem Bw wird in diesem Ermittlungsverfahren in Wahrung des Parteienghört auch Gelegenheit zu einer Äußerung zu den Ermittlungsergebnissen und zur Darlegung seiner Sicht zu bieten sein.

Wien, am 25. Mai 2009