



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/3625-W/09

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl.Ing.X., vertreten durch Mag.Dr.Y., vom 13. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 und 2008 entschieden:

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 und 2008 und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den Jahren 2007 und 2008 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er beantragte mit den am 14. Mai 2009 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung das Pendlerpauschale.

Mit den Einkommensteuerbescheiden 2007 und 2008, beide vom 20. Juli 2009, wurde diesen Anträgen entsprochen und dem Bw. das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 (kleines Pendlerpauschale) für eine Fahrtstrecke von über 60 km gewährt (€ 1.467,00 für das Jahr 2007; € 1.614,00 für das Jahr 2008).

Diese Bescheide wurden mit den Bescheiden gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 22. Juli 2009 aufgehoben. Die gleichzeitig erlassenen abgeänderten Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 wurden ohne Berücksichtigung des Pendlerpauschales ausgefertigt. Die Bescheidbegründung lautet jeweils: *"Im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze ist die*

Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend (VwGH 19.9.1995, 91/14/0227). Da Sie über einen Wohnsitz in A. verfügen, war das Pendlerpauschale nicht zu berücksichtigen."

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung vom 13. August 2009 brachte der Bw. folgendes vor: Die Versagung des Pendlerpauschales sei mit dem Wohnsitz (Schlafstätte) des Bw. in A. begründet worden. Diese Schlafstätte werde vom Bw. jedoch nur in Ausnahmefällen genutzt, da sein Familienwohnsitz (verheiratet mit 4 Kindern) in Wien sei. Die Voraussetzungen für das *"große Pendlerpauschale"* seien sowohl aufgrund der Entfernung als auch der Unzumutbarkeit gegeben. Dies sei dem Finanzamt bereits in den Vorhaltsbeantwortungen zu den Veranlagungen 2005 und 2006 dargelegt worden. In Rz 352 LStR sei sinngemäß ausgeführt, dass bei überwiegender Heimkehr zum Familienwohnsitz das Pendlerpauschale auch bei einer näher gelegenen Schlafstätte zustehe. Das Finanzamt habe nicht geprüft, ob eine überwiegende Heimkehr des Bw. zum Familienwohnsitz erfolgt sei. In den der Berufungsschrift beiliegenden Aufzeichnungen der Jahre 2007 und 2008 sei die Anzahl der Heimfahrten zum Familienwohnsitz verzeichnet. Daraus sei ersichtlich, dass eine überwiegende Heimkehr des Bw. zum Familienwohnsitz in beiden Jahren erfolgt sei und das Pendlerpauschale somit zustehe.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 2. Oktober 2009 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung dieser Entscheidung ist folgendes ausgeführt: Dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge sei 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 werde. In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 19. Februar 2008 in Zusammenhang mit den beantragten Kosten der doppelten Haushaltsführung sei ausgeführt worden, dass dem Bw. eine tägliche Heimreise aufgrund seiner leitenden Position und den damit zusammenhängenden Verpflichtungen und Besprechungen bis spät abends bzw. Arbeitsbeginn früh morgens nicht möglich sei. Weiters habe der Bw. oft kurzfristige Verpflichtungen am Arbeitsplatz, deren Wahrnehmung durch eine tägliche Heimkehr und Anreise aus Wien nicht möglich wäre. Die Anmietung einer Wohnung in A. sei daher ausschließlich aus beruflichen Gründen erfolgt. In einer weiteren Stellungnahme vom 15. April 2008 sei auf der zweiten Seite ausgeführt worden, dass dem Bw. aufgrund der durchaus längeren Arbeitszeiten (wie bereits im vorigen Schreiben erwähnt Beginn früh morgens bzw. bis spät in die Nacht) die Einhaltung der gesetzlichen Ruhezeit tageweise nicht zugemutet werden könne bzw. diese nicht erfüllt werden könne. Es könne dem Bw. hierbei nicht zugemutet werden, die noch eine Stunde dauernde Heimfahrt nach Wien anzutreten. Aufgrund des Schichtbetriebes sei der Bw. in seiner Tätigkeit als Qualitätsmanager

angehalten, Kontrolldienste auch spät abends durchzuführen. Ein Massenbeförderungsmittel sei ihm daher zu diesen Zeiten nicht mehr zuzumuten. Weiters sei anzumerken, dass die Kosten der Wohnung für den Bw. günstiger seien, als wenn er täglich seine Heimreise antreten müsste. Aufgrund dieser Ausführungen des Bw. stehe unbestritten fest, dass die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung überwiegend von der Wohnung in A. angetreten worden sei. Die der Berufungsschrift beigelegten Kalenderaufzeichnungen widersprächen vollends den Ausführungen des Bw. in den Schreiben vom 19. Februar 2008 und 15. April 2008. Die Berücksichtigung des Pendlerpauschales sei daher zu versagen.

Der Bw. stellte mit Anbringen vom 22. Oktober 2009 den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor: Das Finanzamt habe die Nichtgewährung des Pendlerpauschales mit dem Vorhandensein des Wohnsitzes (Schlafstätte) in A. begründet. Diese Schlafstätte werde vom Bw. jedoch nur in Ausnahmefällen genützt, da sein Familienwohnsitz (verheiratet mit 4 Kindern) in Wien sei. Die Voraussetzungen für die Geltendmachung des *"großen Pendlerpauschales"* seien aufgrund der Entfernung und der Unzumutbarkeit gegeben. Dem Finanzamt sei dies bereits anlässlich der Veranlagungen 2005 und 2006 dargelegt worden, wobei auf die Umstände und die Begründung der Schlafstätte eingegangen worden sei, insbesondere darauf, dass der Familienwohnsitz nicht verlegt werden könne. Es bleibe unbestritten, dass In den Jahren 2005 und 2006 die Anreise zur Arbeitsstätte überwiegend von A. aus angetreten worden sei. In den Jahren 2007 und 2008 sei die Anreise allerdings überwiegend von Wien aus erfolgt. Das Finanzamt gehe auch in seiner Bescheidebegründung davon aus, dass die Anreise überwiegend von Wien aus angetreten worden sei und anerkenne auch die vorgelegten Kalenderaufzeichnungen der Jahre 2007 und 2008. Weshalb im letzten Absatz der Bescheidebegründung plötzlich von einer "unbestritten überwiegenden Anreise von A. aus" ausgegangen werde, sei nicht nachvollziehbar. Unbestritten sei vielmehr, auch aufgrund der vorgelegten und anerkannten Aufzeichnungen, dass die Anreise überwiegend von Wien aus angetreten worden sei. Ein Günstigkeitsvergleich, dass es günstiger gewesen wäre, überhaupt in A. zu leben, sei keine Begründung für die Nichtgewährung des Pendlerpauschales. Die Finanzbehörde habe es offenbar übersehen, dass sich die Umstände seit dem Jahr 2006 geändert hätten und beziehe sich auf Ausführungen der Ergänzungsschreiben betreffend die Jahre 2005 und 2006 (allesamt erstellt 2008). Es sei durch die Aufzeichnungen wie auch in der Berufungsbegründung dargelegt worden, dass sich die Umstände dahingehend geändert hätten, dass die überwiegende Anreise von Wien aus erfolgt sei. In Rz 352 der LStR heiße es sinngemäß, dass bei überwiegender Heimkehr zum Familienwohnsitz das Pendlerpauschale auch bei einer näher liegenden Schlafstätte zustehe. Eine Prüfung seitens des Finanzamtes, ob eine überwiegende Heimkehr zum Familienwohnsitz erfolgt sei, sei nicht durchgeführt

worden. Der Berufung seien daher Aufzeichnungen des Jahres 2007 und 2008 beigelegt worden, in welchen die Anzahl der Heimfahrten zum Familienwohnsitz verzeichnet seien. Daraus sei ersichtlich, dass eine überwiegende Heimkehr zum Familienwohnsitz in beiden Jahren (2007 und 2008) erfolgt sei und somit das Pendlerpauschale für diese Jahre zustehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw., ein leitender Angestellter bei der Firma Z-GmbH in A., wendet sich gegen die Nichtgewährung des Pendlerpauschales für die Jahre 2007 und 2008. Es ist unbestritten, dass der Bw., welcher verheiratet und Vater von 4 Kindern ist, seinen Familienwohnsitz in Wien hat und weiters eine Wohnung in seinem Arbeitsort A. besitzt, welche von ihm aus beruflichen Gründen gegebenenfalls zur Nächtigung benützt wird.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch 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) 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 wird nach der Fassung der Bestimmung nach BGBl. I Nr. 100/2006 bei einer einfachen Fahrtstrecke über 60 km zusätzlich ein Pauschbetrag von € 1.467,00 jährlich berücksichtigt. Nach der Fassung der Bestimmung nach BGBl. I Nr. 99/2007 wird bei einer einfachen Fahrtstrecke über 60 km zusätzlich ein Pauschbetrag von € 1.614,00 jährlich berücksichtigt.

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann wird nach der Fassung der Bestimmung nach BGBl. I Nr. 100/2006 anstelle des Pauschbetrages nach lit. b bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km ein Pauschbetrag von 2.664,00 Euro jährlich berücksichtigt. Nach der Fassung der

Bestimmung nach BGBl. I Nr. 99/2007 wird bei einer einfachen Fahrtstrecke über 60 km zusätzlich ein Pauschbetrag von € 2,931,00 jährlich berücksichtigt.

Als Lohnzahlungszeitraum im Sinne von § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist der Kalendermonat zu verstehen.

Die unter § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 getroffene Regelung wird als "kleines Pendlerpauschale" bezeichnet. Die unter § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 getroffene Regelung wird als "großes Pendlerpauschale" bezeichnet.

Wie anhand der Beträge erkennbar ist, wurde dem Bw. mit den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden (vom 20. Juli 2009) für die Jahre 2007 und 2008 das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 (kleines Pendlerpauschale) gewährt.

In der Entscheidung vom 23.11.2005, RV/0960-W/05, wurde vom Unabhängigen Finanzsenat ausgeführt, dass dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zufolge bei der "Wohnung" nicht von der der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung auszugehen ist, sondern von jener Wohnung, von der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten, beziehungsweise wohin von der Arbeitsstätte aus zurückgekehrt wird. Hinsichtlich der Analyse der Entscheidung sei auf den Beitrag von Mühlberger in FJ 2006, 143 verwiesen. Ebenso wurde in den Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates vom 3.8.2004, RV/4108-W/02, vom 25.1.2005, RV/0583-W/04, vom 23.11.2005, RV/0960-W/05 und vom 21.2.2006, RV/0872-W/05 ausschließlich auf die tatsächlichen – und nicht auf fiktive - Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum abgestellt und das Pendlerpauschale anhand der in diesem Zeitraum tatsächlich zurückgelegten Strecken ermittelt. Auch Doralt vertritt in der 6. Auflage seines Kommentars zur Einkommensteuer (§ 16, Tz. 114) die Auffassung, dass das Gesetz entgegen den LStR nur darauf abstellt, 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).

Daher kann im gegenständlichen Fall die Gewährung des Pendlerpauschales nicht von vorne herein versagt werden, weil der Bw. neben seinem Familienwohnsitz in Wien eine Wohnung im Arbeitsort A. zur Verfügung hat, da eine solche Vorgehensweise nicht rechtskonform wäre.

Es kommt für das Pendlerpauschale auch nicht darauf an, ob dem Bw. die Verlegung des Familienwohnsitzes von Wien nach A. zumutbar wäre. Insoweit dieser Aspekt vom Bw. angesprochen wurde, ist anzunehmen, dass mit dieser Äußerung auf den in den Vorjahren mit dem Finanzamt im Zusammenhang mit der erfolglosen Geltendmachung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung geführten Schriftverkehr Bezug genommen wurde. Wie

aus der Begründung zur Berufungsvorentscheidung hervorgeht, wurden die Ausführungen des Bw. in den Schreiben vom 19. Februar 2008 und 15. April 2008, welche die den berufungsgegenständlichen Jahren vorangegangenen Jahre und das Thema doppelte Haushaltsführung betrafen, für die Verneinung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales für die nachfolgenden Jahre 2007 und 2008 als ausschlaggebend erachtet. Dies geht aus der abschließenden Feststellung hervor, wonach die Berücksichtigung des Pendlerpauschales wegen der Widersprüchlichkeit zwischen diesen Ausführungen und den Kalenderaufzeichnungen betreffend die berufungsgegenständlichen Jahre 2007 und 2008 nicht in Betracht kommen würde.

Da vom Bw. vorgebracht wurde, dass die tatsächlichen Verhältnisse in den Jahren 2007 und 2008 anders als in den Vorjahren gewesen seien, kann nicht angenommen werden, dass die Heranziehung von Äußerungen zum Sachverhalt, welche vom Bw. im die Vorjahre betreffenden Schriftverkehr getätigt wurden, zu einer sachgerechten Entscheidung über das Pendlerpauschale für die Jahre 2007 und 2008 führen könnte. Wie vom Bw. zutreffend vorgebracht wurde, ist eine - bisher nicht erfolgte - Auseinandersetzung mit den vorgelegten Kalenderaufzeichnungen für die Jahre 2007 und 2008 unabdingbar. Im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage ist durch Vornahme entsprechender Ermittlungen festzustellen, ob vom Bw. – wie behauptet – die Fahrtstrecke zwischen der für das Pendlerpauschale relevanten Wohnung in Wien und der Arbeitsstätte in A. in den Lohnzahlungszeiträumen (Kalendermonaten) der Jahre 2007 und 2008 tatsächlich überwiegend zurückgelegt wurde.

Anhand der vom Bw. vorgelegten Kalenderaufzeichnungen ist nachvollziehbar, an welchen Arbeitstagen der Weg zur Arbeit von welcher Wohnung (Wien oder A.) aus angetreten wurde bzw. wohin der Bw. jeweils zurückkehrte, sodass eine Beurteilung der Frage, in welchen konkreten Lohnzahlungszeiträumen überwiegend von bzw. nach Wien gependelt wurde und daher ein Rechtsanspruch auf ein Pendlerpauschale besteht, anhand dieser Aufzeichnungen grundsätzlich möglich ist.

Allerdings kann aufgrund des vorliegenden Aktenmaterials nicht beurteilt werden, ob dem Bw. gegebenenfalls das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b (kleines Pendlerpauschale) oder das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c (großes Pendlerpauschale) zusteht.

Da sowohl in der Berufung als auch im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom Bw. behauptet wurde, dass die Voraussetzungen für die Geltendmachung des *„großen Pendlerpauschales“* vorliegen würden, wobei das Kriterium der Unzumutbarkeit der Benützung der Benützung eines Massenbeförderungsmittels erwähnt wurde, kann nicht daran gezweifelt werden, dass die Gewährung des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 geltend gemacht wurde.

Unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass vom Bw. vorgebracht wurde, dass die tatsächlichen Verhältnisse in den Jahren 2007 und 2008 anders als in den Vorjahren gewesen seien, wäre für die Beantwortung dieser Frage eine Heranziehung von im die Vorjahre betreffenden Schriftverkehr getätigten Äußerungen nicht sachgerecht.

Das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen für das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in den Lohnzahlungszeiträumen der Jahre 2007 und 2008 wurde vom Bw. bisher nicht nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht. Es liegen keine konkreten Ausführungen des Bw. und keine entsprechenden Unterlagen vor, anhand derer nachvollzogen werden könnte, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels (Westbahn) für ihn tatsächlich nicht zumutbar gewesen sei.

Daher können die bisher bekannten Sachverhaltselemente nicht als ausreichende Grundlage für eine rechtskonforme Entscheidung erachtet werden, zumal nicht verlässlich beurteilt werden kann, ob die Anspruchsvoraussetzungen für das beantragte Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 gegeben waren.

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-Handbuch, 228).

Da die durchzuführenden Ermittlungen einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, war der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben. Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen sowie im Interesse der Zweckmäßigkeit war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben.

Die Zurückverweisung nach § 289 Abs. 1 BAO ist in das Ermessen der Rechtsmittelbehörde gestellt. Als Ermessenskriterium ist zu beachten, dass das mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2003 reformierte Verfahren dem Unabhängigen Finanzsenat die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der Unabhängige Finanzsenat dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, 102 ff).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2010