

GZ. RV/0582-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 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.

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

Im Streitjahr hatte die Bw. gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten ihren Hauptwohnsitz in A. Sie war in Wien, wo sie auch eine Wohnung (Nebenwohnsitz) unterhielt, nichtselbstständig beschäftigt.

Sie machte in ihrer Einkommensteuererklärung (*"Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung"*) für das Streitjahr 2001 Werbungskosten in Höhe von 11.774,20 öS geltend, wovon 10.648 öS auf die Bahnkosten für 52 Familienheimfahrten von A nach Wien und retour entfielen (und somit auf andere Werbungskosten 1.126,20 öS entfielen).

Das Finanzamt berücksichtigte in dem mit 16. Juli 2002 datierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 im Ergebnis nur das Werbungskostenpauschale in Höhe von 1.800 öS (=1.126+674).

Mit Schreiben vom 12. August 2002 (Eingangsstempel 13. August 2002) wurde Berufung gegen diesen Bescheid erhoben mit dem Begehr nach Berücksichtigung der Familienheimfahrten als Werbungskosten. Die Bw. habe den Lebensmittelpunkt in A. Lebensgemeinschaften seien steuerlich relevant. In den letzten Jahren seien die Familienheimfahrten auch anerkannt worden.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 15. Oktober 2002 datierte Berufungsvorentscheidung. Aufwendungen für Familienheimfahrten seien nur dann steuerlich absetzbar, wenn die Voraussetzungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorlägen. Letzteres sei im Fall der Bw. nicht gegeben, weil ihr wegen der günstigen Verkehrsverbindungen die tägliche Rückkehr vom Arbeitsort Wien zum Wohnort A zugemutet werden könne.

Mit Schreiben vom 14. November 2002 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag). Auf ihr Vorbringen sei nicht eingegangen worden, sondern eine Begründung nachgeschoben worden. Dies stelle einen Begründungsmangel und wesentlichen Verfahrensmangel dar. Die Bw. halte ihr Berufungsbegehren aufrecht und beantrage – für den Fall der Ablehnung dieses Begehrens – das Pendlerpauschale. Die Behörde habe keine Erhebungen und Feststellungen dahingehend getroffen, wie oft sie die Fahrt vom Familienwohnsitz A zu ihrer Arbeitsstätte in Wien antrete. Sie habe an mehr als zehn Tagen im Kalendermonat die Strecke A – Wien – A mit Bahn/U-Bahn zurückgelegt. Für die Strecke Hauptwohnsitz – Arbeitsstätte (67 km) benötige sie 1,5 Stunden. Der Hauptwohnsitz in A sei der Ort, von dem aus sie sich regelmäßig zu ihrer Arbeitsstelle begebe. Da der Bw. nach der Begründung der Berufungsvorentscheidung die Strecke täglich zumutbar sei, stünden ihr – wie jenen Personen, die nur einen Familien-

wohnsitz innerhalb von 120 km zur Arbeitsstätte hätten – im Sinne einer Gleichbehandlung die Fahrtkosten im Rahmen des Pendlerpauschales zu. Da die doppelte Haushaltsführung der Bw. nach der Judikatur als privat veranlasst angesehen werde, könnte diese doppelte, nicht beruflich veranlasste Haushaltsführung bei der Zuerkennung des Pendlerpauschales nicht einbezogen werden.

Mit Schreiben vom 22. April 2003 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt, worin u.a. ausgeführt wurde, dass nach Ansicht des Finanzamtes auch das Pendlerpauschale nicht zustehe, weil für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales immer die nächstgelegene Wohnung entscheidend sei. Diese Berufungsvorlage wurde der Bw. laut Aktenlage vom Finanzamt – ebenfalls mit Schreiben vom 22. April 2003 – zur Kenntnis gebracht.

Die Berufungsbehörde richtete am 23. Mai 2003 folgendes Ergänzungersuchen hinsichtlich des Eventualbegehrens (Pendlerpauschale) an die Bw.:

- 1) Die Gewährung des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 erfordert, dass "*die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt,*" die einschlägige Mindestfahrstrecke (20 bzw. 40 bzw. 60 km) übersteigt.

"*Lohnzahlungszeitraum*" ist (im Falle durchgehender Beschäftigung bei einem Arbeitgeber) gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 der Kalendermonat. Dies bedeutet, dass jedes Kalendermonat des Streitjahres 2001 gesondert auf das Vorliegen der Voraussetzungen zu überprüfen und gegebenenfalls für jedes der Kalendermonate ein Zwölftel des Jahresbetrages des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 zu gewähren oder zu versagen wäre. In Ihrem Fall (>60 km Fahrtstrecke) ergäbe ein Zwölftel des Jahresbetrages von 15.840 öS einen Monatsbetrag von 1.320 öS.

Das bisherige Sachverhaltsvorbringen (an mehr als zehn Tagen = an mindestens elf Tagen im Kalendermonat die Zurücklegung der Strecke A – Wien – A) würde nur für die Monate Februar, April, Mai, Juni, September, November und Dezember die eindeutige Beurteilung des Überwiegens ermöglichen, wie folgende Aufstellung der Arbeitstage bei 5-Tage-Woche zeigt:

	Arbeitstage 2001
Jänner	22
Februar	20
März	22
April	20
Mai	21
Juni	19
Juli	22
August	22
September	20
Oktober	22
November	21
Dezember	19

Sie werden daher ersucht, hinsichtlich der Monate Jänner, März, Juli, August und Oktober die Anzahl der Fahrten A – Wien – A derart anzugeben, dass das Überwiegen im jeweiligen Monat (Lohnzahlungszeitraum) beurteilt werden kann.

- 2) Fuhren Sie die Strecke A – Wien – A mit einer Jahresstreckenkarte oder Monatsstreckenkarten oder Einzelfahrtscheinen oder?
- 3) Es wird um Einreichung der Fahrkarten oder sonstiger Belege für die Streckenkarten ersucht.

Die Bw. antwortete mit Telefax vom 26. Juni 2003 auf Punkt 1, dass sie 2001 an drei Arbeitstagen pro Woche die Fahrt A – Wien – A zurückgelegt habe. Dies ergebe 15 Tage für Jänner 2001, 12 Tage für März 2001, 14 Tage für Juli 2001, 6 Tage für August 2001 (wegen Urlaub vom 13. – 31. August) und 13 Tage im Oktober 2001.

Auf Punkt 2 antwortete die Bw., dass sie für die Strecke zwischen dem Hauptwohnsitz in A und dem Dienstort Wien Einzelfahrtscheine für die Bahn gekauft habe.

Auf Punkt 3 antwortete die Bw., dass sie die Einzelfahrtscheine jahrelang gesammelt habe, aber diese weggeworfen habe bzw. mit dem Sammeln aufgehört habe, nachdem die Familienheimfahrten im Einkommensteuerbescheid 1995 vom 15. Februar 2001, im

Einkommensteuerbescheid 1996 vom 25. Jänner 2002 und in den Einkommensteuerbescheiden 1997, 1998, 1999 und 2000 vom 5. März 2002 anerkannt worden seien.

Diese Vorhaltsbeantwortung wurde von der Berufungsbehörde dem Finanzamt als Amtspartei gemäß § 276 Abs. 7 BAO idF BGBl I 2002/97 vorgehalten, welches mit Schreiben vom 14. Juli 2003 mitteilte, hiezu keine Stellungnahme abzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann gemäß § 289 Abs. 2 BAO idF BGBl I 2002/97 sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz setzen; dieses Recht der Abänderung eines Bescheides nach allen Richtungen steht gemäß § 276 Abs. 1 BAO idF BGBl I 2002/97 auch der Abgabenbehörde erster Instanz bei der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zu. Eine gegenüber dem angefochtenen Bescheid völlig veränderte Begründung, mag dies auch als nachgesuchte Begründung empfunden werden, stellt somit keinen Verfahrensmangel bei der Erlassung einer Berufungsentscheidung oder Berufungsvorentscheidung dar.

Das Berufungsbegehrn lautet auf Anerkennung der Kosten für die Familienheimfahrten mit dem Eventualbegehrn auf Ansatz des Pendlerpauschales.

Die Aufwendungen für Familienheimfahrten sind nur dann Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Letztgenannte Voraussetzung liegt nicht vor, weil die tägliche Anfahrt vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstelle und die tägliche Rückfahrt der Bw. angesichts einer Wegzeit von eineinhalb Stunden für die einfache Strecke mit Massenbeförderungsmitteln zumutbar ist. Dem (Haupt)-Begehrn kann somit nicht gefolgt werden.

Aus dem Vorbringen, das Finanzamt habe in den Vorjahren die Familienheimfahrten anerkannt, ist schon deshalb nichts zu gewinnen, weil jedes Veranlagungsjahr für sich zu beurteilen ist und auch auf die Fortsetzung einer allfälligen unrichtigen Verwaltungsübung kein Anspruch bestünde (*Ritz*, BAO-Komm², § 114 Tz 9). Die Berücksichtigung von Werbungskosten in einem Bescheid ist daher kein Anlass, Belege nicht mehr aufzubewahren. Vielmehr deutet der Wortlaut von § 126 Abs. 1 BAO darauf hin, dass auch für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit grundsätzlich Aufzeichnungspflichten bestehen (aA *Ritz*, BAO-Komm², § 126 Tz 3f mit Verweis auf *Stoll*), und somit die Aufbewahrungspflicht für die zu den Aufzeichnungen gehörigen Belege gemäß § 132 Abs. 1 BAO auch hinsichtlich der Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit besteht.

Zum Eventualbegehen:

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung bestimmt:

"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 (Anm.: zum Verkehrsabsetzbetrag) 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."

Es ist somit zu klären, ob unter "Wohnung" iSd § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 der relativ weit von der Arbeitsstätte entfernte Hauptwohnsitz oder der relativ nahe bei der Arbeitsstätte liegende Nebenwohnsitz zu verstehen ist.

Da § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 auf die überwiegende Zurücklegung einer Fahrtstrecke im Lohnzahlungszeitraum abstellt, liegt es nahe, denjenigen Wohnsitz, von dem überwiegend die Fahrt zur Arbeitsstätte angetreten wird bzw. überwiegend die Rückfahrt von der Arbeitsstätte endet, als "Wohnung" anzusehen. Der entferntere Wohnsitz wird jedoch – in Anlehnung an die Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung – nur dann als steuerlich maßgebende Wohnung angesehen werden können, 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 wird insbesondere darin zu erblicken sein, dass der entferntere Wohnsitz der Familienwohnsitz ist.

Mit dieser Auffassung wird auch ein Ergebnis vermieden, das unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedenklich wäre: Dass nämlich zwei Steuerpflichtige, die aus demselben, beachtenswerten Grund – dem Wohnen am Familienwohnsitz – die gleiche, relativ lange Anfahrtsstrecke zum Arbeitsplatz zurücklegen, steuerlich nur deshalb ungleich behandelt werden, weil der eine Steuerpflichtige zusätzlich zum Familienwohnsitz auch einen näher zum Arbeitsplatz gelegenen Nebenwohnsitz hat und der andere nicht.

Da der Lebensgefährte der Bw. laut Vorbringen bei einem Arbeitgeber in A beschäftigt war, wovon sich die Berufungsbehörde durch Abfrage des Lohnzettels für das Streitjahr überzeugen konnte, lag der Familienwohnsitz der Bw. in A und eine Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien wäre wegen der Berufstätigkeit des Lebensgefährten in A unzumutbar gewesen.

Die Bw. hat laut ihrem Vorbringen an drei Arbeitstagen pro Woche die Strecke A – Wien – A zurückgelegt, was 60% der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz entspricht und bei der gegenständlichen, relativ guten Verbindung mit Massenverkehrsmitteln (eineinhalb Stunden vom Familienwohnsitz in A zum Arbeitsplatz in Wien) glaubwürdig ist.

Auch im Lohnzahlungszeitraum August 2001 sind die zumindest zwölf (= sechs mal zwei) Fahrten auf der Strecke von A nach Wien oder retour, die aus der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juni 2003 zu erkennen sind, ausreichend, weil im letzten Absatz von § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 normiert wird: "... *Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet....*"

Vor dem Urlaubsantritt der Bw. am 13. August 2001 lagen acht Arbeitstage, was 16 (einfache) Fahrtstrecken von der Wohnung zum Arbeitsplatz oder zurück bedeutet. Zwölf sind davon bereits mehr als die Hälfte. Auch bei der Beurteilung des Augustes 2001 anhand des Vormonates Juli 2001 wären die Voraussetzungen erfüllt. (Vgl. Doralt, EStG⁴, § 16 Tz 112)

Es ist somit das Pendlerpauschale für 2001 mit dem gesamten Jahresbetrag von 15.840 öS (=1.151,14 €) für über 60 km bei Zumutbarkeit des Massenbeförderungsmittels anzusetzen. Das Pendlerpauschale wird gemäß § 16 Abs. 3 EstG 1988 (dritter Teilstrich) nicht auf das Werbungskostenpauschale von 1.800 öS (=130,81 €) angerechnet, welches somit zusätzlich zu gewähren ist und in dem die unstrittigen anderen Werbungskosten in Höhe von 1.126,20 öS aufgehen.

Da nicht dem (Haupt)-Begehren, sondern dem Eventualbegehren gefolgt wird, ist die vorliegende Entscheidung als teilweise Stattgabe anzusehen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 21. Juli 2003