



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 14. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 8. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2005: 16.211,72 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2005 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: -441,07 €

Einkommen 2006: 17.178,56 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2006 nach Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: -480,54 €

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige, der seinen Hauptwohnsitz seit seiner Geburt in Y hat, erzielt als Krankenpfleger am Bezirkskrankenhaus X Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit den am 13. Mai 2007 beim Finanzamt (elektronisch) eingereichten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 und 2006 machte er Werbungskosten (KZ 724) von 3.287,68 € (im Jahr 2005) und 3.558,39 € (im Jahr 2006) geltend.

Über Aufforderung des Finanzamtes, eine Aufstellung der beantragten Werbungskosten nachzureichen und diese nachzuweisen, teilte der Abgabepflichtige mit Schreiben vom 5. Juni

2007 mit, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten um den Mietaufwand für eine Wohnung/Garage am Beschäftigungsort in X sowie die Fahrtkosten für eine monatliche Heimfahrt mit dem PKW nach Y handle. Diesem Schreiben wurde ein *„Nachtrag zum Dienstvertrag“* beigelegt, aus dem hervorgeht, dass dem am Bezirkskrankenhaus X beschäftigten Abgabepflichtigen ab dem 1. Oktober 2004 eine *„Naturalwohnung“* ebendort zugewiesen wurde. Die monatliche Vergütung für die Garconniere wurde mit 192,81 € (incl. Mehrwertsteuer) festgesetzt, wobei die Vergütung um jährlich 3 % angehoben wurde. Die monatliche Vergütung für den Tiefgarageneinstellplatz betrug 47,34 € (incl. Mehrwertsteuer), die ebenfalls eine jährliche Anhebung um 3 % erfuhr. Die Zuweisung der *„Naturalwohnung“* erfolgte auf die Dauer der Dienstleistung am Bezirkskrankenhaus X.

Am 8. Juni 2007 erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 und 2006, mit denen die beantragten Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt wurden. Die Mietaufwendungen für die Naturalwohnung und den Tiefgarageneinstellplatz stellten nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG 1988 dar. Die im Jahr 2006 überdies beantragten und vom Finanzamt auch anerkannten Werbungskosten für Arbeitsmittel überstiegen den Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht, weshalb auch in diesem Jahr lediglich der Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 € zum Ansatz kam.

Gegen die genannten Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 14. Juni 2007 fristgerecht Berufung. Die betreffende Naturalwohnung benütze er vor allem im Hinblick auf die Nachtdienste, um nicht jedes Mal nach einem solch langen Dienst die Strecke von X nach Y, die im Winter besonderen Witterungsverhältnissen ausgesetzt sei, zurücklegen zu müssen. Durch die Wohnung am Beschäftigungsort sei es auch nicht möglich, ein Pendlerpauschale zu beantragen, wodurch für ihn eine weitere Begünstigung entfalle. Vom Abgabepflichtigen wurde auch darauf hingewiesen, dass Kollegen von ihm *„solch eine Wohnung“* sehr wohl geltend machen könnten, wobei sogar die anfallenden Kosten für den Tiefgarageneinstellplatz berücksichtigt würden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juni 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) sei beruflich veranlasst und steuerlich als Werbungskosten anzuerkennen, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt sei, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden könne und entweder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst sei oder die Verlegung des

Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne. Die Grundvoraussetzung (Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr) sei dann erfüllt, wenn der Familienwohnsitz vom Beschäftigungsort mehr als 120 Kilometer entfernt sei. Da die einfache Strecke zwischen Y und X unbestritten unter 120 Kilometer betrage, liege eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung keinesfalls vor.

Am 25. Juni 2007 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er arbeite als Krankenpfleger im Krankenhaus X an der dortigen Intensivstation meist im 12-Stunden-Dienst abwechselnd im Tag- bzw. Nachtdienst. Um nicht jedes Mal die Strecke von Y nach X und wieder zurück, die vor allem im Winter besonderen Witterungsverhältnissen ausgesetzt sei, zurücklegen zu müssen, habe er von seinem Arbeitgeber eine Wohnung angemietet. Durch die Anmietung dieser Wohnung stehe ihm auch kein Pendlerpauschale für die einfache Strecke Y - X von immerhin 27 km zu, obwohl die Wohnung nur zum Ausschlafen benützt werde, um nach einem langen und oft anstrengenden Nachtdienst im Straßenverkehr nicht sich selbst und andere zu gefährden.

Vom Abgabepflichtigen wurde weiters betont, dass er auf sein Auto angewiesen sei, da zu seinen Dienstanfangs- und Dienstendzeiten keine öffentlichen Verkehrsmittel mehr zur Verfügung stünden. Er weise nochmals darauf hin, dass Kollegen von ihm, die keine wesentlich längere Strecke fahren müssten, sehr wohl die anfallenden Kosten der Wohnung und der Tiefgarage geltend machen könnten. Für den Fall der Nichtanerkennung einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung beantragte der Abgabepflichtige für die Jahre 2005 und 2006 in eventu die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales (für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km), weil zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre. Er fahre „*ja eigentlich immer nach Hause*“, weshalb auch noch zusätzlich erhebliche Treibstoffkosten anfielen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Doppelte Haushaltsführung: Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Kosten eines ledigen Abgabepflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften ebenso wenig abgezogen werden dürfen wie nach Z 2 lit. a dieser Gesetzesbestimmung Aufwendungen oder Ausgaben für die

Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen für die eigene Wohnung sind daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Erwachsen einem Arbeitnehmer allerdings dadurch doppelte Haushaltskosten, dass ihm die tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den (Familien-)Wohnsitz wegen der Entfernung nicht zumutbar ist, so können die dadurch bedingten Mehraufwendungen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 darstellen, vorausgesetzt, dass die Verlegung des (Familien-)Wohnsitzes in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit gleichfalls nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.1.2000, 96/15/0205; VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Dies bedeutet aber nicht, dass zwischen den für eine solche Unzumutbarkeit sprechenden Gründen und der Erwerbstätigkeit ein ursächlicher Zusammenhang bestehen muss. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe-)Partners haben (VwGH 17.2.1999, 95/14/0059; VwGH 22.2.2000, 96/14/0018).

Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsort bei gleichzeitiger Beibehaltung des Familienwohnsitzes (doppelte Haushaltsführung) ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz

- vom Beschäftigungsort des Steuerpflichtigen so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Sachverhaltsmäßig steht Folgendes fest: Der Berufungswerber (Bw.) ist ledig und kinderlos. Seinen Hauptwohnsitz hat er seit seiner Geburt in Y, dieser Hauptwohnsitz ist nach wie vor aufrecht. Nachdem er seine Ausbildung zum Krankenpfleger abgeschlossen hatte, trat er mit

Wirkung vom 4. Oktober 2004 in ein Dienstverhältnis mit der Gesellschaft. ein. Aus seiner Tätigkeit als Krankenpfleger am Bezirkskrankenhaus X erzielt er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Mit 1. Oktober 2004 wurde ihm in X (am Ort seiner Tätigkeit) von seinem Dienstgeber auf die Dauer seines Dienstverhältnisses auch eine Naturalwohnung samt Garageneinstellplatz zur Verfügung gestellt (vgl. den vorgelegten „*Nachtrag zum Dienstvertrag*“), wofür eine monatliche Vergütung von insgesamt 248,82 € (im Jahr 2005) und 264,82 € (im Jahr 2006) zu bezahlen war. Bei dieser Naturalwohnung handelt es sich um eine kleine Unterkunft (der Bw. sprach von einem „*Dienstzimmer*“ mit Dusche/WC), die aufgrund ihres geringen Ausmaßes und ihrer Einfachheit offenbar nicht geeignet ist, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen. Wie der Bw. zum Ausdruck brachte, wird die betreffende Unterkunft vor allem im Hinblick auf die Nachtdienste benützt, um nicht jedes Mal nach einem solch langen Dienst eine Heimfahrt nach Y antreten zu müssen. Einem Routenplaner (Google Maps Österreich) zufolge beträgt die (kürzeste) einfache Fahrtstrecke zwischen dem Hauptwohnsitz in Y und dem Ort der Beschäftigung in X 28,9 km, wofür mit dem PKW eine Fahrtzeit von ca. 30 Minuten zurückzulegen ist.

Wie bereits ausgeführt, können die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen so weit von seinem Beschäftigungsort entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann. Dazu wird in der Literatur (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102, Stichwort „*Doppelte Haushaltsführung*“; Doralt, EStG, 11. Lieferung, § 4 Tz 348) die Ansicht vertreten, dass eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort an den Familienwohnsitz jedenfalls dann nicht zugemutet werden kann, wenn die Entfernung zwischen diesen Orten mehr als 120 km beträgt. In begründeten Einzelfällen kann auch bei einer kürzeren Wegstrecke Unzumutbarkeit anzunehmen sein. In seinem Erkenntnis vom 19. September 1995, Zl. 91/14/0227, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bei einer (relativ) geringen Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Familienwohnsitz von 78 km oder einer Fahrtzeit von maximal einer Stunde die tägliche Rückkehr noch zumutbar ist.

Bezogen auf den Streitfall ist eine tägliche Rückkehr von der Arbeitsstätte in X zum Hauptwohnsitz in Y nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erst recht zumutbar, beträgt doch die (kürzeste) Fahrtstrecke lediglich 28,9 km. Diese Strecke kann vom Bw. unter Verwendung seines Kraftfahrzeuges teilweise (von X bis Z) sogar auf der Autobahn zurückgelegt werden, weshalb eine Fahrtzeit von lediglich ca. 30 Minuten zu veranschlagen ist.

Soweit der Bw. immer wieder betonte, dass er bei seinen Fahrten vom Wohnort zur Arbeitsstätte und wieder zurück vor allem im Winter besonderen Witterungsverhältnissen ausgesetzt sei, ist ihm zu erwidern, dass dieses Argument im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2003, ZI. 99/14/0340, der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen konnte. Derartige Umstände können daher die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort nicht begründen, zumal die vom Bw. eingewendeten witterungsbedingten Umstände nicht nur ihn, sondern eine nicht unerhebliche Anzahl von Dienstnehmern und Pendlern in Tirol treffen. Überdies besteht für den Bw. die Möglichkeit, bei schlechten Witterungsverhältnissen auf die Bundesstraße (über W) auszuweichen, wodurch sich gegenüber der kürzesten (und von ihm üblicherweise befahrenen) Strecke (über Z entlang des Baches) eine nur unwesentlich längere Streckenführung ergäbe. Diese Strecke hat den Vorteil eines höheren Autobahnanteils, sie führt zudem (ab W) auf einer gut ausgebauten, auch im Winter problemlos zu befahrenden Bundesstraße, weshalb die Fahrtzeit sogar jener der kürzesten Strecke in etwa entspricht (ca. 30 Minuten).

Der Bw. brachte weiters vor, dass er für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte und zurück auf die Verwendung eines PKW angewiesen sei, da zu seinen Dienstanfangs- und Dienstendzeiten keine öffentlichen Verkehrsmittel mehr zur Verfügung stünden. Um aber nach langen und oft anstrengenden Nachtdiensten auf der Intensivstation des Krankenhauses X im Straßenverkehr nicht sich selbst und andere zu gefährden, habe er von seinem Arbeitgeber die betreffende Naturalwohnung angemietet. Diese Wohnung werde daher in erster Linie zum Ausschlafen nach einem Nachtdienst benützt, auf Heimfahrten werde diesfalls verzichtet.

Das Verhalten des Bw., nach „*einem langen und oft anstrengenden Nachtdienst*“ auf Heimfahrten zu verzichten, zeugt von Verantwortungsbewusstsein; eine Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort vermag er damit aber nicht aufzuzeigen, zumal viele Pendler sich in einer ähnlichen Situation befinden und mit ihrem Kraftfahrzeug (relativ) geringe Fahrtstrecken von (wie hier) ca. 30 km auch nach Nachtdiensten zurücklegen.

Wie der Bw. im Vorlageantrag (im Hinblick auf die Geltendmachung des großen Pendlerpauschales) auch zum Ausdruck brachte, fahre er „*ja eigentlich immer nach Hause*“; lediglich nach Nachtdiensten verbleibe er in seiner Unterkunft in X, weil eine Heimfahrt zu beschwerlich und gefährlich wäre. Er hat damit selbst zu erkennen gegeben, dass ihm die tägliche Rückkehr an den Hauptwohnsitz - zumindest nach Tagdiensten - zumutbar ist. Inwieweit aber eine Heimfahrt mit dem PKW nach einem wohl ebenfalls „*langen und oft anstrengenden*“ Tagdienst ein geringeres Gefahrenpotenzial in sich bergen und damit zumutbar sein sollte, ließ der Bw. offen. So sprach er von 12-Stunden-Diensten auf der Intensivstation abwechselnd im Tag- bzw. Nachtdienst. Tagdienste dauern somit (annähernd)

gleich lang wie Nachtdienste und sind wohl nicht weniger anstrengend und ermüdend als diese.

Es mag durchaus sein, dass die vom Bw. gewählte Form der privaten Lebensgestaltung seiner beruflichen Tätigkeit förderlich ist, eine Unzumutbarkeit der täglichen Heimfahrt wird damit jedoch ebenso wenig aufgezeigt wie mit dem Vorbringen, aus Gründen der Verkehrssicherheit (Vermeidung einer Gefährdung von Verkehrsteilnehmern) oder aus volkswirtschaftlichen Überlegungen (Ersparnis möglicher Unfallkosten) sei dem Unterhalten einer Zweitwohnung am Arbeitsort der Vorzug zu geben (vgl. dazu auch VwGH 25.2.2003, 99/14/0340).

Für den Bw. ließe sich auch nichts gewinnen, wenn man von einer - hier nicht gegebenen - Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Familienwohnsitz ausgehen wollte: Wenn der ledige Steuerpflichtige am Arbeitsort nur eine einfache Unterkunft bezieht, die keinen Wohnsitz darstellt, also nicht geeignet ist, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen (zB. eine einem „*Burschenzimmer*“ ähnliche Unterkunft), und seinen Wohnsitz (Mittelpunkt der Lebensinteressen) im Haus der Eltern (bzw. hier im Haus der Mutter) beibehält, dann sind Aufwendungen für die Unterkunft am Arbeitsort grundsätzlich Werbungskosten, ebenso stehen Familienheimfahrten zu. Bei einem Alleinstehenden können allerdings die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort nur **vorübergehend** als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Wohnsitzes im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert.

Die Frage, ob bzw. wann dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes zumutbar ist, kann nicht schematisch vom Ablauf eines bestimmten Zeitraums abhängig gemacht werden; vielmehr sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu berücksichtigen (VwGH 22.4.1986, 84/14/0198). Im Allgemeinen wird aber für allein stehende Arbeitnehmer ein Zeitraum von sechs Monaten ausreichend sein. Im Streitfall stellt sich somit die Frage einer bloß vorübergehenden beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung ab April 2005 nicht (mehr), weil die genannte Anfangsphase von ca. sechs Monaten bereits mit Ende März 2005 verstrichen ist. Dem allein stehenden Bw. wäre eine Wohnsitzverlegung in die Nähe des Arbeitsplatzes während eines Zeitraumes von sechs Monaten ohne weiteres zumutbar gewesen.

Letztlich bleibt der Berufung auch aus einem anderen Grund der Erfolg verwehrt: Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.9.1987, 87/14/0066) kann ein im Wohnungsverband der Eltern gelegenes Zimmer nicht als „*Haushalt*“ angesehen werden. Wenn ein lediger Steuerpflichtiger am Ort der Beschäftigung einen Haushalt neu gründet, ist dies sein einziger, sodass die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht

gegeben sind. In diesem Fall stehen keine Werbungskosten für die Aufwendungen für diese Wohnung am Arbeitsort bzw. für Familienheimfahrten zu. Der Umstand, dass dieser Steuerpflichtige für sein Zimmer im elterlichen Wohnungsverband (im Einfamilienhaus oder in der Wohnung der Eltern) u.U. „*Haushaltsgeld*“ oder Miete zahlt, ändert nichts an dieser Beurteilung. Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates ergaben, dass der Bw. an seinem Hauptwohnsitz in Y mit seiner Mutter in einem gemeinsamen Haushalt lebt und ihm an dieser Adresse keine abgeschlossene Wohnung zur Verfügung steht.

Vom Bw. wurde wiederholt eingewendet, dass Arbeitskollegen von ihm, die keine wesentlich längere Strecke fahren müssten, sehr wohl die anfallenden Kosten der Wohnung und Tiefgarage am Beschäftigungsort steuerlich geltend machen könnten. Abgesehen davon, dass zu anderen Fällen mangels Kenntnis des genauen Sachverhaltes nicht Stellung genommen werden kann, ist dazu Folgendes festzuhalten: Gemäß § 114 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen. Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Der in § 114 BAO normierte Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordert, dass Fehler bei der Steuerbemessung mit allen vom Gesetz vorgesehenen Mitteln vermieden oder beseitigt werden müssen (VwGH 13.10.1982, 82/13/0122; VwGH 4.6.1986, 85/13/0076). Aus einer allenfalls rechtswidrigen Vorgangsweise der Abgabenbehörde in anderen Fällen (bei anderen Abgabepflichtigen) kann der Bw. keine Rechte für sich, somit keinen Anspruch auf ein vergleichbares Vorgehen in seinem Fall ableiten (VwGH 10.5.1995, 93/13/0292; VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 9.9.1998, 98/14/0145; VwGH 28.9.2000, 98/16/0085). Ein solches Recht lässt sich auch nicht aus § 114 BAO ableiten (VwGH 16.2.1988, 87/14/0177; VwGH 30.11.1999, 97/14/0174).

2) Pendlerpauschale: Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. 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 EStG 1988) 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 450 € (2006: 495 €) jährlich, 40 km bis 60 km 891 € (2006: 981 €) jährlich, über 60 km 1.332 € (2006: 1.467 €) 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 Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 243 € (2006: 270 €) jährlich, 20 km bis 40 km 972 € (2006: 1.071 €) jährlich, 40 km bis 60 km 1.692 € (2006: 1.863 €) jährlich, über 60 km 2.421 € (2006: 2.664 €) jährlich. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Für den Fall der Nichtanerkennung einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung beantragte der Bw. in eventu die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km), weil zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre. Er fahre *„ja eigentlich immer nach Hause“*, weshalb auch noch zusätzlich erhebliche Treibstoffkosten anfielen.

Das Finanzamt stützte seine Argumentation auf Rz 259 der LStR 2002, wonach - unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 19. September 1995, Zl. 91/14/0227 - im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend sei. Verfüge der Arbeitnehmer über eine Schlafstelle, so sei der Arbeitsweg von dieser Schlafstelle aus zu berechnen. Die Naturalwohnung des Bw. in X befinde sich an seinem Arbeitsort, ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehe somit mangels Überschreiten der dort genannten Fahrtstrecken nicht zu.

Es trifft zwar zu, dass eine Wohnung am Arbeitsplatz nicht allen Anforderungen genügen muss, die der Abgabepflichtige nach seinen persönlichen Verhältnissen an eine Wohnung stellt, in der sich der Mittelpunkt seines familiären und geselligen Lebens befindet. Unabdingbar ist dennoch, dass er am Arbeitsplatz eine *„Wohnung“* iSd Abgabenvorschriften innehat, soll die Möglichkeit zu Fahrten *„zwischen Wohnung und Arbeitsplatz“* ausscheiden. Darüber, was iSd Abgabenvorschriften als Wohnung zu verstehen ist, geben diese selbst keine unmittelbare Auskunft. Maßgebend ist die Verkehrsauffassung. Danach kann aber in einem Raum, in dem dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber nur eine Schlafstelle eingeräumt ist und

den dieser Arbeitnehmer mit Arbeitskollegen teilen muss, keine Wohnung erblickt werden. Auch unter den verminderten Anforderungen, die an Wohnungen am Arbeitsplatz zu stellen sind, ist ein solcher Raum nicht so beschaffen, dass er dem Inhaber ein Heim bieten könnte (vgl. VwGH 22.9.1981, 2287/80, zur Vorgängerbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1972).

Der Verwaltungsgerichtshof hat nunmehr diese Rechtsprechung mit Erkenntnis vom 28. Oktober 2008, ZI. 2006/15/0145, für den Geltungsbereich des EStG 1988 bestätigt und klargestellt, dass eine bloße Schlafstelle in einem Raum, den der Arbeitnehmer mit Arbeitskollegen teilen muss, keine Wohnung iSd Abgabenvorschriften darstellt. Es sei weiters zu berücksichtigen, dass die Anforderungen an ein zumutbares Wohnen seit Ergehen des angeführten, zum EStG 1972 ergangenen Erkenntnisses gestiegen seien. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2008, ZI. 2006/15/0145, ist auch zu entnehmen, dass Fahrten zum entfernter gelegenen Wohnsitz die berufliche Veranlassung nicht deshalb fehle, weil der Arbeitnehmer auch am Beschäftigungsort über eine Wohnung verfüge. Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien nämlich beruflich veranlasst und zählten zu den Werbungskosten aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Auch wenn als Folge der Pauschalierung die tatsächlichen Aufwendungen nicht abziehbar seien, ändere dies nichts daran, dass die Fahrt zur Arbeitsstätte nicht zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehöre (vgl. auch Doralt, EStG, 9. Lieferung, § 16 Tz 100, mwN).

Wie bereits dargestellt, handelt es sich bei der Naturalwohnung des Bw. um ein „Dienstzimmer“ mit Dusche/WC, das ihm am Ort der Beschäftigung in X zur Verfügung gestellt wird. Die Zuweisung dieses „Dienstzimmers“ erfolgt durch den Dienstgeber und ist auf die Dauer der Dienstleistung bei der Gesellschaft. beschränkt (vgl. den vorgelegten „Nachtrag zum Dienstvertrag“). Aus diesem Grund und auch aufgrund der Beschaffenheit der Naturalwohnung (geringes Ausmaß und einfachste Ausgestaltung, wodurch dem Bw. ein Heim nicht geboten wird) ist diese offenbar nicht geeignet, einem dauernden Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen. Die gegenständliche Schlafstelle in X, die wohl auch deshalb nur während der Nachtdienstblöcke benützt wird (vgl. das Schreiben vom 25. April 2008), kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht als Wohnung iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 qualifiziert werden. Den gegenständlichen Heimfahrten nach Y kann somit nicht wegen eines am Ort der Beschäftigung vorhandenen weiteren Wohnsitzes die berufliche Veranlassung abgesprochen werden.

Im Übrigen ließe sich für den Standpunkt des Finanzamtes nichts gewinnen, wenn man in der Naturalwohnung des Bw. am Beschäftigungsort einen weiteren Wohnsitz erblicken wollte. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. September 1995, ZI. 91/14/0227,

zufolge (auf das auch die LStR 2002 in Rz 259 verweisen) sind bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze - als solcher sei auch eine Garconniere anzusehen, weil durch diese ungeachtet ihres Ausmaßes das Wohnbedürfnis befriedigt werde - nur Fahrt- bzw. Wegstrecken zwischen dem nächstgelegenen Wohnsitz und dem Arbeitsort zu berücksichtigen. Demgegenüber vertritt der Unabhängige Finanzsenat in einigen jüngeren Entscheidungen (vgl. etwa UFS 23.11.2005, RV/0960-W/05; UFS 16.12.2005, RV/0478-W/05; UFS 21.2.2006, RV/0872-W/05; UFS 5.2.2008, RV/2086-W/07) die Auffassung, dass bei Bestehen mehrerer Wohnsitze für das Pendlerpauschale auf jenen Wohnsitz abzustellen ist, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten worden sind bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt worden ist (in diesem Sinne auch Doralt, EStG, 9. Lieferung, § 16 Tz 114; Werner/Schuch, EStG 1988, Abschn. 6 Tz 128).

Die genannte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. November 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 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 zweimal im Monat von der Familienwohnung zur Arbeit und trat ansonsten den Weg zur Arbeit von einer in der Nähe der Arbeitsstätte gelegenen Garconniere 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 zweimal 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 zur 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 (überwiegend) 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 benützte Wohnsitz (E 19.9.1995, 91/14/0227, 1996, 188)...“

Es ist nach Meinung des erkennenden Senates nicht maßgeblich, ob eine dem Arbeitnehmer am Arbeitsplatz oder in der Nähe des Arbeitsplatzes 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.“

Der Referent schließt sich im Streitfall dieser Begründung an.

Im Vorlageantrag vom 25. Juni 2007 brachte der Bw. vor, dass er „ja eigentlich immer nach Hause“ gefahren sei. In einem Telefonat mit dem Referenten vom 3. April 2008 präzisierte er diesbezüglich, dass er im Anschluss an einen Nachtdienst regelmäßig in X geblieben sei, weil eine Heimfahrt nach dem anstrengenden Nachtdienst zu beschwerlich und gefährlich gewesen wäre. Es sei vorgekommen, dass manchmal an drei bis vier Tagen hintereinander Nachtdienst verrichtet worden sei. Dementsprechend sei er an diesen Tagen auch in X geblieben, ohne eine Heimfahrt nach Y anzutreten. Im Anschluss an Tagdienste sei er regelmäßig nach Hause gefahren.

Zwecks Klärung der Frage nach der im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich (überwiegend) benützten Wohnung legte der Bw. mit Schreiben vom 25. April 2008 seine Dienstpläne für die Monate Oktober und November 2007 vor. Diese Dienstpläne seien auch für die Streitjahre heranzuziehen, weil sich die monatliche Abfolge des Dienstplanes kaum ändere. Den Dienstplänen ist zu entnehmen, dass der Bw. monatlich ungefähr sechs Nachtdienste zu verrichten hat, die in Blöcken an zwei bzw. drei Tagen hintereinander geleistet werden. Die zu verrichtenden Tagdienste überwiegen bei weitem. Im Anschluss daran wurde jeweils eine Heimfahrt nach Y unternommen bzw. der nächste Dienst wiederum von Y aus angetreten. Damit steht für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass der Bw. in den Streitjahren die Fahrten zur Arbeitsstätte überwiegend von seinem Wohnsitz in Y aus angetreten hat bzw. von der Arbeitsstätte überwiegend dorthin zurückgekehrt ist. Das Pendlerpauschale steht daher zu.

Wenn der Bw. in seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung die Kosten lediglich einer monatlichen Familienheimfahrt nach Y geltend machte, dann ist darin kein Widerspruch zu den vorstehenden Ausführungen zu sehen. Im Falle der steuerlichen Anerkennung einer (vom Bw. ursprünglich beantragten, hier aber nicht gegebenen) beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung könnten nämlich bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen grundsätzlich nur monatliche Familienheimfahrten Berücksichtigung finden (VwGH 22.9.1987, 87/14/0066).

Der Bw. beantragte die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km), weil zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre. Das große Pendlerpauschale steht bereits dann zu, wenn die Benützung des Massenverkehrsmittels *„zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist“*. Unzumutbarkeit liegt damit zB dann vor, wenn auf dem halben Arbeitsweg (hin oder auch zurück) ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt (vgl. Doralt, EStG, 9. Lieferung, § 16 Tz 109).

Wie vom Bw. eingewendet (und vom Unabhängigen Finanzsenat überprüft), fährt der letzte Bus nach Y in Z planmäßig um 19:05 Uhr ab. Den vorgelegten Dienstplänen zufolge dauern die Tagdienste bis 19:15 Uhr. Es ist dem Bw. daher nicht möglich, im Anschluss an seine Tagdienste mit dem öffentlichen Verkehrsmittel eine Heimfahrt nach Y anzutreten, weshalb er auf seinen PKW angewiesen ist. Das große Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km) im Ausmaß von 972 € (im Jahr 2005) bzw. 1.071 € (im Jahr 2006) jährlich steht daher zu.

Die Berechnung der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2005 und 2006 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. März 2009