



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Halbmayer, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Der Berufungswerber (Bw.) war im Jahr 2006 bei folgenden Arbeitgebern beschäftigt (Bl. 59, 66, 80 Finanzamtsakt):

- 1.) Von 1. Jänner bis 31. Mai 2006: A. Österreich GmbH, Wien
- 2.) Von 25. April bis 30. September 2006: P. GmbH, Linz
- 3.) Von 1. Oktober bis 31. Dezember 2006: P. Vertriebs-GmbH, Linz.

Der Zeitraum zwischen Dienstag, 25. April und Sonntag, 30. April 2006 umfasste vier Arbeitstage und sechs Kalendertage.

Der Bw. wohnte im Jahr 2006 zunächst mit seiner Gattin und seiner im Berufungszeitraum zweijährigen Tochter in Wien. Ende Mai 2006 wurde die Wiener Wohnung aufgegeben und der Hausrat in ein Haus des Bw. in K. transportiert (Bl. 55 Finanzamtsakt).

Der Bw. und seine Gattin erwarben in Linz eine Eigentumswohnung (Bl. 64 Finanzamtsakt), die den Ehegatten am 25. Juli 2006 übergeben und ab diesem Zeitpunkt laufend eingerichtet wurde (niederschriftliche Aussage des Bw. vor dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16. Oktober 2007).

Ab Ende September 2006 war die Wohnung in Linz bezugsfertig (Berufung des Bw. vom 1. April 2007, Bl. 97 des Finanzamtesaktes; Schreiben des Bw. an den UFS vom 26. September 2007) und wurde die Wohnung von der Familie des Bw. bezogen.

Zwischen April und September 2006 wohnte der Bw. im Wesentlichen, jedenfalls an der Mehrzahl der Arbeitstage der einzelnen Lohnzahlungszeiträume, in seinem Haus in K., während ab Ende Mai seine Frau und seine Tochter bei deren Eltern in der (schwieger)elterlichen Wohnung, ebenfalls in Linz, untergebracht waren. In dieser Zeit fuhr der Bw. an der Mehrzahl der Arbeitstage von seinem Hauptwohnsitz in K. aus zu seinem Arbeitgeber nach Linz und zurück (Berufung des Bw. vom 1. April 2007, Bl. 97 des Finanzamtesaktes; Vorlageantrag des Bw. vom 22. Mai 2007, Bl. 107 des Finanzamtesaktes; Schreiben des Bw. an den UFS vom 26. September 2007).

Die Arbeitsstätte in Linz ist vom Haus des Bw. in K. rund 94 Straßenkilometer entfernt (www.viamichelin.at) und mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht in zumutbarer Zeit erreichbar. Die durchschnittliche Fahrzeit zwischen Arbeitsstätte und Wohnung in K. beträgt mit dem Auto rund 50 Minuten (Berufung des Bw. vom 1. April 2007, Bl. 97 des Finanzamtesaktes; nach www.viamichelin.at – allerdings mit theoretischen Durchschnittswerten – 65 Minuten), zwischen Arbeitsstätte und der Wohnung der Schwiegereltern mit dem Auto rund 23 Minuten (www.viamichelin.at, 18 Straßenkilometer, Bl. 87 des Finanzamtesaktes) und mit öffentlichen Verkehrsmitteln rund eineinviertel bis eineinhalb Stunden (www.linzag.at, Bl. 85 des Finanzamtesaktes), sowie zwischen Arbeitsstätte und der ehelichen Wohnung in Linz mit mit dem Auto rund 24 Minuten (www.viamichelin.at, 17 Straßenkilometer, Bl. 89 des Finanzamtesaktes) und mit öffentlichen Verkehrsmitteln rund eineinviertel Stunden (www.linzag.at, Bl. 83 des Finanzamtesaktes)

Zwischen Oktober und Dezember 2006 verbrachte der Bw. weiterhin die Wochenenden in K. und pendelte etwa 4 bis 6 mal im Monat von K. aus zur Arbeit (niederschriftliche Aussage des Bw. vor dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16. Oktober 2007).

Im Mai 2006 fuhr der Bw. noch zwei Mal von K. aus zu seinem Arbeitgeber in Wien (Schreiben des Bw. an den UFS vom 26. September 2007).

Bei der Lohnverrechnung durch die beiden Arbeitgeber in Linz wurde jeweils das so genannte große Pendlerpauschale berücksichtigt.

2. Verfahrensgang

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 27. März 2007 (Bl. 97 des Finanzamtsaktes) setzte nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren und in mehreren Punkten von der Steuererklärung abweichend das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Einkommensteuer fest, wobei die von den beiden Arbeitgebern in Linz bezogenen Einkünfte um das bei der Lohnverrechnung berücksichtigte Pendlerpauschale erhöht wurden.

Hinsichtlich des Pendlerpauschales verwarf das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die Angabe des Bw., dass die Arbeitsstätte in Linz überwiegend von K. aus angefahren worden sei, als nicht glaubwürdig, da „Ihre Gattin und Ihr Kind in Linz wohnen und Sie gemeinsam im Juni 2006 eine Eigentumswohnung angeschafft haben“.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 erhobenen Berufung vom 1. April 2007 (Bl. 97 des Finanzamtsaktes) beantragte der Bw. als Pendlerpauschale einen Betrag von 1.820,40 € (das entspricht dem bei der Lohnverrechnung berücksichtigten Betrag) anzusetzen, da er zwischen April und September 2006 keine andere Wohnmöglichkeit als in K. gehabt habe, da die Eigentumswohnung nicht bezugsfertig gewesen sei, und er auch im Zeitraum Oktober bis Dezember 2006 von seinem Hauptwohnsitz aus zur Arbeitsstätte in Linz gefahren sei, da die Arbeitsstätte von K. aus günstiger (in 50 Minuten) zu erreichen sei und er am Hauptwohnsitz „diverse Sachen (Landwirtschaft, Haus, Post,...)“ erledigen habe müssen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2007 (Bl. 100 des Finanzamtsaktes) wurde dem Berufungsbegehren hinsichtlich des Pendlerpauschales vom Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs nicht Rechnung getragen, da im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend sei, wobei auch eine Schlafstelle ausreiche. Das Finanzamt gehe davon aus, dass der Bw. bei seiner Familie eine Schlafmöglichkeit in Linz gehabt habe, und zwar zunächst in der Wohnung der Schwiegereltern und dann in der Eigentumswohnung.

Im Vorlageantrag vom 22. Mai 2007 (Bl. 107 des Finanzamtsaktes) beantragte der Bw. die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Frage, ob ihm ein Pendlerpauschale von 1.820,40 € zustehe, und führte dazu unter anderem aus, dass „im steuerrechtlichen Zeitraum überwiegend von meinem Hauptwohnsitz aus die Fahrten zum Arbeitsplatz angetreten wurden“. Es könne aus steuerrechtliche Sicht keine Verpflichtung bestehen, „dass ich bei einer NICHT verwandten Familie nächtigen muss bzw. dies ohne Gegenleistung tun muss!“

Nach einem Vorhalteverfahren zum „Begriff einer ‚NICHT verwandten Familie“ (Vorhalt vom 20. Juni 2007, Bl. 109 des Finanzamtsaktes; Vorhaltsbeantwortung vom 25. Juni 2007, Bl. 111 des Finanzamtsaktes) legte das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 mit Bericht vom 12. Juli 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 27. August 2007 wandte sich das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs gegen eine vom Unabhängigen Finanzsenat erwogene Aussetzung des Berufungsverfahrens gemäß § 281 BAO zu einem beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2006/15/0145 anhängigen Beschwerdeverfahren (Vorhalte vom 26. Juli 2007), da der Bw. nach Ansicht des Finanzamtes nicht tatsächlich von dem der Arbeitsstätte entfernten Wohnsitz gependelt sei, sondern von den beiden Linzer Wohnungen aus. Für das Finanzamt sei nicht glaubhaft, „dass jemand,

- der in aufrechter Familie (Gattin und Kind) lebt,
- der in Linz beruflich tätig ist,
- dessen Gattin und Tochter in Linz wohnen.
- der in Linz gemeinsam mit seiner Gattin eine Eigentumswohnung angeschafft hat,

überwiegend im Lohnzahlungszeitraum von K. nach Linz pendelt“ und verweist in diesem Zusammenhang auf die mangelnde Glaubwürdigkeit des Bw. im Zuge des Veranlagungsverfahrens (so seien Anwaltskosten zunächst als Steuerberatungskosten dargestellt und als Sonderausgaben beantragt worden).

Mit Note vom 3. September 2007 wurde hierauf das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr - auf Grund der räumlichen Nähe sowohl zur Familie des Bw. als auch zu seinem nunmehrigen Arbeitgeber - gemäß § 279 Abs. 2 BAO ersucht zu ermitteln, in welcher Wohnung bzw. in welchen Wohnungen der Bw. in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen (Kalendermonaten) des Jahres 2006 ab April 2006 jeweils überwiegend genächtigt habe.

Der Bw. richtete am 26. September 2007 ein Schreiben an den Unabhängigen Finanzsenat, in welchem er unter anderem ausführte:

„Es ist nur mehr strittig: Steht im Falle des Bestehens mehrerer Wohnsitze das Pendlerpauschale auch dann zu, wenn tatsächlich von dem der Arbeitsstätte entfernen Wohnsitz gependelt wurde?“

Der betreffende Zeitraum 2006 teilt sich wie folgt:

01.01.2996 bis 24.04.2006:

Nicht strittig.

25.04.2006 bis ca. 30.09.2006:

Arbeitsstätte Linz ...; keine Wohnung in Linz zur Verfügung; meine Frau plus Kind wohnte bei ihren Eltern, aber erst ab circa Juni 2006! Ich wohnte in K. – nicht bei den Eltern meiner Frau (kein Platz,...). In diesem Zeitraum habe ich nur einen Wohnsitz gem. § 26 Abs. 1 BAO in K. (keine Innehabung einer Wohnung in Linz).

...

Weiters: Zu diesem Zeitpunkt hatte ich zwei Dienstverhältnisse (P. GmbH und A. Österreich GmbH). Ich fuhr hier 2 Mal noch nach Wien wegen des aufrechten Dienstverhältnisses. Ich beantrage daher weiters diese als Werbungskosten: K. – Wien: 125 km einfach: 190 Euro.

Ca. 01.10.2996 bis 31.12.2006:

Wohnung [Linz] bezugsfertig (Übergabe und Kauf fanden davor statt). Ab diesem Zeitpunkt wurde der Weg öfters zur Arbeit von K. aus angefahren.

Ich besitze neben der Eigentumswohnung als Mitbesitzer in Linz ein Haus in K. (Alleineigentümer), ein weiteres Haus auch in K. als Miteigentümer..."

Hierzu gab das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs mit Schreiben vom 24. Oktober 2007 bekannt, dass die Aussagen des Bw. „nichts an der Beurteilung des Sachverhaltes und dessen rechtliche Würdigung durch das Finanzamt“ ändern.

Fakten seien: „Lt. Aktenlage (ZMR-Abfragen) haben Gattin und Tochter des Bw. nach Aufgabe des gemeinsamen Nebenwohnsitzes in Wien (Bw. war in Wien beschäftigt) wieder in Linz [bei den Eltern] gewohnt. Seit 27.7.2006 haben Gattin und Tochter ihren HWS in der mit dem Bw. gemeinsam angeschafften Eigentumswohnung in Linz.“

Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, „dass ein Familievater, der sich in aufrechter Ehe befindet, dessen Gattin und Kind in jener Stadt leben, in der sich auch der Dienstort des Familievaters befindet, überwiegend im Lohnzahlungszeitraum von auswärts einpendelt.“

Was das Kilometergeld für zwei Fahrten nach Wien anlange, lägen keine Werbungskosten vor, da Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfällig zustehenden Pendlerpauschale abgegolten seien. „Da auch in diesem Fall nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum nach Wien gefahren wurde, ist auch kein Pendlerpauschale zu berücksichtigen.“

Mit Mail vom 23. November 2007 berichtete das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vorab unter anderem wie folgt:

Die von Hrn. Mag. H. für die Zeit von September bis Dezember 2006 vorgelegten 8 Tankrechnungen der Tankstelle in Ö., die auf dem Weg nach K. liegt, waren alle von einem Samstag, Sonntag oder Feiertag. Aus zwei Reparaturrechnungen ergeben sich von 23.9.2005 bis 17.9.2007 insgesamt gefahrene Kilometer von 1.740/Monat. Hr. Mag. H. fuhr aber auch mit einem anderen Auto.

Hr. Mag. H. sagte, dass er seit 31.7.2006 grundbücherlich 2 Wohnsitze hat (Urfahr und K.). Die Übergabe der Wohnung (Neubau) erfolgte erst am 25.7.2006 und die Wohnung wurde ab diesem Zeitpunkt laufend eingerichtet. Betriebskosten wurden ab 1.8.2006 bezahlt. Die Küche wurde Ende Juli/Anfang August eingebaut. Ab 1.10.2006 war Hr. Mag. H. 8 - 10 mal im Monat in K., davon jedes Wochenende direkt von der Arbeitsstätte. Das wäre nicht überwiegend.

Als Grund für die Fahrten nach K. gab Hr. Mag. H. an, dass er dort ein Haus hat und Miteigentümer an einem weiteren Haus ist. Seine Mutter lebt dort alleine und er muss sich um die Renovierung kümmern.

Die Ausführungen von Hrn. Mag. H., dass er nicht zusammen mit seiner Frau bei seinen Schwiegereltern in Linz gewohnt hat, waren glaubhaft. Es wird auch keine Möglichkeit gesehen, das Gegenteil nachzuweisen.

Hr. Mag. H. besteht darauf, dass er bis 30.9.2007 nur eine Wohnung hatte. Mit einer Nichtanerkennung des Pendlerpauschales ist und wird er deswegen auf keinen Fall einverstanden sein. Sollte er das Pendlerpauschale bis 30.9.2006 bekommen, ist für Hrn. Mag. H. die Einschränkung der Berufung vorstellbar.

Das Pendlerpauschale hat Hr. Mag. H. im März 2007 beim Dienstgeber abgemeldet."

Das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs äußerte sich zum Bericht des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr mit Mail vom 27. November 2007 wie folgt:

„Die im Auftrag des UFS vom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr durchgeführte Erhebung ist nach Ansicht des Finanzamtes zur Beurteilung der strittigen Frage, ob im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum überwiegend von Linz oder von K. aus die Arbeitsstätte angefahren wurde, nur bedingt geeignet:

Der Bw. hat dem erhebenden Kollegen einen Schriftverkehr mit dem UFS vorgelegt, demzufolge nur mehr der Zeitraum strittig wäre, in dem der Bw. zwei Wohnsitze hatte (seiner Meinung nach ab 1.10.2006). Lediglich in diese Richtung wurde dann auch die Erhebung durchgeführt.

Aus dem Erhebungsbericht und auch aus dem bisherigen Verfahren geht hervor, dass der Bw. die Anerkennung des Pendlerpauschales immer nur mit dem Nicht-Innehaben einer Wohnung argumentiert. Auf den, nach Ansicht des Finanzamtes, wesentlichen Sachverhalt, wie oft im

jeweiligen Lohnzahlungszeitraum tatsächlich der Arbeitsort in Linz von K. aus angefahren wurde, wurde im bisherigen Verfahren nicht eingegangen.

Zitat aus Erhebungsbericht: ,Die Ausführungen von Hrn. Mag. H., dass er nicht zusammen mit seiner Frau bei seinen Schwiegereltern in Linz gewohnt hat, waren glaubhaft. Es wird auch keine Möglichkeit gesehen, das Gegenteil nachzuweisen. Herr Mag H. besteht darauf, dass er bis 30.9.2007 nur eine Wohnung hatte. Mit einer Nichtanerkennung des Pendlerpauschales ist und wird er deswegen auf keinen Fall einverstanden sein.'

Auch das Finanzamt geht nicht davon aus, dass der Bw. mit seiner Frau bei den Schwiegereltern - im engeren Sinn - gewohnt hat. Einzig und allein ist zu beurteilen, ob im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Strecke K. – Linz zurückgelegt wurde (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit b). Wie bereits oben angeführt, gehen alle bisherigen Argumente des Bw. jedoch in die Richtung, dass er keine Wohnung in Linz hatte. Bisher wurde nie behauptet, dass er nicht fallweise bei seiner Familie (Gattin und Kind) genächtigt hat.

Zum Ersuchen des UFS, das Finanzamt möge Beweismittel vorlegen wird ausgeführt:

Im bisherigen Verfahren hat der Bw. nicht bewiesen, dass er im strittigen Zeitraum überwiegend im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum von K. aus seinen Arbeitsplatz in Linz aufgesucht hat. Auch die vom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr durchgeföhrte Erhebung hat keinen diesbezüglichen Beweis hervorgebracht. Der Satz: ,Die Ausführungen von Hrn. Mag. H., dass er nicht zusammen gewohnt hat, waren glaubhaft", stellt nach Ansicht des Finanzamtes keinen Beweis dar, sondern ist die Vorwegnahme einer Würdigung durch den UFS.

Aus der Natur der Sache ergibt sich, dass auch durch weitere Erhebungen nicht beweisbar sein wird, wann und wie oft der Bw. bei seiner Familie in Linz genächtigt hat.

BAO-Kommentar Ritz, § 167 Tz. 8:

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 25.4.1996, 95/16/0244; 19.2.2002, 98/14/0213; 9.9.2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlichmathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Das Finanzamt beantragt daher, der UFS möge bei der Würdigung, ob im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum überwiegend von K. aus der Arbeitsplatz in Linz angefahren wurde, folgende Tatsachen zu berücksichtigen:

Lt. Aktenlage (ZMR-Abfragen) haben Gattin und Tochter des Bw nach Aufgabe des gemeinsamen Nebenwohnsitzes in Wien (Bw war in Wien beschäftigt), wieder in Linz [bei den Eltern, Anm.] gewohnt.

Seit 27.7.2006 haben Gattin und Tochter ihren HWS in der mit dem Bw gemeinsam angeschafften Eigentumswohnung in Linz.

Um von Linz aus die Arbeitsstätte aufzusuchen, ist das Innehaben einer Wohnung (und nur damit argumentiert der Bw. ständig) nicht notwendig. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Familienvater, der sich in aufrechter Ehe befindet, dessen Gattin und Kind in jener Stadt leben in der sich auch der Dienstort des Familienvaters befindet, überwiegend im Lohnzahlungszeitraum von auswärts einpendelt. Die Melddaten des Bw. sind nach Ansicht des Finanzamtes nicht maßgeblich, da – wie aus der Aktenlage hervorgeht – der Bw bisher noch nie einen gemeinsamen HWS mit der Familie gemeldet hat.

Nicht zuletzt sind nach Ansicht des Finanzamtes zur Beurteilung der Glaubwürdigkeit von Aussagen des Bw., auch alle seine Aussagen zu berücksichtigen, die jetzt nicht mehr strittige Sachverhalte betreffen, weil diese vom Finanzamt widerlegt wurden (zB. wurden Beglaubigungskosten eines Anwalts, als Steuerberatungskosten dargestellt)."

Am 11. Jänner 2008 langte der schriftliche Bericht des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr samt den bezughabenden Akten beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

3. Streitpunkte

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ist nur mehr strittig,

- a) ob dem Bw. das große Pendlerpauschale im Zeitraum April bis September 2006, allenfalls auch von Oktober bis Dezember 2006, zusteht (niederschriftliche Aussage des Bw. vor dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 16. Oktober 2007),
- b) ob Aufwendungen des Bw. für zwei Fahrten von seiner Wohnung in K. nach Wien zu seinem damaligen zweiten Arbeitgeber in Höhe von 190 € als Werbungskosten gesondert abzugsfähig sind (Schreiben des Bw. an den UFS vom 26. September 2007).

4. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist oben dargestellt und stützt sich auf die Erhebungen der Finanzämter Amstetten Melk Scheibbs und Freistadt Rohrbach Urfahr, des Unabhängigen Finanzsenates sowie auf das Vorbringen des Bw.

Zu der einzige strittigen Sachverhaltsfrage, ob der Bw. einerseits im Zeitraum 25. April bis 30. September 2006 und andererseits im Zeitraum 1. Oktober 2006 bis 31. Dezember 2006 im Lohnzahlungszeitraum jeweils überwiegend von seinem als solchen angegebenen Hauptwohnsitz in K. aus zu seinen Arbeitgebern in Linz gependelt ist, folgt der Unabhängige Finanzsenat im Ergebnis den zuletzt getätigten Angaben des Bw.

Dem Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs ist Recht zu geben, wenn es darauf verweist, dass der Bw. im Laufe des Verfahrens – sowohl was das Pendlerpauschale als auch was andere, nicht mehr strittige Punkte anlangt – unterschiedliche oder zumindest missverständliche Angaben getätigt hat und dies bei der Beurteilung der Glaubwürdigkeit seines Vorbringens mit zu berücksichtigen ist.

Dem Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs ist auch beizupflichten, dass es im Allgemeinen der Lebenserfahrung entsprechen wird, wenn ein Ehegatte gemeinsam mit dem anderen Ehegatten und der ehelichen unmündigen Tochter in einer Wohnung in derselben Stadt, in der sich auch seine Arbeitsstätte befindet, wohnt und nicht von einem weiteren, fast 100 km entfernten Wohnsitz einpendelt.

Im gegenständlichen Fall ist allerdings zwischen zwei Phasen zu unterscheiden: Jene von April bis September und jener zwischen Oktober bis Dezember 2006.

Mit der Aufnahme der Beschäftigung beim ersten Linzer Arbeitgeber (25. April 2006) bestand für den Bw. die Notwendigkeit, täglich nach Linz zur Arbeit zu fahren. Das war von der bisherigen Wohnung in Wien aus zwar nicht völlig unmöglich, aber untnlich, sodass der Bw. eine näher zu Linz gelegene Nächtigungsmöglichkeit benötigte.

Nun stand dem Bw. und seiner Gattin zunächst in Linz keine eigene Wohnung zur Verfügung. Nach Aufgabe der nicht mehr benötigten Wohnung in Wien war es also notwendig, Unterkunftsmöglichkeiten zu suchen.

Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Gattin des Bw. gemeinsam mit der damals zwei Jahre alten Tochter vorübergehend in der Wohnung ihrer Eltern gewohnt hat, da zum einen in Linz möglicherweise Unterstützungs- und Betreuungsmöglichkeiten durch ihre Eltern bestanden, und zum anderen die Beschaffung einer Eigentumswohnung und deren Einrichtung in Linz von Linz aus leichter als von K. aus zu bewerkstelligen war.

Ebenso ist nicht von der Hand zu weisen, dass der Bw. nicht auch noch zu den Schwiegereltern gezogen ist, sondern in dieser Übergangszeit überwiegend in seinem Haus in K. genächtigt hat, wo seine Mutter lebt und er in der Freizeit die Landwirtschaft betreuen sowie das Haus renovieren konnte und er entsprechend mehr Platz und Nachtruhe als in der Wohnung der Schwiegereltern – immerhin musste er bei einem neuen Arbeitgeber reüssieren – hatte.

Den vorgelegten Rechnungen zufolge wies das Fahrzeug des Bw. mit der Modellnummer 6Y5164F6 am 23. September 2005 einen Kilometerstand von 25.389 und am 17. September 2007 einen solchen von 67.201 aus. Die Differenz von 41.812 km lässt es jedenfalls nicht unwahrscheinlich erscheinen, dass der Bw. im fraglichen Zeitraum jeweils an der Mehrzahl der Arbeitstage im einzelnen Lohnzahlungszeitraum die Strecke K. – Linz - K. (insgesamt 188 km) zurückgelegt hat (für andere Fahrten in diesen zwei Jahren verblieben mehr als 30.000 km, was etwa der zweifachen durchschnittlichen Jahresfahrleistung eines PKW in Österreich - vgl. http://www.statistik.at/web_de/statistiken/energie_und_umwelt/energie/energieeffizienzindikatoren/022681.html: Im Jahr 2004 knapp 15.000 km - entspricht und genügend Raum etwa für zusätzliche wöchentliche Fahrten von Wien bzw. Linz nach K. oder Fahrten von Wien nach Linz sowie sonstige private oder berufliche Fahrten - etwa auch die in den Aufstellungen des Bw. Bl. 46 f., 54 f., 57 des Finanzamtsaktes genannten - lässt. Außerdem hat der Bw. gegenüber dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (so dessen Bericht) – vom Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs unwidersprochen – angegeben, dass ihm noch ein weiterer PKW zur Verfügung stand.

Dass der Bw. nach der Lebenserfahrung dennoch seine Familie in dieser Übergangszeit gesehen und auch fallweise bei seinen Schwiegereltern genächtigt haben wird, schließt nicht aus, dass er letztlich überwiegend in K. genächtigt hatte.

Mit dem Hinweis auf die Lebenserfahrung kann in diesem Fall das Vorbringen des Bw. nicht entkräftet werden. Das Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs räumt selbst ein, dass weitere diesbezügliche Ermittlungen unzweckmäßig sind.

Der Unabhängige Finanzsenat nimmt im Hinblick auf die ihn treffende Verpflichtung zur Beachtung der Grundsätze der Einfachheit, Raschheit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit seines Verwaltungshandelns (vgl. § 10 Abs. 5, § 12 Abs. 1 UFG) von weiteren Erhebungen Abstand und würdigt – wie vom Finanzamt beantragt – die vorliegenden Beweismittel. Hierbei ist er in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) und Berücksichtigung der vom Finanzamt dargelegten Grundsätze der Beweiswürdigung abweichend vom Finanzamt zu dem vorstehenden Ergebnis gelangt, das – im konkreten Fall – den höheren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat als die – im übrigen im Lauf des Verfahrens ebenfalls

wechselnden – Annahmen des Finanzamtes. Die Lebenserfahrung lässt bei Beurteilung der konkreten Situation, in der sich die Familie des Bw. befunden hat, durchaus ein überwiegendes Pendeln von K. aus als wahrscheinlich erscheinen.

Hinsichtlich des Zeitraumes Oktober bis Dezember 2007 folgt der Unabhängige Finanzsenat dem letzten Vorbringen des Bw., der nunmehr selbst einräumt, in diesem Zeitraum nur mehr gelegentlich, nicht aber überwiegend unter der Woche in K. genächtigt zu haben, was – die Ehewohnung in Linz stand in diesem Zeitraum für Wohnzwecke zur Verfügung und ist der Arbeitsstätte des Bw. deutlich näher gelegen – auch der Lebenserfahrung entspricht. Dem in der Berufung vorgetragenen Argument, die Arbeitsstätte sei von K. aus günstiger zu erreichen als von der ehelichen Wohnung in Linz, vermag der Unabhängige Finanzsenat angesichts der festgestellten Entfernungen und Fahrzeiten nicht zu folgen.

Dass die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrt zur und von der Arbeitsstätte nach K. zumutbar wäre, wurde vom Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs nicht behauptet und bestehen an Hand des Fahrplanes der ÖBB (www.oebb.at) auch keine Anhaltspunkte hierfür.

5. Rechtliche Würdigung

5.1 Grundsätzliches

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der maßgebenden Fassung lautet:

„...Werbungskosten sind auch:

...

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

<i>20 km bis 40 km</i>	<i>495 € jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>981 € jährlich</i>

über 60 km	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	270 € jährlich
20 km bis 40 km	1.071 € jährlich
40 km bis 60 km	1.863 € jährlich
über 60 km	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 die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muß der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen."

Bei mehreren Wohnsitzen ist nach Rz 259 LStR 2002 unter Hinweis auf VwGH 19. 9. 1995, 91/14/0227 die Entfernung zu dem der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnsitz maßgeblich. Benutzt der Arbeitnehmer am Arbeitsort regelmäßig eine Schlafstelle, ist demzufolge der Arbeitsweg von dieser Schlafstelle aus zu berechnen.

Hingegen vertreten etwa UFS (Wien), Senat 17 (Referent), 16. 12. 2005, RV/0478-W/05, und UFS (Wien), Senat 17 (Referent), 21. 2. 2006, RV/0872-W/05, die Auffassung, dass bei mehreren Wohnsitzen jener maßgeblich ist, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend der Weg zur Arbeitsstätte angetreten wird (idS auch Doralt, EStG, 9. Auflage, § 16, Tz. 114,

Werner-Schuch, EStG 1988, Abschn. 6 Tz. 128). Hinsichtlich der letztgenannten Entscheidung ist eine Amtsbeschwerde beim VwGH zu 2006/15/0145 anhängig.

In der Entscheidung vom 21. 2. 2006, RV/0872-W/05, hat der Unabhängige Finanzsenat unter anderem ausgeführt:

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

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

In den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 11.2.2003, RV/0824-W/02; UFS [Wien], Senat 7 [Referent], 21.7.2003, RV/0582-W/03; UFS [Wien], Senat 6 [Referent], 14.3.2005, RV/1301-W/04 wurde die Auffassung vertreten, bei Bestehen mehrerer Wohnsitze sei auf jenen Wohnsitz abzustellen, von dem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt worden ist. Dies jedenfalls dann, wenn ein besonderer Grund vorliegt, die Fahrt zur (bzw. von der) Arbeitsstätte vom (bzw. am) entfernteren statt vom (bzw. am) näheren Wohnsitz zu beginnen (bzw. zu beenden). Ein derartiger Grund werde insbesondere darin zu erblicken sein, wenn es sich bei der Wohnung um den "Familienwohnsitz" handelt.

Hingegen hat der Unabhängige Finanzsenat in den Entscheidungen des UFS [Wien], Senat 11 [Referent], 3.8.2004, RV/4108-W/02, UFS [Wien], Senat 5 [Referent], 25.1.2005, RV/0583-W/04; und zuletzt UFS [Wien], Senat 17, 23.11.2005, RV/0960-W/05 allein auf die tatsächlichen Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum abgestellt und das Pendlerpauschale anhand der in diesem Zeitraum tatsächlich zurückgelegten Strecken ermittelt, ohne dass besondere Gründe im Sinne der vorgenannten Entscheidungen vorliegen müssten.

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

Die genannte Berufungsentscheidung vom 23.11.2005, RV/0906-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 zwei Mal im Monat von der Familienwohnung zur Arbeit und trat ansonsten den Weg zur Arbeit von einer in der Nähe der Arbeitsstätte gelegenen Garconnaire aus an. Der Gerichtshof hat zutreffend darauf verwiesen, dass die Fahrtstrecke zwischen der für das Pendlerpauschale relevanten Wohnung und Arbeitsstätte überwiegend zurückgelegt werden muss, was bei einem zwei Mal monatlichen Fahren nicht der Fall sei.

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

Der erkennende Senat vermag sich diesem obiter dictum nicht anzuschließen.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes ist für die Gewährung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 maßgebend die "Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt" und keine andere.

Auch Doralt, vom VwGH als Belegstelle herangezogen, vertritt in der aktuellen, 6. Auflage seines Kommentars zu Einkommensteuer (in § 16 Tz. 114) unterdessen eine andere Auffassung als der Gerichtshof und die Lohnsteuerrichtlinien:

"... Entgegen den LStR stellt das Gesetz nur darauf ab, welche Fahrtstrecke der Dienstnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ,im Lohnzahlungszeitraum überwiegen zurücklegt'. Damit kann nur die im Lohnzahlungszeitraum tatsächlich (überwiegenden) genutzte Wohnung gemeint sein (siehe auch Werner/Schuch, Abschn 6 Tz 128 und ÖStZ 1975, 138). Der VwGH knüpft ebenfalls an die im Lohnzahlungszeitraum ,überwiegend" zurückgelegte Fahrtstrecke an; gleichzeitig hält er zwar auch den nächstgelegenen Wohnsitz für maßgeblich, doch war dies im Entscheidungsfall auch der im Lohnzahlungszeitraum überwiegend benutzte Wohnsitz (E 19.9.1995, 91/14/0227, 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.

...

Der Referent schließt sich dieser Begründung an.

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

Auch in diesem Verfahren folgt der Referent der vorstehenden Begründung, auf die auch hinsichtlich der Nichtbefassung des gesamten Berufungssenates verwiesen wird.

Eine Aussetzung des Verfahrens nach § 281 BAO unterbleibt, da sich das Finanzamt gegen eine derartige Aussetzung ausgesprochen hat und im Hinblick auf den bisher erfolgten Ermittlungsaufwand ein möglicherweise mehrere Jahre dauerndes Zuwarten auf eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes weder zweckmäßig noch billig erscheint.

5.2 Pendlerpauschale Zeitraum 25. April bis 30. September 2006

Kommt es daher, wie ausgeführt, nur darauf an, von wo weg der Bw. überwiegend im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum den Weg zur Arbeit angetreten hat bzw. wohin er nach der Arbeit zur Nächtigung zurückgekehrt ist, steht dem Bw. nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen das Pendlerpauschale – und zwar mangels Zumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel das „große“ – für den Zeitraum des Pendelns von K. nach Linz bis zum Bezug der ehelichen Wohnung in Linz zu.

Zu den Ausführungen des Bw., er habe in der Wohnung seiner Schwiegereltern keinen Wohnsitz begründet, ist zu sagen, dass es für die Frage des Pendlerpauschales nicht darauf ankommt, ob der Bw. in diesem Zeitraum in Linz einen melde- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz hatte oder ohne einen solchen bei seiner Frau und seiner Tochter genächtigt hat, sondern nur darauf, ob der Bw. in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen jeweils überwiegend von K. aus seinen Arbeitsweg angetreten bzw. ihn dort wieder beendet hat.

Was den Zeitraum 25. April (Beginn des Arbeitsverhältnisses in Linz) bis 30. April 2006 anlangt, ist darauf zu verweisen, dass § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 das Überwiegen des Pendels im „Lohnzahlungszeitraum“ verlangt.

Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag (§ 77 Abs. 1 EStG 1988).

Da auch im Zeitraum 25. bis 30. April 2006 an diesen Kalendertagen (vier Arbeitstage von sechs Wochentagen) überwiegend gependelt wurde, steht auch für diesen Zeitraum – sowie für den Zeitraum 1. Mai bis 30. September 2006 - das anteilige Pendlerpauschale zu.

5.3 Fahrtkosten zum Arbeitgeber in Wien nach dem 24. April 2006

Da alle Fahrtaufwendungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und eventuell dem Pendlerpauschale gesetzlich pauschaliert sind, können die tatsächlichen Fahrtkosten nicht als Werbungskosten abgezogen werden (*Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 68, unter Hinweis auf VwGH 5. 6. 2003, 2002/15/0194).

Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, dass die dem Bw. für die beiden Fahren zum Arbeitgeber in Wien erwachsenen Aufwendungen mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind und hierfür nicht das Kilometergeld als Werbungskosten abgesetzt werden kann; die Voraussetzungen für ein (weiteres) Pendlerpauschale zu diesem Arbeitgeber in diesem Zeitraum werden mit den bloß zwei Fahrten nicht erfüllt.

5.4 Pendlerpauschale Zeitraum 1. Oktober bis 31. Dezember 2006

Die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale müssen in zeitlicher Hinsicht im Lohnzahlungszeitraum (§ 77 EStG 1988) überwiegend vorliegen. Für den vollen Kalendermonat können auf Grund einer Durchschnittsbetrachtung 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mindestens 11 (Arbeits)Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 74, m.w.N.).

Wie der Bw. nunmehr auch einsehen dürfte, steht ihm das Pendlerpauschale für den Zeitraum ab Oktober 2006 nicht zu, da er in diesem Zeitraum nicht überwiegend an den einzelnen Arbeitstagen des Monats von K. aus gependelt hat.

6. Sonstige Berufungsstreitpunkte

Was die sonstigen, im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht mehr strittigen Berufungspunkte anlangt, wird diesbezüglich auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 5. Februar 2008