

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.10.2008

Geschäftszahl

2006/15/0145

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Waldviertel in 3910 Zwettl, Hamerlingstraße 2a, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 21. Februar 2006, RV/0872-W/05, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001, (mitbeteiligte Partei: S S in J), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Das Finanzamt veranlagte den Mitbeteiligten, Kommandant einer Gendarmerieeinheit, zur Einkommensteuer für das Jahr 2001, wobei es das bereits vom Dienstgeber berücksichtigte "große" Pendlerpauschale für Entfernungen über 60 km mit der Begründung nicht gewährte, dass der Mitbeteiligte am Beschäftigungsort über eine Unterkunftsmöglichkeit verfüge.

In seiner dagegen erhobenen Berufung führte der Mitbeteiligte aus, dass ihm am Beschäftigungsort lediglich eine (Not)Schlafstelle zur Verfügung stünde, die er fast ausschließlich bei Nachtdiensten zur Regeneration in der Journaldienstzeit oder bei Dienststellenbereitschaften nutze. Die Schlafmöglichkeit diene gegenständlich weder der Erfüllung eines Wohnbedürfnisses noch sei sie ausschließlich dem Mitbeteiligten - respektive seinen Mitbewohnern - zugänglich, vielmehr müsse er den Raum mit weiteren Arbeitskollegen teilen. Aus näher dargestellten (privaten) Gründen pendle der Mitbeteiligte ungeachtet des großen Zeitaufwandes zur Erreichung des rund 160 km von seinem Arbeitsplatz entfernten Wohnsitzes.

In der von der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung legte der Mitbeteiligte - unter Beifügung von Kopien der Dienstpläne - eine Aufstellung über seine tatsächlich im Jahr 2001 getätigten Heimfahrten vor. Vorgelegt wurden ferner eine Reihe von Beweismitteln zum Nachweis dafür, dass der Mitbeteiligte seinen Wohnsitz regelmäßig aufsuche. Er komme am Abend meistens zwischen 19:45 Uhr und 20:00 Uhr nach Hause und fahre um etwa 6:00 Uhr wieder zur Arbeit. Die Strecke sei zu einem Großteil auf Autobahnen und sehr gut ausgebauten Freilandstraßen zurückzulegen, sodass die Fahrzeit in etwa 1 h 45 Min. betrage. Die Beschaffenheit der Schlafstelle dokumentierte er an Hand von Fotos.

Seitens des Finanzamtes wurde außer Streit gestellt, dass der Mitbeteiligte in dem von ihm genannten Umfang Heimfahrten unternommen habe, vertrat aber unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien die Ansicht, dass die gegenständliche Schlafstelle als Wohnung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anzusehen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Sachverhaltsbezogen wurde festgestellt, dass dem Mitbeteiligten am Dienort vom Arbeitgeber ein 14 m² großes Zimmer für Nächtigungen zur Verfügung gestellt worden sei, welches er mit einem Kollegen habe teilen müssen und das gerade Platz für zwei Betten, Kästen, Tisch und die Ausrüstung der Beamten geboten habe. Der Wohnsitz des Mitbeteiligten habe sich in seinem Elternhaus in J. befunden. Da der Mitbeteiligte von seinem Dienstgeber weltweit eingesetzt worden sei, habe er oftmals auch an anderen Orten genächtigt. Sobald es sein Dienst zugelassen habe, habe der Mitbeteiligte nicht in der Dienststelle genächtigt, sondern sei nach J. zurückgekehrt. Er habe - wie im angefochtenen Bescheid im Einzelnen dargelegt - in den Kalendermonaten Jänner, Februar, März, August, Oktober und Dezember 2001 die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung überwiegend, in den anderen Kalendermonaten hingegen nicht überwiegend zurückgelegt. Die rund 1 h 45 Min. dauernden Heimfahrten seien teilweise im eigenen PKW des Mitbeteiligten, teilweise in einer Fahrgemeinschaft mit einem Kollegen unternommen worden. Der Mitbeteiligte sei aktiv im Vereinsleben an seinem Wohnort tätig,

wohne bei seiner Mutter und sei im Berufszeitraum mit einer im Nahbereich von J. lebenden Freundin liiert gewesen.

In rechtlicher Hinsicht vertrat die belangte Behörde zum einen die Ansicht, dass es nicht maßgeblich sei, ob eine dem Arbeitnehmer am Arbeitsplatz oder in der Nähe des Arbeitsplatzes zur Verfügung stehende Schlafstelle die Kriterien einer "Wohnung" erfülle, weil es einzig und allein darauf ankomme, von wo weg der Weg zur Arbeit überwiegend angetreten werde bzw. wohin der Arbeitnehmer überwiegend zurückkehre. Auch sei nicht zu prüfen, ob der Wohnsitz ungewöhnlich weit von der Arbeitsstätte entfernt sei, weil der zu berücksichtigende Jahresbetrag ohnedies unabhängig von den tatsächlichen Kosten (im Jahr 2001) mit dem Pauschbetrag begrenzt sei. Der Mitbeteiligte habe unstrittig eine "Wohnung" an seinem (einzigem) Wohnsitz in J. Der Mitbeteiligte sei in sechs Monaten des Jahres 2001 überwiegend, d.h. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage von seiner Dienststelle an seinen Wohnsitz und wieder zurückgefahren, in sechs Monaten an weniger als der Hälfte der Arbeitstage. Dem Mitbeteiligten stehe daher für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für sechs Monate das Pendlerpauschale zu. Unstrittig sei, dass das große Pendlerpauschale zu gewähren sei, weil öffentliche Verkehrsmittel, die bei einer Abfahrt nach 18:00 Uhr eine Ankunft am gleichen Tag im Raum J. ermöglichen würden, nicht bestünden.

Zum anderen stünde das große Pendlerpauschale im Beschwerdefall selbst dann (teilweise) zu, wenn man mit dem Finanzamt den Begriff der "Wohnung" in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 als "nächstgelegene Wohnung" interpretiere, weil die "nächstgelegene Wohnung" jener (einzig) Wohnsitz des Mitbeteiligten in J. und nicht die Schlafstelle an seiner Dienststelle sei. Da der Mitbeteiligte an sechs Monaten des Jahres 2001 nicht überwiegend von und zu seiner (einzig) "Wohnung" gependelt sei, sei das Pendlerpauschale aus diesem Grund insoweit nicht zu gewähren und nicht deswegen, weil die Schlafstelle, von der aus er den Dienst teilweise angetreten habe, als "Wohnung" anzusehen sei.

Der Berufung sei daher teilweise Folge zu geben und das Pendlerpauschale in Höhe von 17.280 S zu gewähren.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die auf § 292 BAO gestützte Beschwerde des Finanzamtes.

Das Finanzamt hält dem angefochtenen Bescheid entgegen, dass sich die täglichen Fahrten zum weiter entfernten Wohnsitz als (beruflich) nicht notwendig erweisen würden, wenn der Abgabepflichtige am Beschäftigungsort über eine Unterkunftsmöglichkeit verfüge. Seien die Gründe für die Fahrten zwischen dem (weiter von der Arbeitsstätte entfernten) Wohnsitz und der Arbeitsstätte der privaten Lebensführung zuzuordnen, wie im Beschwerdefall, in dem der Mitbeteiligte die Heimfahrten mit seinem Vereinsleben in Zusammenhang gebracht habe, gehörten diese Aufwendungen jedenfalls zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988. Das Vorliegen besonderer Gründe - in Anlehnung an die Rechtsprechung zur doppelten Haushaltsführung - sei im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht worden, sodass die Pauschbeträge des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nach Ansicht des beschwerdeführenden Finanzamtes zu Unrecht berücksichtigt worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr erfolgten Modifikation durch § 124b Z 52 EStG 1988, BGBl. I Nr. 142/2000, zählen zu den Werbungskosten auch

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

a) Diese Aufwendungen 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 Fahrt 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:

...

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

...

über 60 km 34.560 S jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten."

Das beschwerdeführende Finanzamt vertritt die Ansicht, im Beschwerdefall stehe der Berücksichtigung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 entgegen. Die Fahrten stellten Kosten der Lebensführung dar. Der Mitbeteiligte habe auch am Beschäftigungsort

über eine Wohnung verfügt, sodass den Fahrten zum entfernter gelegenen Wohnsitz die berufliche Veranlassung fehle.

Im Erkenntnis vom 22. September 1981, 2287/80, ÖStZB 1982, 212, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Vorgängerbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 im Einkommensteuergesetz 1972 Folgendes ausgesprochen:

"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 iS der Abgabenvorschriften als Wohnung zu verstehen ist, geben diese selbst keine unmittelbare Auskunft. Maßgebend ist die Verkehrsauffassung (E 9.2.1967, 1982/65, ÖStZB 1967, 80, 7.5.1969, 125/68, ÖStZB 1969, 150). Darnach 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 könne."

Der Verwaltungsgerichtshof hat demnach auf die Verkehrsauffassung abgestellt und eine bloße Schlafstelle in einem Raum, den der Arbeitnehmer mit Arbeitskollegen teilen muss, nicht als Wohnung im Sinne der Abgabenvorschriften beurteilt. Diese zum EStG 1972 ergangene Rechtsprechung kann auch im zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1988 zur Begriffsbestimmung herangezogen werden. Berücksichtigt man weiter, dass die Anforderungen an ein zumutbares Wohnen seit Ergehen des angeführten Erkenntnisses gestiegen sind, ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde die gegenständliche Schlafstelle nicht als Wohnung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 qualifiziert hat. Vor diesem Hintergrund kann im Beschwerdefall nicht gesagt werden, dass den gegenständlichen Heimfahrten wegen eines am Ort der Beschäftigung vorhandenen weiteren Wohnsitzes die berufliche Veranlassung abzusprechen sei.

Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind beruflich veranlasst und zählen zu den Werbungskosten aus den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Auch wenn als Folge der Pauschalierung die tatsächlichen Aufwendungen nicht abziehbar sind, ändert dies nichts daran, dass die Fahrt zur Arbeitsstätte nicht zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehört (vgl. mit weiteren Nachweisen, Doralt, EStG9, § 16, Tz. 100).

Soweit die Beschwerde auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung Bezug nimmt, zeigt sie gleichfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Kosten doppelter Haushaltsführung sind so lange als Werbungskosten zu berücksichtigen, als eine Wohnsitzverlegung in den Nahbereich der Arbeitsstätte nicht zumutbar ist, weil es sich dabei - anders als bei den regelmäßigen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - grundsätzlich um Kosten der Lebensführung handelt. Solche Aufwendungen "gelten" lediglich so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (vgl. für viele schon das hg. Erkenntnis vom 9. Oktober 1991, 88/13/0121; sowie zur Notwendigkeit der Unterscheidung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einerseits und der Kosten getrennter Haushaltsführung andererseits Schuch, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten, ÖStZ 1980, 26).

Die belangte Behörde ist somit im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass dem Mitbeteiligten dem Grunde nach ein Anspruch auf Berücksichtigung des Pendlerpauschales nicht abgesprochen werden kann. Einwendungen gegen die Ermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes macht das beschwerdeführende Finanzamt nicht geltend.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Wien, am 28. Oktober 2008