



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 11. Februar 2003 über die Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 und Freibetrag für das Jahr 1999 vom 6. November 1998 entschieden:

1. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 6. November 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

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

2. Die Berufung gegen den Freibetragsbescheid 1999 vom 6. November 1998 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

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.

Entscheidungsgründe

Der Bw. hat seinen Familienwohnsitz in X. Er ist Richter an einem Gericht in Wien und machte in seiner Einkommensteuererklärung (=Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997) Werbungskosten iHv 1.398 S geltend, und zwar im Detail:

- Juristenverband: 250 öS
- Bibliotheksbeitrag: 250 öS
- Amtshaftpflichtversicherung: 898 öS.

Das Finanzamt berücksichtigte im angefochtenen, mit 6. November 1998 datierten Einkommensteuerbescheid 1997 die geltend gemachten "Topf"-Sonderausgaben (gemäß § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 zu einem Viertel und unter Anwendung der Einschleifformel) und die o.a. Werbungskosten einerseits zu 250 öS (Juristenverband) als solche ohne Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale (1.800 öS) gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 und andererseits zu 1.148 öS als solche mit Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale. Da das Werbungskostenpauschale jedenfalls zusteht, wurden zur Auffüllung der 1.148 öS auf 1.800 öS noch weitere 652 öS als Werbungskosten berücksichtigt.

Weiters erließ das Finanzamt anlässlich der Einkommensteuerveranlagung 1997 gemäß § 63 EStG 1988 einen entsprechenden, mit 6. November 1998 datierten Freibetragsbescheid 1999.

Mit Telefax vom 9. Dezember 1998 erhob der Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 6. November 1998 sowie den Freibetragsbescheid 1999 vom 6. November 1998, zugestellt am 13. November 1998.

Punkt 1 der Berufungsbegründung betraf die mangelnde Nachvollziehbarkeit der Berechnung der Steuer auf sonstige Bezüge. (Anm.: Eine diesbezügliche Erläuterung nahm das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 23. März 1999 vor.)

Laut Punkt 2 seien bei den Angaben *"über die Sonderausgaben"* nachstehende Positionen vergessen worden:

- Wohnungskosten in Wien, anteilmäßig: 13.773 öS
- Fahrtkosten (Benzin und Betriebsmittel): 17.590,57 öS
- Selbstbehaltsbeiträge BVA: 1.285 öS
- Unfallversicherung SVA: 683 öS
- Bibliotheksbeitrag: 500 öS

Die Arbeitszeit des Bw. unterliege keinen festen Zeiten, sodass eine zusätzliche Wohnungnahme in Wien erforderlich sei. Im Zuge der mehrmaligen wöchentlichen Fahrten zur Familie

seien die angeführten Kosten an Treibstoff angefallen; die Wohnungskosten würden zu einem Drittel geltend gemacht.

Auf Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 2. Februar 1999 teilte der Bw. mit Schreiben vom 24. Februar 1999 mit, dass er die Wohnung in Wien schon seit 1977 besitze und erst danach durch seine Heirat seinen Familienwohnsitz in X begründet habe.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende, mit 23. März 1999 datierte Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1997, in der statt der o.a. pauschbetragswirksamen Werbungskosten ($1.148 + 652 = 1.800$) nunmehr 2.331 öS ($= 1.148 + 683 \text{ SVA} + 500 \text{ Bibl}$) berücksichtigt wurden und auch die einkünfteabhängige Einschleifung (eigentlich Ausschleifung) der zu berücksichtigenden Sonderausgaben entsprechend verändert wurde. Die Berufungsvorentscheidung wurde u.a. damit begründet, dass die außergewöhnlichen Belastungen den Selbstbehalt nicht überstiegen. Aufwendungen für Familienheimfahrten seien Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlaßten doppelten Haushaltsführung vorlägen. Diese Voraussetzungen lägen jedoch nicht vor, weil dem Bw. aufgrund der Entfernung und der günstigen Verkehrsverbindungen wie vielen anderen Arbeitnehmern eine tägliche Rückkehr zugemutet werden könne.

Weiters erließ das Finanzamt anlässlich der durch die Berufungsvorentscheidung geänderten Einkommensteuerveranlagung 1997 einen entsprechenden, mit 23. März 1999 datierten Freibetragsbescheid 1999.

Mit Telefax vom 21. April 1999 stellte der Bw. hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung vom 23. März 1999 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag). Selbst im Falle der täglichen Heimfahrt entstünden Kosten von 15.400 öS (Jahreskarte) samt Jahreskarte der Verkehrsbetriebe Wien.

Mit Telefax vom 29. Jänner 2003 ergänzte der Bw. die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 6. November 1998 und gegen den Freibetragsbescheid 1999 vom 6. November 1998. Die Ehegattin des Bw. erziele am Familienwohnsitz Einkünfte. Die Wegstrecke vom Familienwohnsitz bis zur Arbeitsstätte betrage 80 Kilometer und bestehe tarifmäßig aus 8 Zonenfahrten im Verkehrsverbund Ost. Der Bw. beantrage die Kosten der doppelten Haushaltsführung (Kosten der Wiener Wohnung iHv 3.109 öS monatlich, Energiekosten 6.000 öS jährlich und 11.970 öS für 45 wöchentliche Familienheimfahrten (7 Zonen mal 19 öS = 133 öS).

Die Arbeitszeit des Bw. unterliege keiner festen Einteilung, sondern richte sich nach der anfallenden Arbeit, wobei die dafür erforderliche Zeit nicht im Voraus bestimmt werden

könne, da der Zeitaufwand vom täglichen – zum Teil fristauslösenden – Akteneinlauf zum Teil vom Umfang der fristgerecht auszufertigenden Urteile abhängig sei. Die letzte Verbindung von Wien nach X gehe um 18 Uhr 19 vom Südbahnhof ab (Ankunft 19:33 in X; Stand 29. Jänner 2003). Somit sei es nicht möglich, bei einem Arbeitsende nach 18 Uhr noch rechtzeitig den Zug zu erreichen.

Wenn die Finanzbehörde dennoch eine tägliche Heimfahrt als zumutbar erachte, werde der Eventualantrag auf Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrtkosten als Werbungskosten gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Einkommensteuer 1997:

Unstrittig ist, dass X mehr als sechzig Kilometer von Wien entfernt ist, weil das Finanzamt (laut Vorlagebericht) von ca. 75 und der Bw. (laut Berufungsergänzung vom 29. Jänner 2003) von 80 km ausgehen. Dass es sich um mehr als 60 km handelt, wird auch durch Auswertung einer Landkarte durch die Berufungsbehörde gestützt: Unter Vernachlässigung der Nicht-Autobahn-Kilometer in Wien ergibt sich eine Auto-Fahrtstrecke von 74 km, davon mehr als die Hälfte Autobahn. Die Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln (26 km Autobus zwischen X und Z laut Landkarte sowie 53 km Tarifkilometer Eisenbahn zwischen Z und Wien-Südbahnhof) ergibt eine Fahrtstrecke vom 79 km.

Aus dem Vorbringen des Bw. in seiner Berufungsschrift vom 9. Dezember 1998 (*„mehrmaligen wöchentlichen Fahrten zur Familie sind die angeführten Kosten an Treibstoff angefallen“*) wird geschlossen, dass der Bw. in den Lohnzahlungszeiträumen des Streitjahres 1997 überwiegend die Strecke zwischen X und Wien und umgekehrt, und zwar mit dem Kraftfahrzeug zurückgelegt hat. Dieser Sachverhalt widerspricht wegen der Heimarbeit von Richtern und wegen der guten Straßenverbindung zwischen Wien und X nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Eine sachverhaltsmäßige Differenzierung zwischen einerseits dem Gerichtsgebäude und andererseits der Wiener Wohnung des Bw. als Wiener Anfangs- bzw. Endpunkt der Fahrten zwischen X und Wien ist nach der hier vertretenen Rechtsauffassung (siehe sogleich) unerheblich, weil sowohl die Wiener Wohnung als auch das Gerichtsgebäude mehr als 60 Kilometer vom Familienwohnsitz in X entfernt sind.

Da die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung nicht vorliegen (siehe unten), steht dem Bw. – entgegen *Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl*, LSt 2001, 198f – beim im Jahr 1997 vorliegenden Sachverhalt ein Pendlerpauschale zu:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten u.a. *"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 ... 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 5.280 S jährlich

40 km bis 60 km 10.560 S jährlich

über 60 km 15.840 S 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 2.880 S jährlich

20 km bis 40 km 11.520 S jährlich

40 km bis 60 km 20.160 S jährlich

über 60 km 28.800 S jährlich..."

Ob unter "Wohnung" iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG die Familienwohnung (in X) oder die Wohnung am Arbeitsort (in Wien) zu verstehen ist, ist eine Frage der Auslegung.

Wenn die Wohnung in Wien als "Wohnung" iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG angesehen würde, wäre die Entfernung zwischen "Wohnung" und Gerichtsgebäude, die sich im selben Wiener Gemeindebezirk befinden (vgl Berufungsschrift vom 9. Dezember 1998 iVm Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 24. Februar 1999), zu gering zur Gewährung eines Pendlerpauschales. Die vom Bw. geltend gemachten Fahrtkosten, die zumindest in dieser Höhe auch beim Nichtvorhandensein der Wiener Wohnung angefallen wären – durch zumindest gleich häufige Anfahrt von X direkt zum Gerichtsgebäude ohne die Wiener Wohnung als "Zwischenstation" – würden bei dieser ersten Auslegungsvariante des Begriffes "Wohnung" iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG nicht zur Gewährung des Pendlerpauschales führen. Diese Auslegungsvariante wäre angesichts des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bedenklich, weil im Falle

des Nichtvorhandenseins der Wiener Wohnung (und der direkten Anfahrt von X zum Gerichtsgebäude) ein Pendlerpauschale wegen der Häufigkeit der Fahrten im Streitjahr 1997 jedenfalls zustünde.

Deshalb wird der zweiten Auslegungsvariante der Vorzug gegeben und als "Wohnung" iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG der Familienwohnsitz in X angesehen. Der Bw. hat zwischen dieser Wohnung und dem Gerichtsgebäude – wenn auch sozusagen mit "Zwischenstation" in seiner Wiener Zweitwohnung – in den Lohnzahlungszeiträumen des Streitjahres 1997 überwiegend mehr als 60 km pro einfacher Fahrtstrecke zurückgelegt.

Es wird daher das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG iHv 15.840 öS gewährt. Dem Eventualbegehren nach Berücksichtigung tatsächlicher Fahrtkosten kann nicht entsprochen werden, weil die Pauschalierung zwingend ist.

Die Voraussetzungen für das sogenannte "große" Pendlerpauschale gemäß lit c sind hingegen nicht erfüllt: Der o.a. Gesetzeswortlaut fordert hierfür die Unzumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels für zumindest die halbe Wegstrecke. Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw., ihm sei bei einem Arbeitsende nach 18 Uhr die Benützung des Massenbeförderungsmittels unmöglich, nur eine Unzumutbarkeit der öffentlichen Verkehrsmittel für die Strecke von Z nach X:

Da vom Südbahnhof auch nach dem vom Bw. vorgebrachten 18 Uhr 19-Zug weitere Züge nach Z abfahren (um 19 Uhr 19, um 20 Uhr 19, um 20 Uhr 55 und – als Umsteigeverbindung teilweise mit Autobus - um 22 Uhr 25), ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels von Wien nach Z auch bei einem nach 18 Uhr liegenden Arbeitsende zumutbar.

Unzumutbar wäre nur die Fortsetzung der mit einem späteren Zug als dem 18 Uhr 19-Zug in Wien begonnenen Fahrt mit einem öffentlichen Verkehrsmittel von Z nach X, weil der nächste Bus auf dieser Strecke erst am Morgen des nächsten Tages fährt.

Da die Strecke von Z nach X weniger als die Hälfte der Gesamtstrecke von Wien nach X beträgt, ist die Voraussetzung der Unzumutbarkeit *"zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke"* nicht erfüllt.

Die doppelte Haushaltsführung ist steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort sowie die tägliche Fahrt vom Familienwohnsitz zur Arbeitsstätte und zurück unzumutbar sind.

Da die einfache Fahrtstrecke 80 km beträgt und es sich um eine gute Straßenverbindung handelt (mehr als die Hälfte Autobahn; keine Bergstraßen), war dem Bw. im Streitjahr 1997 die tägliche Fahrt vom Familienwohnsitz in X nach Wien und zurück zuzumuten, zumal häufige

Fahrten zwischen dem Familienwohnsitz und Wien mit dem Kraftfahrzeug aus der Berufungsschrift vom 9. Dezember 1998 (*"Fahrkosten (Benzin und Betriebsmittel)"* und *"Im Zuge der mehrmaligen wöchentlichen Fahrten zur Familie sind die angeführten Kosten an Treibstoff angefallen"*) zu schließen sind. Bereits deshalb sind die vom Bw. geltend gemachten Kosten seiner Wiener Wohnung steuerlich nicht zu berücksichtigen, sodass sich die Frage nach der Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien oder in die Nähe von Wien nicht stellt.

An Werbungskosten werden somit anerkannt:

laut Berufungsvorentscheidung	2.331 öS
"	250 öS
Pendlerpauschale	15.840 öS
Summe in öS	18.421 öS
in Euro	1.338,71 €

Hinsichtlich der in der Berufungsschrift als Sonderausgaben begehrten und in der Berufungsvorentscheidung vom 23. März 1999 nicht berücksichtigten BVA-Selbstbehaltsbeiträge iHv 1.285 öS ist auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 23. März 1999 betreffend außergewöhnliche Belastungen (nichtüberstiegener Selbstbehalt) zu verweisen. Die BVA-Selbstbehaltsbeträge stellen keine Werbungskosten und keine Sonderausgaben dar, sondern können als Krankheitskosten nur bei den außergewöhnlichen Belastungen Berücksichtigung finden, aber auch dies nur soweit, als sie den Selbstbehalt übersteigen.

Zur Berufung gegen den Freibetragsbescheid 1999 vom 6. November 1998:

Durch die Erlassung eines weiteren Freibetragsbescheides für das Jahr 1999 im März 1999 wurde der Freibetragsbescheid vom 6. November 1998 aus dem Rechtsbestand verdrängt, weshalb die Berufung gegen den Freibetragsbescheid 1999 vom 6. November 1998 durch Erlassung des Freibetragsbescheides vom 23. März 1999 nach dem damals geltenden Abgabenverfahrensrecht unzulässig geworden ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 11. Februar 2003