

Berufungsentscheidung

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

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Abgabengutschrift beträgt € 856,96 (= S 11.792,00).

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

A) Der Berufungswerber (= Bw.) war im Streitjahr als Biotechnologe bei der Fa. B. V. AG. nichtselbstständig erwerbstätig und unterrichtete an der Technischen Universität Wien. Er erstellte am 10. Mai 2002 seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 (OZ 5 f./2001) und überreichte sie am selben Tag dem Finanzamt. Darin erklärte er Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 9.864,60 und Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Als Werbungskosten erklärte er unter der KZ 279 S 29.930,00. Weiters wurden Kirchenbeiträge in Höhe von S 2.244,00 als Sonderausgaben geltend gemacht. Dieser Einkommensteuererklärung war auch eine Erklärung zur Berücksichtigung der Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (OZ 4 /2001) beigelegt und die kürzeste Strecke zwischen seiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte mit 82 km angegeben. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung (OZ 1/2001) gliederte der Bw. die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben wie folgt auf:

	Beträge in S
a) Betriebseinnahmen (Kollegiengelder und Prüfungstaxen aus der Lehrtätigkeit an der TU Wien)	25.418,00
b) Betriebsausgaben	
b1) Canondrucker für PC inkl. Druckerkabel	2.147,00
b2) Fahrtkosten für Fahrten zur TU Wien, 1060, Getreidemarkt 9; 2.736 km x S 4,90 (amtliches Km-Geld)	13.406,40
Summe Betriebsausgaben lt. Bw.	15.553,40
Einnahmenüberschuss	9.864,60

Weiters gab der Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung bekannt, dass die Vorlesungstermine BPT I am 24. 1., 26. 1., 31. 1., und 2. 2. stattgefunden hätten, die Vorlesungstermine ZKT II am 16. 3., 23. 3., 30. 3., 6. 4. und 27. 4., die Vorlesungstermine BPT II am 4. 5., 11. 5., 18. 5., 8. 6. und 22. 6., die Vorlesungstermine ZKT I am 9. 11., 16. 11., 30. 11., 7. 12. und 14. 12. 2001. Die Vorbesprechungen haben lt. Bw. am 9. 3. und 5. 10. 2001 stattgefunden. Die Prüfungen seien lt. Bw. am 16. 2., 23. 3., 8. 6., 29. 6. und 17. 10. 2001 abgehalten worden. Die Fahrtroute führe über Tulln, die B3 und die Donauuferautobahn.

B) Der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2001 wurde am 14. Mai 2002 erstellt (OZ 7 ff./2001). Darin wurden beide dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel zur Einkünftermittlung herangezogen. Der eine Lohnzettel stammt von der B. V. AG. und weist steuerpflichtige Bezüge von S 882.119,00 aus, der andere Lohnzettel wurde vom Bundesdienst an das Finanzamt übermittelt und weist steuerpflichtige Bezüge von S 25.418,00 (= erklärte Einnahmen aus selbstständiger Arbeit) auf. Als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, zog das Finanzamt S 14.694,00 ab, als sonstige Werbungskosten (ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag) S 35.690,00. Weiters wurde der Kirchenbeitrag in Höhe von S 1.000,00 einkünftemindernd berücksichtigt.

Der erste Werbungskostenbetrag (KZ 277) setzt sich aus Druckerkosten in Höhe von S 1.288,00 und den gesamten geltend gemachten Fahrtkosten von S 13.406,40 zusammen. Der zweite Werbungskostenbetrag (KZ 279) setzt sich aus der Pendlerpauschale in Höhe von S 34.560,00 und dem Gewerkschaftsbeitrag von S 1.130,00 zusammen. Die Abgabengutshchrift betrug € 1.151,28 (= S 15.842,00).

Zur Begründung dieses Bescheides wurde u. a. ausgeführt, dass von den geltend gemachten Betriebsausgaben für den Computer Privatanteile von S 859,00 ausgeschieden worden seien.

C) Mit Schreiben vom 25. Mai 2002 (OZ 11/2001) erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt B) Berufung und begründete diese wie folgt:

1) Seine Einkünfte aus der Lehrtätigkeit an der TU Wien stellten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit dar. Er stehe in keinem Bundesdienstverhältnis. Diese Einkünfte habe er daher in seiner Einkommensteuererklärung in der Spalte 320 angeführt. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000, in der es sich um analoge Einkünfte gehandelt habe, seien diese im Einkommensteuerbescheid vom 7. September 2001 auch als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit berücksichtigt worden. Er beantrage daher, dass der Betrag von S 25.418,00 als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit ausgewiesen werde.

2) Von den Betriebsausgaben für den Drucker inkl. Kabel seien S 859,00 (= 40%) für Privatanteile abgezogen worden. Gegen diesen Privatabzug berufe er deshalb, weil er den Drucker ausschließlich für den Ausdruck von Vorlesungsunterlagen, wissenschaftlicher Literatur und Einkommensteuerangelegenheiten benütze. In seinem Haushalt seien drei Personalcomputer inkl. Drucker installiert, von denen zwei für berufliche und einer für private Zwecke genutzt werde.

D) Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 2002 (OZ 12 ff./2001) wurde der angefochtene Bescheid abgeändert. Die Änderungen betrafen die berücksichtigten Werbungskosten.

Als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte (KZ 277), wurden S 1.932,00 ermittelt (d. s. Druckerkosten in Höhe von S 2.147,00 abzüglich 10% Privatanteil = S 214,70).

Als sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag wurden S 29.930,00 errechnet (d. s. der Gewerkschaftsbeitrag in Höhe von S 1.130,00 und die große Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c für eine Entfernung über 60 km in Höhe von S 28.800,00; dies für Fahrten zur B. V. AG.).

Die Berufungsvorentscheidung ergab eine Abgabennachforderung von € 672,22 (= S 9.250,00). Zur diesbezüglichen Begründung führte das Finanzamt aus:

Gemäß Art. 7 des Budgetbegleitgesetzes 2001 seien ab 2001 Bezüge, Auslagenersätze und Ruhebezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu behandeln. Die im Rahmen dieser nichtselbstständigen Einkünfte angefallenen Fahrtkosten seien mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Die Pendlerpauschale für die TU Wien stehe nicht zu, da die Fahrten nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum angefallen seien. Da der Bw. den Drucker auch für Einkommensteuerangelegenheiten verwende, und dies gemäß § 20 EStG privat veranlasst sei, werde der Privatanteil auf 10% gekürzt.

E) Mit Schreiben vom 28. Juni 2002 stellte der Bw. eine als Vorlageantrag zu wertende Berufung (OZ 16/2001). Begründend führt der Bw. aus:

Nachdem in der Berufungsvorentscheidung seine Einkünfte an der TU Wien nicht als selbstständige Einkünfte anerkannt worden seien, obwohl diese alle Merkmale eines freien Berufes trügen (er stehe in keinem Dienstverhältnis zur TU Wien und sei in der Ausübung seines Lehrauftrages weder an zeitliche noch inhaltliche Vorgaben gebunden), beantrage er daher die für nichtselbstständige Einkünfte vorgesehene Pendlerpauschale an die Technische Universität Wien.

Die in der Begründung der Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung, dass ihm diese Pauschale deshalb nicht zustehe, weil seine Fahrten nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum angefallen seien, sei nicht richtig. Wie aus der Aufstellung seiner Fahrten klar ersichtlich sei, habe er alle Fahrten mit dem Pkw im Lohnzahlungszeitraum durchgeführt. Er möchte weiter anführen, dass er neben den Fahrten zur Abhaltung der Vorlesungen, Prüfungen und Vorlesungsbesprechungen auch einige weitere Fahrten an die Chemiebibliothek der TU durchgeführt habe, um sich mit der neuesten wissenschaftlichen Literatur zu versorgen; diese benötige er, um seine Vorlesungen am Stand der Wissenschaft zu halten. Wenn es erforderlich sei, könne er natürlich zum Nachweis des Zeitpunktes der Lohnzahlungen seine Kontoauszüge vorlegen.

Diesem Schreiben ist eine weitere Erklärung zur Berücksichtigung der Pendlerpauschale vom 28. Juni 2002 beigelegt (OZ 17/2001), in der angegeben wird, dass die kürzeste Strecke zwischen seiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 62 km betrage.

F) Am 16. Juli 2002 erstellte das Finanzamt ein Vorhalteschreiben (OZ 19/2001) und führte darin aus:

Die als Berufung bezeichnete Eingabe vom 28. Juni 2002 müsse – da bereits eine Berufungsvorentscheidung ergangen sei – als Vorlageantrag gewertet werden; dies zur Information. Aus dem Wortlaut dieses Vorlageantrages gehe hervor, dass die Begründung zur

Berufungsvorentscheidung offensichtlich missverstanden worden sei. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (1988) seien Kosten der Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Darüber hinaus stünden Werbungskosten in Form der Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 leg. cit. nur dann zu, wenn die entsprechenden Voraussetzungen in zeitlicher Hinsicht im Lohnzahlungszeitraum (Monat) überwiegend gegeben seien. Das bedeute, dass die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte an mehr als 10 Tagen im Monat zurückgelegt werden müsse. Diese Voraussetzung sei gegenständlich nicht gegeben, wie der Auflistung des Bw. zu entnehmen sei. Die Tatsache, dass es sich bei den Einkünften des Bw. um Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit handle, sei in § 25 Abs. 1 Z 5 EStG begründet und sei daher nicht Ermessenssache der Behörde. Es werde um eine kurze Information gebeten, ob der Vorlageantrag aufrecht bleibe.

G) Das Antwortschreiben des Bw. zum Vorhalt laut Abschnitt F) datiert vom 30. Juli 2002.

Der Bw hält darin fest, dass sein Vorlageantrag selbstverständlich aufrecht bleibe. Außerdem möchte er anmerken, dass er die Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht missverstanden habe, sondern er widerspreche ihr aus folgenden Gründen:

Die Begründung der Ablehnung für die Zuerkennung der Pendlerpauschale, dass er nämlich die Wegstrecke stets an weniger als 10 Tagen im Lohnzahlungszeitraum (Monat) zurückgelegt habe, könne sich nur auf Personen beziehen, die bei dem jeweiligen Arbeitgeber voll beschäftigt seien, d. h. täglich (außer Samstag und Sonntag) am Arbeitsort zu erscheinen hätten. Die Ausübung seiner Lehrtätigkeit als externer Dozent erfordere dies jedoch nicht. Dieser Satz von 10 Tagen pro Monat könne daher in seinem Fall nicht zur Anwendung gelangen; er stehe auch nicht ausdrücklich im Text des Einkommensteuergesetzes. Weiter habe er in seinem Antrag vom 28. Juni 2002 angeführt, dass er neben den Fahrten zur Abhaltung der Vorlesungen etc., die er detailliert in der Beilage seiner Einkommensteuererklärung angegeben habe, weitere Fahrten wie z. B. an die Chemiebibliothek der TU Wien durchgeführt habe, wodurch er gelegentlich die im Schreiben genannte Grenze von 10 Fahrten pro Monat überschritten habe.

H) Der unabhängige Finanzsenat richtete mit Schreiben vom 7. November 2005 einen Vorhalt an den Bw., um folgende Fragen zu beantworten und nachstehend angeführte Unterlagen vorzulegen:

- 1) Kopie des (Dienst-)Vertrages mit der B. V. AG. für das Jahr 2001;
- 2) Kopie des (Dienst-)Vertrages mit der Universität Wien für das Jahr 2001;
- 3) Kopie des Fahrtenbuches für das Jahr 2001;
- 4) Zu welchen Tageszeiten haben die Vorlesungs- und Prüfungstermine des Bw. im Jahr 2001 stattgefunden?

5) Wurde für die Vorlesungs- und Prüfungstermine bei der B. V. AG. Urlaub genommen? Es werde ersucht, Urlaubsbestätigungen beizubringen.

I) Der Bw. beantwortete den Vorhalt laut Abschnitt H) mit Schreiben vom 25. November 2005 und gab darin folgende Erklärungen ab:

ad 1): Er sei am 1. Oktober 1988 in die Fa. I. eingetreten, die im Jahre 1997 von der amerikanischen Fa. B. übernommen worden sei. Im Zuge der Übernahme sei ihm kein neuer Vertrag ausgestellt worden, da die Bedingungen in gleicher Weise weiter gültig gewesen seien.

ad 2): Seit seinem Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis bei der TU Wien als externer Dozent, sei er dem Institut für biochemische Technologie (nun Institut für Verfahrenstechnik) zugeteilt. Es gebe hierzu keinen Dienstvertrag. Das Zugehörigkeitsverhältnis sei durch das UOG geregelt und hierin sei auch festgehalten, dass er seine Lehrbefugnis verliere, wenn er seiner Lehrtätigkeit nicht regelmäßig nachkomme.

ad 4) und 5): Seine Vorlesungen, Vorbesprechungen zu den Vorlesungen, Prüfungen sowie wissenschaftlichen Literaturstudien an der Universitätsbibliothek habe er meist am Freitag nachmittag abgehalten, da an diesem Wochentag seine Dienstzeit bei seinem Arbeitgeber verkürzt sei. Für einige dieser dienstlichen Termine habe er sich Urlaub genommen und zwar am 31. 1., 14. 9. und 20. 9. 2001.

Diesem Schreiben wurde folgende Unterlagen in Kopie beigelegt:

- Anstellungsvertrag mit der Fa. I. (nunmehr Fa. B.);
- dienstliche Fahrtaufzeichnungen des Jahres 2001;
- Urlaubaufzeichnungen des Personalbüros der Fa. B. für 2001.

J) Mit Schreiben vom 4. Jänner 2006 wurde dem Finanzamt die Vorhaltsantwort laut Abschnitt I) samt Beilagen zur schriftlichen Stellungnahme übermittelt.

K) Mit E-Mail vom 12. Jänner 2006 schränkte der Bw. sein Berufungsbegehren auf die Pendlerpauschale für die Fahrten zur TU Wien ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Zuerkennung der großen Pendlerpauschale für die Fahrten an die TU Wien.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Der Bw. ist bei der Fa. B. lt. seinem Anstellungsvertrag vom 26. September 1988 als wissenschaftlicher Mitarbeiter im Bereich der biotechnischen Verfahrensentwicklung Vollzeit beschäftigt. Außerdem wurde vereinbart, dass der Bw. pro Monat 20 Überstunden leistet. Dieses Unternehmen hat seinen Standort im 22. Wiener Gemeindebezirk.

b) Laut der Urlaubsabstimmung per 31. Dezember 2001 nahm der Bw. am 31. Jänner 2001 (Mittwoch), am 14. September 2001 ((Freitag) und am 20. September 2001 (Donnerstag) Urlaub für von ihm gehaltene Veranstaltungen an der TU Wien.

c) Das vom Bw. in Kopie vorgelegte Fahrtenbuch weist folgende Angaben auf:

Nr.	km-Stand	Ausgangspunkt	km-Stand	Zielpunkt	Zweck	Datum	Wochentag
1	167399	Zwentendorf	167457	TU Wien	Vorlesung	24.1.2001	Mittwoch
2	167457	TU Wien	167514	Zwentendorf		24.1.2001	Mittwoch
3	167802	Zwentendorf	167858	TU Wien	Vorlesung	26.1.2001	Freitag
4	167858	TU Wien	167915	Zwentendorf		26.1.2001	Freitag
5	168299	Zwentendorf	168356	TU Wien	Vorlesung	31.1.2001	Mittwoch
6	168356	TU Wien	168414	Zwentendorf		31.1.2001	Mittwoch
7	168718	Zwentendorf	168776	TU Wien	Vorlesung	2.2.2001	Freitag
8	168776	TU Wien	168832	Zwentendorf		2.2.2001	Freitag
9	170084	Zwentendorf	170140	TU Wien	Prüfung	16.2.2001	Freitag
10	170140	TU Wien	170198	Zwentendorf		16.2.2001	Freitag
11	172801	Fa. B.	172843	TU Wien	Vorbesprechung	9.3.2001	Freitag
12	172843	TU Wien	172901	Zwentendorf		9.3.2001	Freitag
13	173777	Zwentendorf	173834	TU Wien	Vorlesung	16.3.2001	Freitag
14	173834	TU Wien	173992	Zwentendorf		16.3.2001	Freitag
15	174632	Zwentendorf	174689	TU Wien	Vorlesung	23.3.2001	Freitag
16	174689	TU Wien	174746	Zwentendorf		23.3.2001	Freitag
17	175415	Zwentendorf	175473	TU Wien	Vorlesung	30.3.2001	Freitag
18	175473	TU Wien	175530	Zwentendorf		30.3.2001	Freitag
19	176382	Zwentendorf	176439	TU Wien	Vorlesung	6.4.2001	Freitag
20	176439	TU Wien	176495	Zwentendorf		6.4.2001	Freitag
21	178216	Fa. B.	178268	BOKU	Vortrag Prof.K.	26.4.2001	Donnerstag

22	178268	BOKU	178309	Zwentendorf		26.4.2001	Donnerstag
23	178472	Zwentendorf	178528	TU Wien	Vorlesung	27.4.2001	Freitag
24	178528	TU Wien	178585	Zwentendorf		27.4.2001	Freitag
25	179107	Zwentendorf	179164	TU Wien	Vorlesung	4.5.2001	Freitag
26	179164	TU Wien	179221	Zwentendorf		4.5.2001	Freitag
27	180436	Zwentendorf	180493	TU Wien	Vorlesung	11.5.2001	Freitag
28	180493	TU Wien	180550	Zwentendorf		11.5.2001	Freitag
29	181799	Zwentendorf	181856	TU Wien	Vorlesung	18.5.2001	Freitag
30	181856	TU Wien	181912	Zwentendorf		18.5.2001	Freitag
31	181925	Fa. B.	181967	TU Wien	Literaturstudium	21.5.2001	Montag
32	181967	TU Wien	182024	Zwentendorf		21.5.2001	Montag
33	184089	Zwentendorf	184146	TU Wien	Vorlesung	8.6.2001	Freitag
34	184146	TU Wien	184202	Zwentendorf	Prüfung	8.6.2001	Freitag
35	184399	Fa. B.	184441	TU Wien	Literaturstudium	12.6.2001	Dienstag
36	184441	TU Wien	184498	Zwentendorf		12.6.2001	Dienstag
37	185715	Zwentendorf	185772	TU Wien	Vorlesung	22.6.2001	Freitag
38	185772	TU Wien	185828	Zwentendorf		22.6.2001	Freitag
39	186377	Fa. B.	186419	TU Wien	Prüfung	29.6.2001	Freitag
40	186419	TU Wien	186477	Zwentendorf		29.6.2001	Freitag
41	614	Zwentendorf	671	TU Wien	Literaturstudium	14.9.2001	Freitag
42	671	TU Wien	728	Zwentendorf		14.9.2001	Freitag
43	1230	Zwentendorf	1287	TU Wien	Literaturstudium	20.9.2001	Donnerstag
44	1287	TU Wien	1344	Zwentendorf		20.9.2001	Donnerstag
45	3107	Zwentendorf	3164	TU Wien	Vorbesprechung	5.10.2001	Freitag
46	3164	TU Wien	3221	Zwentendorf	BPT 1 + ZKT 1	5.10.2001	Freitag

47	4773	Fa. B.	4815	TU Wien	Prüfung	17.10.2001	Mittwoch
48	4815	TU Wien	4872	Zwentendorf		17.10.2001	Mittwoch
49	5176	Fa. B.	5218	TU Wien	Literaturstudium	19.10.2001	Freitag
50	5218	TU Wien	5275	Zwentendorf		19.10.2001	Freitag
51	6138	Fa. B.	6180	TU Wien	Literaturst.	29.10.2001	Montag
52	6180	TU Wien	6238	Zwentendorf		29.10.2001	Montag
53	8002	Zwentendorf	8059	TU Wien	Vorlesung	9.11.2001	Freitag
54	8059	TU Wien	8115	Zwentendorf		9.11.2001	Freitag
55	8823	Zwentendorf	8880	TU Wien	Vorlesung	16.11.2001	Freitag
56	8880	TU Wien	8937	Zwentendorf		16.11.2001	Freitag
57	10579	Zwentendorf	10635	TU Wien	Vorlesung	30.11.2001	Freitag
58	10635	TU Wien	10692	Zwentendorf		30.11.2001	Freitag
59	11703	Zwentendorf	11761	TU Wien	Vorlesung	7.12.2001	Freitag
60	11761	TU Wien	11818	Zwentendorf		7.12.2001	Freitag
61	1279	Zwentendorf	12836	TU Wien	Vorlesung	14.12.2001	Freitag
62	12836	TU Wien	12892	Zwentendorf		14.12.2001	Freitag

d) Das Finanzamt berücksichtigte in der Berufungsverentscheidung die Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine Entfernung von über 60 km (S 28.800,00) im Zusammenhang mit der Beschäftigung des Bw. bei der Fa. B. am Standort O. an der Donau.

II) einkommensteuerliche Würdigung:

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 bestimmt: 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:
über 60 km S 28.800,00 jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für täglich zurückgelegte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten, weil diese Fahrten keine Dienstfahrten sind und mit der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 eine

besondere Regelung gefunden haben. Aus diesen Fahrten entspringende Aufwendungen können nur unter den dort genannten Voraussetzungen und in dem dort genannten pauschalierten Ausmaß Werbungskosten darstellen. (vgl. VwGH vom 20. Dezember 1994, 94/14/0131 und vom 5. Juni 2003, 2002/15/0194).

Für das Streitjahr hat der Bw. zweimal ein ausgefülltes L 34 Formular zur Berücksichtigung der Pendlerpauschale eingereicht. Das erste Formular wurde am 8. Mai 2002 als Beilage zur Einkommensteuererklärung (OZ 4/2001) eingereicht, das zweite L 34 Formular wurde am 28. Juni 2002 unterfertigt und als Beilage zur Berufung (OZ 17/2001) mitgesendet. Das erste L 34 Formular betrifft die Fahrten zwischen Wohnort und dem Standort der Fa. B. in O. an der Donau, das zweite L 34 Formular die Fahrten zwischen Wohnort und der TU Wien. Beide Entfernungsangaben liegen über 60 km.

Was die Beschäftigung bei der Fa. B. betrifft, hält der unabhängige Finanzsenat die Voraussetzungen in zeitlicher Hinsicht für erfüllt. Denn der Bw. ist bei der Fa. B. in O. vollzeitbeschäftigt und hat pro Monat 20 Überstunden zu leisten, sodass es glaubwürdig ist, dass er an mehr als zehn Tagen eines Lohnzahlungszeitraumes die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung wegen Unzumutbarkeit nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen kann. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitstätte in O. beträgt laut Map 24 79,96 km. Mit BGBl. I 2000/142 wurde die Pendlerpauschale für das Jahr 2001 für Entfernungen über 60 km mit S 34.560,00 festgesetzt (siehe § 124 b Z. 52 EStG 1988).

Was die Vortragstätigkeit bei der TU Wien betrifft, ist Folgendes anzumerken:

Zunächst ist festzuhalten und unstrittig, dass mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142 ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 eine neue Regelung für Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden in das Gesetz eingefügt worden ist. Demnach sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe- (Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden. Nicht darunter fallen Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe- (versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die an Einrichtungen tätig sind, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben, ausgenommen Abs. 1 Z 1 lit. a ist anzuwenden.

In der Regierungsvorlage wird diese Regelung damit begründet, dass solche Vortragende, die ihre Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, zwangsläufig in die Organisation der Bildungseinrichtung

eingebunden sind und regelmäßig keinem Unternehmerrisiko unterliegen. Zu den Bildungseinrichtungen zählen im Wesentlichen Universitäten, Hochschulen, Akademien, Fachhochschulen, Pädagogische Akademien sowie allgemein und berufsbildende höhere Schulen. Vorgegebene Studien-, Lehr- oder Stundenpläne sind jene nach den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen (z. B. Universitäts-Studiengesetz, Universitäts-Organisationsgesetz). Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zählen sowohl die Bezüge aus der Lehrtätigkeit (Unterrichtstätigkeit) als auch aus der Prüfungstätigkeit (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, Tz 12 zu § 25).

Soweit der Bw. in dieser Vorgangsweise eine Benachteiligung von Dienstnehmern gegenüber selbstständig Erwerbstätigen sieht, wird auf die Erkenntnisse des VwGH vom 16. Juli 1996, 96/14/0002, und vom 25. April 2002, 2001/15/0225, verwiesen, in denen die ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Zulässigkeit von Pauschalierungen und der unterschiedlichen Behandlung von selbstständigen und unselbstständigen Einkommen ausgeführt wird.

Weiters gilt, dass bei mehreren Dienstverhältnissen der Verkehrsabsetzbetrag nur einmal zusteht, die Pendlerpauschale für weitere Dienstverhältnisse kann dann geltend gemacht werden, wenn **überwiegend** im Lohnzahlungszeitraum (d. h. an mehr als zehn Tagen eines mit 20 Arbeitstagen bemessenen Monats) zusätzliche Wegstrecken verursacht werden (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl., Tz 122 zu § 16). Für die Berechnung einer weiteren Pendlerpauschale ist bei jedem Dienstverhältnis die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte maßgeblich. Der Bw. hat mit der Vorhaltsantwort vom 25. November 2005 eine Kopie des Fahrtenbuches für das Jahr 2001 vorgelegt, in dem er angeführt hat, dass er – mit Ausnahme von acht Fahrten – alle anderen Fahrten zur TU Wien von der Wohnung aus angetreten habe. Diese Angaben hält der unabhängige Finanzsenat für unglaublich, weil in Anbetracht der Vollzeitbeschäftigung bei der Fa. B. mit einer Überstundenverpflichtung von 20 Stunden pro Monat, es unwahrscheinlich ist, dass der Bw. nach Erfüllung seiner Dienstverpflichtung bei der Fa. B. in O. 80 km nach Hause gefahren ist und von dort wieder nach Wien zur TU Wien. Dies ist vor allem aus zeitlichen Gründen anzunehmen, auch wenn der Bw. seine meisten Vorlesungs- und Prüfungstermine an Freitagen (mit verkürzter Arbeitszeit bei der Fa. B) und dies nachmittags abgehalten hat. Im Jahr 2001 hat der Bw. lediglich an drei Tagen Urlaub gehabt, an denen er Vorlesungen an der TU Wien gehalten hat. Für diese drei Tage ist es glaubwürdig, dass er von seinem Wohnsitz zur TU Wien gefahren ist. Dieser Umstand begründet aber nicht das vorhin angeführte Erfordernis, dass diese Fahrten in zeitlicher Hinsicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum durchgeführt wurden.

Für Fahrten zwischen den Dienststellen der verschiedenen Dienstverhältnisse können die Fahrtkosten (in der Regel bemessen mit dem Kilometergeld) als allgemeine Werbungskosten

geltend gemacht werden (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl., Tz 122 zu § 16). Der Bw. hat in seinem Fahrtenbuch für 2001 achtmal die Fahrtstrecke von der Fa. B. zur TU Wien angeführt, jedoch für diese Strecke jeweils eine Entfernung von 58 km angegeben. Der unabhängige Finanzsenat hält nach der Map 24 eine diesbezügliche Entfernung von 34 km für realistisch. Weiters ist – wie bereits oben ausgeführt – zu beachten, dass der Bw. an drei Vorlesungstagen an der TU Wien Urlaub genommen hat und demnach nicht von seiner Dienststätte bei der Fa. B. zur TU Wien gefahren ist. Daher ist es geboten für 28 Vortragsveranstaltungen an der TU Wien die Fahrtkosten für die jeweils rd. 34 km lange Strecke mit dem Km-Geld für das Jahr 2001 in Höhe von S 4,90 (= € 0,356) (siehe BGBI I 2000/142) zu bewerten. Diese Bewertung ergibt dann folgende noch zu berücksichtigende Werbungskosten: $28 \times 34 \text{ km} = 952 \text{ km} \times \text{S } 4,90 = \text{S } 4.665,00$. Somit ergeben sich die Werbungskosten lt. UFS in folgender Höhe:

- große Pendlerpauschale für Fahrten vom Wohnort zur Fa. B.: S 34.560,00;
- Fahrtkosten zwischen der Fa. B. und der TU Wien: S 4.665,00;
- vom Arbeitgeber nicht berücksichtigte WK: S 1.932,00 (lt. BVE);
- Gewerkschaftsbeitrag: S 1.130,00;
- Summe der Werbungskosten lt. UFS: **42.287,00**.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 2. Februar 2006