



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 3. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 10. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Der Berufungswerber beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008, ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.190 € zu berücksichtigen. Die Abgabenbehörde erster Instanz entsprach diesem Antrag bei der Veranlagung (Bescheid vom 10.3.2009) nicht, da das Pendlerpauschale bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden sei.

Dagegen brachte der Berufungswerber am 3.4.2009 das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass der Arbeitgeber das Pendlerpauschale nur bis Mai 2008 gewährt habe. Er ersuche daher um nachträgliche Berücksichtigung des Pendlerpauschales für die restlichen Monate des Jahres. In Ergänzung des Berufungsvorbringens legte der Berufungswerber eine Bestätigung des Arbeitgebers, bei dem er vom 1.1.2008 bis 4.1.2008 und vom 3.3.2008 bis 31.12.2008 beschäftigt war, vor. Danach betrage die Strecke von A bis B ca. 35 km und gäbe es für Kranfahrer grundsätzlich die Arbeitszeiten Mo-Do 07:00 bis 16:30 und Fr 07:00 bis 11:00. Diese Arbeitszeiten könnten jedoch nicht regelmäßig eingehalten werden, da der

Berufungswerber je nach Auftrag manchmal erheblich früher anfangen oder erheblich später aufhören.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ am 4.5.2009 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, in der das Pendlerpauschale mit 501,55 € anerkannt wurde. Zur Begründung führte die Abgabenbehörde aus:

„Da Sie laut Bestätigung des Arbeitgebers "manchmal" vor 07:00 bzw. nach 16:30 die Arbeit beenden, heißt das, daß Sie zu den überwiegenden Zeiten die Möglichkeit haben, öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen. Da auf der überwiegenden Strecke und zu den überwiegenden Zeiten öffentliche Verkehrsmittel unterwegs sind, steht nur das kleine Pendlerpauschale zu.

z. B.:	A	ab	05:09	B.	an	06:08
			05:30			06:18
	B.	ab	17:08	A	an	17:56
			17:30			17:59"

Am 15.5.2009 reichte der Berufungswerber den Vorlageantrag ein. Bei der Begründung, die Arbeitszeiten würden nur „Selten“ vor 7 Uhr beginnen und um 16.30 enden, handle es sich um einen Schreibfehler der Bürokratie. Der Berufungswerber habe die Stundenzettel des letzten Halbjahres beigelegt, die darauf befindlichen Arbeitszeiten würden sich auf Arbeitsbeginn auf der Baustelle mit dem Telekran beziehen, wobei davor noch die Anfahrt zur Baustelle mit dem Kran sowie die Anfahrt Wohnort zur Firma mit PKW anstehe. Bei längeren Aufenthalten auf einer Baustelle sei eine tägliche Anfahrt mit dem PKW nötig, was eine Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ausschließe. Geregelter Arbeitszeiten habe der Berufungswerber nur, wenn er Werkstattdienst habe wenn kein Krandienst anstehe, was sehr selten sei.

Mit Schreiben vom 23.6.2009 hielt die Abgabenbehörde erster Instanz dem Berufungswerber vor, dass von 105 überprüften Tagen der Berufungswerber an 4 Tagen ausschließlich in der Werkstatt gewesen sei und an 29 Tagen es nicht möglich gewesen sei, pünktlich zu den Baustellen zu gelangen. An den restlichen 72 Tagen sei die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln möglich, um von B. zu Arbeitsbeginn lt. Aufzeichnungen pünktlich zu den Baustellen zu gelangen. Da nur maßgeblich sei, ob an der Mehrzahl von Arbeitstagen öffentliche Verkehrsmittel auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte vorhanden seien und nach den Lohnsteuerrichtlinien ein Zeitaufwand von mehr als zwei Stunden in einer Richtung zumutbar seien, könne dem Berufsbegehren nicht entsprochen werden. Die im Bedenkenvorhalt vom Berufungswerber erbetene Stellungnahme wurde nicht beigebracht, woraufhin die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat vorlegte.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 24/2007](#) sind Werbungskosten auch die 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) 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	546 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.080 Euro jährlich
über 60 km	1.614 Euro 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	297 Euro jährlich
20 km bis 40 km	1.179 Euro jährlich
40 km bis 60 km	2.052 Euro jährlich
über 60 km	2.931 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und lit. 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 Monats 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.

Mit [BGBl. I Nr. 85/2008](#) wurden die Pauschbeträge in lit. b der Bestimmung auf die Beträge von 630 Euro, 1.242 Euro und 1.857 Euro und in lit. c der Bestimmung auf die Beträge von 342 Euro, 1.356 Euro, 2.361 Euro und 3.372 Euro für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30. Juni 2008 und vor dem 1. Jänner 2010 enden, angehoben.

Das kleine Pendlerpauschale steht nur zu, wenn die entsprechende Strecke im Lohnzeitraum überwiegend zurückgelegt wird, wobei Zeiten, in denen der Arbeitsweg nicht zurückgelegt wird, das Pendlerpauschale aber zu gewähren ist (Urlaub, Krankenstand, Karenz) für die Frage des Überwiegens nicht relevant sind (Doralt, EStG, 13. Lfg, § 16 Tz 101). Beim großen Pendlerpauschale kommt es zusätzlich auch auf die überwiegende Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmittel im Lohnzahlungszeitraum an. Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, was unter dem Begriff der Unzumutbarkeit zu verstehen ist, nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 4.2.2009, [2007/15/0053](#); VwGH vom 28.10.2008, [2006/15/0319](#)) richtet sich die Zumutbarkeit nach dem Verhältnis der Fahrtdauer mit dem Massenbeförderungsmittel einerseits und dem PKW andererseits: Unzumutbar ist die Fahrt mit dem Massenverkehrsmittel jedenfalls dann, wenn sie mehr als dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen Kfz. Im Nahbereich ist die Benützung des Massenverkehrsmittels aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Strecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Die Unzumutbarkeit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel muss zumindest hinsichtlich der halben Strecke vorliegen, so zum Beispiel, wenn auf der Hin- oder Rückfahrt zur bzw. von der Arbeitsstelle ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt.

Maßgeblich bei der Beurteilung, ob Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln für die Arbeitswege vorliegt, ist die gesamte Wegzeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn und vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung einschließlich der Gehzeiten oder Anfahrtszeiten zu den und zwischen den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel, die Fahrzeiten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln und Wartezeiten. Auszugehen ist von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels und einer optimalen Kombination von Massenbeförderungsmittel- und Individualbeförderungsmittel (z.B. „Park and Ride“) auch dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird.

In quantitativer Hinsicht ist sowohl beim kleinen als auch beim großen Pauschale auf das Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum abzustellen: Ist an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (mehr als 10 Tage im Kalendermonat) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, so besteht Anspruch auf das große Pendlerpauschale. Urlaub oder Krankenstand sind für die Frage des Überwiegens auszuklammern. Ist der Dienstnehmer den gesamten Lohnzahlungszeitraum hindurch auf Urlaub oder krank, sind nach Rz 261 LStR 1999 die Verhältnisse des vorangegangenen Lohnzahlungszeitraums maßgebend (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, 48. Lfg., zu § 16 Abs 1 Z 6 (Zorn), Tz 1). Ist allerdings nach [§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#) der Kalendertag als

Lohnzahlungszeitraum heranzuziehen, muss die Beurteilung, ob ein Pendlerpauschale zusteht, für jeden einzelnen Arbeitstag getroffen werden (Jakom/Lenneis, EStG, 2012, § 16 Rz 26).

Die Abgabenbehörde erster Instanz verwehrt die Anerkennung des Pendlerpauschales mit der Begründung, dass an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stehe. Aus der Aktenlage ist erkennbar, dass sie sich hierbei ausschließlich darauf bezog, ob in zeitlicher Nähe zu den Arbeitszeiten eine Zugverbindung besteht. Auf die weiteren ebenfalls zurückzulegenden Strecken (Wohnung – Bahnhof, Bahnhof bzw. Bushaltestelle – Sitz des Arbeitgebers bzw. Baustelle) hat sie nicht Bedacht genommen. Dies weder in Bezug auf die Frage, ob die Zugverbindung überhaupt zu erreichen ist, noch für Zwecke der Ermittlung der Gesamtdauer der Wegzeiten einer Fahrstrecke. So ist schon nicht erhoben, ob und wann öffentliche Verkehrsmittel für die Anschlussstrecken zum und vom Wohnort bestehen, welche Gehzeiten unter Benützung verfügbarer Anschlüsse anfallen und ob bzw. welche sinnvollen Kombinationen zwischen der Benützung von öffentlichen und individuellen Verkehrsmitteln bestanden haben. Der Vergleich der aktuellen Verkehrsverbindungen (VVT-Abfrage) mit jener im Akt erliegenden vom 22.4.2009 zeigt auf, dass keineswegs von gleichbleibenden Verbindungsmöglichkeiten und -zeiten ausgegangen werden kann. Insbesondere hinsichtlich der Arbeitstage mit sehr frühem Arbeitsbeginn und einem Arbeitsende nach 18:00 zeigt sich dies deutlich in zeitlichen Verschiebungen von Verbindungen, unterschiedlichen Intervallen, Umfang des Verbindungsangebots zu bestimmten Zeiten und Beginn und Ende der Anbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Aktenkundig ist jedoch nur eine VVT-Auskunft vom 22.4.2009, welche allenfalls noch die Wintermonate des Jahres 2008 abdeckt, keinesfalls aber für das ganze zweite Halbjahr 2008 (auf dieses beziehen sich die vorgelegten Stundenaufzeichnungen) und erst recht nicht für das gesamte Streitjahr gültig war.

Indem die Abgabenbehörde die maßgeblichen Wegzeiten nur hinsichtlich der Zeiten für die Bahn- oder Busanbindung vom Bahnhof des Wohnortes bis zur Bushaltestelle im Arbeitsort, nicht jedoch auch den Zeitaufwand für die Bewältigung der Wege zwischen der – abgelegenen – Wohnadresse und dem Bahnhof des Wohnortes, zwischen dem Bahnhof/der Bushaltestelle und dem Sitz des Arbeitgebers bzw. der Baustelle und zwischen dem Sitz des Arbeitgebers und der jeweiligen Baustelle berücksichtigt hat, hat sie auch nicht ermittelt, ob unter Bedachtnahme auf sämtliche Gehzeiten und weitere Anschlussverbindungen taugliche öffentliche Verkehrsmittel überhaupt zur Verfügung standen oder (einschließlich der Wartezeiten bis Arbeitsbeginn oder nach Arbeitsende) noch zumutbare Wegzeiten aufzuwenden waren. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass für die Zurücklegung der einfachen Fahrstrecke mit dem PKW nach www.routenplaner24.de lediglich eine einfache Fahrzeit von 25 Minuten benötigt wird und wie vom Berufungswerber vorgebracht und im

Vorhalt vom 23.6.2009 von der Abgabenbehörde erster Instanz bestätigt, nur äußerst selten (lt. Vorhalt an 4 Tagen in einem halben Jahr) die vom Arbeitgeber bekannt gegebenen Regelarbeitszeiten eingehalten werden konnten. An den anderen Tagen begannen und endeten die Arbeitszeiten zu völlig unterschiedlichen Zeiten und bewegten sich häufig von weit vor - und/oder - bis weit nach den Regelbeginn- und –endzeitpunkten. Ebenfalls nicht geklärt ist der Sachverhalt hinsichtlich des Vorbringens des Berufungswerbers, wonach der Arbeitsbeginn nicht am Sitz des Arbeitgebers zu erfolgen hatte, sondern an den Baustellen, oder dass überhaupt zusätzliche, nicht aus den Aufzeichnungen ersichtliche, vorgelagerte Arbeitszeiten wegen Kranüberstellungen angefallen seien. Da zudem der Berufungswerber die Stundenaufzeichnungen lediglich für das zweite Halbjahr 2008 vorgelegt hat und die Abgabenbehörde jene für das erste Halbjahr 2008 nicht eingeholt hat, fehlt das erste Halbjahr 2008 betreffend schon jegliche Kenntnis über den maßgebenden Sachverhalt.

Die Abgabenbehörde betrachtete (vgl. Bedenkenvorhalt vom 23.6.2009) das zweite Halbjahr 2008, für das die Stundenaufzeichnungen vorgelegt wurden, als eine Beurteilungseinheit. Beurteilungseinheit für das Pendlerpauschale ist jedoch der Lohnzahlungszeitraum, regelmäßig sohin ein Kalendermonat und in den Fällen des [§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#) ein Kalendertag. Aus den beigebrachten Stundenaufzeichnungen geht zweifelsfrei hervor, dass nicht nur innerhalb eines Monats, sondern auch zwischen den Monaten untereinander nicht vergleichbare Verhältnisse vorlagen, sodass Rückschlüsse aus den Verhältnissen eines Beurteilungszeitraumes auf einen anderen nicht zulässig sind. Die Beurteilung, ob und für welche Beurteilungseinheiten das große oder kleine Pendlerpauschale zusteht, kann daher nur getroffen werden, wenn die Aufzeichnungen und weiteren Erhebungsergebnisse für jeden einzelnen Beurteilungszeitraum des gesamten Streitjahres für sich geprüft und ausgewertet werden.

Zusammenfassend hat die Abgabenbehörde somit den entscheidungswesentlichen Sachverhalt dem Grunde nach nicht erhoben und die noch durchzuführenden Erhebungen sind von einem Umfang, der deutlich über lediglich ergänzende Ermittlungsmaßnahmen hinausgeht. Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es aber, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen, nicht hingegen Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs, deren Vornahme spätestens nach Einbringung des Vorlageantrages ([§ 276 Abs. 6 BAO](#)) geboten war, erstmals vorzunehmen. Es würde die Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zu einer bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen

zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (VwGH vom 21.11.2002, [2002/20/0315](#)). Die Aufgabe, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)), kommt - unter Inanspruchnahme der Mitwirkungs- und Auskunftspflichten der Abgabepflichtigen - in erster Linie der Abgabenbehörde erster Instanz zu.

Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Sachverhaltsermittlungen und aus Gründen der Wahrung der Erhaltung des vollen Instanzenzuges und der Verfahrensökonomie war der Aufhebung der Vorrang vor der Vornahme zweitinstanzlicher Ermittlungen zu geben. Die Berufungsbehörde sieht sich daher veranlasst, den angefochtenen Bescheid gemäß [§ 289 BAO](#) i.V.m. [§ 20 BAO](#) aufzuheben und die Rechtssache zu ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an erste Instanz zurückzuverweisen.

Innsbruck, am 12. Juli 2012