



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 vom 5. Juli 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt 209.571,-- S (15.230,12 €). Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird mit 29.832,30 S (2.168,-- €) festgesetzt. Nach Anrechnung der entrichteten Lohnsteuer von 42.188,60 S ergibt sich daher für das Jahr 2000 eine gegenüber dem angefochtenen Bescheid (–11.166,-- S bzw. -811,46 €) um 1.190,-- S (86,48 €) höhere Einkommensteuergutschrift von –12.356,-- S (–897,95 €). Die entsprechenden Einkommensteuerbemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Das Berufungsmehrbegehren wird im Übrigen als unbegründet abgewiesen.

### 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.

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

Die Bw. ist Juristin, derzeit Vertragsbedienstete an der Universität L und war im berufungsgegenständlichen Zeitraum bei der T-SteuerberatungsGmbH in S, K-Allee, als Berufsanwärterin beschäftigt. Wohnhaft ist die Bw. in P, das von der damaligen Arbeitsstätte in S rund 45 Straßenkilometer entfernt ist.

Am 3. April 2002 reichte die Bw. bei ihrem Wohnsitzfinanzamt die Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 ein und machte darin einerseits Werbungskosten *mit* Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale im Gesamtbetrag von 29.229,-- S (Fachliteratur 10.919,--S, Arbeitsmittel 1.628,-- S, Kopier- und Seminarkosten 875,-- S bzw. 7.697,--S und Fahrtspesen 8.109,-- S) und andererseits sonstige Werbungskosten *ohne* Anrechnung auf das genannte Pauschale im Gesamtumfang von 14.514,-- S (anteiliges *großes* Pendlerpauschale für den Zeitraum Jänner bis Juli 2000 für eine einfache Wegstrecke von 40 km bis 60 km von 11.760,-- S, Jahresbeitrag der Wirtschaftstreuhandkammer 2.000,-- S, Stempelgebühren anlässlich des WT-Kammerbeitrittes 380,-- S, Sommer- und Wintersemesterbeiträge 2000 und 2000/01 der Österreichischen Hochschülerschaft je 187,-- S) geltend. Zum beantragten Pendlerpauschale merkte sie in der Erklärungsbeilage an, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar gewesen wäre.

Mit nunmehr angefochtenem Einkommensteuerbescheid vom 5. Juli 2002 wurden das Einkommen der Bw. für das Jahr 2000 mit 212.951,-- S und die Einkommensteuer mit 31.022,30 S ermittelt. Da auf diesen ermittelten Einkommensteuerbetrag bereits im Lohnzahlungszeitraum entrichtete Lohnsteuern von 42.188,60 S anzurechnen waren, wurden der Bw. mit Einkommensteuerbescheid 2000 Abgaben in Höhe von 11.166,-- S (811,46 €) gutgeschrieben. Aus den Bescheiddaten ergibt sich, dass der Einkommensermittlung die von der T-SteuerberatungsGmbH bezogenen unselbstständigen Einkünfte in Höhe von 246.818,-- S zugrunde gelegt und davon Werbungskosten *mit* Anrechnung auf den Werbungskostenpauschbetrag von 26.888,-- S, weiters Werbungskosten *ohne* Anrechnung auf den Pauschbetrag von 5.160,-- S und schließlich Sonderausgaben in Höhe von 1.819,-- S (SA-Pauschale 819,-- S und Kirchenbeitrag 1.000,-- S) in Abzug gebracht wurden. Die

Arbeitnehmerveranlagung 2000 erfolgte damit nicht erklärungsgemäß, da es bei den Aufwendungen mit Anrechnung auf das Werbungskostenpauschale zu Kürzungen um 2.341,-- S (von 29.229,-- S auf 26.888,-- S) und bei jenen ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag zu Kürzungen um 9.354,-- S (von 14.514,-- S auf 5.160,-- S) gekommen ist. Der Bescheidbegründung ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass bei der erstgenannten Werbungkostengruppe die Kosten für die Anschaffung eines gebrauchten Computers (Arbeitsmittel) um einen 40%-igen Privatanteil gekürzt und jene für Telefon- und Parkgebühren (bei Fortbildungsveranstaltungen) gänzlich aberkannt wurden. Die Ausgaben für Fachliteratur, sonstige Arbeitsmittel, Fortbildung und Fahrten anlässlich von Dienstreisen fanden indes bei der Veranlagung ungekürzt Berücksichtigung. Hinsichtlich der zweitgenannten Werbungkostengruppe wurde nur der Wirtschaftstreuhandkammerbeitrag in vollem Umfang anerkannt. Den ÖH-Beiträgen sowie den beim WT-Kammerbeitritt entrichteten Stempelgebühren wurde der Werbungskostencharakter hingegen abgesprochen, weil es sich bei ersteren um nicht abzugfähige Ausbildungskosten gehandelt, und die Stempelgebühren keinen "Beitrag zu einem Berufsverband bzw. einer Interessensvertretung" dargestellt hätten. Zum beantragten großen Pendlerpauschale wird in der Bescheidbegründung festgestellt, dass der Bw. die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte nach vorgelegten Unterlagen möglich und zumutbar gewesen, und deshalb nur das entsprechende kleine Pendlerpauschale (Anmerkung der Berufungsbehörde: für den siebenmonatigen Antragszeitraum vom Jänner bis Juli 2000 also der anteilige Pauschbetrag nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km) berücksichtigt worden wäre. Von Unmöglich- bzw. Unzumutbarkeit könne im gegebenen Zusammenhang nur dann ausgegangen werden, wenn gar kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre, der Anfahrtsweg zu diesem mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke ausmache oder eine Wegzeit von 1,5 Stunden überschritten werde.

Folgt man den erstinstanzlich ergangenen Entscheidungsgründen, die im übrigen auch mit der aktenmäßig dokumentierten, seitens des Finanzamtes für die Arbeitnehmerveranlagungserklärung 2000 geplanten Erledigungsweise im Einklang stehen, so müsste der Spruch des angefochtenen Bescheides als *nicht* auf das WK-Pauschale anzurechnende sonstige Werbungskosten solche von gesamt 8.160,-- S (WT-Kammerbeitrag 2.000,-- S und anteiliges kleines Pendlerpauschale 6.160,-- S) ausweisen. Dem steht jedoch die vorliegende Aktenlage entgegen, wonach im Bescheidspruch unter vorgenannter Werbungskostenrubrik tatsächlich nur ein Gesamtbetrag von 5.160,-- S angeführt ist. Da bei der Einkommensermittlung für 2000 (abgesehen von den Werbungskosten mit Anrechnung

auf das Pauschale) damit tatsächlich auch nur dieser genannte, im Gegensatz zur Bescheidebegründung um 3.000,-- S niedrigere Werbungskostenbetrag einkunfts-mindernd berücksichtigt worden ist, erweist sich der bekämpfte Bescheid jedenfalls diesbezüglich als rechtswidrig, weil es seinem Spruch und seiner Begründung nachweislich an inhaltlicher Übereinstimmung fehlt.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid legte die Bw. am 15. Juli 2002 fristgerecht Berufung ein, wobei sie damit vorerst ausschließlich die Nichtanerkennung des beantragten großen Pendlerpauschales bekämpfte. Dem Rechtsmittelvorbringen folgend wäre das Finanzamt im Berufungsfall irrigerweise von gegebener Möglich- und auch Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ausgegangen. Diese Annahme erweise sich jedoch aus mehreren Gründen als falsch. Da der Wohnort der Einschreiterin an das öffentliche Verkehrsnetz nur sehr schlecht angebunden sei, sei die Benützung des eigenen Autos zum Erreichen eines Massenbeförderungsmittels unumgänglich gewesen. Bei kombinierter Benützung von Auto und öffentlichen Verkehrsmitteln hätte die durchschnittliche Mindestwegzeit auf einer Strecke aber mehr als die vorgesehene Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden betragen. Abgesehen von der darin begründet liegenden Unzumutbarkeit wäre die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Berufszeitraum aber zum Teil auch faktisch unmöglich gewesen, weil bei späterem Dienstschluss jedenfalls auf der Strecke St – M - P keine öffentlichen Verkehrsmittel mehr verkehrt wären. Zum Nachweis der Richtigkeit dieses Vorbringens werde auf die nachstehend angeführten Beispiele je einer Früh- und Abendverbindung (erstellt laut ÖBB- und Postfahrplanabfrage vom 10. Juli 2002) zwischen P – S und S – P verwiesen und somit beantragt, den Einkommensteuerbescheid aufzuheben und für das Jahr 2000 das große Pendlerpauschale zum Ansatz zu bringen.

<b>Verbindung in der Früh:</b>	
Keine Verbindung von D zum Bahnhof M – Fahrt mit dem Auto	min 15 min
Bahnhof M zum HRF S mit ÖBB (6.17 – 7.10 Uhr)	min 52 min
Fußmarsch zum Busbahnhof	min 2 min
Stehzeit bis O-Bus Nr. 77 erreichbar ist	min 5 min
Fahrt mit O-Bus Nr. 77 zu Haltestelle S	min 25 min
Fußmarsch zu anderer Haltestelle, um Bus Nr. 80 zu erreichen	min 2 min
Stehzeit bis Bus Nr. 80 ankommt	min 5 min
Busfahrt bis zur Haltestelle K (Arbeitsstätte)	min 5 min
<b>Mindestwegzeit</b>	<b>112</b>

<b>Fahrt am Abend um 17.00 Uhr (frühestmöglich):</b>	
Haltestelle K kein Anschluss mehr – Fußmarsch zur Haltestelle C	min 15 min
Stehzeit um O-Bus Nr. 1 zu erreichen	min 5 min

Fahrt mit Ö Bus Nr. 1 zum LPE S	min 25 20 min
LPE S Abfahrt 17.28 Uhr mit ÖBB zum Bahnhof M	min 40 min
Kein Anschluss von M nach P: Fahrt mit dem Auto	min 15 min
<b>Mindestwegzeit</b>	<b>100</b>

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2002 wurde diese Berufung abgewiesen. Eine Unmöglichkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei im Berufungsfall deshalb zu verneinen, weil im Rechtsmittelschriftsatz demonstriert worden sei, dass und wie die Strecke P – S – P mit öffentlichen Verkehrsmitteln befahren werden könne. Dass dabei ein Teil der Strecke mit dem Auto zurückgelegt werden müsse, begründe noch keine Unzumutbarkeit, weil eine solche nur dann vorliege, wenn die Anfahrsstrecke bis zum öffentlichen Verkehrsmittel mehr als die Hälfte der Gesamtwegstrecke betrage. Eben so wenig liege aber auch Unzumutbarkeit wegen Überschreitens der zumutbaren Wegzeit vor, da für eine einfache Wegstrecke ab 40 km eine Wegzeit bis zu 2,5 Stunden zumutbar sei, diese Zumutbarkeitsgrenze jedoch mit den von der Bw. selbst ins Treffen geführten Beispielen nicht überschritten werde.

Dagegen stellte die Bw. am 1. Oktober 2002 unter Hinweis, dass entsprechende Rechtsmittelausführungen noch nachgereicht würden, zeitgerecht einen Berufungsvorlageantrag. In dem beim Finanzamt unmittelbar danach eingegangenen Telefax führte die Bw. ergänzend zu bisher sinngemäß wie folgt aus: Die Pendlerpauschalbestimmung im § 16 EStG sehe keine Zeitstaffel vor, wonach die Zumutbarkeitsgrenze der Wegzeit bei einer einfachen Wegstrecke ab 40 km bei 2,5 Stunden liege. Ob die Wegzeit zumutbar sei oder nicht, sei nicht von der Entfernung, sondern alleine von der Zeit abhängig. Dem Gesetz sei dabei eine einheitliche Zumutbarkeitsgrenze zu unterstellen. Da laut Lohnsteuerrichtlinien bei Strecken bis 20 km eine Wegzeit von mehr als 1,5 Stunden als unzumutbar gelte, sei Unzumutbarkeit auch dann gegeben, wenn für Wegstrecken von über 40 km mehr als 1,5 Stunden benötigt würden. Abgesehen davon brachte die Bw. in dieser Eingabe erstmals auch vor, dass die beim WT-Kammerbeitritt entrichteten, bisher unberücksichtigt gebliebenen Stempelgebühren von 380,- S als Werbungskosten anzuerkennen seien. Der Kammerbeitritt sei für die Ablegung der Steuerberaterprüfung erforderlich gewesen. Außerdem stelle diese Interessensvertretung Informationen zur Verfügung, die dem beruflichen Fortkommen und der Weiterbildung der Bw. diene. Da eine Aufnahme in die WT-Kammer nur nach Stellung eines zu vergebührenden Antrages erfolgen könne, werde beantragt, die dabei angefallenen Stempelgebühren nunmehr anzuerkennen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 wurde in der Folge antragsgemäß an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt. Aus Anlass der Berufungserledigung erhob die Rechtsmittelbehörde mittels elektronischer Abfragen im Internet unter "ÖBB-Fahrplanabfrage" bzw. "Routenplaner [www.MAP24.at](http://www.MAP24.at)", ob und gegebenenfalls welche Früh- und Abendverbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen P - S und S - P existieren, wie lang dabei die durchschnittliche Fahrzeit beträgt und wie hoch die dabei zurückgelegten Tarifikilometer sind. Weiters wurde eruiert, wie lang die kürzeste und die schnellste Route mit dem Auto von P zur ehemaligen Arbeitsstätte in S und welche Fahrzeit dafür zu veranschlagen ist. Ferner wurde die Anfahrtstrecke mit dem Auto von P bis zum nächstgelegenen Bahnhof in M bzw. jene von P bis zum zweitnächstgelegenen Bahnhof in St ermittelt. Durch telefonische Anfrage bei den Verkehrsbetrieben in S wurde weiters abgeklärt, welche innerstädtischen öffentlichen Verkehrsmittel zwischen dem HBF in S und der früheren Arbeitsstätte in S, K-Allee, verkehren und wie viele Tarifikilometer dabei zurück gelegt werden. Auf Grund dieser Recherchen waren für den Berufungsfall danach folgende Feststellungen zu treffen:

Bei Fahrt mit dem Auto beträgt die Fahrtstrecke von P nach S, K-Allee, auf der schnellsten Route 48,7 km, die durchschnittliche Fahrzeit 1,01 Stunden. Die kürzeste Straßenverbindung von P nach S, K-Allee, bemisst sich mit 43,1 km, die Fahrzeit beträgt 1,03 Stunden. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Zug, Bus) ist die Strecke P nach S und retour wohl durchgehend befahrbar, die dabei angebotenen Verbindungen sind mit Rücksicht auf einen rechtzeitigen Arbeitsantritt in der Früh, die tägliche Arbeitszeit und die fünftägige Arbeitswoche aber unbrauchbar. Die erste durchgehende Frühverbindung (Postbus) geht in P erst um 7:05 Uhr ab, kommt in S um 8:50 an und steht überdies nur von Montag bis Donnerstag, also nicht arbeitstäglich, zur Verfügung. Für die Rückfahrt von S nach P gibt es abends überhaupt nur eine durchgehende Verbindung, die vom HBF S bereits um 16:39 Uhr abgeht (Zug) und vorerst zum Bahnhof M führt. Dort muss sodann in einen Postbus umgestiegen werden, der in P planmäßig um 17:55 Uhr ankommt. Auch diese einzige durchgehende Abendverbindung wird nur Montag bis Donnerstag angeboten. Für den Fall der kombinierten Fahrt mit dem Auto und mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Zug bzw. innerstädtische Verkehrslinien) waren nachstehende zwei Fahrtvarianten eruierbar:

- 1.) Morgens vorerst Fahrt mit dem Auto von P zum nächstgelegenen Bahnhof in M (kürzeste Strecke 5,9 km, Fahrzeit 15 Minuten). Anschließend Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel (Zug bzw. Zug/Bus) von M nach S HBF (45 Tarifikilometer). Laut Fahrplanabfrage stehen dabei Frühverbindungen um 4:54 Uhr (Ankunft in S um 5:56 Uhr),

5:46 Uhr (Ankunft 6:50 Uhr), 6:17 Uhr (Ankunft 7:10 Uhr), 6:25 Uhr (Ankunft 7:44) und um 6:59 Uhr (Ankunft 7:50 Uhr) zur Verfügung. Die Fahrzeit beträgt je nach gewählter Verbindung zwischen 51 und 80 Minuten. Nach Ankunft in S kann mit einem innerstädtischen Verkehrsmittel (Linie 1) vom HBF direkt bis zur Haltestelle G, die sich in der Nähe der K-Allee befindet, gefahren werden (4,4 Tarifikilometer, Fahrzeit 20 Minuten). Von dort muss bis zur Arbeitsstätte rund 1 km zu Fuß (15 Minuten) zurückgelegt werden. Diese innerstädtische Verbindung (Haltestelle G bis HBF S) steht auch abends zur Verfügung. Um 17:30 Uhr, 17:39 Uhr, 18:28 Uhr und 19:39 Uhr kann sodann mit öffentlichen Verkehrsmitteln (Bus, Zug) von S HBF zum Bahnhof M retour gefahren werden, wobei die Fahrzeit je nach gewählter Verbindung zwischen 49 und 80 Minuten beträgt. Nach Ankunft in M Fahrt mit dem Auto zurück nach P.

- 2.)** Morgens Fahrt mit dem Auto von P zum zweitnächsten Bahnhof in St (kürzeste Route 25,7 km, Fahrzeit 34 Minuten). Anschließend Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel (Zug) nach S HBF (26 Tarifikilometer). In der Früh verkehren auf dieser Strecke zwischen 5:36 Uhr und 7:27 Uhr insgesamt 8 Züge, die Fahrzeit beträgt dabei zwischen 23 und 33 Minuten. Nach Ankunft in S vom HBF wie oben unter 1.) beschrieben weiter mit der Linie 1 zur Haltestelle G und zu Fuß zum rd. 1 km entfernten Arbeitsplatz. Am Abend stehen auf der Strecke HBF S– St in der Zeit zwischen 16:15 Uhr und 19:15 Uhr pro Stunde zwischen 3 und 4 Zugverbindungen zur Verfügung, die Fahrzeit beträgt zwischen 22 und 29 Minuten. Nach Ankunft am Bahnhof St mit dem Auto retour nach P.

Durch telefonische Anfrage bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Außenstelle S, stellte die Rechtsmittelbehörde noch weitere Erhebungen zu den ebenfalls strittigen Stempelgebühren an. Dabei hat sich ergeben, dass die Bw. ihre Tätigkeit bei der T-SteuerberatungsGmbH am 1. November 1999 aufgenommen und am 12. Jänner 2000 bei der do. WT-Kammer einen Berufsanzwörterzulassungsantrag eingebracht hat, dem vier Beilagen (Reifeprüfungszeugnis, Bestätigung der Gebietskrankenkasse sowie Dienstgeber- und Meldebestätigung) angeschlossen waren. Dieser Antrag war als "Eingabe" iSd. GebG mit 180,- S und jede Beilagen mit 50,- S (in Stempelmarken) zu vergebühren. Die konkret angefallenen Stempelgebühren von 380,- S hat die Bw. ordnungsgemäß entrichtet. Noch am Tag der Antragstellung wurde die Bw. in die Berufsanzwörterliste eingetragen und Kammermitglied. Wegen Beendigung der Berufsanzwörtertätigkeit per 31. August 2002 endete die Kammermitgliedschaft am 15. August 2002. Laut Auskunft der WT-Kammer ist eine Berufsanzwörterschaft statutengemäß nur nach do. schriftlicher Anmeldung möglich. Die Anmeldung ist Voraussetzung für die Anrechnung der Berufsanzwörterzeiten und die Ablegung

der berufsspezifischen Fachprüfungen. Im vorgelegten Einkommensteuerakt befindet sich im gegebenen Zusammenhang im übrigen eine Zahlungsbestätigung einer Trafik in S, in der mit Datum vom 12. Jänner 2000 der Ankauf von Stempelmarken im Gesamtwert von 380,-- S bestätigt wird.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Bw., die im Jahr 2000 Berufsanwärtlerin in einer Steuerberatungskanzlei in S und wohnhaft in P gewesen ist, hat in ihrer Arbeitnehmerveranlagungserklärung für 2000 diverse Ausgaben als Werbungskosten geltend gemacht. Diese Kosten wurden nur zum Teil als beruflich veranlasst anerkannt und am 5. Juli 2002 deshalb ein von der Erklärung abweichender Einkommensteuerbescheid für 2000 erlassen. In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorerst nur die Nichtanerkennung des für den Zeitraum Jänner bis Juli 2000 für eine Strecke von 40 km bis 60 km anteilig mit 11.760,-- S beantragten großen Pendlerpauschales gerügt und eingewendet, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel weder möglich noch zumutbar und daher anstatt des kleinen das große Pendlerpauschale anzusetzen gewesen wäre. Im nach abweisender Berufungsvorentscheidung fortgesetzten Rechtsmittelverfahren wurde dieses Berufsbegehren ausgedehnt und erstmals beantragt, für das Jahr 2000 auch die beim WT-Kammerbeitritt entrichteten Stempelgebühren von 380,-- S als Werbungskosten anzuerkennen. Da auf diese Neuerung gemäß § 280 BAO Bedacht zu nehmen, der Einkommensteuerbescheid 2000 im übrigen aber unangefochten geblieben ist, ist entscheidungsgegenständlich allein der Werbungskostencharakter der vorgenannten Stempelgebühren sowie die Frage strittig, ob im Berufszeitraum bei Fahrten zwischen dem Wohnort P und der Arbeitsstätte in S die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar war (Anspruch auf kleines Pendlerpauschale) oder nicht (großes Pendlerpauschale).

**§ 16 Abs. 1 EStG 1988** in der für das Veranlagungsjahr 2000 gültigen Fassung des Steuerreformgesetzes 2000 (BGBl I 1999/106) bestimmt ganz allgemein, dass

**Werbungskosten** Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind. Im Bereich der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4 iVm. § 25 EStG 1988), wie sie berufsgegenständlich im Jahr 2000 vorlagen, sind nur beruflich veranlasste Ausgaben oder Aufwendungen abzugfähig. Ob diese Ausgaben notwendig oder gar zweckmäßig gewesen sind, ist für die Abzugsfähigkeit ohne Belang (Doralt, Kommentar zum EStG Band I, § 16 Tz. 1 ff.). Von beruflicher Veranlassung ist immer dann auszugehen, wenn Ausgaben oder Aufwendungen mit der nicht selbstständigen Tätigkeit objektiv in Zusammenhang stehen, sie subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder sie den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen



und diese Kosten nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen. Abgesehen vom im § 16 Abs. 1 EStG 1988 allgemein umschriebenen Werbungskostenbegriff sind Werbungskosten jedenfalls auch die im § 16 Abs. 1 Z.1 bis Z. 10 EStG 1988 taxativ aufgezählten Ausgaben und Aufwendungen. Nach **Abs. 1 Z. 3 lit. a leg.cit.** stellen auch **Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage Werbungskosten** dar. Diese Pflichtbeiträge sind gemäß § 16 Abs. 3 leg.cit. ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag als Werbungskosten abzugfähig. Aus dem Gesetzeswortlaut ist abzuleiten, dass nur "Beiträge", die aus Anlass einer Zwangsmitgliedschaft zu einer gesetzlichen Interessensvertretung geleistet werden müssen, Werbungskosten iSd. Abs. 1 Z.3 lit. a leg.cit. sind. Weiters ist für die Abzugsfähigkeit solcher Pflichtbeiträge gefordert, dass die Beitragsempfängerin eine gesetzlich verankerte Interessensvertretung in Rechtsform einer Körperschaft öffentlichen Rechtes ist. Nach den einschlägigen Bestimmungen des Wirtschaftstreuhandberufsg (WTBerufsg), BGBl I 58/1999, ist die Kammer der Wirtschaftstreuhänder als Körperschaft öffentlichen Rechtes zur Vertretung der gemeinsamen Interessen ihrer Mitglieder errichtet (§ 145 Abs. 1 und 2 WTBerufsg). Die WT-Kammer ist auf Grund § 168 leg.cit. ermächtigt, zur Aufwandsabdeckung und Rücklagenbildung Umlagen zu erheben, wobei sowohl einmalige als auch jährliche Gebühren (Grund- und Umsatzgebühr) vorgeschrieben werden können. Die Fälligkeit der Umlagen ergibt sich aus einer gesonderten Umlagenordnung (§ 171 Abs. 1 und 3 leg.cit.). Rückständige Umlagen, sonstige Pflichtbeiträge etc. sind im Verwaltungs- oder auf gerichtlichem Weg einzutreiben (§172 leg.cit.). Die Kammermitglieder, zu denen nach § 163 Abs. 1 leg.cit. die ordentlichen Mitglieder (jene, die durch Bestellung oder Anerkennung zur Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes berechtigt sind, Abs. 2 leg.cit.) und die außerordentlichen Mitglieder, das sind alle Berufsanwärter (Abs. 3 leg.cit.), zählen, sind zur Einhaltung der kammerrechtlichen Vorschriften und Beachtung der Kammerbeschlüsse verpflichtet (§ 165 leg.cit.). Hinsichtlich der Berufsanwärter werden im WTBerufsg in den §§ 55 ff Regelungen getroffen. § 55 leg.cit. regelt dabei die Voraussetzungen für eine Berufsanwärterschaft und sieht dafür die erfolgreiche Ablegung der Reife- oder Studienberechtigungsprüfung und eine fachliche, überwiegend bei Wirtschaftstreuhändern ausgeübte Tätigkeit vor. Weiters bestimmt § 56 leg.cit., dass sich Berufsanwärter bei der WT-Kammer schriftlich anzumelden und dabei die in § 55 Abs. 1 leg.cit. vorgesehenen Umstände nachzuweisen bzw. einen Identitätsnachweis und eine Meldebestätigung beizubringen haben. Nur auf Grund einer solchen vollständigen Anmeldung stellt die Kammer mit Bescheid fest, ob und ab wann die Eigenschaft als Berufsanwärter gegeben ist (§ 57 leg.cit.). Im Falle der Zulassung als

Berufsanwärter erfolgt die Eintragung in das Berufsanwärterverzeichnis (§ 58 leg.cit.), mit der gleichzeitig auch die außerordentliche Kammermitgliedschaft des Berufsanwärters beginnt (§ 164 Abs. 2 leg.cit.).

Die Rechtsmittelwerberin war im Berufszeitraum als Juristin in einer Steuerberatungskanzlei beschäftigt. Aus Anlass dieser Tätigkeit hat sie nach vorliegenden Ermittlungsergebnissen am 12. Jänner 2000 bei der WT-Kammer, Außenstelle S, einen Antrag um Zulassung als Berufsanwärtlerin eingebracht und gleichzeitig damit die standesrechtlich geforderten Zeugnisse und Bestätigungen (4 Beilagen) vorgelegt. Mit Bescheid selben Datums wurde diesem Zulassungsantrag stattgegeben und die Bw. gleichzeitig in die Liste der Berufsanwärter aufgenommen. Nach den Bestimmungen des WTBerufsG war sie damit außerordentliches WT-Kammermitglied und daher zur Beitragsleistung an diese gesetzliche Interessensvertretung verpflichtet. Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt diesen Umständen insoweit Rechnung getragen, als es den Jahresbeitrag 2000 an die WT-Kammer ohne Anrechnung auf das Pauschale als Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 Z.3 lit. a EStG 1988 anerkannte. Den weiters geltend gemachten, anlässlich des Berufsanwärterzulassungsverfahrens entrichteten Stempelgebühren versagte es jedoch die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten, weil es sich bei diesen Auslagen nicht wie beantragt um Pflichtbeiträge nach Abs. 1 Z. 3 lit.a leg.cit. gehandelt hätte. Mit dieser Rechtsansicht war das Finanzamt isoliert und nur auf den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Z.3 lit. a EStG 1988 bezogen betrachtet auch im Recht, da Pflichtbeiträge im Sinne dieser Bestimmung nur Leistungen sind, für die sich der Zahlungsverpflichtungsgrund aus dem Standesgesetz einer Interessensvertretung selbst ableitet. Für die im Zuge des Berufsanwärterzulassungsverfahrens entrichteten Stempelgebühren war aber ungeachtet dessen, dass § 56 WTBerufsG eine schriftliche Anmeldung vorsieht, nicht das WTBerufsG und die dazu erlassene Umlagenordnung, sondern das GebührenG Rechtsgrundlage. Die belangte Behörde hat für diese "Anmelde-(Stempel)gebühren" die Tatbestandsmäßigkeit nach Abs. 1 Z. 3 lit. a leg.cit. daher zu Recht verneint, es unabhängig davon aber verabsäumt, ihre Abzugsfähigkeit als Werbungskosten darüber hinaus auch nach der allgemeinen Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu überprüfen. Auf Grund eingeholter Auskünfte und der Bestimmungen im WTBerufsG ist gesichert, dass die Zulassung der Bw. als Berufsanwärtlerin eine bei der WT-Kammer zuvor eingebrachte schriftliche Anmeldung voraussetzte. Diese Anmeldung war für das von der Rechtsmittelwerberin angestrebte Berufsziel bzw. ihr berufliches Weiterkommen somit unabdingbar und stand im übrigen auch im unmittelbaren Konnex zur bereits damals ausgeübten beruflichen Tätigkeit in einer Steuerberatungskanzlei.

Laut WTBerufsG hatte dieser Zulassungsantrag schriftlich unter Anschluss der gesetzlich angeführten Unterlagen zu erfolgen. Diesen Zulassungsbedingungen konnte sich die Bw., wollte sie eine Aufnahme im Berufsanwärterverzeichnis erreichen, eben so wenig entziehen wie der Tatsache, dass diese schriftliche Eingabe und die 4 Beilagen dem § 14 TP 5 und 5 GebührenG folgend mit Stempelmarken im Gesamtbetrag von 380,-- S zu vergebühren waren. Wenn diese **Stempelgebühren** die Bw. auf Grund geschilderter Sach- und Rechtslage aber nachweislich unfreiwillig trafen, sie überdies mit der damals ausgeübten beruflichen Tätigkeit objektiv in Zusammenhang standen und für sie nach Lage des Falles eine private (Mit)Veranlassung zweifelsfrei auszuschließen ist, dann waren diese Ausgaben jedenfalls **beruflich veranlasst und damit als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 allerdings mit Anrechnung auf den WK-Pauschbetrag abzugsfähig**. Angesichts dieser rechtlichen Erwägungen ist daher der vorliegenden Berufung, in der die bisherige Nichtanerkennung dieser Stempelgebühren als Werbungskosten moniert worden war, insoweit stattzugeben. Bei der Neuberechnung des Einkommens für das Jahr 2000 sind demnach, wie aus dem beiliegenden Berechnungsblatt ersichtlich, als Werbungskosten mit Anrechnung auf den Pauschbetrag nunmehr im Vergleich zu bisher (26.888,-- S) um 380,-- S höhere Werbungskosten von 27.268,-- S einkunftsmindernd zum Ansatz gekommen.

Nach **§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988** iFd. SteuerreformG 2000 sind **Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**. Im Unterschied zu den betrieblichen Einkünften (§ 2 Abs. 3 Z.1 bis Z.3 EStG) sind die genannten Fahrtkosten im außerbetrieblichen Bereich nicht in tatsächlich nachgewiesener Höhe, sondern nur pauschaliert als Werbungskosten absetzbar. Nach Abs. 1 Z. 6 lit. a leg.cit. sind diese Kosten bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3 leg.cit.) in Höhe von 4.000,-- S (291,-- €) abgegolten. Beträgt die genannte einfache Fahrtstrecke, die ein Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind nach lit. b der zitierten Bestimmung zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag folgende Pauschbeträge als Werbungskosten zu berücksichtigen (**kleines Pendlerpauschale**): Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	5.280,-- S	(384,-- €) jährlich
40 km bis 60 km	10.560,-- S	(768,-- €) jährlich

über 60 km	15.840,-- S	(1.152,-- €) jährlich
------------	-------------	-----------------------

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann sind anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge zu berücksichtigen (**großes Pendlerpauschale**): Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	2.880,-- S	(210,-- €) jährlich
----------------	------------	---------------------

20 km bis 40 km	11.520,-- S	(840,-- €) jährlich
-----------------	-------------	---------------------

40 km bis 60 km	20.160,-- S	(1.470,-- €) jährlich
-----------------	-------------	-----------------------

über 60 km	28.800,-- S	(2.100,-- €) jährlich.
------------	-------------	------------------------

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH v. 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Unter diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z.6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher zu verstehen und auszulegen. Bei Entfernungen zwischen Wohnort und Arbeitsstätte von mehr als 20 km kommt danach, wenn die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel grundsätzlich möglich und auch zumutbar ist, das kleine Pendlerpauschale (Entfernungspauschale) zur Anwendung kommen. Damit sollen jene Mehraufwendungen abgegolten werden, die Arbeitnehmern auf Grund großer Distanz zwischen Wohnort und Arbeitsstätte (im Vergleich zu Arbeitnehmern, die weniger als 20 km vom Arbeitsplatz entfernt wohnen) zwangsläufig erwachsen. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder zumutbar, der Arbeitnehmer also auf die Verwendung eines Kraftfahrzeuges *tatsächlich* angewiesen ist, und der Arbeitsweg außerdem mindestens 2 km beträgt, sollen die durch Benützung des KfZ verursachten Mehrkosten auch im Anwendungsbereich des EStG 1988 im Wege der Gewährung des großen Pendlerpauschales (Zumutbarkeitspauschale) weiterhin steuerliche Berücksichtigung finden. In zeitlicher Hinsicht müssen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen nach Abs. 1 Z.6 lit.b oder lit.c leg.cit. im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein.

Die Erstbehörde ist berufsgegenständlich nach Sachverhaltsprüfung zur Überzeugung gelangt, dass der Bw. bei Fahrten zwischen dem Wohnort P und der Arbeitsstätte in S die Benützung von Massenbeförderungsmitteln zumutbar und abweichend zur ANV-Erklärung daher bloß Anspruch auf das kleine Pendlerpauschale gegeben war. Die Bw. wendet im gegebenen Zusammenhang nun sowohl Unmöglich- als auch Unzumutbarkeit ein, da abends nach Dienstschluss auf mehr als der Hälfte der Gesamtstrecke, nämlich von St nach M und weiter nach P, keine Massenbeförderungsmittel mehr verkehrt wären, bei kombinierter Fahrt mit dem Auto und mit Massenbeförderungsmitteln die Anfahrsstrecke zum öffentlichen Verkehrsmittel (Zug) außerdem mehr als die Hälfte der Gesamtwegstrecke betragen hätte, und bei Berücksichtigung der Anfahrszeit mit dem Auto, der Geh- und Stehzeiten, der Fahrzeiten mit dem Zug und den innerstädtischen Verkehrsmitteln auch die für die anlassgegenständliche Wegstrecke zwischen 40 km und 60 km ihres Erachtens nach noch als zumutbar zu erachtende Gesamtwegzeit von 1,5 Stunden sowohl bei der Hin- als auch bei der Rückfahrt überschritten worden wäre. Für die Annahme einer längeren zumutbaren Wegzeit bis zu 2,5 Stunden bei Wegstrecken zwischen 40 km und 60 km, wie sie in der abweisenden Berufungsvorentscheidung gestützt auf die in den LStR enthaltene Zeitstaffel der zumutbaren Wegzeiten erfolgt wäre, biete das Gesetz keinerlei Anhaltspunkte. Dem Gesetz sei vielmehr eine entfernungsunabhängige einheitliche Zumutbarkeitsgrenze zu unterstellen. Da die LStR für Wegstrecken bis 20 km Wegzeiten von mehr als 1,5 Stunden für unzumutbar hielten, habe diese Zumutbarkeitsgrenze auch für alle 20 km übersteigenden Arbeitswege zu gelten.

Diesen Berufungsausführungen ist insoweit nicht entgegen zu treten, als § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 tatsächlich keinen Aufschluss darüber gibt, wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar bzw. unter welchen Voraussetzungen sie unzumutbar ist. Bei den Tatbestandsmerkmalen "zumutbar" (Z.6 lit. b leg.cit.) bzw. "nicht zumutbar" (Z. 6 lit.c leg.cit.) handelt es sich daher um unbestimmte auslegungsbedürftige Gesetzesbegriffe. Solche Begriffe implizieren naturgemäß schon deshalb eine gewisse Rechtsunsicherheit, weil es bei ihrer Deutung auf Grund unterschiedlicher Interpretationsansätze zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen kommen kann. Im Interesse einer einheitlichen Verwaltungsübung hat die Verwaltungspraxis daher in der Vergangenheit u.a. zur in Rede stehenden Norm Auslegungsansätze entwickelt, die in der Folge Aufnahme in den LStR fanden. Da es sich bei diesen Richtlinien um bloße Auslegungsbehelfe zum EStG handelt, können aus ihnen, wie die Bw. im Hinblick auf die dort enthaltene entfernungsabhängige Zeitstaffel der zumutbaren Wegzeiten zu Recht moniert, über die einkommensteuergesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden. Geht man aber von der

Rechtsunverbindlichkeit der LStR aus, dann erweist sich das Rechtsmittelvorbringen schon deshalb als inkonsequent, weil die Bw. darin gestützt auf die inhaltsgleiche Kommentarmeinung von Doralt in dessen Einkommensteuerkommentar Band I (§ 16 Tz. 107) beim Pendlerpauschale eine entfernungsunabhängige einheitliche Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden zur Anwendung gebracht wissen will, sie diese Zumutbarkeitsgrenze aber ebenfalls der in den LStR 1999 unter RZ 255 angeführten Zeitstaffel, wonach die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel dann unzumutbar ist, wenn die Wegzeiten bei einer Strecke unter 20 km mehr als 1,5 Stunden, ab 20 km mehr als 2 Stunden und ab 40 km mehr als 2,5 Stunden beträgt, entnimmt. Zum konkreten Berufungseinwand ist im Ergebnis daher festzuhalten, dass den in den LStR getroffenen Ausführungen normativer Charakter zwar unbestrittenermaßen nicht zukommt, es der erkennenden Behörde bei Rechtsanwendung im Einzelfall aber dennoch nicht verwehrt ist, bei dazu übereinstimmender Gesetzesauslegung richtlinienkonform zu entscheiden. Was nun die angesprochenen, von der Verwaltungspraxis entwickelten allgemeinen Grundsätze, welche Umstände überhaupt eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel begründen können, anlangt, so sieht die Berufsbehörde schon mit Rücksicht auf eine einheitliche Spruchpraxis, auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und schließlich darauf, dass diese Grundsätze anhand der sonstigen im § 16 Abs. Z. 6 lit. b und lit. c leg. cit. bestimmt normierten Tatbestandsmerkmale, der zu dieser Norm ergangenen amtlichen Erläuterungen in den Stenografischen Protokollen und der allgemeinen Lebenserfahrung erstellt wurden, keinen Anlass von diesen Grundsätzen anlässlich dieser Entscheidung abzugehen. Die Benützung von Massenbeförderungsmitteln ist danach unzumutbar bei

- tatsächlicher Unmöglichkeit (wenn auf der gesamten oder auf mehr als der halben Fahrtstrecke oder zu Beginn bzw. Ende der Arbeitszeit kein bzw. zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt),
- nachweislich vorliegender dauernder starker Gebehinderung oder
- langer Anfahrtszeit (wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels mit Rücksichtnahme auf die Dauer nicht zumutbar ist).

Zum Unzumutbarkeitsgrund der langen Anfahrtszeit vertritt die Verwaltungspraxis wie erwähnt die Ansicht, dass dieser dann vorliegt, wenn die Gesamtwegzeit bei Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsplatz von weniger als 20 km mehr als 1,5 Stunden, bei Entfernung von 20 km bis 40 km mehr als 2 Stunden und bei Entfernung von über 40 km

mehr als 2,5 Stunden ausmacht. Abweichend dazu ist den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 jedoch zu entnehmen, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels außer bei tatsächlicher Unmöglichkeit, wenn ein solches also überhaupt nicht vorhanden oder im Bedarfsfall nicht mehr in Betrieb ist, auch dann unzumutbar ist, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange ist als die Fahrzeit mit dem KfZ. Für den Nahbereich bis 25 km wird allerdings ausdrücklich angemerkt, dass hier die Benützung von Massenbeförderungsmitteln den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benützung eines KfZ erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der (Un-) Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (KfZ und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Aus diesen Erläuternden Bemerkungen ist abzuleiten, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bei einem Arbeitsweg bis zu 25 km erst dann bejaht wissen will, wenn die Gesamtfahrzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel mehr als 1,5 Stunden beträgt. Liegen Wohnung und Arbeitsstätte hingegen mehr als 25 km von einander entfernt, dann soll die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benützung des KfZ in Relation gesetzt werden. Nur wenn diese Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem KfZ mehr als dreimal so lange Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt, ist nach Intention des Gesetzgebers von Unzumutbarkeit im in Rede stehenden Sinn auszugehen. Der Vergleich der Ausführungen in den Gesetzesmaterialien mit den in der Verwaltungspraxis regelmäßig herangezogenen entfernungsabhängig gestaffelten Zumutbarkeitsgrenzen zeigt, dass der historische Gesetzgeber die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze - jedenfalls was Arbeitswege außerhalb des Nahbereiches von 25 km betrifft – nicht anhand von Entfernungen, sondern durch Gegenüberstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einerseits und Individualverkehrsmittel andererseits ermittelt wissen wollte. Für den Nahbereich bis 25 km sieht er dagegen eine entfernungsabhängige zeitliche Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden vor. Wenn vorliegend also behauptet wird, dem (Anm. der Rechtsmittelbehörde: unbestimmt gebliebenen) Gesetz sei eine entfernungsunabhängige einheitliche zeitliche Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden zu unterstellen, bei deren Überschreitung generell von

Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auszugehen sei, so erweist sich dieser Einwand schon im Hinblick auf den in den dargestellten Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten Willen des Gesetzgebers als haltlos, da danach keine einheitliche, sondern eine für Arbeitswege unter bzw. über 25 km differenzierte zeitliche Zumutbarkeitsgrenze vorgesehen ist. Der konkrete Berufungseinwand geht aber auch deshalb ins Leere, weil aus den Gesetzesmaterialien eindeutig abzuleiten ist, dass eine starre Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden entfernungsabhängig nur für den Nahbereich bis 25 km, für Arbeitswege über 25 km dem gegenüber aber eine variable, jeweils am Dreifachen der Fahrzeit mit dem Auto ausgerichtete Zumutbarkeitsgrenze Anwendung finden soll. Eine Auslegung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988, wie sie die Bw. wünscht, würde somit nicht nur dem dargestellten Willen des historischen Gesetzgebers widersprechen, sondern wegen der ins Treffen geführten Grenze von 1,5 Stunden vor allem auch zu dessen rechtspolitischer Zielsetzung, durch Neuregelung der Abzugfähigkeit von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den Individualverkehr zurückzudrängen und die Benützung von Massenbeförderungsmitteln anzukurbeln, klar im Widerspruch stehen. In historischer und teleologischer Interpretation der in Rede stehenden Bestimmung geht die Rechtsmittelbehörde daher davon aus, dass bei 25 km überschreitenden Arbeitswegen, wie er auch im Berufszeitraum unstrittig vorlag, eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtsdauer erst dann gegeben ist, wenn die bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aufgewendete Gesamtwegzeit das Dreifache der Fahrtzeit mit dem Kfz übersteigt. Sind die Wegzeiten bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel bei der Hin- und Rückfahrt unterschiedlich lang, dann ist für die Frage der (Un-) Zumutbarkeit die längere Wegzeit heranzuziehen. Ist im Einzelfall danach festzustellen, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar (gewesen) ist, so bemisst sich die für das kleine Pendlerpauschale maßgebliche Weg-(Fahrt)strecke nach den Tarifkilometern der in Betracht kommenden Massenbeförderungsmittel zuzüglich Anfahrts- oder Gehwegen zu den öffentlichen Verkehrsmitteln. Wird die Benützung von Massenbeförderungsmitteln nach der Sachlage jedoch als unzumutbar erachtet, so gilt als Wegstrecke jene kürzeste Straßenverbindung, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt. Bei dieser Streckenauswahl ist nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung auf öffentliche Interessen, und zwar auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs bzw. die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen (VwGH v. 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Unter Weg- bzw. Anfahrtszeit ist im gegebenen Zusammenhang die gesamte Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw. vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der



Wohnung zu verstehen. Sie inkludiert also die Geh- oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, die Fahrzeit mit dem (den) Massenbeförderungsmittel(n), Wartezeiten (auf Anschlüsse) und bei zu früher Ankunft am Arbeitsort und fixer Dienstzeit gegebenenfalls auch die Wartezeit bis zum Arbeitsbeginn. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, dann ist bei Ermittlung der Wegzeit stets von der Benützung des schnellsten Massenbeförderungsmittels (Schnellzug anstatt Regionalzug, Zug anstatt Bus) auszugehen. Außerdem ist dabei eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen.

Unter Zugrundelegung dieser rechtlichen Erwägungen und des ermittelten Sachverhaltes ist die erkennende Behörde im Berufungsfall zur Überzeugung gelangt, dass der Bw. im streitgegenständlichen Jahr die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel weder auf Grund tatsächlicher Unmöglichkeit noch wegen langer Wegzeiten unzumutbar gewesen ist. Der Einschreiterin ist zwar zuzustimmen, dass ihr Wohnort an das öffentliche Verkehrsnetz nur schlecht angebunden und es im Streitjahr deshalb nicht möglich gewesen ist, die arbeitstägliche Strecke zwischen P und S *durchgehend* und mit im Hinblick auf den Arbeitsbeginn, die tägliche Arbeitszeit und das Arbeitsende auch tauglichen öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Selbst bei Benützung der ersten durchgehenden Frühverbindung (Abfahrt Postbus in P um 7:05 Uhr) wäre die Bw. am HBF S nämlich erst um 8:50 Uhr angekommen, ein Dienstbeginn am rund 5 km vom HBF entfernten Arbeitsplatz in der K-Allee nach Benützung eines innerstädtischen Verkehrsmittels und einem Fußmarsch demnach frühestens um ca. 9:30 Uhr möglich gewesen. Angesichts dieses Dienstbeginnes hätte die Bw. aber ihr tägliches Arbeitszeitsoll faktisch nicht erfüllen können, weil die einzige durchgehende Abendverbindung von S nach P (Zug und Bus) in S bereits wieder Planabfahrt um 16:39 Uhr hat.

Eine Unmöglich- bzw. Unzumutbarkeit iSd. des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit.c EStG 1988 lag ungeachtet dieser Feststellungen aber trotzdem nicht vor, weil anlassgegenständlich sowohl morgens als auch abends Gelegenheit bestand, mehr als die Hälfte der Gesamtwegstrecke P-S bzw. S-P mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Die durchgeführten Erhebungen haben nämlich ergeben, dass vom dem Wohnort P nächstgelegenen Bahnhof in M (Anfahrtsstrecke mit dem Auto 6 km) morgens in der Zeit zwischen 4:54 Uhr und 6:59 Uhr laufend Züge nach S (45 Tarifkilometer) angeboten werden. Die Fahrzeit beträgt dabei etwa für die Verbindung um 6:59 Uhr 51 Minuten. Nach Ankunft in S um 7:50 Uhr konnte die Bw. mit der innerstädtischen Linie 1 nach rund 20 minütiger Fahrzeit (5 Tarifkilometer) die Haltestelle G

und von dort nach einem rund 15 minütigen Fußmarsch die rund 1 km davon entfernte Arbeitsstelle um ca. 8:30 Uhr erreichen. Bei entsprechend früherem Dienstbeginn standen wie erwähnt auch frühere Zug- und innerstädtische Busverbindungen zur Verfügung. Ebenso verkehren auf den Strecken Haltestelle G zum HBF S und von dort nach M auch nachmittags und abends (auf der Strecke S nach M letztmalig um 19:39 Uhr) laufend innerstädtischen Verkehrsmittel bzw. Züge. Bei kombinierter Benützung von KfZ und den genannten Massenbeförderungsmitteln war der Bw. bei dieser Variante somit sowohl ein rechtzeitiger Dienstbeginn in der Früh als auch ein Nachhausekommen am Abend möglich. Setzt man die dabei zurück gelegte einfache Gesamtwegstrecke von rd. 57 km (Anfahrtsweg mit Auto, Tarifkilometer des Zuges, Tarifkilometer des innerstädtischen Verkehrsmittels, Fußmarsch) mit dem infolge Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zurückgelegten Streckenanteil von 50 km ins Verhältnis, so zeigt sich, dass der weitaus überwiegende Teil der Gesamtwegstrecke mit Massenbeförderungsmitteln befahren werden konnte. Aber auch im von der Berufsbehörde eruierten Fall, dass die Bw. mit dem Auto nicht zum nächstgelegenen öffentlichen Verkehrsmittel in M, sondern zum Bahnhof in St (Anfahrtsweg 26 km), von dort mit in der Zeit zwischen 5:36 Uhr und 7:27 Uhr mehrmals stündlich verkehrenden Massenbeförderungsmitteln (Zug) weiter nach S (26 Tarifkilometer) und schließlich vom HBF S wie geschildert mit der Linie 1 bis zur Haltestelle G (5 Tarifkilometer) gefahren und dann zu Fuß zum 1 km entfernten Arbeitsplatz gegangen wäre, war ein rechtzeitiger Dienstbeginn jedenfalls möglich. Bei dieser Fahrtvariante bestanden auch nachmittags bis abends um 19:15 Uhr stündlich zwischen drei und vier Zugverbindungen von S retour nach St. Setzt man diesfalls die zurückgelegte Gesamtwegstrecke von 58 km zu der dabei mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegten Strecke von 31 km in Relation, so überwiegt auch bei dieser Variante der mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegbar gewesene Streckenanteil. Angesichts dieser Feststellungen kann daher von einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel infolge tatsächlicher Unmöglichkeit *keine Rede* sein. Auch wenn für die soeben getroffene Feststellung unbeachtlich, sei an dieser Stelle angemerkt, dass die dargestellte zweite Fahrtvariante im Vergleich zur ersten, im Rechtsmittelschriftsatz angeführten Fahrtroute zweifellos als bessere Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel anzusehen ist. Wenngleich bei der zweiten Variante der Anfahrtsweg mit dem Auto bis zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels zugegebenermaßen länger ist, ist diese insgesamt betrachtet aber deshalb als günstiger zu erachten, weil auf der Strecke St - S vergleichsweise zur Strecke M - S nachweislich häufiger Züge verkehren, diesfalls ein

Umsteigen, wie auf der Strecke M - S in St erforderlich, entbehrlich und zwangsläufig damit Zeitersparnis verbunden ist.

Zum schließlich noch strittigen Punkt einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen langer Anfahrtszeit ist abschließend Folgendes zu sagen: Laut Internet-Routenplaner beträgt die kürzeste einfache Fahrtstrecke mit dem Auto von P zur Arbeitsstätte in S 43 km und führt über A nach Pe nach Se nach O weiter nach E nach B bis SM und von dort über die MBstr. und die LHstr. in die K-Allee. Die Fahrzeit beträgt dabei durchschnittlich 1,03 Stunden. Die schnellste Straßenroute von P zur Arbeitsstätte führt über St.G nach Ob weiter nach L und von dort über die MBstr. und die Gstr. in die K-Allee, bemisst sich mit 49 km und bedarf einer durchschnittlichen Fahrzeit von 1,01 Stunden. Folgt man den Ausführungen in den Stenografischen Protokollen zum § 16 EStG 1988, so liegt die frühere Arbeitsstätte der Bw., egal ob dabei von der kürzesten (43 km) oder schnellsten Straßenroute (49 km) ausgegangen wird, jedenfalls *außerhalb* des Nahbereiches zum Wohnort P. In Anlehnung an die Erläuternden Bemerkungen ist bei solcher Sachlage für die Beurteilung der (Un-) Zumutbarkeit der Anfahrtszeit die festgestellte Fahrtdauer mit dem Auto jener Gesamtwegzeit gegenüber zu stellen, die im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zu veranschlagen ist. Beträgt die Wegzeit bei (teilweiser) Benützung öffentlicher Verkehrsmittel mehr als das Dreifache der Fahrzeit mit dem Auto, dann ist von Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrsdauer auszugehen. Im Anlassfall wurde für die einfache Strecke von P nach S, K-Allee, eine Fahrzeit mit dem Auto von 1,03 Std. (kürzeste Route) bzw. 1,01 Std. (schnellste Route) ermittelt. Unter Berücksichtigung vorstehender Ausführungen kann eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit mithin berufungsgegenständlich nur dann bejaht werden, wenn sich bei (teilweiser) Benützung von Massenbeförderungsmitteln eine Gesamtwegzeit von mehr als 3 Stunden ergäbe. Bei der ersten Fahrtvariante mit dem Auto von P zum Bahnhof M (15 min), dem Zug von M nach S (günstigste Verbindung 51 min), der Linie 1 vom HBF S zur Haltestelle G (20 min) und zu Fuß in die K-Allee (15 min) beträgt die Gesamtwegzeit für die einfache Strecke unter weiterer Einrechnung von geringfügigen Stehzeiten (8 min) wie von der Bw. vorgebracht rund 109 Minuten. Von unterschiedlichen Wegzeiten für die Hin- und Retourfahrt wie im Berufungsschriftsatz dargestellt ist dabei nicht auszugehen, weil die Benützung der zeitsparenderen innerstädtischen Linie 1 zwischen HBF S und Haltestelle G nicht nur wie vorgebracht am Abend, sondern auch am Morgen möglich gewesen ist. Geht man von der zweiten Fahrtvariante aus, so bemisst sich die Gesamtwegzeit unter Berücksichtigung einer Anfahrtszeit mit dem Auto von P zum Bahnhof St von 34 min, einer durchschnittlichen

Fahrdauer mit dem Zug von St nach S von 30 min, einer Fahrzeit mit der innerstädtischen Linie 1 vom HBF zur Haltestelle G von 20 min, einer Gehzeit bis zur Arbeitsstätte von 15 min und einer Einrechnung von geringfügigen Stehzeiten (8 min) mit rund 107 Minuten. Da die Gesamtwegzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, egal ob die erstgenannte oder die zweigenannte Fahrtvariante gewählt wird, für die einfache Strecke rund 1,50 Stunden ausmacht, die nach teleologischer und historischer Auslegung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 berufungsgegenständlich aber als maßgeblich zu erachtende Zumutbarkeitsgrenze bei 3 Stunden (dreifache Fahrzeit des KfZ) liegt, kann angesichts solcher Sachlage von einem auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten Tatbestand "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen Pendlerpauschales" aber voraussetzt, keinesfalls ausgegangen werden. Dies selbst dann nicht, wenn der Verwaltungsübung folgend von einer für Wegstrecken über 40 km anzuwendenden Zumutbarkeitsgrenze von 2,5 Stunden ausgegangen würde, weil die ermittelte Wegzeit auch hinter dieser zeitlichen Zumutbarkeitsgrenze bei weitem zurückbleibt. Hinsichtlich der Gründe, weshalb die von der Bw. begehrte Zumutbarkeitsgrenze von 1,5 Stunden gegenständlich keine Anwendung finden konnte, wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die obigen Ausführungen verwiesen. Wenn der Rechtsmittelwerberin in Ansehung der geschilderten Sach- und Rechtslage aber die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Berufszeitraum möglich und auch zumutbar war, dann bleibt für die Gewährung des von ihr beantragten großen Pendlerpauschales diesfalls kein Raum. Der vorliegenden Berufung war daher zu diesem Punkt kein Erfolg beschieden und das Mehrbegehren deshalb spruchgemäß abzuweisen. Allerdings steht der Rechtsmittelwerberin für den von ihr in der ANV-Erklärung 2000 selbst beantragten Zeitraum vom Jänner bis Juli 2000 anteilig für sieben Monate das kleine Pendlerpauschale zu. Da sich die einfache Wegstrecke bei Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwegen zum Massenbeförderungsmittel bemisst, war aus Anlass dieser Entscheidung wegen der ermittelten einfachen Wegstrecke von ca. 57 km das Entfernungspauschale für Fahrtstrecken von 40 km bis 60 km (gesetzlicher Jahresbetrag 10.560,-- S) anteilig in Höhe von 6.160,-- S (447,70 €), wie dem beigelegten Berechnungsblatt entnehmbar, einkunftsmindernd in Abzug zu bringen.

Grundsätzlich hat die Nichtstattgabe hinsichtlich eines Berufungspunktes zur Folge, dass der angefochtene Bescheid insoweit bestätigt wird und unverändert bleibt. Im vorliegenden Fall hatte es jedoch trotz Nichtgewährung des beantragten großen Pendlerpauschales und Bestätigung der erstinstanzlichen Rechtsansicht, dass im Berufungsfall allein das kleine Pendlerpauschale zusteht, aber dennoch in diesem Berufungspunkt aus nachstehenden

Gründen zu einer Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides zu kommen: Die monierten Berufungspunkte grenzen regelmäßig zwar den Bereich, über den in einer meritorischen Berufungserledigung jedenfalls abzusprechen ist, ab. Die der Abgabenbehörde II. Instanz im § 289 Abs. 2 BAO idgF. des AbgRmRefG (BGBl I 2002/97) eingeräumte Befugnis, einen angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, wird dadurch jedoch nicht begrenzt (Ritz, Kommentar zur BAO, 2. Auflage, § 250 Tz. 8). Die Berufsbehörde ist sogar verpflichtet, einen bekämpften Bescheid nach jeder Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz zu überprüfen und ihn gegebenenfalls entsprechend abzuändern (VwGH v. 18.1.1994, 93/14/0050). Anlassgegenständlich war nunmehr festzustellen, dass Spruch und Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides zueinander im Widerspruch stehen, da im Spruch bei den Werbungskosten ohne Anrechnung auf den WK-Pauschbetrag ein Gesamtbetrag von 5.160,-- S einkunftsmindernd berücksichtigt ist, laut Bescheidsbegründung aber unter dieser Werbungkostengruppe der WT-Kammerbeitrag in Höhe von 2.000,-- S und wegen Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel das kleine Pendlerpauschale als abzugsfähig anerkannt werden. Folgt man den erstinstanzlichen Entscheidungsgründen und auch dem dazu korrespondierenden Erledigungsentwurf erster Instanz, der die Zuerkennung des kleinen Pendlerpauschales für 40 km bis 60 km anteilig für sieben Monate (Jänner bis Juli 2000) iHv. 6.160,-- S vorsieht, dann müsste der Bescheidspruch demnach unter der genannten Werbungkostengruppe richtigerweise einen Gesamtbetrag von 8.160,-- S ausweisen, was nachweislich aber nicht der Fall ist. Angesichts dieser Widersprüchlichkeit, die offenkundig auf einen Fehler bei Bescheiddateneingabe zurückzuführen ist, erweist sich der bekämpfte Bescheid somit insoweit als inhaltlich rechtswidrig. Diese Rechtswidrigkeit war amtswegig aufzugreifen und bei der Neuberechnung des Einkommens für das Jahr 2000 daher als nicht auf das Werbungskostenpauschale anzurechnender Werbungskostengesamtbetrag ein solcher von 8.160,-- S zum Ansatz zu bringen, der somit der Zuerkennung der Abzugsfähigkeit des WT-Kammerbeitrages von 2.000,-- S und des anteiligen kleinen Pendlerpauschales von 6.160,-- S auch tatsächlich Rechnung trägt. Zufolge dieser Abänderung gegenüber dem erstinstanzlichen Bescheid und der Berufungsstattgabe hinsichtlich der strittig gewesenen Stempelgebühren waren aus Anlass dieser Entscheidung somit das Einkommen für das Jahr 2000 neu mit 209.571,-- S (bisher 212.951,-- S) und die Einkommensteuer 2000 neu mit 29.832,30 S (bisher 31.022,30 S) zu ermitteln.

Die bislang festgesetzte Einkommensteuergutschrift für 2000 von 11.166,-- S erhöhte sich dadurch um 1.190,-- S auf 12.356,-- S. Im übrigen war das Berufungsmehrbegehren jedoch aus den angeführten Entscheidungsgründen spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 4. November 2003