



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L, vertreten durch W, vom 6. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch M, vom 10. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmeldung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

1) Verfahren Abgabenbehörde erster Instanz

1.1 Antrag Arbeitnehmerveranlagung

Der Berufungswerber beantragte für das Jahr 2009 in Anerkennung des „großen“ Pendlerpauschales (€ 1.967,00) sowie die Absetzung von Kirchenbeiträgen in Höhe € 200,00 als Sonderausgabe.

In der Folge erging ein Vorhalt an den Berufungswerber in dem er unter anderem zur Prüfung der Voraussetzungen der Anerkennung des geltend gemachten Pendlerpauschales gebeten wurde mitzuteilen, wo sich sein Arbeitsort befunden habe sowie nähere Angaben zur Wegstrecke von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte (Anzahl der Kilometer), den Arbeitsbeginn und das Arbeitsende während der Woche und ob ihm die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels möglich gewesen sei.

Nach Gewährung einer Fristverlängerung wurde zum Vorhalt vom Vertreter der Parteienvertreterin unter anderem wie folgt Stellung genommen:

„Unser Mandant, Herr L..., war im Zeitraum 01. 01. 2009 bis 31. 07. 2009 bei dem Unternehmen R geringfügig beschäftigt, tätig. Der Arbeitsbeginn war um 07:00 Uhr in der Früh und der Dienst endete um 11:00 Uhr.

Herr L.. war 4 Tage in der Woche am Beschäftigungsort.

Die Wegstrecke beträgt 70 km. Laut Fahrplan der ÖBB benötigt man für diese Strecke 1,38 Stunden danach weitere 10 Minuten Busfahrt und ein Fussweg ist ebenfalls noch zu berücksichtigen. Daraus resultierend ergibt sich eine Gesamtanfahrtszeit von ca. 2 Stunden pro Weckstrecke. Eine zeitlich zumutbare Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel ist nicht gegeben, sodass das große Pendlerpauschale iHv € 281 pro Monat für 7 Monate, gesamt € 1.967,00 beantragt wurde.“

In der Anlage wurden Auszüge aus dem Routenplaner der ÖBB sowie eine Fahrplanauskunft der Salzburg AG beigefügt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte das geltend gemachte „große“ Pendlerpauschale nicht, sondern nur das „kleine“ Pendlerpauschale. In der Begründung wurde ausgeführt, dass auf Grund der vorgelegten Unterlagen die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar sei und daher werde das „kleine“ Pendlerpauschale wie folgt gewährt: € 154,75 x 7 Monate = € 1.083,25.

1.2 Berufung und Vorlageantrag

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht im Juni 2011 berufen und unter anderem Folgendes ausgeführt:

„Herr L... hat unsere Kanzlei, gem. § 88 Abs. 9 WIBG, mit seiner steuerlichen Vertretung betraut. Das Mandat umfasst auch die Zustellung von Korrespondenzen. Wir sind im gegenständlichen Verfahren somit Parteienvertreter. Mit Bescheid am 10. Mai 2011, unserer Kanzlei zugestellt am 13. Mai 2011, wurde die Einkommensteuer mit EUR 4.972,29 festgesetzt. Namens und Auftrags, unseres Klienten, Herrn L...., bringen wir gegen den angeführten Bescheid, innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung ein. Die Berufung richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung des großen Pendlerpauschales gemäß § 16 (6)c EStG. Beantragt wird die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales gemäß § 16 (6)c EStG. Eine detaillierte Berufung wird bis 31. Juli 2011 nachgereicht.“

Im August 2011 erging ein „Ersuchen um Ergänzung“ an die Parteienvertreterin in der diese aufgefordert wurde, die Begründung zur eingebrochenen Berufung nachzureichen.

Nach Gewährung einer Fristverlängerung wurde im Oktober 2011 das Berufungsbegehren wie folgt begründet:

„Bezugnehmend auf Ihre Bescheidbegründung können wir Ihren steuerrechtlichen Ausführungen inhaltlich nicht zustimmen. Wir verweisen auf unsere Ausführungen vom 07. März 2011, wonach der Klient, bei Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln, eine Reisezeit von ca. 2,0 h pro Wegstrecke zurücklegt. Eine Zumutbarkeit für eine einfache Wegstrecke von 2,0 h ist hier nicht erkennbar. Eine Zumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist auch schon deshalb ausgeschlossen, als die Reisezeit mit einem Personenkraftwagen, für eine Strecke von 69,31 km, nach dem Routenplaner map24.com, 1:02 h beträgt. Ergänzend verweisen wir auf das Erkenntnis des UFS vom 24. Juni 2010, Zl. RV /1060-W /10. Der UFS führt hierbei unter anderem aus, dass er eine Reisedauer von mehr als drei Stunden, für Hin- und Rückweg, auch bei einer täglichen Arbeitszeit von 8,0 Stunden, für unzumutbar hält.“

Im Einkommensteuergesetz 1988 wird zu § 16 (1) Zif. 6 lit. c ausgeführt: Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km - EUR 3.372,00 p.a.

Der Gesetzgeber hat zu § 16 (1) Ziff. 6 lit. b und c EStG 1988 keinerlei Vorkehrungen getroffen, die Zumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln genauer zu bestimmen beziehungsweise zu definieren. Daher sind im Einzelfall die Umstände des Antragstellers zu prüfen. Die Legislative kann sicher nicht, weder objektiv, noch subjektiv, gemeint haben, dass die Zurücklegung einer einfachen Wegstrecke, mittels Massenbeförderungsmitteln, im Zeitraum von ca. 2,0 h (Bahn, Bus und Gehstrecke) unter "zumutbar" fällt, wenn dieselbe Fahrstrecke mit einem Personenkraftwagen ebenfalls schon 1,0 h dauert. Die Gesetzespassage ist daher so zu interpretieren, als unser Klient die Erfordernisse des zitierten Steuerparagrafen gänzlich erfüllt und daher die große Pendlerpauschale zu zuerkennen ist.

Es wird daher nochmals begehrts, die große Pendlerpauschale iHv EUR 1.967,00 (für sieben Kalendermonate), unserem Klienten, steuerlich anzuerkennen!

Wir beantragen die Erlassung einer Berufungsvereinstscheidung durch die Abgabenbehörde I. Instanz, dem Finanzamt S..

Für den Fall einer Direktvorlage an die II. Berufungsinstanz, begehren wir die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.“

Die Berufung wurde durch Erlassung einer Berufungsvereinstscheidung abgewiesen. In der Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Die Zumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zum Erreichen des Arbeitsortes wurden in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 in der gültigen Fassung (Randzahl 255) wie folgt festgelegt:

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt nicht als zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

einfache Wegstrecke	Zumutbare Wegzeit
unter 20 Kilometer	1,5 Stunden
ab 20 Kilometer	2,0 Stunden
ab 40 Kilometer	2,5 Stunden

Da die Zumutbarkeitskriterien für die Nutzung des öffentlichen Verkehrsmittels gegeben sind, war die Berufung abzuweisen.“

Gegen diesen Bescheid wurde ein Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und das bisherige Vorbringen zur Gänze aufrechterhalten.

2) Verfahren Abgabenbehörde zweiter Instanz

2.1 Ermittlungsauftrag

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates richte in Anwendung des § 279 Abs. 2 BAO an die für den Arbeitgeber (R.) örtlich zuständige Abgabenbehörde folgendes Ermittlungsersuchen:

*„Bezugnehmend auf die oben angeführten Berufungen wird das Finanzamt Se in Anwendung des § 279 Abs. 2 BAO ersucht, Herrn J., wohnhaft in 5 (Anlage I) zu den nachstehenden Fragen innerhalb von **vier Wochen** ab Zustellung dieses Schreibens niederschriftlich einzuvernehmen und gegeben falls Unterlagen vorzulegen:“*

1) Sachverhalt:

1.1 Dienstgeber des Berufungswerbers

Der Berufungswerber war bei dem protokollierten Einzelunternehmen R., unter anderem vom 1. Jänner bis 31. Juli 2009 als Dienstnehmer beschäftigt. Inhaber des protokollierten Einzelunternehmers war J. Der Geschäftszweig dieses Unternehmens war der „Einsatz und Aufbau von Rennfahrzeugen“ (Anlage II). Eine Internetrecherche ergab, dass das s-g Team an der internationalen FIA Meisterschaft teilnahm (Anlage III).

1.2 Angaben des Parteienvertreters

Der Berufungswerber war Dienstnehmer dieses Unternehmens. Nach Angaben des Parteienvertreters war der Berufungswerber wochentags an

- vier Tagen pro Woche in diesem Unternehmen in 5. beschäftigt und
- seine Dienstzeit war von 7.00 Uhr bis 11.00 Uhr

Für die Prüfung ob das „große“ Pendlerpauschale zusteht, „standen“ für die Hin- und Rückfahrt vom Wohnort S.. nach T als öffentliches Verkehrsmittel der „Zug“ und ein „Bus“ zur Verfügung.

2) Ermittlungsauftrag

Das Finanzamt se wird ersucht Herrn J. zu folgenden Fragen niederschriftlich zu vernehmen:

A) Arbeitsvertrag, Dienstzettel

Herr L.... wohnhaft in 5.., war ua vom 1. Jänner bis 31. Juli 2009 in ihrem Unternehmen beschäftigt.

Um Vorlage einer Kopie des Arbeitsvertrages oder eines Dienstzettels sofern vorhanden wird gebeten.

B) Aufgabenbereich

Welche Aufgaben hatte Herr L.. in ihrem Unternehmen auszuführen?

C) Ort der Tätigkeit

Wurden die von Herrn L.. zu verrichtenden Aufgaben ausschließlich in ihrem Unternehmen in 5... während seiner Beschäftigung in ihrem Unternehmen im Jahr 2009 (1. Jänner bis 31. Juli 2009) verrichtet?

Wenn nein, an welchem Ort/welchen Orten hat Herr L.. diese Tätigkeit ausgeübt?

Wenn Herr L.. seine Aufgaben auch an anderen Orten verrichtet hat, können Sie angeben an welchen Orten und zu welchen Tagen oder Monaten er diese ausgeübt hat?

D) Dienstzeit

Welche Vereinbarungen bestanden hinsichtlich der Dienstzeit des Herrn L.. in ihrem Unternehmen in 5... ?

3) Öffentliche Verkehrsmittel

Für die Prüfung ob das „kleine“ oder „große“ Pendlerpauschale zusteht, wird ersucht, falls der Dienstort des Berufungswerbers 5.... war, Folgendes zu erheben.

Verkehrt vom Bahnhof in T (L-st) zum Dienstort (D-w) ein öffentliches Verkehrsmittel (Anlage IV)?

Wenn ja, wie lange benötigt das öffentliche Verkehrsmittel für diese Strecke?

Sollte vom Bahnhof in T (L-st) zum Dienstort (D-w) ein öffentlichen Verkehrsmittel nur teilweise zur Verfügung stehen, wie lange benötigt das öffentliche Verkehrsmittel für diese Strecke und wie lange braucht man um zum Dienstort zu gelangen?

Es wird gebeten, Herrn J , wohnhaft in 5 innerhalb von **vier Wochen** ab Zustellung dieses Schreibens niederschriftlich einzuvernehmen und gegeben falls Unterlagen vorzulegen.“

2.2 Niederschriftliche Einvernahme des J

Der ehemalige Dienstgeber des Berufungswerbers wurde vom Organ der Abgabenbehörde erster Instanz wie folgt niederschriftlich einvernommen

„A) Arbeitsvertrag, Dienstzettel“

Herr L.... wohnhaft in 5.. , war ua vom 1. Jänner bis 31. Juli 2009 in ihrem Unternehmen beschäftigt.

Um Vorlage einer Kopie des Arbeitsvertrages oder eines Dienstzettels sofern vorhanden wird gebeten.

Arbeitsvertrag NEIN, mündliche Vereinbarung

B) Aufgabenbereich

Welche Aufgaben hatte Herr L.. in ihrem Unternehmen auszuführen?

Beratung im Aufbau und Einsatz von Rennfahrzeugen.

C) Ort der Tätigkeit

Wurden die von Herrn L.. zu verrichtenden Aufgaben ausschließlich in ihrem Unternehmen in 5... während seiner Beschäftigung in ihrem Unternehmen im Jahr 2009 (1. Jänner bis 31. Juli 2009) verrichtet?

Wenn nein, an welchem Ort/welchen Orten hat Herr L.. diese Tätigkeit ausgeübt?

Wenn Herr L.. seine Aufgaben auch an anderen Orten verrichtet hat, können Sie angeben an welchen Orten und zu welchen Tagen oder Monaten er diese ausgeübt hat?

? E-Mail wird von Buchhaltung nachgereicht (Frau B). Laut meiner Erinnerung wurde Beratung in St möglicherweise auch in Rd in Anspruch genommen?

D) Dienstzeit

Welche Vereinbarungen bestanden hinsichtlich der Dienstzeit des Herrn L.. in ihrem Unternehmen in 5... ?

Vormittags 2 – 3 Stunden je nach Bedarf. Ca. 2 – 5 Arbeitstage? Genaue Arbeitstage werden mit dem E-Mail nachgereicht."

2.3 E- Mail an das Organ der Abgabenbehörde erster Instanz

In diesem E-Mail teilte die Parteienvertreterin des ehemaligen Arbeitgebers des Berufungswerbers unter anderem Folgendes mit:

„Nach Rücksprache mit meiner Lohnverrechnerin kann ich Ihnen nur die unten angegebenen Informationen weitergeben.

Wie gestern bereits telefonisch bekanntgegeben, hat Herr J.. in St eine Halle/Container von der Firma V angemietet, in der Herr L.. seine Tätigkeiten ausgeübt hat. Ab Juli 2009 hat Herr J.. eine Halle – Gebäude A in Rd angemietet.“

Zusätzliche Angaben:

Herr L.... , VSNR 3 war von 17. 01. 2008 bis 31. 07. 2009 bei der Fa. R... wie folgt beschäftigt:

Er hat ca. 2 – 3 Tage/Woche gearbeitet, leider haben wir keine Arbeitsaufzeichnungen im Haus! Bruttogehalt EUR 340,00/Monat.“

2.4 Vorhalt an den Berufungswerber

An den Berufungswerber erging nachweislich folgender Bedenkenvorhalt des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates sowie die Aufforderung die geltend gemachte Absetzung des Kirchenbeitrages in Höhe von € 200,00 nachzuweisen:

„1) Anforderung eines Nachweises

Nach der eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung des Jahres 2009 sollen sie € 200,00 an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften geleistet haben.

Sie werden gebeten, den Nachweis über die geleisteten Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften im Jahr 2009 durch Vorlage einer Zahlungsbestätigung der gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgemeinschaft über die von Ihnen geleisteten Beiträge zu erbringen.

2) Bedenkenvorhalt

2.1 Angaben ihres Parteienvertreters

Nach den Angaben ihres Parteienvertreters – Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 7. März 2011 – wurden folgende Angaben zur Beantragung des „großen Pendlerpauschales“ gemacht:

„Unser Mandant, Herr L.... , war im Zeitraum 01.01.2009 bis 31.07.2009 bei dem Unternehmen R.... geringfügig beschäftigt, tätig. Der Arbeitsbeginn war um 07.00 Uhr in der Früh und der Dienst endete um 11:00 Uhr.

Herr L.. war 4 Tage in der Woche am Beschäftigungsort.

Die Wegstrecke beträgt 70km. Laut Fahrplan der ÖBB benötigt man für diese Strecke 1,38 Stunden danach weitere 10 Minuten Busfahrt und ein Fußweg ist ebenfalls zu berücksichtigen. Daraus resultierend ergibt sich eine Gesamtfahrzeit von ca. 2 Stunden pro Wegstrecke. Eine zeitlich zumutbare Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel ist nicht gegeben, sodass das große Pendlerpauschale iHv € 281 pro Monat für 7 Monate, gesamt € 1.967,-, beantragt wurde.“

In der gegen den Bescheid eingebrachten Berufung verwies ihr Parteienvertreter auf diese Angaben.

2.2 Ermittlungsauftrag und Ergebnis des Ermittlungsauftrages

In der Anlage I wird Ihnen zur Wahrung des Parteiengehörs der Ermittlungsauftrag des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates zur ihrer Kenntnisnahme übersandt.

2.3 Niederschriftliche Einvernahme und deren Anlagen

In der Anlage II wird Ihnen zur Wahrung des Parteiengehörs die niederschriftliche Einvernahme ihres ehemaligen Arbeitgebers – J – sowie die an das mit der Ermittlung beauftragte Organ der Abgabenbehörde erster Instanz übersandte E-Mail der Kanzlei B. vom 7. August 2012 zu ihrer Kenntnisnahme übersandt.

2.3 Widersprüchliche Angaben

Nach den Angaben ihres Parteienvertreters sollten Sie ihre Tätigkeit für das Unternehmen R..... im Jahr 2009 an vier Tagen pro Woche in der Zeit von 07:00 Uhr bis 11:00 Uhr ausgeübt haben.

Tatsächlich waren Sie aber nur an zwei bis drei Tagen pro Woche im Jahr 2009 in St für das Unternehmen R..... bzw. J... tätig.

Eine Tätigkeit in Rd im Juli 2009 scheidet nach den mündlich erteilten Auskünften an das ermittelnde Organ der Abgabenbehörde erster Instanz deshalb aus, da die angemietete Halle in Rd für die Zwecke des Unternehmens, wie zum Beispiel den Einbau von Hebebühnen, adaptiert werden musste.

Sie werden daher ersucht zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

2.3.1 Tätigkeitsort St

Sind die Ausführungen in dem E-Mail der Kanzlei B. vom 7. August 2012 zutreffend, wonach sie Sie im Jahr 2009 für das Unternehmen R..... bzw. J... in St tätig waren?

Wenn ja, in welchem Zeitraum?

Wenn nein, wo waren Sie tätig?

Um Bekanntgabe der Adresse der angemieteten Halle/Container wird gebeten.

2.3.2 Aufgabenbereich

Sind die Angaben des J... zu ihrem Aufgabengebiet – Beratung im Aufbau und Einsatz von Rennfahrzeugen – zutreffend?

2.3.3 Angaben zum Tätigkeitsort

Da das Ergebnis des mit der Ermittlung betrauten Organs der Abgabenbehörde erster Instanz in einem auffallenden Widerspruch zu den Angaben ihres Parteienvertreters steht, werden Sie gebeten anzugeben, ob Sie diese Angaben über ihren (nicht existierenden) Tätigkeitsort in 5..... gegenüber ihrem Parteienvertreter gemacht haben oder ob diese von ihrem Parteienvertreter stammen.

Sollten diese Angaben nicht von Ihnen stammen, werden Sie gebeten anzugeben, wer diese Angaben gemacht hat (Name und Anschrift).

Sie werden ersucht, innerhalb von **vier Wochen** ab Zustellung dieses Schreibens den angeforderten Nachweis der im Jahr 2009 geleisteten Beiträge an Kirchen und Religionsgemeinschaften vorzulegen, sowie zu den Bedenkenvorhalt (Punkt 2.3.1, 2.3.2 und 2.3.3 Stellung zu nehmen.)"

Es wurde weder zu den Widersprüchen Stellung genommen noch der Nachweis für die im Jahr 2009 tatsächlich geleisteten Beiträge an Kirchen und Religionsgemeinschaften erbracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Festgestellter Sachverhalt

Der Berufungswerber war im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Juli 2009 bei der Firma R..... bzw. J... beschäftigt. Er war im Zeitraum Jänner bis Juni 2009 an ca. zwei bis drei Tagen pro Woche im Aufbau und im Einsatz von Rennfahrzeugen in der von seinem Arbeitgeber gemieteten Halle in St beratend tätig. Die einfache Fahrtstrecke von seinem Wohnsitz in B-str. nach St beträgt ca. 25 km. Die Fahrzeit des öffentlichen Verkehrsmittels (ÖBB) von den zu seinem Wohnsitz nächstgelegenen Bahnhof in Salzburg (S-S) nach St beträgt 42 Minuten. Ein Nachweis über tatsächlich geleistete Beiträge an Kirchen und Religionsgemeinschaften wurde nicht erbracht.

2) Beweisaufnahmen

- Niederschriftliche Einvernahme des J
- E-Mail der Parteienvertreterin des J an das Organ der Abgabenbehörde erster Instanz

3) Beweiswürdigung

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO BGBI. Nr. 194/1961).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweislastregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (Ritz, BAO³, § 167 Tz 6). Nach dem im § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde – zwar ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren, Parteiengehör) – Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen (vgl. VwGH vom 08. 09. 2005, 2001/17/0141). Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (siehe VwGH vom 06. 07. 2006, 2006/15/0183 und vom 24. 10. 2005, 2001/13/0263). Im Rahmen der freien Beweiswürdigung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lassen oder nahezu ausschließen. Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen entsprechen (siehe VwGH vom 31. 10. 1991, 90/16/0176) und darf den allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut nicht widersprechen (VwGH vom 22. 02. 2007, 2006/14/0040).

Der Referent des Unabhängigen Finanzsenates nimmt im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Möglichkeit, dass der Berufungswerber im Zeitraum 1. Jänner bis 30. Juni 2009 für das Unternehmen R..... bzw. J... ausschließlich in St beratend tätig war und nicht in T als erwiesen an. Ein Arbeitsbeginn um 07.00 Uhr und ein Dienstende um 11.00 Uhr sowie eine Beschäftigung an vier Tage pro Woche in T sowie die Zurücklegung einer Wegstrecke von 70km sind ausgeschlossen, weil der Arbeitgeber des Berufungswerbers in St eine Halle gemietet hatte und der Berufungswerber in St nach der Aussage des J... sowie der E-Mail der Parteienvertreterin an das Erhebungsorgan für das Unternehmen beratend tätig war und nicht in 5..... Der Berufungswerber war auch nicht an vier Tagen pro Woche in 5..... beschäftigt, sondern an zwei bis drei Tagen in St. Für den Zeitraum 1. Juli bis 31. Juli 2009 ist mit größter

Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Berufungswerber nicht in der ab Juli 2009 von seinem ehemaligen Arbeitgeber in Rd angemieteten Halle für das Unternehmen R..... bzw. J... tätig war. Eine Tätigkeit in der ab Juli 2009 in Rd gemieteten Halle, ist mit größter Wahrscheinlichkeit deshalb auszuschließen, weil die gemietete Halle durch Ein- und Umbauten für Zwecke des Unternehmens adaptiert werden musste und daher der Berufungswerber seiner beratenden Tätigkeit mit größter Wahrscheinlichkeit nicht nachkommen konnte. Ob und an welchem Ort der Berufungswerber im Juli 2009 für das Unternehmen tätig war, konnte durch die Ermittlungen nicht geklärt werden und eine Stellungnahme zu den Beweisaufnahmen wurde nicht abgegeben und damit der Offenlegungs- und Wahrheit Verpflichtung nicht entsprochen. Auszuschließen ist aber, auf Grund der Beweisaufnahmen, dass der Berufungswerber im Juli 2009 in 5..... tätig war, wie dies behauptet wurde. Diese Möglichkeiten haben gegenüber der Möglichkeit, dass der Berufungswerber beim Unternehmen R..... in 5..... tätig war, die Gewissheit für sich, weil das Unternehmen R..... bzw. J... in T über keine dem Betriebszweck – Aufbau und Einsatz von Rennfahrzeugen – dienende Halle verfügte, sondern in den Monaten Jänner bis Juni 2009 in St und im Juli 2009 in Rd . Der Berufungswerber konnte seiner beratenden Tätigkeit im Aufbau und Einsatz von Rennfahrzeugen in den Monaten Jänner bis Juni 2009 ausschließlich in St nachkommen und im Juli 2009 mit größter Wahrscheinlichkeit nicht mehr.

Die Beweiswürdigung gründet sich insbesondere auf die von der beauftragten Abgabenbehörde erster Instanz im Zuge der Ermittlungen vorgenommen Beweisaufnahmen.

4) Rechtliche Würdigung

4.1 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Für die Berücksichtigung der Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung 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	630 Euro jährlich
40 km bis 60 km	1.242 Euro jährlich
über 60 km	1.857 Euro jährlich

(§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, idF BGBl I Nr 85/2008)

Aus § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. das Erkenntnis vom 24. September 2008, 2006/15/0001). Zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs 1 Z 6 EStG hat der Verwaltungsgerichtshof die Gesetzesmaterialien herangezogen (vgl. die Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319, und 24. September 2008, 2006/15/0001 und vom 4.2.2009, 2007/15/0053).

Die amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus:

"Unzumutbar" sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massebeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Nach den Gesetzesmaterialien ist im Nahbereich von 25 km die Benützung des Massenbeförderungsmittels jedenfalls zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Darauf hingewiesen wird, dass auch in der Literatur die Ansicht vertreten wird, wonach die Frage der Zumutbarkeit für jeden Dienstnehmer - unabhängig von der Entfernung - in dem Sinne gleich auszulegen sei und eine Fahrtzeit von unter 90 Minuten für die einfache Wegstrecke stets als zumutbar anzusehen sei (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG⁹, § 16 Tz. 107).

Im gegenständlichen Verfahren ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar, denn das öffentliche Verkehrsmittel benötigt für die einfache Fahrtstrecke von dem der Wohnung des Berufungswerbers nächstgelegenen Bahnhof (SS) bis St 42 Minuten, wie den im Streitzeitraum Jänner bis Juni 2009 geltenden Fahrplänen der ÖBB entnommen werden kann.

Die einfache Fahrtstrecke von der Wohnung des Berufungswerbers in 5.. nach St mit dem PKW beträgt 25,23 km, wie dem Routenplaner (www.herold.at/servlet/printroute) entnommen werden kann.

Es steht daher das „kleine“ Pendlerpauschale bei einer Fahrtstrecke von 20 bis 40km wie folgt zu:

Jahresbetrag € 630,00 : 12 Monate x 6 Monate = € 315,00.

4.2 Beiträge an Kirchen und Religionsgemeinschaften

Nach § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 sind Beträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften höchstens jedoch 200 Euro jährlich, bei Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen.

In Erfüllung dieser Offenlegungspflicht haben die Abgabepflichtigen gemäß § 138 Abs. 1 BAO auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 115 BAO normiert auch eine Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung. Diese befreit die Partei jedoch nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung findet dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen anerkannte Ausmaß hinaus zu prüfen, zurück (Ritz, BAO⁴, § 115 Tz 8 und 9). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt der Grundsatz der Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlungen generell bei Begünstigungsbestimmungen, zu denen auch die Sonderausgaben gehören, in den Hintergrund (in diesem Zusammenhang z.B. VwGH 22.2.1994, 91/14/0234).

Der Berufungswerber ist der Aufforderung der Abgabenbehörde zweiter Instanz den Nachweis über die geleisteten Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften im Jahr 2009 durch Vorlage einer Zahlungsbestätigung der gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgemeinschaft über die von Ihnen geleisteten Beiträge zu erbringen, nicht nachgekommen.

Es liegt im gegenständlichen Verfahren die Voraussetzung für die Anerkennung der geltend gemachten Sonderausgaben nicht vor.

4.3 Keine mündliche Verhandlung

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag voraus. Dies ergibt sich wie folgt aus § 284 Abs. 1 Z 1 BAO:

„Über die Berufung hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird“

Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt selbst dann nicht, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (siehe Ritz, BAO⁴, § 284, Rz 2 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Da der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht in der eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 6. Juni 2011 gestellt wurde, sondern erst mit 21. Oktober 2011, begründet der verspätet gestellte Antrag keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, die daher nicht durchzuführen war.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2009 war daher abzuweisen und der angefochtene Bescheid abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 14. November 2012