



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 2. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 2. September 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	31.137,93 €	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	8.844,37 € -8.920,09 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-75,72 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin machte in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 unter anderem unter der Rubrik

„Fortbildungskosten“ Werbungskosten in Höhe von 250 € mit der Bezeichnung Biologie-Ferial Kurse geltend. Die Arbeitnehmerveranlagung wurde antragsgemäß durchgeführt. In einer in der Folge dagegen eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin aus, sie hätte in ihrer Erklärung unter „Fortbildungskosten“ die Angabe weiterer Kurse vergessen. Folgende Aufwendungen wurden genannt: Fahrtkosten mit dem eigenen PKW zu PÄDAK Kursen in L jeweils am 2.9., 3.9. und 4.9.2003, Kilometergelder insgesamt 32,13 €; Fahrtkosten (Kilometergelder) zu einem Biologiekurs in E von 14,28 €; Fahrtkosten zu einem Sportseminar in Ot vom 29.10. bis 31.10.2003 in Höhe von 87,82 €; Fahrtkosten von 144,23 € und Kurskosten von 92 € für eine Wintersportwoche Schi Alpin in S. Gleichzeitig wurden Teilnahme- und Zahlungsbestätigungen vorgelegt.

In der Folge wurden vom Finanzamt folgende ergänzenden Unterlagen bzw. Auskünfte gefordert: Unterlagen auch zu den bisher in der Erklärung beantragten Werbungskosten; eine Angabe, welche Gegenstände und in welcher Schule die Berufungswerberin unterrichtete; Kopien der Reiserechnungen zwecks Feststellung, in welchem Ausmaß die Berufungswerberin steuerfreie Ersätze vom Dienstgeber erhalten habe. Da in der Lohnverrechnung auch das erhöhte Pendlerpauschale berücksichtigt wurde, forderte das Finanzamt überdies neben Auskünften zu Arbeitszeit und Arbeitsstätte eine Begründung, warum kein öffentliches Verkehrsmittel benutzt werden könne.

In Beantwortung dieses Vorhalts führte die Berufungswerberin sinngemäß aus: Sie unterrichtete in der Hauptschule O/Bezirk xx die Gegenstände Englisch, Biologie und Leibesübungen/Turnen mit allen Ausprägungen wie Schikurs, Landschulwochen etc., gelegentlich auch Musik, Kochen, Werken usw. Unterlagen über die bisher beantragten Werbungskosten würden in Form eines kopierten Auszuges des Studienweiterbildungsbuches vorliegen. Kopien der Reiserechnungen würde sie beilegen, Reisekostenzuschüsse bei Ferialkursen würden vom Dienstgeber prinzipiell nicht gewährt. Nach den gesetzlichen Bestimmungen genüge ein Nachweis ihrer Werbungskosten durch Vorlage einer fahrtenbuchähnlichen Aufstellung, die sie wiederum korrigiert vorlege, da sie bei der seinerzeitigen Vorlage die Kosten für eine Leihgebühr der Carvingschi vergessen habe.

Als Begründung für das Pendlerpauschale führte die Berufungswerberin aus: Ihre Arbeitsstätte sei in O . Sie benütze kein öffentliches Verkehrsmittel, sondern den eigenen PKW für die Fahrt zur Arbeitsstätte, da sie ihn auch als Arbeitsmittel für dienstliche Transporte (Heftstöße nach Hause zur Korrektur, Lehrmittel bei Lehrausgängen und nach Hause zur Wochenstoffvorbereitung usw.) verwende; weil die Reisezeit zur Arbeitsstätte die vierfache Zeit in Anspruch nehme; weil sie 1999 einen Bandscheibenvorfall zu beklagen hatte und der Arzt ihr vom Tragen von Lasten auf längeren Strecken abgeraten habe, was bei der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln schlagend würde. Die Arbeitszeiten im Jahr 2003

seien unterschiedlich gewesen, in der Anlage lege sie als grobe Richtschnur die Stundenpläne vor.

Den Ausführungen lag eine Aufstellung der Reisekosten einschließlich der Ersätze durch den Dienstgeber bei, in der auch noch weitere Fahrten enthalten waren, weiters eine Bestätigung des Pädagogischen Institutes über die Teilnahme an einem Biologieferialkurs der oö Lehrerfortbildung in Friaul/Italien, eine gesonderte Erklärung der Berufungswerberin, dass sie für den Lehrerschikurs Carvingschi als Arbeitsmittel gekauft habe und bei diesem Kurs sowie bei den folgenden die jeweilige Leihgebühr für eine adäquate Ausrüstung als Werbungskosten geltend mache, Kopien von Reiserechnungen und Stundenpläne der Schuljahre 2002/2003 und 2003/2004.

In einer ergänzenden Eingabe wurde zu einem in der Fahrtkostenaufstellung enthaltenen Schulschikurs erklärt, dass für die Fahrt die ÖBB ab L benutzt wurde, für die Fahrt zum Bahnhof der Privat-PKW. Für die Sportwoche sei ein eigens angemieteter Bus mit Anhänger verwendet worden, da die eigenen Fahrräder mitgenommen wurden. Für die Fahrt zur BIPOL-Messe in W (ebenfalls in der Fahrtkostenaufstellung enthalten) sei ein Bus angemietet worden, für den auch die Lehrer einen Fahrtkostenanteil entrichten mussten. Zum Biologieferialkurs wurde ein detailliertes Kursprogramm vorgelegt.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung und anerkannte als Werbungskosten lediglich die Fahrtaufwendungen zu den drei PÄDAK Kursen sowie zum Biologiekurs in E , wobei diese Aufwendungen jedoch insgesamt das Werbungskostenpauschale nicht überstiegen. Außerdem wurde das erhöhte Pendlerpauschale nachträglich aberkannt, da das Finanzamt einen Zeitaufwand von 57 Minuten bei Benützung der auf der maßgebliche Strecke verkehrenden öffentlichen Verkehrsmittel (Bus und Fähre) errechnete, wodurch sich die im Erstbescheid ermittelte Gutschrift von 465,62 € auf 29,73 € verminderte.

Im Vorlageantrag führte die Berufungswerberin sinngemäß aus: Sie hätte auf Anforderung des Finanzamtes weitere Unterlagen vorgelegt, die ihrer Ansicht nach nicht objektiv genug ausgewertet worden wären. Ein Großteil der Lehrerweiterbildung stelle für das Finanzamt einen Aufwand der Lebensführung dar. HS Lehrerinnen müssten sich nicht zuletzt auf Grund der PISA Studie verstärkt weiterbilden, um aktuelles Wissen vermitteln zu können. Diese Weiterbildung z.B. im Biologieunterricht könne objektiv nicht als solche der allgemeinen Lebensführung gesehen werden. Der Biologieferialkurs vom 13. – 18.7. sei von der zuständigen Stelle für Lehrerfort- und ausbildung, dem Pädagogischen Institut, ausgeschrieben worden. Welche Exkursionsziele im Rahmen des Kurses im Sinn der Aus- und Weiterbildung gewählt werden, sei von den Fachleuten zu beurteilen und nicht oberflächlich vom Finanzamt als nur touristische Ziele abzuwerten. Die Werbungskosten seien deshalb auch

als solche anzuerkennen, da sie beruflich veranlasst seien, objektiv in Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit stünden und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fielen. Die im gegenständlichen Kurs erworbenen Kenntnisse hätte sie erfolgreich im Biologieunterricht anwenden können. Die nachträgliche Aberkennung des Pendlerpauschales basiere nicht auf der tatsächlichen Situation: Wegzeit und Weglänge seien bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zwischen Hin- und Rückfahrt unterschiedlich – die Wegzeiten seien falsch berechnet worden – die Wartezeiten würden nicht dem tatsächlichen Ausmaß entsprechen und seien geringer angenommen worden – die unterschiedlichen Dienstbeginnzeiten seien vernachlässigt worden – es sei kein Ortsaugenschein von Finanzamt durchgeführt worden, die Streckenvarianten müssten je nach Stundenplan mit ihr abgefahren werden.

Insbesondere auf Grund der Einwendungen gegen die Aberkennung des Pendlerpauschales forderte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin mittels Vorhalt auf darzustellen, in welchen Punkten die Berechnung des Finanzamtes über Weglänge und Fahrzeit unrichtig sei, da eine Abfrage der Verkehrsverbindungen von der Buseinstiegstelle nahe des Wohnortes bis zum Ausstieg aus der Fähre O je nach Anschlusszeit eine Gesamtdauer von 20 bis 31 Minuten aufwies, sodass selbst bei unrichtiger Berechnung der Gehzeiten zum und vom öffentlichen Verkehrsmittel die Gesamtwegzeit 1,5 Stunden nicht übersteigen würde. Eine ÖÖVV Fahrplanauskunft wurde dem Schreiben beigelegt. Im Übrigen wurde auf die Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes bezüglich eines gemischten Aufwandes hingewiesen.

In der Vorhaltsbeantwortung erklärte die Berufungswerberin zunächst in Zusammenhang mit den beantragten Fortbildungskursen sinngemäß, dass mit einer Ablehnung ihres Aufwandes für die Wintersportwoche und den Biologiekurs die Möglichkeit der Geltendmachung beruflich bedingter Werbungskosten für Unselbständige ad absurdum geführt würde. Es sei fachlich nicht gerechtfertigt, gemischten Aufwand anzunehmen, nur weil ein Programm attraktiv sei. In Ergänzung zu Vorträgen sei praktische Arbeit als methodische Maßnahme zu sehen und bilde ein Modul der Vorträge. Es gehe um die Qualität der konkreten Wissensvermittlung. Die beantragten Kurse würden ihrer beruflichen Qualitätssteigerung dienen, da es sich um Spezialkenntnisse zur Umsetzung in ihrem Lehrberuf handle.

In Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale erklärte die Berufungswerberin, dass der beigelegte Fahrplan von einer falschen Einstiegstelle ausgehe. Sie wohne am Rand der Ortschaft St und ihre Einstiegstelle sei entweder die x für die WILIA oder die y für den ÖBB Bus. Bei der Überfuhr nach O sei mit einer Wartezeit von durchschnittlich 15 Minuten zu rechnen, da die Überfuhr nach allgemeinem Bedarf fahre. Wenn ein Schiff komme, dauere die Wegzeit länger, da die Fähre Wartepflicht habe. Die Gesamtwegzeit betrage überwiegend über 90 Minuten, wobei die Berufungswerberin folgende Aufstellung ihrer geschätzten

Wegzeiten vorlegte: Gehweg Wohnadresse zur Haltestelle y 1,8 km 25 Minuten, Fahrt mit dem Bus zur Ausstiegstelle Wi 8 km 20 Minuten, Gehweg zur Fähre 5 Minuten, durchschnittliche Wartezeit 15 Minuten, Überfahrt mit Fähre 15 Minuten, Gehweg von der Ausstiegstelle zur Schule 16 Minuten – Gesamtzeit 96 Minuten. Für die Rückfahrt errechnete die Berufungswerberin einen ähnlichen Zeitaufwand. Für eine zweite Variante – Fahrt mit der Linie WILIA – errechnete sie wegen kürzerer Gehzeit zur Einstiegstelle einen Zeitaufwand von 79 Minuten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu den Werbungskosten gehören unter anderem auch: Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit, Fahrt- und Reisekosten für ausschließlich beruflich veranlasste Reisen, weiters Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wobei letztere im Einkommensteuergesetz durch verschiedene Pauschbeträge je nach Länge der Fahrtstrecke und benutztem Verkehrsmittel steuerlich berücksichtigt werden.

Im gegenständlichen Fall war strittig, inwieweit die Absolvierung verschiedener Kurse bzw. Fahrten zur Anerkennung von Werbungskosten führen können, außerdem ob und in welchem Ausmaß der Berufungswerberin ein „Pendlerpauschale“ für die Strecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte zu gewähren ist. Hiezu war im Einzelnen Folgendes festzustellen:

1. Fortbildungskosten bzw. Fahrt- und Reisekosten:

Unter diesem Titel legte die Berufungswerberin eine Aufstellung über folgende im Berufungsjahr durchgeführten Fahrten bzw. Kurse vor:

2.2. – 7.2. Schikurslehrtaetigkeit in yy,

19.5. – 23.5. Sportwochen Lehrtaetigkeit in zz,

13.7. – 18.7. Biologieferialkurs EU Projekt, Friaul/Italien

2.9. PÄDAK Feralkurs Spiele, L

3.9. PÄDAK Feralkurs Hallenhockey, L

4.9. PÄDAK Feralkurs Tennis, L

1.10. Biologiekurs für APS in E

15.10. BIPOL Messe W als Aufsicht

29.10. – 31.10. APS-Sportseminar in Ot

7.12. – 13.12. APS Wintersportwoche Alpin Carving in S .

Zunächst ist zum Biologieferialkurs in Friaul/Italien festzuhalten, dass hier folgende gesetzliche Regelung zum Tragen kommt: Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Stellung des Steuerpflichtigen erfolgen. Durch diese Regelung sind Aufwendungen, bei denen berufliche und private Veranlassung nicht einwandfrei trennbar ist, zur Gänze nicht abzugsfähig.

Über die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Teilnahme an Studienreisen, insbesondere an Auslandsreisen, liegt eine umfangreiche Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, worin ein strenger Maßstab angelegt wird. Danach hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtssprechung zur Anerkennung von Studienreisen, Kongressen, Tagungen, Fortbildungsveranstaltungen etc. ausgeführt, dass derartige Aufwendungen grundsätzlich solche für die Lebensführung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 sind, es sei denn es liegen folgende Voraussetzungen vor:

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- Andere als allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird. Der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand führt jedoch keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach Lehrern die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für die Teilnahme an Reisen versagt, deren Gestaltung trotz fachspezifischer Ausrichtung auf die Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen nicht jeder Anziehungskraft für interessierte Teilnehmer auch außerhalb eines beruflichen Tätigkeitsfeldes entbehrt (z.B. VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183, VwGH 29.1.2002, 98/14/0124 u.a.).

Betrachtet man unter diesem Gesichtspunkt das vorgelegte Programm der Friaul-Reise, so muss auch hier festgestellt werden, dass ungeachtet des Umstandes, dass die Reise vom Pädagogischen Institut veranstaltet wurde und auf die fachlichen Bedürfnisse der teilnehmenden Lehrer abgestimmte Vorträge gehalten wurden, das Programm durchwegs allgemein interessierende und auch von sonstigen Touristen aufgesuchte Reiseziele umfasste. Folgende Programmpunkte waren am ersten dem Anreisetag folgenden Tag vorgesehen: Fahrt nach Kobarid ins Weltkriegsmuseum, Wanderung zur Festung Kluce, Stadtexkursion in Cividale. Am zweiten Tag standen eine Fahrt nach Triest zur Grotta Gigante, Fahrt nach St. Kanzian in Slowenien, Studium der Botanik der Magerwiesen und eine Exkursionsfahrt ins Collio bei Görz am Programm. Am dritten Tag folgten das Schmetterlingshaus in Bordano, Wanderung zum See und Aufenthalt am Naturufer, nachmittags Stadtexkursion in Udine, am vierten Tag Fahrt durch das Naturschutzgebiet der Lagune von Grado und Besuch und Besichtigung von Aquileia. Nach den jeweils um 20 Uhr vorgesehenen Abendessen war jeden Tag eine theoretische Nachbereitung anhand von Skripten vorgesehen. Selbst wenn dieser Abendvortrag oder allfällige zwischen den einzelnen Besichtigungen oder Wanderungen abgehaltenen Vorträge für andere, nicht der Berufsgruppe der Lehrer angehörende Personen nicht von Interesse gewesen wären, so wären diese Programmpunkte doch zeitlich so untergeordnet gewesen, dass das allgemein interessierende Programm eindeutig im Vordergrund stand.

Diese Reise kann daher ungeachtet eines Nutzens, den die Berufungswerberin daraus für ihre berufliche Tätigkeit ziehen konnte, nicht zu Werbungskosten führen.

Eine ähnliche Problematik ist bei der in S absolvierte Wintersportwoche gegeben: Die Berufungswerberin hat im Rahmen dieser Wintersportwoche einen Carving-Schikurs für Lehrer („Ski alpin“) absolviert, wobei sie erklärt, für ihr Privatleben derartige Kurse zur Vermittlung neuer Schifahrtstechniken nicht zu benötigen.

Auch hier kommt die oben zitierte gesetzliche Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG zum Tragen. Wenn auch dieser Kurs die berufliche Sphäre der Berufungswerberin als HS Lehrerein für Leibesübungen berührt und sogar vom Pädagogischen Institut veranstaltet wurde, so ist doch das Erlernen von Sportarten auch eine weit verbreitete Freizeitbeschäftigung, sodass eine einwandfreie Trennung zwischen Aufwendungen beruflicher und privater Natur hier nicht möglich ist. Aus diesem Grund hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30.5.2001, 2000/13/0163, betreffend eine Turnlehrerin, die an vom Pädagogischen Institut veranstalteten Sportwochen teilgenommen hat, festgestellt, dass für eine Turnlehrerin die Aufwendungen für die Teilnahme an Schikursen nicht abzugsfähig sind, mag auch die Teilnahme für ihre Tätigkeit, insbesondere für die Begleitung von Schulschikursen, förderlich gewesen sein.

Im Sinn dieser Rechtssprechung können auch die Aufwendungen in Zusammenhang mit der Wintersportwoche in S nicht zu Werbungskosten führen.

Im Übrigen wird zu der in diesem Zusammenhang auch beantragten „Leihgebühr für Carvingschi“ bemerkt: Die Berufungsverberin hat in einer ihrer Eingaben erklärt, sie hätte für den Lehrerschikurs Carving als Arbeitsmittel die entsprechenden Schi (304,8 €) gekauft. Für diesen Kurs sowie für weitere Kurse würde sie die jeweilige Leihgebühr für eine adäquate Ausrüstung als Werbungskosten geltend machen. Werbungskosten setzen einen tatsächlichen Abfluss von Vermögenswerten voraus, fiktive Aufwendungen können nicht unter diesem Titel geltend gemacht werden. Der unter diesem Titel geltend gemachte Betrag könnte daher auch dann nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn die sonstigen Aufwendungen für den Kurs grundsätzlich abzugsfähig wären.

Die übrigen von der Berufungsverberin in ihrer Aufstellung angeführten Fahrten können dem Grunde nach zu Werbungskosten führen, allerdings verbleibt sowohl für die Schikurslehrertätigkeit in Werfenweng als auch für die Lehrtätigkeit auf der Sportwoche auf Grund der höheren Ersätze durch den Dienstgeber kein abzugsfähiger Aufwand mehr. Bei Berücksichtigung möglicher Tagesgelder von 26,40 € und Nächtigungsgelder von 15 € kämen für die Schikurslehrertätigkeit 233,40 € in Betracht, zuzüglich der von der Berufungsverberin bekanntgegebenen Fahrtaufwendungen insgesamt 278,57 €. Demgegenüber stehen Dienstgeberersätze von 310,70 €. Die Tages- und Nächtigungsgelder anlässlich der Sportwoche betragen 192 €, zusammen mit den Fahrtkosten ergibt sich ein Betrag von 239,22 €. Die Dienstgeberersätze betrugen 299,58 €.

Auf Grund dieser Ausführungen verbleiben folgende Beträge als Werbungskosten:

PÄDAK Ferialkurs Spiele, L , 2.9.	Fahrtkosten	10,68 €
PÄDAK Ferialkurs Hallenhockey, L , 3.9.	Fahrtkosten	10,68 €
PÄDAK Ferialkurs Tennis, L , 4.9.	Fahrtkosten	10,68 €
Biologiekurs für APS in E 1.10.	Fahrtkosten	14,24 €
Aufsicht BIOPOL Messe W , 15.10.	Fahrtkosten	13,60 €
	Tagesdiäten	11,00 €
	- Dienstgeberersätze	- 5,60 €
Sportseminar in Ot , 29.10. – 31.10.	Fahrtkosten	87,58 €
	Tages/Nächtigungsgelder	109,20 €

	- Dienstgeberersätze	- 29,00 €
Werbungskosten insgesamt		233,06 €

2. Pendlerpauschale:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gilt für die Berücksichtigung von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Folgendes: Grundsätzlich sind diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke bis zu 20 km durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. 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, werden, abgestuft nach der Länge der Fahrtstrecke, zusätzliche in dieser Gesetzesstelle angeführte Pauschbeträge berücksichtigt. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden bereits ab einer Fahrtstrecke von 2 km höhere Pauschbeträge, ebenfalls abgestuft nach der Länge der Fahrtstrecke, berücksichtigt.

Im Berufungsjahr betrug der Pauschbetrag im Fall der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittel für Strecken zwischen 20 km bis 40 km jährlich 840 €. Dieser Betrag wurde im gegenständlichen Fall bei der Lohnverrechnung berücksichtigt, da die Berufungswerberin erklärte, dass ihr die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar sei. Dagegen vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Unzumutbarkeit nicht gegeben sei und dass neben dem Verkehrsabsetzbetrag überhaupt kein Pendlerpauschale zustehe.

Zur Frage, wann die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist, gehen die Lohnsteuerrichtlinien davon aus, dass Unzumutbarkeit jedenfalls dann gegeben ist, wenn die Wegzeit hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar wäre, aber auch, wenn eine starke Gehbehinderung vorliegt, oder bei tatsächlicher Unmöglichkeit, was dann der Fall ist, wenn zumindest auf der halben Fahrtstrecke zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit ein Massenbeförderungsmittel überhaupt nicht verkehrt. Nach den amtlichen Erläuterungen der Regierungsvorlage richtet sich die Unzumutbarkeit auch nach der unterschiedlichen Fahrdauer des Massenbeförderungsmittels einerseits und des Kfz andererseits. Unzumutbar sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal solange Fahrzeiten mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz. Im Nahebereich von 25 km ist jedoch auch nach diesen Erläuterungen die Benützung des Massenbeförderungsmittels 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 Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Hinweis der Berufungswerberin, sie müsse öfter Heftstöße transportieren bzw. solle keine schweren Lasten tragen, keine Unzumutbarkeit bewirkt. Es müsste in diesem Fall eine schwere Körperbehinderung vorliegen, die auch eine Befreiung von der Kfz-Steuer rechtfertigt.

Zu der von der Berufungswerberin zurückzulegenden Strecke ist zu bemerken: Die Berufungswerberin wohnt am Rand der Ortschaft St , ihre Arbeitsstätte ist in O , das ca. 10 km entfernt auf der anderen Seite der Donau liegt. An Massenbeförderungsmittel steht ihr nach einem Gehweg von ca. 1,5 km ein Bus bis zur Ortschaft Wi zur Verfügung, anschließend eine Fähre über die Donau. Von der Ausstiegstelle weg hat sie noch einen Gehweg von ca. 16 Minuten zu bewältigen. Nach einem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates, wonach nach einer Fahrplanauskunft die Fahrzeit ab Einstieg in den Bus bis Ausstieg aus der Fähre lediglich zwischen 20 und 31 Minuten betrage, erklärte die Berufungswerberin, dass von einer falschen Einstiegstelle ausgegangen wurde, und errechnete selbst eine Fahrzeit zuzüglich aller Gehzeiten von mehr als 90 Minuten. Lässt man die Gehzeiten zur Einstiegstelle und von der Ausstiegstelle außer Betracht, würde die Fahrzeit mit Umsteigen und Wartezeiten nach ihrer Berechnung ca. 55 Minuten betragen.

Dem stehen folgende Feststellungen entgegen: Die von der Berufungswerberin genannte und tatsächlich näher bei ihrer Wohnung gelegene Einstiegstelle für den Bus bedeutet eine Verlängerung der Fahrzeit von lediglich 2 Minuten. Während die Berufungswerberin in ihrer Aufstellung von einer Busfahrzeit von 20 Minuten ausgeht, benötigt laut Fahrplan keine der möglichen Busverbindungen für diese Strecke mehr als 8 Minuten. Nach einer Gehzeit zur Fähre von 5 Minuten geht die Berufungswerberin von einer durchschnittlichen Wartezeit von 15 Minuten aus. Dies könnte im Einzelfall richtig sein, bemerkt wird jedoch, dass im Normalfall 15 Minuten die maximale Wartezeit sein wird, da die Fähre etwa in diesen Abständen fährt. Für die Überfahrt selbst rechnet die Berufungswerberin eine Fahrzeit von 15 Minuten, tatsächlich dauert die Überfahrt nur 5 Minuten. Auf Grund dieser Feststellungen ist in der Aufstellung der Berufungswerberin allein für die von öffentlichen Verkehrsmitteln befahrene Strecke gegenüber den Fahrzeiten laut Fahrplan eine Zeitdifferenz von zumindest 22 Minuten enthalten, sodass tatsächlich mit einer reinen Fahrzeit von höchstens 33 Minuten anstatt geschätzter 55 Minuten das Auslangen gefunden wird. Rechnet man dazu die jedenfalls noch zu bewältigende Gehstrecke zur Schule von 16 Minuten, ergibt sich ab Einstieg in den Bus eine Zeitdauer von maximal 49 Minuten.

Den Zugang vom Wohnort zum Bus schätzt die Berufungswerberin mit 1,8 km und einer Gehzeit von 25 Minuten. Diese Strecke könnte die Berufungswerberin jedoch mit dem Pkw zurücklegen, wodurch sich die zuvor errechnete Fahrzeit nur unwesentlich verlängern würde und insgesamt eine Stunde nicht übersteigen würde. Bei dieser Zeitspanne ist die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke jedenfalls zumutbar.

Bezieht man die Wartezeiten bis Dienstbeginn bzw nach Dienstende in die Beurteilung mit ein, ändert sich nichts an diesen Feststellungen. Nach den vorliegenden Stundenplänen begann der Unterricht im Berufungsjahr überwiegend um 8 Uhr. Die günstigste Verbindung für diesen Unterrichtsbeginn ist ein Bus um 7:08 Uhr, die anschließende Fähre kommt um 7:35 Uhr in O an. Auch mit dem früheren Bus (Abfahrt 6:58 Uhr) würde die Berufungswerberin vom Verlassen der Wohnung bis Unterrichtsbeginn die Zeitspanne von 90 Minuten nicht erreichen. Ähnliches gilt auch für die Heimfahrt am Nachmittag. Die Berufungswerberin hatte im Berufungszeitraum Unterrichtsschlusszeiten um 11:45 Uhr, 12:40 Uhr, 13:35 Uhr, 14:30 Uhr und 16:20 Uhr. Für sämtliche Unterrichtsschlusszeiten gibt es Fährverbindungen mit relativ zeitnahen Busanschlüssen, bei denen es der Berufungswerberin möglich ist, in etwas mehr als einer Stunde, jedenfalls in weniger als 90 Minuten ihren Wohnort zu erreichen. So wären z.B. folgende Verbindungen möglich: Unterrichtsende 11:45 – Abfahrt Fähre 12:22, Ankunft Bushaltestelle 12:57; Unterrichtsende 12:40 – Abfahrt Fähre 13:07, Ankunft Bus 13:32; Unterrichtsende 13:35 – Abfahrt Fähre 14:07, Ankunft Bus 14:32; Unterrichtsende 14:30 – Abfahrt Fähre 15:22, Ankunft Bus 15:42; Unterrichtsende 16:20 – Abfahrt Fähre 16:52, Ankunft Bus 17:22.

Schließlich ändert auch ein Vergleich der benötigten Fahrzeiten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln und dem Privat-Pkw nichts an der Feststellung, dass die Benutzung des Massenbeförderungsmittels nicht unzumutbar ist. Die Berufungswerberin benutzt für ihre Fahrt zur Schule offensichtlich nicht die kilometermäßig kürzeste Verbindung, die eine Überfahrt mit der Fähre miteinschließen würde, sondern benutzt zur Vermeidung der Fähre die Strecke, die über L nach O führt, - andernfalls wären die dem beantragten Pendlerpauschale zugrunde gelegten Kilometer zu hoch angesetzt gewesen. Für diese Strecke ist jedoch jedenfalls mit einer Fahrzeit von ca. 30 Minuten zu rechnen. Unter diesen Umständen kann auch nicht behauptet werden, dass die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln mehr als das dreifache der mit dem Pkw benötigten Zeit betragen würde.

Es wurde daher zu Recht vom Finanzamt das erhöhte Pendlerpauschale nicht mehr anerkannt und das zu versteuernde Einkommen um diesen in der Lohnverrechnung ausgeschiedenen Betrag erhöht.

Die Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung unter Berücksichtigung der laut obiger Begründung anzuerkennenden Werbungskosten ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 16. Februar 2007