



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 17

GZ. RV/2159-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A., geb. XX.XX.XXXX, B. whft, vertreten durch Dr. Christian IMO, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Wipplingerstraße 3, vom 2. Jänner 2009 und vom 22. Jänner 2009 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 vom 18. Dezember 2008 und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 15. Jänner 2009 (Arbeitnehmerveranlagungen) des Finanzamtes Baden Mödling entschieden:

S p r u c h

Den Berufungen wird keine Folge gegeben und das Berufungsbegehren als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 20. Mai 2009 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte in den Streitjahren 2002 bis 2004 Einkünfte aus der nichtselbständigen Arbeit als Lehrerin in der Volkschule C.. Entsprechend der Arbeitnehmererklärung wurde vom Arbeitgeber der Bw. für die Berechnung des Lohnsteuerabzuges die große Pendlerpauschale für Wegstrecken von 20 bis 40 km berücksichtigt.

Das Finanzamt gelangte im Zuge einer Nachbescheidkontrolle zu der Auffassung, dass der Arbeitsweg der Bw. kürzer als 20 km sei (z.B Routenmessung www.Map24.com). Aus diesem Grunde wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 wegen neu hervorgekommener Tatsachen wieder aufgenommen und in den neu erlassenen Einkommensteuerbescheiden (Lohnzettelberichtigungen) wurde nur die große Pendlerpauschale für Wegstrecken von 2 bis 20 km anerkannt.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide erhob die Bw. durch ihren rechtsfreundlichen Vertreter form- und fristgerecht Berufung (Schriftsatz vom 2.1.2009 hinsichtlich Einkommensteuer 2002 und 2003 und Schriftsatz vom 22.1.2009 betreffend Einkommensteuer 2004). Die Bw. begehrte den erklärungsgemäßen Ansatz der großen Pendlerpauschale für Wegstrecken von 20 bis 40 km. Zum Nachweis, dass die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 20 km beträgt, wurde ein Ausdruck der Routenmessung des ÖAMTC-Routenplaners vorgelegt. Danach betrage der kürzeste Arbeitsweg der Bw. 20,4 km (ebenso über 20 km die Routenangaben von www.AnachB.at oder von www.herold.at).

Das Finanzamt führte anlässlich der Berufungsbearbeitung auch Ermittlungen über die Fahrtzeit durch. Mit Vorhalt vom Feb. 2009 wurde die Bw. aufgefordert, ihren Arbeitsbeginn und das Arbeitsende bekannt zu geben, sowie die Wegzeit und die Wegstrecke von ihrer Wohnung zur Arbeitsstätte unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel darzulegen.

In der Vorhaltsantwort vom März 2009 gab die Bw. folgende Erklärung über ihren Arbeitsbeginn und ihr Arbeitsende sowie zur benötigten Wegzeit bei Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel ab:

„Wegzeit Hinfahrt:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
05.24	Verlassen der Wohnung – Bahnhof Baden Abfahrt 5.54	zu Fuß 2,7 km, 30 Min.
06.56	Ankunft C. -K. , 1x umsteigen,	Zug R7104, S6, 62 Min.
07.11	Bhf. C. – zur Volkschule C. Ankunft Schule	zu Fuß, 0,6 km, 15 Min.
Der Arbeitsbeginn in der Schule ist um 07.35 Uhr. Ein Ankommen in der Schule mindestens 25 Minuten vor Arbeitsbeginn sei nötig, um Vorbereitungen, Elterngespräche usw. durchzuführen. Wegzeit bis zur Ankunft in der Schule 1 Std. 27 Min.		

Wegzeit Rückfahrt:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
13.35	Verlassen der Schule – Bushaltestelle C.	zu Fuß 0,7 km 22 Min.

	/Pfarrhof *	
13.57	Abfahrt C. nach Baden	ÖBB-Postbus 466
14.46	Ankunft Bahnhof * Baden	49 Min.
15.15	Ankunft Wohnung	zu Fuß, 2,9, km, 29 Min.
Das Unterrichtsende sei um 12.30 Uhr. Ein Verlassen des Schulgebäudes vor 13.00 Uhr sei wegen Nach- und Vorbereitungen, Elterngespräche und anderer lehramtlicher Pflichten nicht möglich.		
Wegzeit ab Verlassen der Schule 13.35 Uhr 1 Std. 20 Min.		

*Anmerkung: Der von der Bw. angeführte Regionalbus 466 fährt in C. schon eine Haltestelle vorher unmittelbar bei der Schule um 13.50 Uhr weg und fährt in Baden noch eine Station weiter bis Josefsplatz. Diese Haltestelle ist nur 700 Meter (Gehzeit 12 Min) von ihrer Wohnung entfernt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz gelangte zu dem Ergebnis, dass der Arbeitsweg der Bw. zumindest 20 km betrage und daher die Pendlerpauschale für Wegstrecken von 20 bis 40 km zustehe. Da die zumutbare Wegzeit (LStR 2002 Rz. 255) von 2 Stunden sowohl bei der Hinfahrt und als auch bei der Rückfahrt nicht überschritten werde, habe die Bw. aber nur Anspruch auf eine kleine Pendlerpauschale. In der Berufungsvereinstscheidungen (BVE vom 20. Mai 2009), wurde zwar dem Berufungsbegehren – hinsichtlich des Vorliegens eines Arbeitsweges von 20 bis 40 km stattgegeben und aber die angefochtenen Bescheide insoweit abgeändert als für diese Wegstrecke nur die kleine Pendlerpauschale angesetzt wurde.

Gegen diese Berufungsvereinstscheidungen betreffend die Einkommensteuerbescheide 2002 – 2004 brachte der anwaltliche Vertreter mit Schriftsatz vom 3. 06. 2009 – in Widerspruch zu den Erklärungen der Rechtsmittelbelehrung der Bescheide – keinen Vorlageantrag zur Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein, sondern erhob nochmals das Rechtsmittel der Berufung. Darin stellte er das neue Begehren auf Anerkennung der großen Pendlerpauschale für Wegstrecken von 20 bis 40 km.

Folgender Sachverhalt liege nach Angaben der Bw. vor: "Mein Arbeitsbeginn an der Arbeitsstelle, der Volksschule C. , sei um 07.35 Uhr. Dieser Arbeitsbeginn liege 25 Minuten vor dem eigentlichen Unterrichtsbeginn. Diese 25 Minuten seien eine notwendige Mindestzeit, um Vorbereitungen für den Unterricht vornehmen zu können.

Das Arbeitsende in der Schule sei um 13.35 Uhr. Der Unterricht ende zumeist um 13.00 Uhr. Die 35 Minuten vom Unterrichtsschluss bis zum Verlassen der Schule seien notwendig für Nach- und Vorbereitungsarbeiten, Elterngespräche und andere lehramtliche Pflichten.

Die Entfernung von der Wohnung zur Arbeitsstelle sei größer als 20 km. Unter Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel werde bei der Hinfahrt und der Rückfahrt eine unzumutbar lange

Wegzeit von mehr als 2 Stunden benötigt. Ihr Arbeitsweg mit den schnellsten öffentlichen Verkehrsmittel sei – abweichend von ihren Angaben in der Vorhaltsantwort** - Folgender:

Wegzeit Hinfahrt:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
05.19	Verlassen der Wohnung – Bahnhof Baden Ankunft 5.54 + 10 Min. Zeitpuffer	zu Fuß 2 km, 35 Min. Wartezeit, 10 Min.
06.04	C. -K. , 1x umsteigen,	Zug R2203, S5, 61 Min.
07.05	Bhf. C. – zur Volkschule C. Zeitpuffer für fahrplanmäßige Verspätungen	zu Fuß, 0,7 km, 12 Min. 5 Min.
07.22	Ankunft Schule	
	Gesamtwegzeit	2 Std. 3 Min.

Wegzeit Rückfahrt:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
13.35	Verlassen der Schule – Bahnhof C.	zu Fuß 0,7 km, 12 Min.
13.47	Ankunft C. -K. Zeitpuffer - Wartezeit	8 Min.
13.54	Abfahrt Baden,1x umsteigen,	Zug R2344, S6, 66 Min
15.00	Ankunft Bhf. Baden Zeitpuffer für fahrplanmäßige Verspätungen	5 Min.
15.40	Ankunft Wohnung	zu Fuß, 2 km, 35 Min.
	Gesamtwegzeit	2 Std. 5 Min."

****Anmerkung:** Während in der Vorhaltsantwort die Bw. für die Rückfahrt die Benützung des Regionalbusses 466 (Abfahrt C. Schule 13.50, Pfarrhof 13.57 - Ankunft Baden Bahnhof 14.46, Josefsplatz 14.48) anführt, wird im Rechtsmittel vom 3. 6 2009 die Zugsverbindung (R2344 u. S6 Abfahrt C. 13.54 – Ankunft Baden Bahnhof 15.00) als das schnellste Verkehrsmittel erklärt.

Mit Vorlagebericht vom Juli 2009 wurden die Berufungen samt Verwaltungsakten dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Vom UFS waren ergänzende Ermittlungen durchzuführen. Durch Einholung von Fahrplanauskünften (Verkehrsverbund Ost, ÖBB) wurde festgestellt, dass eine direkte Busverbindung durch den Regionalbus 466 zwischen Baden/Josefsplatz und C. /Schule nicht nur für die Rückfahrt – wie von der Bw. in der Vorhaltsantwort angegeben – sondern auch für die Hinfahrt besteht.

Die Fahrplanauskunft der ÖBB und des Verkehrsverbundes Ostregion weisen für die Hinfahrt zur Schule folgende Wegzeit aus:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
06.50	Verlassen der Wohnung – Bushaltestelle Baden, Josefsplatz	zu Fuß 0,6 km, 10 Min.
07.00***	Baden – C. , Haltestelle Schule	ÖBB-Postbus, 466, 30 Min.
07.30	Ankunft, C. Volkschule – Geh- und	zu Fuß 80 m, 1 Min.
07.35	Manipulationszeit bis zum Arbeitsbeginn	4 Min.
	Gesamtwegzeit	45 Min.

***Anmerkung: Im Dezember 2005 wurde die Abfahrtszeit des Busses um fünf Minuten vorverlegt (von 07.00 auf 06.55 Uhr), sodass – in den Folgejahren 2006ff - sich die Ankunft bei der Haltestelle C. /Schule von 07.30 auf 07.25 Uhr verschiebt.

Für die von der Bw. in der Vorhaltsantwort erklärte Rückfahrt mit dem Regionalbus 466 ergibt sich nach den oben genannten Fahrtplanauskünften folgende Wegzeit:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
13.35 -	Verlassen der Schule – Wartezeit oder nicht unterrichtende Arbeitszeit	zu Fuß 80 m, 1 Min. 14 Min.
13.50	Abfahrt - Bushaltestelle Schule	ÖBB-Postbus, 466, 58 Min.
14.48 14.58	Ankunft Baden/Josefplatz – Ankunft Wohnung	zu Fuß 0,7 km, 10 Min.
	Gesamtwegzeit mit Wartezeit Gesamtwegzeit ohne Wartezeit	1 Std. 23 Min. 1 Std. 9 Min.

Der Bw. wurde – zunächst unter Anschluss des aktuellen Fahrplanes (Bus 466 Abfahrt morgens Baden/Josefsplatz 06.55 Uhr – Ankunft C. /Schule 07.25 Uhr und nachmittags C. /Schule 13.50 Uhr – Ankunft Baden/Josefsplatz 14.48 Uhr) – zu der Möglichkeit der Verwendung dieser schnelleren Busverbindung gehört. Vom rechtsfreundlichen Vertreter wurde hierzu Folgendes mitgeteilt (Mail vom 26.4.2010):

„Der von Ihnen übermittelte Fahrplan ist erst seit 2010 gültig; die direkte Busverbindung mit den von Ihnen angegebenen Fahrtzeiten (Anmerkung: **Hinfahrt: 06.55 Uhr, Rückfahrt: 13.50 Uhr**) gab es in den fallrelevanten Jahren 2003, 2004 und 2005 definitiv nicht. Dies gilt auch für die Folgejahre 2006-2009.“

Meine Mandantin konnte daher nur die in der Berufung vom 03.06.2010 detailliert angegebenen, öffentlichen Verkehrsmittel benutzen (siehe Berufung vom 03.06.2010 nochmals in der Anlage); daraus ergibt sich aber, dass der Arbeitsweg jeweils (sowohl Hin- als auch Rückweg) über 2 Stunden lag, was die große Pendlerpauschale begründet.

Seit 2 Jahren hat sich darüber hinaus die Verantwortung meiner Mandantin in der Schule geändert. Die Aufsichtspflicht beginnt zwar nach wie vor morgens ab 07.35 Uhr. Sie muss seither aber vor dem Unterricht noch allfällige Vorbereitungsarbeiten durchführen, sodass sei schon um 07.00 Uhr morgens in der Schule sein muss.

Weiters bitte ich zu berücksichtigen, dass meine Mandantin täglich mehrere Kilogramm an Heften und Büchern, sowie oftmals auch Unterrichtsmaterialien (Holz für Werken,

Ton, Äste, Blumenerde usw.) zu befördern hat; hierbei stellt sich grundsätzlich die Frage, ob die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel meiner Mandantin zumutbar ist. Ich bitte auch insoweit um Mitteilung, ob Sie eine Bestätigung bezüglich dieses Fakts seitens der Schuldirektion wünschen.

Insgesamt beantrage ich daher Namens und im Auftrag meiner Mandantin den Bescheid aufzuheben, und die große Pendlerpauschale zu gewähren.“

Vom Verkehrsverbund Ostregion wurde auf Grund einer Anfrage schriftlich mitgeteilt, dass der Regionalbus 466 auch schon in den Jahren 2002 bis 2004 als direkte Verkehrsverbindung zwischen Baden/Josefsplatz und C. /Schule eingesetzt wurde. Während die Rückfahrtzeit (C. /Schule 13.50 Uhr) unverändert blieb, wurde die Abfahrtszeit am Morgen ab Dezember 2005 um fünf Minuten vorverlegt (statt Abfahrt 07.00 Uhr – Ankunft C. /Schule 07.30 Uhr, ab 12/2005 Abfahrt 06.55 Uhr – Ankunft C. /Schule 07.25 Uhr).

Dem rechfreundlichen Vertreter wurde die Fahrplanbestätigung des Verkehrsverbundes Ostregion, die mit seinen Angaben nicht übereinstimmt, übermittelt. Hierzu wurde von der Bw. folgende Stellungnahme abgegeben:

“1. Zur Buslinie 466

Laut dem übermittelten Fahrplanausdruck der ÖBB befindet sich die Bushaltestelle ca. 80 Meter vom Schuleingang entfernt. Bei einer planmäßigen Ankunftszeit um 07.30 Uhr wäre ich im best möglichen Fall um 07.32 Uhr am Schuleingangstor. Es würden mir dann nur noch 3 Minuten verbleiben, um meine mitgebrachten Bücher, Schulhefte und sonstige Materialien an meinen Arbeitsplatz zu bringen und zu verstauen. Diese Zeitspanne ist zu kurz um meiner Aufsichtspflicht rechtzeitig nachzukommen. Dafür sind im Regelfall zumindest 5 Minuten zu veranschlagen.

Zu berücksichtigen ist auch, dass in der Regel die Busankunftszeiten nicht auf die Minute genau eingehalten werden können; Abweichungen von 2 bis 3 Minuten sind keine Ausnahme. Im Winter kommt es regelmäßig zu noch größeren Verspätungen.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass mein verpflichtender Arbeitsbeginn um 07.35 Uhr beginnt, denn genau ab 07.35 Uhr beginnt meine Aufsichtspflicht über die ankommenden Schüler. Falls ich zu spät kommen würde, und in dieser Zeit kommt ein Schüler zu Schaden, würde die Schule (das Land) und ich persönlich haften. Es ist daher unabdingbar, eine Anfahrtsplanung einzuhalten, die ausreichend Reservezeit vorsieht. Die Busverbindung 466 in den Jahren 2002 bis 2004 war hierfür nicht geeignet. Wie bereits in meiner Berufsbegründung vom 3.6.2009 vorgetragen, hätte ich daher nur die Zugsverbindung vom Bahnhof Baden nutzen können. Die Hinfahrt hätte jedoch über 2 Stunden gedauert.

2. Zum tatsächlichen Arbeitsbeginn um 07.00 Uhr

Mein verpflichtender Arbeitsbeginn fällt mit meiner Aufsichtspflicht ab 07.35 Uhr zusammen. Ich bin daher dienstrechtlich verpflichtet zumindest ab 07.35 Uhr in der Schule anwesend zu sein. Tatsächlich bin - und war ich auch in den Jahren 2002 bis 2004 – schon ab 07.00 Uhr in der Schule. In meinem bisherigen Vorbringen gab es insoweit in Missverständnis, als mein Rechtsvertreter davon ausging, dass ich erst in den letzten Jahren ab 07.00 Uhr in der Schule war. Tatsächlich war das – nämlich der Arbeitsantritt in der Schule um 07.00 Uhr – schon seit meiner Anstellung so, also auch in den Jahren 2002 bis 2004.

Meine Anwesenheit ab 07.00 Uhr in der Schule hängt damit zusammen, dass ich Vorbereitungsarbeiten für den Unterricht (Kopieren, Lehrmittelbeschaffung etc.), allfällige administrative Tätigkeiten (Studium von Erlässen) und Besprechungen mit Kollegen oder Eltern vor Beginn der Aufsichtspflicht um 07.35 Uhr durchzuführen habe.

Zum Beweis lege ich hierüber eine Bestätigung der Schuldirektorin vor.

3. Zur Unzumutbarkeit wegen Gepäcks

Ich musste an mehr als 50% aller Schultage mehrere Kilo Gepäck zur Schule mitnehmen. Dieses besteht aus Heft- und Buchstößen, Unterrichtsmaterial (z.B. Blumenerde, Kochutensilien, Bastelmanual, Anschauungsmaterialien aus der Natur und dem täglichen Leben etc.) und Werkmaterial (Holz, Ton, Gips etc.) für meine Klasse und für den Werkunterricht in anderen Klassen. Daher ist mir die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln letztlich auch unzumutbar. Ich bin bei der ordnungsgemäßen Ausübung meiner Lehrtätigkeit in hohem Maße auf meinen eigenen Pkw angewiesen.“

Seitens der Schuldirektorin wurde schriftlich erklärt, dass sie seit Februar 2004 die Volkschule C. leite. Sie könne bestätigen, dass sich die Bw. seit dieser Zeit täglich bereits um 07.00 Uhr im Schulgebäude aufhalte, um Vorbereitungsarbeiten für den Unterricht (Kopieren, Lehrmittelbeschaffung etc.), allfällige administrative Tätigkeiten (Studium von Erlässen) und Besprechungen mit Kollegen oder Eltern durchzuführen.

Weiters bestätige sie, dass die Bw. an mehr als 50% aller Schultage mehrere Kilo Gepäck zur Schule mitnehmen müsse. Dieses besteht aus Heft- und Buchstößen, Unterrichtsmaterial (z.B. Blumenerde, Kochutensilien, Bastelmanual, Anschauungsmaterialien aus der Natur und dem täglichen Leben etc.) und Werkmaterial (Holz, Ton, Gips etc.) für ihre Klasse und für den Werkunterricht in anderen Klassen. Da die Frau VOL A. in einer Volkschule unterrichte, sei es unbedingt nötig, dass sie genügend Anschauungs- und Werkmaterial selbst besorge und mitbringe.

Der Unterrichtsbeginn in der Volkschule C. war auch schon im Streitzeitraum von 08.00 Uhr auf 07.50 vorverlegt. Die Ausführungen der Bw. in der Vorhaltsantwort und der Berufung stehen zu diesem vorverlegten Beginn und Ende des Unterrichts in Widerspruch.

Nach den von der Bw. vorgelegten Stundenplänen (ohne Zeitangaben seitens der Bw.) bestanden folgende Unterrichtszeiten:

2002

Unterrichtsende	Mo	Di	Mi	Do	Fr
1	GU	GU	WE	GU	GU
2	LÜ	Rel	GU	GU	LÜ
3	GU	GU	GU	Rel	GU
4 11.35 Uhr	GU	GU	GU	GU	GU
5 12.30 Uhr	Islam	Evang. Rel	GU	MuzuT./Serb.	
6 13.25 Uhr					

2003

Unterrichtsende	Mo	Di	Mi	Do	Fr
1	GU	GU	LÜ	GU	GU
2	GU	Rel	GU	GU	WE
3	GU	GU	GU	LÜ	WE
4 11.35 Uhr	LÜ	GU	GU	GU	GU
5 12.30 Uhr		GU	GU	Rel.	
6 13.25 Uhr		ev., isl. Rel.		Muzu	

2004

Unterrichtsende	Mo	Di	Mi	Do	Fr
1	SU	SU	SU	DL	DL
2	DÜ	M	DL	WE	Rel.
3	M	DL	M	WE	M
4 11.35 Uhr	ME/VE	LÜ	LÜ	DL	DL
5 12.30 Uhr	DL/SV	BE	Rel	ME/VE	
6 13.25 Uhr		ev., isl. Rel.			

Religion wird von der Klassenlehrerin nicht unterrichtet, sodass das Unterrichtsende für die Bw. entweder um 11.35 Uhr (4. Unterrichtsstunde) oder um 12.30 Uhr (5. Unterrichtsstunde) war.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit stehen Tatsachenfragen und Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Beurteilung, ob der Bw. im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG für die Zurücklegung ihres Arbeitsweges in den Jahren 2002 bis 2004 die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar war.

Der UFS hat Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Arbeitnehmerveranlagungsakt 2002-2004, durch nachprüfende Einholung von Fahrplan- und Wegstreckenauskünften und von Auskünften der Schulverwaltung sowie durch Kenntnisnahme der Vorbringen der Bw. und ihres rechtsfreundlichen Vertreters.

Der Entscheidung liegt der oben angeführte Sachverhalt zugrunde. Bei strittigen entscheidungserheblichen Umständen sind in der nachstehenden rechtlichen Beurteilung die maßgebenden Überlegungen der Beweiswürdigung und die erzielten Ergebnisse dargelegt.

I. Formellrechtliche Beurteilung

1. Vorliegen eines zulässigen Vorlageantrages

Nach § 276 Abs. 2 BAO kann gegen eine Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz, die wie eine Entscheidung über die Berufung wirkt, innerhalb eines Monats der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag).

Zu prüfen ist, ob die gegen die Berufungsvorentscheidungen erhobene neuerliche „zweite Berufung“ vom 3.6.2009 einen zulässigen Vorlageantrag darstellt. Darin wird, entsprechend der inhaltlichen Änderung durch die teilweise stattgebende BVE, ein neues Berufungsbegehren – nämlich die Anerkennung der großen Pendlerpauschale – gestellt, nicht aber der Antrag auf Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz über die durch die Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom 20.5.2009 erledigten Berufungen vom 2.1.2009 und 22.1.2009.

Das Anbringen vom 3.6.2009 enthält alle Merkmale und Inhaltserfordernisse einer Berufung gemäß § 250 Abs. 1 BAO: Bezeichnung der angefochtenen Bescheide - nämlich die Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004 vom 20.5.2009, den angefochtenen Berufungspunkt und die beantragte Änderung sowie eine Begründung (Anfechtungserklärung, Berufungsbegehren und Berufungsbegründung). Die Prozesshandlung der anwaltlich vertretenen Partei enthält aber keinen Antrag gemäß § 276 Abs. 2 BAO auf Entscheidung über die durch Berufungsvorentscheidung erledigten Berufungen vom 2.1.2009 und 22.1.2009 gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 18.12.2008 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 15.1.2009 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Erst durch einen zulässigen Vorlageantrag wird die Zuständigkeit der Rechtsmittelbehörde, hier des UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz, zur Entscheidung über eine durch Berufungsvorentscheidung erledigte Berufung herbeigeführt.

Für die Beurteilung des Anbringens kommt es nicht auf die Bezeichnung „Berufung“ oder „Vorlageantrag“ an, sondern auf den Inhalt und das erkennbare oder zu erschließende Ziel des Parteischrittes. Maßgebend für die Wirksamkeit einer Prozesserklärung ist das Erklärte, nicht das Gewollte; allerdings ist das Erklärte der Auslegung zugänglich. Parteierklärungen im Verwaltungsverfahren sind nach ihrem objektiven Erklärungswert auszulegen. Es kommt darauf an, wie die Erklärung unter Berücksichtigung der konkreten gesetzlichen Regelung, des Verfahrenszweckes und der vorliegenden Aktenlage objektiv verstanden werden muss.

Im Zweifel ist dem Anbringen einer Partei, das sie zur Wahrung ihrer Rechte stellt, nicht ein Inhalt beizumessen, der ihr die Rechtsverteidigungsmöglichkeit nimmt (Ritz, BAO³, § 85 Tz 1 mit Hinweis auf die Rsp. des VwGH). Jedoch ist bei einem eindeutigen Inhalt eines Anbringens

eine davon abweichende, nach außen auch andeutungsweise nicht zum Ausdruck kommende Absicht des Einschreiters nicht maßgeblich.

In der - zu einem unvertretenen Asylwerber - ergangenen Rsp. hat der VwGH die Rechtsfrage, ob ein auch inhaltlich als Berufung abgefasstes Rechtsmittel gegen eine Berufungsvorentscheidung noch als zulässiger Vorlageantrag zu verstehen ist – wie folgt entschieden (GRS 01.04.2004, 2003/20/0438 und idF ebenso zu anwaltlich vertretenen Parteien und neuem Vorbringen in der „zweiten Berufung, 21.122006, 2004/20/0158):

„Die unrichtige Bezeichnung eines Rechtsmittels (hier: des Vorlageantrages als „Berufung“) allein vermag dessen Unzulässigkeit nicht zu begründen. Für die Beurteilung des Charakters einer Eingabe ist vielmehr ihr wesentlicher Inhalt, der sich aus dem gestellten Antrag erkennen lässt, und die Art des in diesem gestellten Begehrens maßgebend (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 8. November 1988, Zl. 88/11/0152; vom 21. April 1998, Zl. 98/11/0019; vom 26. Februar 2003, Zl. 2002/17/0279, und den hg. Beschluss vom 27. Februar 1992, Zl. 92/17/0034).“

Eine Umdeutung der unrichtig bezeichneten Eingabe in das vom Gesetz vorgesehene Rechtsmittel käme nur dann nicht in Betracht, wenn sich aus der Rechtsmittelerklärung und dem Rechtsmittelantrag unmissverständlich das Begehr der Partei nach einer Entscheidung über das (unzulässige) Rechtsmittel - insbesondere durch eine im Instanzenzug unzuständige Behörde - ergäbe (vgl. auch dazu den hg. Beschluss vom 27. Februar 1992, Zl. 92/17/0034; sowie die hg. Erkenntnisse vom 21. April 1998, Zl. 98/11/0019, und vom 26. Februar 2003, Zl. 2002/17/0279). Im Beschwerdefall ist in Bezug auf die demnach maßgeblichen Kriterien daraus, dass sich die neuerliche „Berufung“ nicht gegen die erste Entscheidung des Bundesasylamtes, sondern ausdrücklich gegen die Berufungsvorentscheidung richtete, nichts für den Standpunkt der belannten Behörde, der Beschwerdeführer habe gegen die Berufungsvorentscheidung „ohne jeden Zweifel“ eine (unzulässige) Berufung erhoben, zu gewinnen. Der Vorlageantrag ist nämlich das ordentliche Rechtsmittel gegen die Berufungsvorentscheidung (Walter/Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht8, Rz. 498f und 534/5).“

Auch bei einer anwaltlich vertretenen Partei kann verfahrensrechtliche Unkenntnis nicht ausgeschlossen werden. Im Fall einer „Berufung“ gegen eine Berufungsvorentscheidung bestehen im Allgemeinen Zweifel, ob die Partei ernsthaft eine Absprache über diese unzulässige Verfahrenshandlung oder über einen zulässigen Vorlageantrag will. Bei verständiger Würdigung ist die Parteierklärung des anwaltlichen Vertreters vom 3.6.2009 als Rechtsmittel gegen die Berufungsvorentscheidungen zu verstehen, deren Verfahrenszweck und Parteiwille eben darin besteht, eine Entscheidung in der Sache durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz herbeizuführen. Das ordentliche Rechtsmittel gegen eine Berufungsvorentscheidung, ist aber der Vorlageantrag. Bei unvertretenen wie bei vertretenen Parteien sind gleiche Maßstäbe anzulegen. In Rechtschutz wahrender Auslegung ist ihr als Rechtsmittel gegen eine Berufungsvorentscheidung erkennbares Anbringen - ohne Bestehen eines Inhaltserfordernisses - als zulässiger Vorlageantrag zu deuten.

Das im Schriftsatz enthaltene neue Berufungsvorbringen „Antrag auf Berücksichtigung der großen Pendlerpauschale“ entspricht den abändernden Berufungsvorentscheidungen und stellt ein ergänzendes Berufungsbegehren dar. Diese Berufungsergänzung wurde gemeinsam mit dem als Berufung abgefassten Vorlageantrag - aber nicht an dessen Stelle - erhoben.

Der Schriftsatz vom 3.6.2009 ist daher als zulässiger Vorlageantrag zu behandeln.

II. Materiellrechtliche Beurteilung

1. Rechtslage zur Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG).

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 und § 57 Abs. 3) abgegolten (leg. cit. lit. a).

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 Pauschbeträge - gestaffelt nach der Entfernung - berücksichtigt (kleine Pendlerpauschale nach lit. b).

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b die höheren Pauschbeträge nach lit. c berücksichtigt.

Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählen nach dieser Gesetzesstelle - vergleichbar mit den Betriebsausgaben - bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu den abzugsfähigen Werbungskosten (VwGH 26.6.1990, 87/14/0024). Anders als bei den betrieblichen Einkünften sind sie jedoch aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung pauschaliert (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 16 Tz. 100).

Ob die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel als „zumutbar“ zu beurteilen ist, wird unterschiedlich ausgelegt: Der VwGH zieht zur Auslegung dieses unbestimmten

Rechtsbegriffes die Gesetzesmaterialien heran (z.B. VwGH 28.10.2008, 2006/10.2008; 24.09.2008, 2006/15/0001; ebenso der UFS, z.B. 20.09.2006, RV/2256-W/05). Danach richtet sich die Zumutbarkeit nach dem Verhältnis der Fahrtzeit mit dem Massenbeförderungsmittel zur Fahrtzeit mit dem Pkw. Die Fahrt mit dem Massenbeförderungsmittel ist unzumutbar, wenn sie dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen Kfz. Im Nahbereich von 25 km um den Wohnsitz ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls zumutbar, wenn die Gesamtfahrtzeit für die einfache Wegstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053 28.10.2008, 2006/15/0319; ebenso UFS 19.10.2009, RV/0185-F/09 sowie Doralt, EStG¹³ § 16 Tz. 105).

Die von dieser Rechtsauffassung abweichende Verwaltungspraxis (LStR 2002, Rz. 255: bei einer einfachen Wegstrecke ab 20 km betrage die zumutbare Wegzeit 2 Stunden) entfaltet hingegen für die Rechtsprechung des UFS und VwGH keine normative Wirkung.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung. Dazu gehören die Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, die Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel und Wartezeiten. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei der Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen.

Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (so genannte "Park&Ride-Variante", VwGH, 28.10.2008, 2006/15/0319; 24.09.2008, 2006/15/001") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Doralt, a.a.O., § 16 Tz. 108).

Im Falle eines frei wählbaren Arbeitsbeginns oder eines frei wählbaren Arbeitsendes (z.B. bei gleitender Arbeitszeit) berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- und Abfahrtszeiten des öffentlichen Verkehrsmittels.

2. Anwendung auf den festgestellten Sachverhalt

Fest steht, dass sich die Wohnung der Bw. in B, und die Arbeitsstätte in der Volksschule C./Krzg. befinden. Die Arbeit der Bw. beginnt - wie bei allen anderen Volkschullehrern dieser Schule - um 07.35 Uhr. Zu diesem Zeitpunkt wird für die Schüler das Schultor aufgesperrt und es besteht eine Aussichtspflicht der Lehrer über die Schüler bis zum Unterrichtsbeginn.

Die Bw. ist 1968 geboren und hat keine körperlichen Gebrechen oder Beschwerden vorgebracht, die an einer Fortbewegung in der durchschnittlichen Gehgeschwindigkeit von 5 km/h hindern würden.

Die Entfernung von der Wohnung zur Busstation Josefsplatz des Regionalbusses 466 beträgt 600 Meter und die hierfür benötigte Wegzeit einschließlich einer zu berücksichtigen Wartezeit 10 Minuten (lt. Fahrplanauskunft VOR 10 Min, lt. Fahrplanauskunft ÖBB 8 Min; bei einer durchschnittlichen Gehgeschwindigkeit von 5 km/h beträgt die reine Gehzeit für diese Wegstrecke rd. 7 Min.). Die Wohnung ist vom Bahnhof in Baden nach Angaben der Internet-Routenmessungen (www.AnachB.at) rund 1,4 km entfernt. Der Bahnhof Baden verfügt über eine Park&Ride-Anlage. Die reine Fahrtzeit mit dem Pkw von der Wohnung zur Park&Ride-Anlage des Bahnhofes wird vom genannten Routenplaner mit 3 Minuten angegeben.

Die Wegstrecke vom Bahnhof C. -K. zur Schule beträgt 750 Meter (lt. Bw. 600 Meter) und die hierfür benötigte Gehzeit beträgt 10 Min (Ansatz einer durchschnittlichen Gehgeschwindigkeit von 5 km/h). Die Station der Buslinie 466 befindet sich unmittelbar bei der Schule. Für die maximal 80 Meter von der Haltestelle bis zum Eingangstor der Schule ist nur eine Gehzeit von 1 Minute erforderlich (lt. VOR-Fahrplanauskunft sowie bei Ansatz einer durchschnittlichen Gehgeschwindigkeit von 5 km/h, wobei 80 Meter pro Minute zurückgelegt werden).

Ausgehend von dieser Tatsachenlage, die der Entscheidung zu Grunde gelegt wird, ergeben sich folgende Wegzeiten:

a) Park&Ride-Variante

Die Bw. hat im Vorlageantrag für die Hinfahrt den Zug R2203 und S5, Abfahrt Bahnhof Baden: 06.04 Uhr – Ankunft C. -K. , 07.05 Uhr und in der Vorhaltsantwort vom 13.3.2009 für die Rückfahrt den Bus 466, Abfahrt Schule 13.50 Uhr – Ankunft Bahnhof Baden 14.46 Uhr, herangezogen.

Ausgehend von diesen Parteierklärungen werden für die Beurteilung der Zumutbarkeit im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG folgende Wegzeiten als relevant erachtet:

Wegzeit Hinfahrt:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
05.54	Verlassen der Wohnung – Fahrt mit dem Pkw zur Park&Ride-Anlage des Bahnhofes Baden alle Wegzeiten inkl der Zeiten für die Inbetriebnahme und Abstellen des Kfz und Wartezeiten	Pkw 1,4 km, 10 Min.
06.04	Abfahrt nach C. -K. , (1x umsteigen) Fahrtzeit	Zug R2203, S5, 61 Min.
07.05	Ankunft Bhf. C. – Weg zur Volkschule C.	zu Fuß, 0,8 km, 10 Min.

		.
07.15	Ankunft Schule	
	Wegzeit bis zur Ankunft in der Schule Wegzeit bis zum verpflichtenden Arbeitsbeginn (Aufsichtspflicht 07.35 Uhr)	1 Std. 21 Min. 1 Std. 41 Min.

Wegzeit Rückfahrt:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
13.35 - 13.45	Verlassen der Schule – Wartezeit oder nicht unterrichtende Arbeitszeit	zu Fuß 80 m, 1 Min. 14 Min.
13.50	Abfahrt - Bushaltestelle Schule	ÖBB-Postbus, 466, 56 Min.
14.46 14.56	Ankunft Bahnhof Baden – Gehzeit zur Park&Ride-Anlage und Fahrt mit dem Pkw zur Wohnung inkl. der Zeiten für die Inbetriebnahme und das Abstellen des Kfz Ankunft Wohnung	Pkw 1,4 km, 10 Min.
	Gesamtwegzeit mit Wartezeit Gesamtwegzeit ohne Wartezeit	1 Std. 21 Min. 1 Std. 7 Min.

Die Arbeitszeit der Volkschullehrer besteht aus einer orts- und zeitgebundenen Arbeitzeit an der Schule (insb. Unterrichtszeiten) und einer nicht orts- und zeitgebundenen Arbeitszeit (insb. Zeiten der Unterrichtsvorbereitung und Unterrichtsnachbearbeitung). Nach Angaben der Bw. führt sie einen Teil der nicht unterrichtenden Arbeitszeit bereits vor Beginn ihrer Anwesenheitsverpflichtung an der Schule (07.35 Uhr) durch. Damit erfolgt der Arbeitsbeginn – in gleicher Weise wie bei der gleitenden Arbeitszeit – mit der Ankunft am Arbeitsplatz. Eine, Wartezeit von der Ankunft am Arbeitsplatz bis zum verpflichtenden Arbeitsbeginn (Aufsichtspflicht um 07.35 Uhr) – liegt in diesem Falle daher nicht vor. Mit der Ankunft an der Schule kann die Bw. ihre nicht unterrichtende Arbeit sogleich aufnehmen (z.B. diverse Unterrichtsvorbereitungen, Verbesserungen, Anfertigen von Kopien, Besprechungen, Elterngespräche u.v.a.m.). Ebenso endet die Arbeitszeit nicht mit Unterrichtsende (11.35 oder 12.30 Uhr) sondern erst mit dem erklärten Verlassen der Schule, weil die Bw. nach ihrem Vorbringen bis dahin verschiedene Nach- und Vorbereitungsarbeiten sowie andere lehramtliche Tätigkeiten in der Schule vornehmen kann.

Kann der Arbeitnehmer Arbeitsbeginn und/oder Arbeitsende frei wählen, ist für die Beurteilung der Zumutbarkeit öffentlicher Verkehrsmittel auf eine optimale Kombination von Arbeitsbeginn und Arbeitsende mit den Ankunfts- und Abfahrtszeiten der Massenbeförderungsmittel abzustellen. Das gilt auch für jene Arbeitszeiten der Lehrer, die nicht orts- und zeitgebunden zu erbringen sind.

Die Wegzeit der Bw. beträgt daher bei zu unterstellenden Park&Ride-Variante sowohl für die Hinfahrt als auch für die Rückfahrt nicht mehr als 90 Minuten.

b) Verwendung des Regionalbusses 466 für Hin- und Rückfahrt

Wie bereits im Sachverhalt dargelegt, hat die Bw. die Möglichkeit auch ohne Verwendung eines privaten Kfz mit dem Bus 466 direkt zur Arbeitsstätte zu fahren. Diese öffentliche Verkehrsverbindung besteht nicht nur für die Rückfahrt sondern auch für die Hinfahrt.

Dabei ergeben sich im Streitzeitraum folgende Wegzeiten:

Wegzeit Hinfahrt:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
06.50	Verlassen der Wohnung – Bushaltestelle Baden, Josefsplatz	zu Fuß 0,6 km, 10 Min.
07.00	Baden – C. , Haltestelle Schule	ÖBB-Postbus, 466, 30 Min.
07.30 07.35	Ankunft, C. Volkschule – Gehzeit und Manipulationszeit für Aufnahme des Arbeitsbeginns	zu Fuß 80 m, 1 Min. 4 Min.
	Gesamtwegzeit	45 Min.

Wegzeit Rückfahrt:

Zeit	Wegbeschreibung	Verkehrsmittel/Km/Zeit
13.35 - 13.45	Verlassen der Schule – Wartezeit oder nicht unterrichtende Arbeitszeit	zu Fuß 80 m, 1 Min. 14 Min.
13.50	Abfahrt - Bushaltestelle Schule	ÖBB-Postbus, 466, 58 Min.
14.48 14.58	Ankunft Baden/Josefplatz – Ankunft Wohnung	zu Fuß 0,7 km, 10 Min.
	Gesamtwegzeit mit Wartezeit Gesamtwegzeit ohne Wartezeit	1 Std. 23 Min. 1 Std. 9 Min.

Das Vorbringen der Bw, dass sie im Streitzeitraum schon um 07.00 Uhr in der Schule eintrifft wird nicht für glaubhaft erachtet. Die Bw. gibt zu ihrem Arbeitsbeginn widersprechende Erklärungen ab. Auch sonst sind ihre Ausführungen mehrfach widersprüchlich (z.B. Arbeitsbeginn 07.35 Uhr – 25 Minuten vor Unterrichtsbeginn) und erkennbar von dem Bemühen getragen, die Sache jeweils so darzustellen, wie sie es für steuerrechtlich günstig erachtet und nicht wie die Umstände tatsächlich sind. Die schriftliche Erklärung, der seit Februar 2004 die Volkschule leitenden Direktorin, stellt sich als eine typische „Gefälligkeitsbestätigung“ des unmittelbaren Dienstvorgesetzten dar. Diese Bescheinigung ist in der gleichen Diktion gehalten wie die von der Bw. eingereichte Stellungnahme vom 28.4.2010, sodass anzunehmen ist, dass sie von der Bw. – mittels Word-Kopierfunktion –

erstellt und der Schulleiterin zur Unterzeichnung vorgelegt wurde. Diese Unterrichtsfertigung ist als „kollegialer Freundschaftsdienst“ zu würdigen, da der Schuldirektorin eine entsprechende genaue Wahrnehmung des von ihr bestätigten Sachverhaltes überhaupt nicht möglich war. Dieser Sachverhalt steht auch nicht im Einklang mit den berufstypischen Erfahrungen, dass Schulleiter täglich bereits um 07.00 Uhr im Schulgebäude anwesend sind und Kenntnis über das Eintreffen der Lehrer und ihres mitgeführten Gepäcks haben.

Das Vorbringen eines Arbeitsbeginns in der Schule um 07.00 Uhr ist zudem rechtlich auch nicht relevant. Der verpflichtende Arbeitsbeginn in der Schule erfolgt nämlich erst um 07.35 Uhr mit Aufsperren des Schultores (Aufsichtspflicht und notwendige unmittelbare Vorbereitungszeit). Hinsichtlich der übrigen von der Bw. genannten lehramtlichen Tätigkeiten (insb. verschiedene Vor- und Nacharbeiten zum Unterricht) besteht aber kein Erfordernis, diese in der Zeit zwischen 07.00 und 07.35 Uhr auszuüben. Diese Arbeiten können zeitlich so eingeteilt werden, dass der Bw. eine optimale Kombination ihres Arbeitsbeginns und ihres Arbeitsendes mit den Ankunftszeit und Abfahrtszeit des Busses 466 möglich ist. Beispielsweise eignen sich für Elterngespräche fixe Sprechstunden der Klassenlehrerin, etwa während der Religionsstunde oder für Besprechungen des Lehrkörpers das Ende der 5. Unterrichtsstunde.

Der Bw. war daher auch bei direkter An- und Abreise mit dem Regionalbus 466 die Benutzung des Massenbeförderungsmittels möglich und zumutbar.

b. Unzumutbarkeit wegen mitzuführenden Gepäcks

Der anwaltliche Vertreter erklärte in der Stellungnahme vom 26.4.2010, dass die Bw. täglich mehrere Kilogramm an Heften und Büchern sowie oftmals auch Unterrichtsmaterial (Holz für Werken, Ton, Äste, Blumenerde usw.) auf dem Arbeitsweg mitzunehmen habe. Nach Information der Partei durch den Referenten über das „gesetzliche Kriterium des Überwiegens im Lohnzahlungszeitraum“ gibt die Bw. in der Stellungnahme vom 28.4.2010 hierzu Folgendes an: „Ich muss in mehr als 50% aller Schultage mehrere Kilo Gepäck zur Schule mitnehmen (Hefe, Bücher, diverse Unterrichts-, Anschauungs- und Werkmaterialien). Daher ist mir die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel letztlich unzumutbar.“

Diese Erklärung wurde auch von der Schuldirektorin unterschrieben.

Bei der Zumutbarkeit i.S.d. § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Dieser wird in einer typisierenden Betrachtungsweise ausgelegt, wobei auch die von der Rechtsprechung als Auslegungsbehelf herangezogenen Erläuternden Bemerkungen (621 BlgNR XVII. GP, 75) ausschließlich auf die Wegzeit als objektivierter Unzumutbarkeitsmaßstab abstellen. Ein Berücksichtigen von individuellen Umständen (z.B.

Unvermögen eines Gepäcktransports wegen körperlicher Beeinträchtigung) entspricht gerade nicht der Intention der Pendlerpauschalregelung. Diese bezweckt durch Pauschalierung und Typisierung eine notwendige Verwaltungsvereinfachung bei Massensachverhalten.

Gesamthaft kann sich die weitere Begründung auf die Tatsachenfeststellung beschränken, dass ein mit öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbarer Gepäckstransport gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG von der Bw. im Lohnzahlungszeitraum überwiegend nicht durchgeführt wurde.

Bei Volkschullehrern besteht typischer Weise nicht das berufliche Erfordernis im Lohnzahlungszeitraum überwiegend Gepäck von solcher Art und solchem Umfang zu befördern, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar wäre.

Der Transport von Werk- und Anschauungsmaterial (z.B. Holz, Blumenerde, Kochutensilien usw.) kann durch eine planmäßige Organisation der Arbeit jedenfalls auf einige Fahrten im Monat (z.B. 1 x wöchentlich) beschränkt werden. Durch intelligente Transportbehelfe (z.B. Trolley, Rollkoffer und Rolltaschen aller Art sowie Einkaufsroller) kann das Tragen von Gewicht erheblich erleichtert werden. Die Bw. hat auf ihrem Arbeitsweg auch keine weiten oder schwierigen Fußwege (z.B. gefährliche Steige) mit dem Gepäck zurückzulegen.

Besondere Umstände, die diese berufstypische Beurteilung widerlegen würden, hat die Bw. weder behauptet noch nachgewiesen.

In Lehre und Rsp. ist die Rechtsfrage, ob der Zumutbarkeitsbegriff des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG außer der langen Wegzeit auch noch andere Unzumutbarkeitsmerkmale umfasst, bisher weitgehend noch ungeklärte. Der Normzweck und die methodisch anzuwendende typisierende Betrachtungsweise erfordern ein Abstellen auf einen objektiven Maßstab, der vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist. Wenn überhaupt, ist eine Unzumutbarkeit wegen mitzunehmenden Gepäcks jedenfalls nicht bei üblicher Beschwerlichkeit eines Gepäcktransports, sondern erst in Bereichen angesiedelt, die an die Unmöglichkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angrenzen (z.B. Verbot der Beförderung besonders sperriger oder gefährlicher Gegenstände).

Dabei ist zu beachten, dass die typisierende Betrachtungsweise dem Steuerpflichtigen die Beweislast auferlegt, einen entscheidungserheblichen untypischen Sachverhalt nachzuweisen. Der Zumutbarkeitsbegriff des Pendlerpauschalregelung stellt typischer Weise bloß auf die Wegzeiten ab. Andere für die Zumutbarkeit möglicher Weise relevante Umstände wären jedenfalls vom Steuerpflichtigen in einem objektiven Maßstab nachzuweisen.

Das von Lehrern beruflich zu befördernde Gepäck unterschiedet sich in seinem Umfang und seiner Art nicht von jenem einer Vielzahl von Arbeitnehmer (weshalb auf den Arbeitswegen regelmäßig die Verwendung von Trolley, Rollkoffer u.ä. festzustellen ist) und geht über ein übliches, zumutbares Belastungsausmaß nicht hinaus.

3. Zusammenfassung

Es ist erwiesen, dass die Bw. im Lohnzahlungszeitraum überwiegend für die Hin- und Rückfahrt ihres Arbeitsweges unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel eine Wegzeit von nicht mehr als 90 Minuten benötigte. Da der Bw. daher die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumutbar war, bestand im Streitzeitraum nur Anspruch auf die so genannte kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken von 20 bis 40 km.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Mai 2010