



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 8. August 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit am 28. März 2003 beim zuständigen Finanzamt eingereichter Erklärung beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 2001 und 2002.

Dabei begehrte der Steuerpflichtige neben dem Abzug von diversen Sonderausgaben auch die Berücksichtigung von verschiedenen als Werbungskosten bezeichneten Aufwendungen.

Im Einzelnen handelte es sich dabei um

**im Jahr 2001**

|  |    |           |
|--|----|-----------|
| Fahrt-, Verpflegungs- und Nächtigungsaufwendungen im Rahmen von absolvierten Aus- bzw. Fortbildungsveranstaltungen | öS | 54.475,50 |
| Beiträge, Prüfungsgebühren und Stempelmarken   | öS | 7.417,00  |
| Fachliteratur  | öS | 7.352,50  |
| Telefonkosten  | öS | 12.584,11 |
| großes Pendlerpauschale  | öS | 34.560,00 |

### im Jahr 2002

|  |    |          |
|--|----|----------|
| Fahrt-, Verpflegungs- und Nächtigungsaufwendungen im Rahmen von absolvierten Aus- bzw. Fortbildungsveranstaltungen | €  | 4.739,18 |
| Fachliteratur  | €  | 355,01   |
| sonstige Werbungskosten  | €  | 1.701,30 |
| großes Pendlerpauschale  | öS | 2.100,00 |

Mit Schreiben vom 17. Juni 2003 ersuchte das Finanzamt um Übermittlung sämtlicher Belege für die geltend gemachten Werbungskosten.

Da die angeforderten Belege nicht beigebracht wurden, erließ das Finanzamt am 8. August 2003 Einkommensteuerbescheide, wobei im Bescheid für das Kalenderjahr 2001 an Werbungskosten lediglich das Pauschale, im Bescheid für das Kalenderjahr 2002 das Werbungskostenpauschale und das begehrte Pendlerpauschale anerkannt wurden. Begründet wurden diese Erledigungen damit, dass die geltend gemachten Aufwendungen nur insoweit berücksichtigt hätten werden können, als die Beweismittel vorgelegen hätten.

Mit am 17. September 2003 beim Finanzamt eingereichten Schreiben bezog sich der Steuerpflichtige auf seine mit Schreiben vom 11. September 2003 eingebrachte Berufung und legte die geforderten Belege vor.

Mittels Berufungsvorentscheidungen vom 29. Oktober 2003 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben. Für das Jahr 2001 wurden das "kleine" Pendlerpauschale in Höhe von S 15.840,00 und sonstige Werbungskosten in Höhe von S 72.455,00 anerkannt. Für das Jahr 2002 das "kleine" Pendlerpauschale in Höhe von € 1.152,00 und sonstige Werbungskosten in Höhe von € 5.330,71 berücksichtigt. In der zusätzlichen Begründung zu diesen Entscheidungen führte das Finanzamt aus, dass bei den im Zusammenhang mit dem Besuch der Fortbildungsveranstaltungen beantragten Kilometergeldern die Strecke Wohnung –

Arbeitsstätte ausgeschieden worden sei, da diese Aufwendungen bereits durch das Pendlerpauschale abgegolten wären. Weiters wäre durch Überschreiten einer Anfangsphase von fünf Tagen (12.10. – 16.10.2001) am Fortbildungsort W. ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden, weshalb ab diesem Aufenthalt für weitere Fahrten dorthin keine Tages- und Nächtigungsgelder mehr zu berücksichtigen wären. Weiters sei bei einer Fahrt der Zielort weniger als 25 km vom Wohnort entfernt, sodass auch in diesem Fall keine Tagesdiäten anerkannt werden könnten. Hinsichtlich des beantragten "großen" Pendlerpauschales vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass bei einer Fahrtstrecke von über 40 km die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel erst ab einer Fahrdauer von mehr als 2,5 Stunden vorliege. Der Berufungswerber gebe aber selbst an, dass sein Arbeitsort mit öffentlichen Verkehrsmitteln in 2 Stunden und 15 Minuten zu erreichen sei.

Daraufhin beantragte der Einschreiter die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat der Abgabenbehörde zweiter Instanz in mündlicher Verhandlung und stellte fest,

- dass die Begründung des Bescheides für ihn den Spruch nicht nachvollziehbar mache, da weder konkret angeführt worden sei, welche Tages- und Nächtigungsgelder nicht anerkannt worden seien, noch mit welcher Entfernung das Finanzamt die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte angenommen habe.
- dass der Bescheid inhaltlich rechtwidrig sei hinsichtlich der Nichtanerkennung des "großen" Pendlerpauschales. Das Gesetz spreche nur von der nicht zumutbaren Benützung eines Massenbeförderungsmittels, definiere jedoch die Unzumutbarkeit weder durch die Angabe einer Zeit noch in einer sonstigen Art. Seine Arbeitszeit betrage täglich acht Stunden. Für die Hin- und Rückfahrt benötige er bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jeweils 2 Stunden und 15 Minuten, somit insgesamt 4 Stunden 30 Minuten. Somit betrage die Gesamtzeit zu Erreichung seiner Arbeitsstätte mehr als die Hälfte der täglichen Normalarbeitszeit. Es könne nicht der Intention des Gesetzes entsprechen, dass eine derart lange Hin- und Rückfahrt als zumutbar anzusehen sei. Da das Gesetz über die "Zumutbarkeit" keine Aussage trifft, sei dieser Begriff interpretationsbedürftig. Einen Anknüpfungspunkt für die Interpretation der Zumutbarkeit biete § 34 Abs. 8 EStG i.V.m. der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes.
- dass der Abzug der Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte bei den beantragten Km-Geldern zu Unrecht erfolgt sei, da er an den Tagen, an welchen er Kurse und Fortbildungsveranstaltungen besucht habe, - sofern es sich um Arbeitstage gehandelt habe – Urlaub nehmen habe müssen und zudem bei den Fortbildungsveranstaltungen einige Wochenendtage enthalten seien, an welchen er üblicher Weise nicht zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte verkehre. Insofern handle es sich nicht um Fahrten von und zur Arbeitsstätte. Es lägen daher unzweifelhaft Werbungskosten im vollen Ausmaß der Fahrtstrecke ab der Wohnung vor.

- dass bei Kursen, die jeweils vier bis fünf Tage dauern, nicht von einer durchgehenden Tätigkeit gesprochen werden könne. Auch wäre er nicht regelmäßig wiederkehrend in W. tätig gewesen. Es stünde daher eine Anfangsphase von 15 Tagen zu, welche in keinem der beiden gegenständlichen Jahre überschritten worden wäre.

Mit Schreiben vom 1. Feber 2005 wurden dem Berufungswerber zwei Aufstellungen übermittelt, in welchen der unabhängige Finanzsenat nach den handschriftlichen Notizen im Verwaltungsakt die vom Finanzamt berücksichtigten Werbungskosten detailliert aufschlüsselte.

Im Antwortschreiben vom 12. April 2004 führte der Berufungswerber zum Thema "Pendlerpauschale" neuerlich aus, er benötige für die Fahrt von und zur Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln jeweils 2 Stunden und 15 Minuten. Nach den erläuternden Bemerkungen zum EStG 1988 liege Unzumutbarkeit vor, wenn die Fahrt zur Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln mehr als drei Mal so lange dauert wie mit dem KFZ. sehe man diese Ausführungen als Interpretationshilfe, sei in seinem Fall die Unzumutbarkeit gegeben. Auch Doralt kritisiere in seinem Kommentar zum EStG in § 16, Rz 107, die Geltung von unterschiedlichen Zeiten für verschiedene Wegstrecken. Zur Kürzung der beantragten Kilometergelder um die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 9.11.1994, 92/13/0281, zu verweisen. Hinsichtlich der Tages- und Nächtigungsgelder zu bemerken, dass die Anfangsphase von fünf Tagen bei keiner Fortbildungsveranstaltung überschritten worden sei, da die längsten Kurse fünf Tage gedauert hätten.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 9. Mai 2005 zog der Berufungswerber seinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wieder zurück, sodass über die Berufung durch den Referenten zu entscheiden war.

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

Im gegenständlichen Fall steht an Sachverhalt fest, dass der Berufungswerber in den Jahren 2001 und 2002 in X. wohnte und in Y. arbeitete. In den genannten Jahren besuchte er zahlreiche Aus- und Fortbildungsveranstaltungen. An Werbungskosten wurden einerseits das "große" Pendlerpauschale und andererseits Fahrtkosten sowie Tages- und Nächtigungsgelder beantragt. Das Finanzamt anerkannte in den bekämpften Bescheiden nur das "kleine" Pendlerpauschale und kürzte die Fahrtkosten in jenen Fällen, in welchen die Anreise zur

jeweiligen Aus- und Fortbildungsveranstaltung zum Teil auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte erfolgte. Tages- und Nächtigungsgelder wurden für Reisen nach W. nur zum Teil anerkannt, da dort nach Ansicht des Finanzamtes ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei.

### **1. Pendlerpauschale:**

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

|    |   |          |            |
|----|---|----------|------------|
| a) | diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) 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 der Fahrtstrecke von  | 2001     | 2002       |
|    | 20 km bis 40 km   | 5.280 S  | 384 Euro   |
|    | 40 km bis 60 km   | 10.560 S | 768 Euro   |
|    | über 60 km  | 15.840 S | 1.152 Euro |
| c) | Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: |          |            |
|    | Bei einer einfachen Fahrtstrecke von  | 2001     | 2002       |
|    | 2 km bis 20 km  | 3.600 S  | 210 Euro   |
|    | 20 km bis 40 km   | 14.400 s | 840 Euro   |
|    | 40 km bis 60 km   | 24.480 S | 1.470 Euro |
|    | über 60 km  | 34.560 S | 2.100 Euro |

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

---

Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ca. 80 km, und somit mehr als 40 km, beträgt. Uneinigkeit besteht aber über die Höhe des zustehenden Pendlerpauschales ("kleines" Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder "großes" Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988).

Nach der zitierten Gesetzesbestimmung steht das "große" Pendlerpauschale zu, wenn dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

Dazu führt der Berufungswerber – vom Finanzamt unbestritten – aus, dass er für die Strecke zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel insgesamt in eine Richtung 2 Stunden und 15 Minuten benötige. Diese Wegzeit ergebe sich vom Verlassen der Wohnung (5.45 Uhr) bis zum Beginn seiner Arbeitszeit (8.00 Uhr). Für die Rückkehr zur Wohnung wäre sodann die gleiche Zeit anzusetzen. Das Finanzamt begründete die Nichtberücksichtigung der Pauschalsätze für das "große" Pendlerpauschale damit, dass bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mehr als 40 km die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel erst ab einer Fahrzeit von mehr als 2,5 Stunden unzumutbar wäre.

Eingangs ist zu den Ausführungen des Berufungswerbers anzumerken, dass die von ihm angeführte Gesamtzeit zum Erreichen der Arbeitsstelle einen Fußweg von 12 Minuten zur Einstiegsstelle des öffentlichen Verkehrsmittels beinhaltet, welcher in durchaus auch geringerer Zeit (fünf bis sechs Minuten) zu bewältigen wäre. Auch die Fahrzeit des Zuges nach Kufstein ist falsch angegeben. Der um 6.37 Uhr in X. abfahrende Zug erreicht Kufstein um 7.26 Uhr. Die gesamte Wegzeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn (lt. Angaben des Berufungswerbers 8.00 Uhr) differiert somit geringfügig zu den Angaben in der Ergänzung der Berufung. Auch wurde vom Berufungswerber anlässlich der Besprechung am 9. Mai 2005 zugestanden, dass es ihm möglich wäre, seinen Arbeitsbeginn an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeiten des öffentlichen Verkehrsmittels (zB Ankunft des Zuges in Y. H:M1 Uhr, Arbeitsbeginn H:M2 Uhr, oder Ankunft des Zuges H:M3 Uhr, Arbeitsbeginn H:M4 Uhr) anzupassen, wodurch sich die Wegzeit zusätzlich um je ca. 30 Minuten vermindern würde. Für die weiteren Überlegungen sind diese zeitlichen Differenzen jedoch nicht von entscheidender Bedeutung.

Wie der Berufungswerber richtig ausführt, definiert das Gesetz den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im § 16 Abs. 1 Z 6

EStG 1988 nicht, weshalb dieser Begriff der Interpretation zugänglich ist. In der Literatur wird dazu die Ansicht vertreten, dass sich die Zumutbarkeit nach einer Zeitstaffel, abhängig von der jeweiligen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, richtet. Demnach ist bei einer Entfernung von mehr als 40 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Wegzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel von bis zu 2,5 Stunden in einer Richtung noch zumutbar (vgl. dazu Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988, Tz 1; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 16 Tz 52; Ortner, Personalverrechnung in der Praxis, Stand: 1.1.2003, Kap. 14.3.2.2.2; Nolz/Loukota, Steuerpraxis 92/93, Einkommensteuer, Tz 309; und andere). Auch Doralt, Einkommensteuer-Gesetz Kommentar, § 16 Tz 106, gibt die Zeitstaffel wieder, kritisiert diese jedoch in der darauf folgenden Randzahl, als dem Gesetz nicht entnehmbar. Er verlangt eine einheitliche Auslegung der "Unzumutbarkeit" unabhängig von der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. In diese Richtung argumentiert auch der Berufungswerber, der weiters auch auf die Erläuternden Bemerkungen zum EStG 1988 verweist, nach welchen eine "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel dann vorliegt, wenn die Fahrt zur Arbeitsstätte und retour mit öffentlichen Verkehrsmitteln mehr als drei Mal so lange dauert als mit dem privaten PKW.

Dazu ist anzuführen, dass die Fahrzeit mit dem privaten PKW von der Wohnung des Berufungswerbers in X. zu seiner Arbeitsstätte in Y. nach einer Routenplanerberechnung und bei Einhaltung der Geschwindigkeitsbeschränkungen auf der Autobahn bzw. auf Bundesstraßen und im Ortsgebiet ca. 53 Minuten beträgt und somit bei Heranziehung der Erläuternden Bemerkungen als Interpretationshilfe keine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel vorliegt (öffentl. Verkehrsmittel lt. Angaben des Berufungswerbers – 2 Std. 15 Min. :: 3 x Fahrtzeit mit Privat-PKW 2 Std. 39 Min.).

Daraus lässt sich ableiten, dass sich die in der Literatur vertretene Zeitstaffel an den Erläuternden Bemerkungen orientiert und diese Zeitstaffel den unbestimmten Begriff der "Unzumutbarkeit" für die Allgemeinheit praktikabel festlegt, ohne dass in jedem Einzelfall genaue Vergleiche von Fahrzeiten angestellt werden müssen. Eine derartige Prüfung der Fahrzeiten mit dem PKW wäre auch gar nicht exakt möglich, da sich auf Grund unterschiedlicher Witterungsverhältnisse, unterschiedlicher Verkehrslage und unterschiedlicher Baustellensituation die Fahrzeiten mit dem Privat-PKW ständig verändern, weshalb grundsätzlich von einer typisierenden Betrachtungsweise bei Unterstellung üblicher Verhältnisse auszugehen ist.

Dass bei der Auslegung des Begriffes "Unzumutbarkeit" von unterschiedlich langen Fahrstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auszugehen ist, ist offensichtlich. Dass dabei unterschiedlich lange zeitliche Schranken zu ziehen sind, ergibt sich aus den

Erläuternden Bemerkungen, die von einem Vergleich zwischen den Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln und einem PKW sprechen. Dabei lediglich von einem allgemein gültigen zeitlichen Rahmen (etwa generell von 1,5 Std. wie von Doralt, aaO, angedacht) auszugehen, widerspricht nicht nur den Erläuternden Bemerkungen, sondern auch der Intention des Gesetzgebers, welche auf eine vermehrte Inanspruchnahme des öffentlichen Verkehrs abzielt. Dabei durch Ansatz einer einheitlichen zeitlichen Zumutbarkeitsgrenze den Einsatz von PKW's vor allem für weitere Entfernungsteile steuerlich zu fördern, widerspricht diesem Ziel.

Abgesehen von einer Interpretation an Hand der Erläuternden Bemerkungen, können zur Auslegung des Begriffes "Unzumutbarkeit" auch andere Gesetzesstellen des Einkommensteuergesetzes 1988 bzw. darin enthaltene Verweise auf andere Rechtsnormen herangezogen werden. Dabei ist insbesondere – wie auch der Berufungswerber anführt - § 34 Abs. 8 EStG 1988 zu beachten. Nach der zu dieser Gesetzesstelle ergangenen Verordnung liegen Ausbildungsstätten innerhalb einer Entfernung von 80 km zum Wohnort als innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes gelegen, wenn von diesen Gemeinden die tägliche Hin- und Rückfahrt zum und vom Studienort nach den Verordnungen gemäß § 26 Abs. 3 Studienförderungsgesetz 1992 zeitlich noch zumutbar ist. Die Zumutbarkeit im Sinne dieser Gesetzesbestimmung ist gegeben, wenn eine (reine) Fahrzeit zwischen Wohn- und Studienort von einer Stunde nicht überschritten wird. Bei Berechnung der Fahrzeit sind demzufolge – im Gegensatz zur Berechnung beim Pendlerpauschale – Fußwege sowie Fahrzeiten im Heimat- und im Studienort sowie Wartezeiten vor oder nach dem Unterricht nicht zu berücksichtigen. Für einen Lehrling, Schüler oder Studenten aus Y. ist daher die tägliche Hin- und Rückfahrt zum bzw. vom Studienort X. zumutbar. Gerade Schüler und Lehrlinge können auf Grund ihres Alters kein privates Kraftfahrzeug benützen. Aber auch Studenten verfügen in der Mehrzahl der Fälle über keinen PKW für die Fahrten zur Universität. Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass Lehrlingen, Schülern und Studenten die tägliche Fahrt zwischen X. und Y. mit öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar ist. Umgelegt auf den gegenständlichen Fall kann dies nur bedeuten, dass diese täglich Fahrt auch für den Berufungswerber zumutbar ist, da kein Grund zu erkennen ist, wieso bei einem erwachsenen Arbeitnehmer andere Zumutbarkeitsüberlegungen anzustellen sind wie bei Lehrlingen, Schülern und Studenten.

Aber auch im Bereich des § 16 EStG 1988 selbst ergibt sich eine Vergleichsmöglichkeit. Aufwendungen für Familienheimfahrten sind unter anderem dann steuerlich abzugsfähig, wenn die tägliche Rückkehr zum (Familien)Wohnsitz auf Grund der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsort nicht zumutbar ist. Im Erkenntnis vom 19.9.1995, 91/14/0227, hat der Verwaltungsgerichtshof bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 78 km das Vorliegen der Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung verneint, da "von einer derartig weiten Entfernung" (im Sinne von einer täglichen Rückkehr zum

Wohnsitz unzumutbar machenden Entfernung) "im Beschwerdefall keine Rede sein" könne. Auch wenn im Beschwerdefall davon auszugehen war, dass der Beschwerdeführer für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seinen PKW benutzt und dabei eine Fahrzeit von ca. einer Stunde unterstellt wurde, hat die belangte Behörde ausdrücklich auch auf die guten Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln hingewiesen, sodass davon auszugehen ist, dass der Gerichtshof auch bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel – und dadurch wohl auch längerer Wegzeit - die tägliche Heimfahrt für zumutbar gehalten hat. Auch im Erkenntnis vom 25.2.2003, 99/14/0340, wurde bei einer Entfernung von 83 km und einer Fahrzeit von ca. einer Stunde mit einem PKW von der Zumutbarkeit der täglichen Heimfahrt ausgegangen.

Legt man die Aussagen dieser Erkenntnisse auf die Regelungen über das Pendlerpauschale um, ist unter Berücksichtigung der Erläuternden Bemerkungen, nach welchen von einer Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel erst bei mehr als dreifacher Fahrzeit im Vergleich zum Individualverkehr auszugehen ist, im gegenständlichen Fall die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (noch) zumutbar. Unter Berücksichtigung der möglichen Anpassung der Arbeitszeiten an die Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel wird auch die von Doralt aaO als zumutbar bezeichnete Gesamtwegzeit von 1,5 Stunden nur unwesentlich um einige Minuten überschritten, was aber auf Grund der doch relativ großen Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort keine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel herbeiführt.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass unter Heranziehung der Gesetzesmaterialien zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und unter Berücksichtigung der Bestimmungen zu § 34 Abs. 8 EStG 1988 und der Judikatur dem Berufungswerber die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Bewältigung der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Ansicht des nunmehr entscheidenden Unabhängigen Finanzsenates (noch) zumutbar ist, weshalb das Finanzamt zu Recht lediglich das "kleine" Pendlerpauschale bei der Berechnung der Einkünfte der Jahre 2001 (in Höhe von öS 15.840,00) und 2002 (in Höhe von € 1.152,00) in Abzug brachte.

## **2. Kilometergelder, Tagesgelder und Nächtigungskosten:**

Der Berufungswerber besuchte in den Jahren 2001 und 2002 zahlreiche Aus- und Fortbildungsveranstaltungen. Grundsätzlich wurde vom Finanzamt die berufliche Veranlassung des Besuches für alle angeführten Veranstaltungen anerkannt. Abweichungen ergaben sich jedoch einerseits dadurch, dass das Finanzamt nicht sämtliche beantragten Kilometergelder abzog, weil die Fahrtaufwendungen nach Ansicht des Finanzamtes zum Teil durch das Pendlerpauschale abgegolten seien, weil die Fahrten auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte zurückgelegt wurden bzw. andererseits wegen Begründung eines weiteren Mittelpunktes der

Tätigkeit beantragte pauschale Tages- und Nächtigungsgelder mangels Vorliegens einer "Reise" nicht abzugsfähig wären.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, dass Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten sind.

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

## **2.1. Kilometergelder:**

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 8.10.1998, 97/15/0073, ausgeführt und sodann in ständiger Rechtsprechung vertreten hat, stellen Fahrtkosten keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Vom Berufungswerber wurde an folgenden Tagen der Abzug von Fahrtkosten in Höhe der amtlichen Sätze beantragt, wobei die berufliche Veranlassung der einzelnen Fahrten außer Streit steht:

### **2001**

| Datum      | Km-Anzahl | Fahrtkosten (öS) | Km-Anzahl lt. FA | Fahrtkosten lt. FA (öS) |
|------------|-----------|------------------|------------------|-------------------------|
| 26.11.     | 160       | 784,00           | 160              | 784,00                  |
| 22.-24.11. | 1070      | 5.243,00         | 806              | 3.949,40                |
| 27.-30.9.  | 1070      | 5.243,00         | 806              | 3.949,40                |
| 12.-16.10. | 1070      | 5.243,00         | 806              | 3.949,40                |
| 26.-29.6.  | 1010      | 4.949,00         | 727,4            | 3.564,26                |
| 10.-12.5.  | 60        | 294,00           | 60               | 294,00                  |
| 25.-27.4.  | 910       | 4.459,00         | 784,4            | 3.543,56                |
| 15.-16.5.  | 1070      | 5.243,00         | 806              | 3.949,40                |

### **2002**

| Datum        | Km-Anzahl | Fahrtkosten (€) | Km-Anzahl lt. FA | Fahrtkosten lt. FA (€) |
|--------------|-----------|-----------------|------------------|------------------------|
| 5.-7.12.     | 1070      | 380,92          | 806              | 286,93                 |
| 5.-8.9.      | 1070      | 380,92          | 806              | 286,93                 |
| 28.11.-1.12. | 420       | 149,52          | 217              | 77,25                  |
| 16.-18.12.   | 420       | 149,52          | 217              | 77,25                  |
| 25.-28.6.    | 1010      | 359,56          | 727,4            | 258,95                 |
| 9.-11.5.     | 1066      | 379,50          | 865,4            | 308,08                 |
| 6.-10.2.     | 1070      | 380,92          | 806              | 286,93                 |
| 21.-24.2.    | 1070      | 380,92          | 806              | 286,93                 |

An Sachverhalt steht diesbezüglich fest, dass der Berufungswerber einen überwiegenden Teil seiner Veranstaltungsbesuche im Osten Österreichs absolvierte. Auch der Arbeitsort befindet sich östlich vom Wohnort, sodass die Fahrten zu den Aus- und Fortbildungsveranstaltungen zu einem Teil auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte zurückgelegt wurden. Das Finanzamt vermeinte nunmehr, dass die Kosten für diesen Teil der Fahrt zur jeweiligen Aus- oder Fortbildungsveranstaltung durch das Pendlerpauschale abgegolten sind.

Nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allenfalls zustehenden Pendlerpauschale abgegolten. Voraussetzung für das Zustehen eines Pendlerpauschales ist die überwiegende Zurücklegung einer bestimmten Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum. Das Pendlerpauschale steht auch für Zeiten des Urlaubs oder Krankenstands zu.

Zum Thema "Verkehrsabsetzbetrag", "Pendlerpauschale" und "tatsächliche Fahrtkosten" hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Judikaten Stellung genommen.

So wurde im Erkenntnis vom 26.5.2004, 98/14/0099, klar ausgesagt, dass die Fahrtaufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch dann durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind, wenn diese Fahrten am Wochenende erfolgen und dem Studium von Fachliteratur im Büro dienen. Die Regelung über die Pauschalierung von Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelte unabhängig davon, wie oft, zu welchen Zeiten und aus welchem Grund die Fahrten durchgeführt würden.

Im Erkenntnis vom 16.7.1996, 96/14/0033, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten in tatsächlicher Höhe abzugsfähig sind, wenn sie "über die Aufwendungen eines Dienstnehmers für Fahrten zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte hinausgehen" und damit in dem Fall, in welchem eine Arbeitsstätte im gleichen Gebäude wie die Wohnung liegt, die Abzugsfähigkeit tatsächlicher Kosten für Fahrten zur zweiten Arbeitsstätte verneint.

Ein Beamter, der regelmäßig Außendienst versieht, konnte die Kosten für Fahrten zu seiner Arbeitsstätte, welche er an bestimmten Tagen nur zum Abholen (und späterem Zurückbringen) von Unterlagen aufsuchte um danach im Außendienst tätig zu sein, nicht in tatsächlicher Höhe abziehen, da diese durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten sind (VwGH 24.4.2002, 96/13/0152).

In den Erkenntnissen vom 9.11.1994, 92/13/0281, und vom 22.2.1996, 94/15/0109, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass es unzutreffend sei, die Fahrten von der einen zur anderen Dienststelle als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu behandeln, wenn der Steuerpflichtige zwischen der Beendigung der Dienstverrichtung beim ersten Dienstgeber und dem Dienstantritt beim zweiten Dienstgeber seine Wohnung nicht aufsucht. Deutlich wurde jedoch auch darauf hingewiesen, dass das Anfahren einer Arbeitsstelle, ohne dass dafür eine berufliche Veranlassung vorliegt, nicht dazu führen kann, dass für die Fahrt zu einer weiteren Arbeitsstelle Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe abzugsfähig sind.

Im Erkenntnis vom 28.3.2000, 97/14/0103, stellte der Gerichtshof fest, dass die Kosten für Fahrten zu Fortbildungsveranstaltungen grundsätzlich in tatsächlich angefallener Höhe abzugsfähig sind, selbst wenn diese Fahrten (zum Teil) auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte absolviert werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass diese Fahrten zusätzlich, d.h. nicht im Zusammenhang mit Fahrten zum Aufsuchen der Arbeitsstätte bzw. bei der Heimfahrt von dieser, anfallen.

Aus einer Gesamtschau der Rechtsprechung lassen sich folgende Grundaussagen ableiten:

- Aufwendungen für Fahrten von der Wohnung zur konkreten Arbeitsstätte bzw. für Fahrten von der konkreten Arbeitsstätte zur Wohnung sind jedenfalls durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfällig zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Dies unabhängig davon, ob die Fahrten an Arbeitstagen oder arbeitsfreien Tagen unternommen werden.
- Dies gilt auch dann, wenn beispielsweise die Fahrt von der Wohnung zu einer Arbeitsstätte, die Heimfahrt zur Wohnung jedoch von einer anderen Arbeitsstelle aus

durchgeführt wird und dazwischen eine – in Höhe der tatsächlich angefallenen Kosten abzugsfähige – Fahrt zwischen zwei Arbeitsstätten stattfindet.

- Werden Dienstreisen über Anordnung des Arbeitgebers von der Arbeitsstätte aus begonnen, stellen die Fahrten zur Arbeitsstätte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Die Aufwendungen für die Fahrten zur Arbeitsstätte sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfällig zustehenden Pendlerpauschale abgegolten, auch wenn an der Arbeitsstätte an diesen Tagen keine berufliche Tätigkeit entfaltet wird, weil die Fahrt zur Arbeitsstätte lediglich im Rahmen der Verrichtung von (Weiterfahrt zum) Außendienst erfolgt.
- Daraus folgt weiters, dass an Arbeitstagen die Kosten der Fahrten auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte auch dann mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem allfällig zustehenden Pendlerpauschale abgegolten sind, wenn der Arbeitnehmer seine Dienstreise nach der Anordnung durch den Arbeitgeber an der Arbeitsstätte zu beginnen hat, jedoch nicht auf einem Dienstantritt an der Arbeitsstätte bzw. einem Aufsuchen der Arbeitsstätte bestanden wird. Da der Arbeitnehmer für den Fall, dass er keinen Außendienst versehen würde, seinen Dienst an der Arbeitsstätte zu verrichten hätte, fallen in diesem Zusammenhang für die Fahrten auf der Strecke Wohnung – Arbeitsstätte keine Aufwendungen an, die über die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hinausgehen würden.
- Fahrtkosten für den Besuch von Fortbildungsveranstaltungen sind dann nicht durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfällig zustehendes Pendlerpauschale abgegolten, wenn diese Fahrten zusätzlich anfallen und nicht mit dem Aufsuchen der Arbeitsstätte bzw. der Heimfahrt von dieser in Zusammenhang stehen.

Wie der Berufungswerber ausführt, hatte er an den Tagen, an welchen er zu den einzelnen Aus- und Fortbildungsveranstaltungen fuhr entweder Urlaub oder es handelte sich um Fahrten an arbeitsfreien Wochenenden. Tatsächlich wurde an diesen Tagen die Arbeitsstätte nicht aufgesucht, befand er sich nicht auf einer vom Arbeitgeber angeordneten Dienstreise und hätte er auch keinen Dienst versehen müssen. Unter diesen Voraussetzungen ist davon auszugehen, dass entsprechend den oben dargestellten, sich aus der Judikatur des VwGH ergebenden Grundsätzen die tatsächlichen Kosten (in Form der beantragten Kilometergelder) als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Es ergeben sich daher folgende als Werbungskosten (Fahrtkosten) antragsgemäß zu berücksichtigende Beträge:

| Jahr | Betrag |
|------|--------|
|      |        |

|      |    |           |
|------|----|-----------|
| 2001 | öS | 31.458,00 |
| 2002 | €  | 2.561,78  |

## 2.2. Tages- und Nächtigungsgelder:

Im Zusammenhang mit den oben erwähnten Kursbesuchen machte der Berufungswerber auch Tagesgelder und Nächtigungskosten geltend.

Im Zusammenhang mit Tagesgeldern vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass nur reisebedingte Mehraufwendungen für Verpflegung zu Werbungskosten führen können, während der herkömmliche Verpflegungsaufwand unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fällt. Aus diesem Grund wird in typisierender Betrachtungsweise unterstellt, dass bei längeren Aufenthälten an einem Ort ausreichend Gelegenheit besteht, sich über die "günstigen Verpflegungsmöglichkeiten" zu informieren und daher nach Ablauf der Anfangsphase kein Verpflegungsmehraufwand mehr entsteht. Dies wird regelmäßig dann der Fall sein, wenn sich ein Steuerpflichtiger fünf (Arbeits)Tage durchgehend an einem Ort aufhält (vgl. Doralt, Einkommensteuer-Gesetz Kommentar, § 16 Tz 175, und die dort zitierte Judikatur). Durch diesen Aufenthalt wird am jeweiligen Ort ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet.

Erstreckt sich die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Mittelpunkte der Tätigkeit, so ist im Aufenthalt an einem dieser Orte keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu sehen (VwGH 2.8.1995, 93/13/0099). Aus diesem Grund können bei Aufenthälten an einem Mittelpunkt der Tätigkeit auch keine pauschalen Nächtigungsgelder steuerlich anerkannt werden. Tatsächliche Nächtigungskosten sind jedoch abzugsfähig.

Für das **Jahr 2001** berücksichtigte das Finanzamt die beantragten **Tagesgelder** mit folgenden Ausnahmen antragsgemäß:

Bildungsmaßnahme in V. von 10. bis 12. 5.: Eine der Voraussetzungen für die Anerkennung von Tagesgeldern als Werbungskosten ist, dass eine Reise über den örtlichen Nahbereich (Umkreis von 25 km) hinaus erfolgt. Da zwischen dem Wohnort des Berufungswerbers und V. keine Entfernung von 25 km besteht, liegt keine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor und können keine Tagesgelder abgezogen werden.

Durch den fünftägigen Aufenthalt in W. wurde ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, weshalb nach diesem Aufenthalt in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen ist, dass keine Verpflegungsmehraufwendungen mehr anfallen. Für den Aufenthalt in Wien vom 22. bis 24. 11. stehen daher keine Tagesgelder zu.

Für das **Jahr 2002** berücksichtigte das Finanzamt die beantragten **Tagesgelder** mit folgenden Ausnahmen antragsgemäß:

Aufenthalt in W. vom 6. bis 10. 2. und vom 21. bis 24. 2. sowie vom 5. bis 8. 9. und vom 5. bis 7. 12.

Dazu ist auszuführen, dass ein einmal begründeter Mittelpunkt der Tätigkeit auch für die Zukunft ein Mittelpunkt der Tätigkeit bleibt, wenn in der Folge dieser Ort immer wieder aufgesucht wird. Dabei ist davon auszugehen, dass die Kenntnis über die örtlichen Verhältnisse auch dann bestehen bleibt und sich auch die örtlichen Gegebenheiten nicht gravierend ändern, selbst wenn sich ein Steuerpflichtiger längere Zeit nicht mehr dort aufhält. Nach der Verwaltungspraxis ist jedoch dann nicht mehr vom Fortbestehen eines Mittelpunktes der Tätigkeit auszugehen, wenn sich der Steuerpflichtige durch sechs Monate hindurch nicht mehr an diesem Ort aufhält. Diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall für die Aufenthalte im September und Dezember erfüllt, weshalb die Anerkennung von Tagesgeldern für diese Aufenthalte möglich ist.

Die als Werbungskosten anzuerkennenden Tagesgelder berechnen sich daher wie folgt:

| Jahr        | Tagesgelder        |           |                 |
|-------------|--------------------|-----------|-----------------|
| <b>2001</b> | It. Antrag         | öS        | 8.430,00        |
|             | abzügl. V.         | öS        | - 720,00        |
|             | abzügl. Wien 11/01 | öS        | - 1.080,00      |
|             | <b>It. BE</b>      | <b>öS</b> | <b>6.630,00</b> |
| <b>2002</b> | It. Antrag         | €         | 792,00          |
|             | abzügl. Wien 2/02  | €         | - 132,00        |
|             | abzügl. Wien 2/02  | €         | - 105,60        |
|             | <b>It. BE</b>      | <b>€</b>  | <b>554,40</b>   |

Hinsichtlich der **Nächtigungskosten** gab der Berufungswerber an, dass er bei seinen Bildungsaufenthalten in W. regelmäßig in einem bestimmten Hotel übernachtet hat und in diesem Zusammenhang die von ihm angeführten Kosten entstanden sind. Dies wird auch durch vorgelegte Rechnungen bestätigt. Selbst wenn es dem Berufungswerber nicht mehr möglich ist, sämtliche Rechnungen vorzuweisen, weil diese in Verlust geraten sind, erscheint es doch durchaus glaubhaft, dass die Angaben auch hinsichtlich der Höhe den tatsächlichen

Verhältnissen entsprechen. Die Nächtigungskosten sind daher in der beantragten Höhe der Berechnung der Einkünfte zu Grunde zu legen.

| Jahr | Nächtigungskosten |    |          |
|------|-------------------|----|----------|
| 2001 | lt. Antrag        | öS | 7.900,00 |
| 2002 | lt. Antrag        | €  | 855,00   |

### **3. Zusammenstellung der Werbungskosten:**

#### **3.1. Für das Jahr 2001**

| Art                                 | Betrag |           |
|-------------------------------------|--------|-----------|
| Pendlerpauschale lt. Pkt. 1         | öS     | 15.840,00 |
| Fahrtkosten lt. Pkt. 2.1            | öS     | 31.458,00 |
| Tagesgelder lt. Pkt. 2.2            | öS     | 6.630,00  |
| Nächtigungsgelder lt. Pkt. 2.2.     | öS     | 7.900,00  |
| Kurskosten (unstrittig)             | öS     | 6.687,50  |
| weitere Werbungskosten (unstrittig) | öS     | 27.353,61 |
| Werbungskosten 2001 gesamt          | öS     | 95.869,11 |

#### **3.2. Für das Jahr 2002**

| Art                                 | Betrag |          |
|-------------------------------------|--------|----------|
| Pendlerpauschale lt. Pkt. 1         | €      | 1.152,00 |
| Fahrtkosten lt. Pkt. 2.1            | €      | 2.561,78 |
| Tagesgelder lt. Pkt. 2.2            | €      | 554,40   |
| Nächtigungsgelder lt. Pkt. 2.2.     | €      | 855,00   |
| Kurskosten (unstrittig)             | €      | 530,40   |
| weitere Werbungskosten (unstrittig) | €      | 2.056,31 |

|                            |   |          |
|----------------------------|---|----------|
| Werbungskosten 2002 gesamt | € | 7.709,89 |
|----------------------------|---|----------|

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 9. Mai 2005