



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die steuerl. Vertreter, Anschrift, gegen den Bescheid des Finanzamtes x betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2007) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat in einer Beilage zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 Aufwendungen für Fortbildungen (Natur und Therapie II, Vision Quest) und damit in Zusammenhang stehende Reise- und Nächtigungskosten in Höhe von gesamt 2.703,70 €, für Literatur („Lebenserfahrung des Säuglings“) im Betrag von 39,10 € sowie das „große Pendlerpauschale“ für eine Entfernung (einfache Fahrtstrecke) über 60 km (2.797,50 € abzüglich Pendlerpauschale laut Steuerakt 90,00 € = 2.707,50 €) als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 15. Juli 2008 ersuchte das Finanzamt den Bw, die beantragten Werbungskosten (Pendlerpauschale, Reisekosten, Fortbildungskosten etc.) belegmäßig nachzuweisen und erhaltene oder zustehende Ersätze für die Bildungskosten bekannt zu geben. Mit Schreiben vom 28. Juli 2008 teilte sein steuerlicher Vertreter zusammengefasst mit, der Bw

sei seit November 2006 in A an der Pädagogischen Hochschule als Vizerektor tätig (großes Pendlerpauschale). Im Rahmen seiner Tätigkeit seien Fortbildungen in Oberegg im Allgäu unumgänglich und notwendig. Die Kosten würden zur Gänze vom Bw getragen, er erhalte keine Vergütungen vom Arbeitgeber. Da in Österreich keine vergleichbare Fortbildung angeboten werde, sei der Bw gezwungen, das Bildungsangebot in Deutschland wahrzunehmen. Der Fortbildungsort Oberegg befindet sich im ländlichen Raum des Allgäus und sei daher mit öffentlichen Verkehrsmitteln nur schwer erreichbar beziehungsweise sei deren Benützung unzumutbar. Der Bw sei folglich gezwungen, den PkW zu benützen, weswegen ein Kilometergeld in der Arbeitnehmerveranlagung veranschlagt worden sei. Eine Aufstellung der Fortbildungs- und Reisekosten finde sich im Anhang. Der Vorhaltsbeantwortung wurden die bereits der Steuererklärung angeschlossene Aufstellung der Werbungskosten, die Teilnahmebescheinigung sowie die Rechnung / Zahlungsbestätigung über die Teilnahmegebühr von 720,00 € für den Kurs „*Natur und Therapie II (2007) - Das erlebnisorientierte therapeutische Arbeiten in und mit der Natur*“, 2 Rechnungen vom 24.4. bzw. 2.8.2007 über 158,00 € bzw. 150,00 € (Übernachtung mit Rundumverpflegung), die Teilnahmebescheinigung für den Kurs „*Vision Quest – Das einsame Fasten in den Bergen*“ vom 15. - 24.6.2007, die Rechnung / Zahlungsbestätigung über die diesbezügliche Teilnahmegebühr von 590,00 €, eine Bestätigung über die Teilnahme an der Vorbesprechung vom 19. Mai 2007, die Rechnung vom 19.5.2007 über 98,00 € (Nächtigung) sowie die Rechnung vom 24.6.2007 (4 Übernachtungen mit Rundumverpflegung) über 142,00 € beigelegt. Bezuglich der Literaturaufwendungen wurde die Rechnung vom 18.9.2007 über 39,10 € angeschlossen.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 9. Oktober 2008 wurden die Aufwendungen (Fortbildung, Reisekosten, Literatur) mit der Begründung, sie stünden in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw als Vizerektor an der Pädagogischen Hochschule, unberücksichtigt gelassen. Das erhöhte Pendlerpauschale könne nicht gewährt werden, da nach ha. aufliegenden Unterlagen auf der überwiegenden Fahrtstrecke keine Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel vorliege. Anstelle des „großen Pendlerpauschales“ wurde das „kleine Pendlerpauschale“ mit 1.450,50 € (= kleines Pendlerpauschale abzüglich 90,00 €, die auch vom Bw laut Werbungskostenaufstellung in Abzug gebracht worden waren), berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2008 hat der Bw fristgerecht gegen diesen Bescheid Berufung erhoben. In der Begründung wurde vorgebracht, der Bw sei Vizerektor an der xxxx pädagogischen Hochschule in A. Als Vizerektor sei er für die Aus-, Fort-, und Weiterbildung von PädagogInnen verantwortlich. Diese verantwortungsvolle Tätigkeit bedinge nicht nur das Sicherstellen des Weitergebens bereits gesicherter pädagogischer Lehrinhalte und Methoden, sondern in einem weit größeren Ausmaß die ständige Sorge um neue pädagogische

Entwicklungen. Mit anderen Worten obliege es dem Vizerektor für Aus-, Fort- und Weiterbildung, sich mit neuen, alternativen pädagogischen Methoden auseinanderzusetzen, diese in einem wissenschaftlichen Prozess zu würdigen und allenfalls umzusetzen.

Der Bw sei wohl unter anderem deshalb in diese verantwortungsvolle Position bestellt worden, da er sich in seinen Publikationen mit neuen Entwicklungen auseinandergesetzt habe. Im Anschluss daran wurde eine Auswahl seiner Publikationen angeführt (vgl. Berufung).

Wenn sich der Bw mit neuen pädagogischen Ansätzen auseinandersetze – wie sie etwa in der Schule für Naturtherapie, eine Schule für Fort- und Weiterbildungen in psychologischer Naturtherapie, existentialpsychologischer Therapie und entwicklungsorientierter Pädagogik propagiert werden würden – erfolge dies womöglich aus eigenem Interesse, jedoch überwiegend aus einer berufsbedingten Notwendigkeit. Der Bw habe im Jahr 2007 zwei Seminare dieses Institutes in Deutschland besucht, da es in Österreich keine vergleichbare Einrichtung gebe. Insofern zeige bereits der Umstand, dass es sich um neue Entwicklungen handle, die in Österreich noch nicht umgesetzt worden seien, jedoch diskutiert werden würden.

§ 16 EStG bezeichne Werbungskosten als jene Aufwendungen oder Ausgaben, die zum Erwerb, Sichern oder Erhalten von Einnahmen getätigten werden würden. In der Begründung des Bescheides des Finanzamtes werde angeführt, dass die Fortbildungskosten deshalb nicht anerkannt worden seien, da sie in keinem Zusammenhang mit der Berufsausübung stehen würden. Insofern habe das Finanzamt keine berufliche Notwendigkeit iSd. Rz 359 LStR erkannt. Unter Verweis auf LStR 224 sei dem entgegenzuhalten, dass es auf die Notwendigkeit nur bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben ankomme, die ihrer Art nach die Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen würden, wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen sei, ob das Tätigen der Aufwendungen objektiv sinnvoll sei (VwGH 12.4.1994, [91/14/0024](#)).

Es könne mit Gewissheit nicht davon ausgegangen werden, dass der Besuch eines Seminars durch einen Vizerektor für Aus-, Fort- und Weiterbildung für PädagogInnen, das sich mit neuen pädagogischen und therapeutischen Thematiken beschäftige, objektiv nicht sinnvoll und damit unnotwendig sei. Dies vor allem im Zusammenhang mit den ständig steigenden Anforderungen an Lehrerinnen und Lehrer, deren pädagogisches und auch therapeutisches Geschick tagtäglich benötigt werde. Damit seien nicht nur die Fortbildungskosten, sondern in diesem Zusammenhang auch die Nächtigungs- und Reisekosten (vgl. Rz 365 LStR) steuerlich anzuerkennen. Die Höhe der Reise- und Nächtigungskosten seien bereits mit Schreiben vom 28.7.2008 nachgewiesen worden.

Im Zusammenhang mit den berufsbedingten Anforderungen an den Bw sei auch der Aufwand für das Fachbuch „*Lebenserfahrung des Säuglings*“ zu sehen, da fundamentale pädagogische Erkenntnisse des Lehrens und Lernens daraus gewonnen werden könnten.

Das Finanzamt habe die Gewährung des großen Pendlerpauschales für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter Hinweis darauf, dass keine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel vorliege, abgewiesen.

Entsprechend der Rz 253 LStR sei eine Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehre.

Zufolge einer Fahrplanauskunft der österreichischen Postbus GmbH iVm der ÖBB sei es dem Bw nicht möglich – bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln – seinen Arbeitsplatz rechtzeitig zur erreichen. Die früheste Busverbindung – nach einem 10-minütigen Fußweg zur Bushaltestelle – führe von B um 7:07 Uhr bis um 7:19 Uhr zum Bahnhof C. Der um 7:23 Uhr abfahrende Regional Express der ÖBB treffe erst um 8:25 Uhr in A (Hauptbahnhof) ein, sodass es dem Bw nicht möglich sei, seinen Arbeitstag – bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel – vor 8:45 Uhr zu beginnen. Aufgrund der vielfältigen Aufgaben eines Vizerektors, zu der auch die Repräsentation und Teilnahme an diversen (Abend)Veranstaltungen zähle, sei es dem Bw auch nicht möglich, abends die öffentlichen Verkehrsmittel zu benützen, um an seinen Wohnort zu gelangen. So verlasse der Postbus bereits um 18:56 Uhr zu seiner letzten Fahrt die Haltestelle D. Damit hätte der Bw einen Fußweg von 6 km zu bewältigen.

Daraus folge, dass dem Bw zu Unrecht das große Pendlerpauschale versagt worden sei, da es ihm nicht möglich sei, öffentliche Verkehrsmittel zu benützen, um seinen Dienst um 8:00 Uhr anzutreten. Darüber hinaus verlange seine berufliche Tätigkeit an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat seine Anwesenheit in A bis weit nach 18:00 Uhr, wodurch er keine Busverbindung mehr habe, um einen 6 km Fußmarsch zu vermeiden. Der Bw beantragte bereits in der Berufung die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorhalt vom 3. November 2008 verlangte das Finanzamt Nachweise dafür, dass an mehr als der Hälfte der Arbeitstage auf mehr als der halben Fahrtstrecke (E – F) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich bzw. nicht zumutbar sei. Überdies wurde der Bw dazu befragt, welche Fort- bzw. Ausbildungsveranstaltungen von der Pädagogischen Hochschule angeboten werden würden, bei denen die Lehrinhalte der beantragten Kurse

(Natur und Therapie II: Das erlebnisorientierte therapeutische Arbeiten in und mit der Natur, Vision Quest: Das einsame Fasten in den Bergen) eine Rolle spielen würden.

Mit Schreiben vom 11. November 2008 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass es - wie bereits in der Berufung ausgeführt - dem Bw nicht möglich sei, bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln seinen Arbeitsplatz rechtzeitig zu erreichen. Bei Verwendung der frühesten Busverbindung (7:07 Uhr) – nach einem 10-minütigen Fußweg zur Bushaltestelle - benötige der Bw mindestens 108 Minuten (6:57 Uhr bis 8:45 Uhr), um an seinen Arbeitsplatz zu gelangen. Der UFS Linz habe sich zuletzt mit der Auslegung des Begriffs „Unzumutbarkeit“ beschäftigt und sie durch folgende Interpretation gelöst:

„Unterstelle man dem Gesetzgeber keine gleichheitswidrige Vorgehensweise, können die Materialien (entgegen dem missverständlichen Wortlaut) wohl nur so verstanden werden, dass generell die Benützung von Massenverkehrsmitteln dann unzumutbar ist, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Auto (Hervorhebung im Original; vgl. UFS Linz vom 13.7.2007, GZ RV/1085-L/06). Zu diesem Ergebnis gelange auch Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Rz 107 zu § 16).“

Damit sei eine Beweisführung für die tatsächliche Unmöglichkeit bereits obsolet, da die tagtägliche Anfahrtszeit zum Arbeitsplatz bereits unzumutbar sei - gleichfalls auch die Rückfahrt von A nach B! Egal zu welcher Nachtzeit, wobei sich die Rückreisezeit wesentlich erhöhe, wenn der Bw nach 19:00 Uhr am Bahnhof x eintreffe, da der letzte Postbus kurz vor 19:00 Uhr in Richtung B abfahre und ihm damit unausweichlich ein Fußmarsch von 6 km bevorstehe.

Hinsichtlich der Anfrage zu den Kursen, in denen die neuen Lehrinhalte weitergegeben würden, wurde vom steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass es unerlässlich sei, dass sich zunächst der Lehrer mit neuen Methoden und Richtungen befasse, bevor sie an die Schüler weitergegeben werden könnten. Es sei somit schlechthin der Sinn einer Fort- und Weiterbildungsveranstaltung, sich neues Wissen anzueignen und nicht nur bereits vorhandenes Wissen aufzufrischen. Wenn sich der Bw entschließe, sich neue pädagogische Lehren und Methoden anzueignen, die in Österreich noch nicht angeboten werden würden, um sie später in seiner Hochschule umsetzen zu können, könne im Zusammenhang mit diesen Seminaren keinesfalls von Kosten der privaten Lebensführung gesprochen werden. Andernfalls wäre die Sinnhaftigkeit einer Weiterbildung schlechthin zu hinterfragen, wenn jede Aneignung neuen Wissens als Privatangelegenheit angesehen werden würde und die berufliche Verwendung als Selbstverständlichkeit betrachtet werde. Diese Sichtweise sei dem Gesetzgeber fremd und könne auch den Lohnsteuerrichtlinien nicht entnommen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Dezember 2008 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die Ausbildung zum Naturtherapeuten stelle nach Ansicht des Finanzamtes keine berufliche Fortbildung für den Vizerektor einer pädagogischen Hochschule dar. Da der Bw trotz Aufforderung keinen Nachweis beigebracht habe, dass an mehr als der Hälfte der Arbeitstage auf mehr als der halben Fahrtstrecke (Bahnhof x - Bahnhof A) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich bzw. nicht zumutbar gewesen sei, bleibe das beantragte erhöhte Pendlerpauschale außer Ansatz. Die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für Fachliteratur blieb unbegründet.

In der Begründung zum Vorlageantrag vom 7. Jänner 2009 an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) wurde vorgebracht, der Bw sei Vizerektor an der kirchlich pädagogischen Hochschule in A . Als Vizerektor sei er für die Aus-, Fort- und Weiterbildung von PädagogInnen verantwortlich. Als Mitglied des Rektors unterrichte er nicht mehr, könne aber nicht unwe sentlich mitbestimmen, wie die Curricula in der LehrerInnenaus-, fort- und - weiterbildung aussehen würden. Darüber hinaus könne er jene Persönlichkeiten aussuchen, die in der Lage seien, unter anderem bestimmte persönlichkeitsbildende Elemente im Sinne einer umfassenden Bildung von Menschen einzubringen. Die Fortbildungsmodule in der Schule für Naturtherapie seien wesentliche Grundlage dafür, zumal der dort vermittelte Ansatz zur Begleitung von Menschen vor allem mit Unterstützungsbedarf insofern ein besonderer sei, als dieser im Wesentlichen Naturphilosophie, Phänomenologie als auch Existenzialpsychologie in Kombination zum Inhalt habe. Daraus wiederum lasse sich im Kontext Natur bzw. Schöpfung (an dieser Hochschule besonders relevant) Persönlichkeitsentwicklung prozesshaft vorantreiben. Der Bw habe im Jahr 2007 zwei Seminare des Institutes für Naturphilosophie in Deutschland besucht, da es in Österreich noch keine vergleichbare Einrichtung gebe. Insofern zeige bereits dieser Umstand, dass es sich um neue Entwicklungen handle, die in Österreich noch nicht umgesetzt worden seien. Daraus resultiere auch, dass es am Bw als Vizerektor liege, sich mit neuen Entwicklungen auseinanderzusetzen, diese kritisch zu würdigen und allenfalls in den neuen universitären Lehrplan zu integrieren.

Es könne mit Gewissheit davon ausgegangen werden, dass der Besuch eines Seminars durch einen Vizerektor für Aus-, Fort- und Weiterbildung von PädagogInnen, das sich mit neuen pädagogischen und therapeutischen Thematiken beschäftige, objektiv sinnvoll und damit notwendig sei. Dies vor allem im Zusammenhang mit den ständig steigenden Anforderungen an Lehrerinnen und Lehrer, deren pädagogisches und auch therapeutisches Geschick tagtäglich benötigt werde. Damit seien nicht nur die Fortbildungskosten, sondern in diesem Zusammenhang auch die Nächtigungs- und Reisekosten (vgl. Rz 365 LStR) steuerlich anzuerkennen. Die Höhe der Reise- und Nächtigungskosten seien bereits mit Schreiben vom 28.7.2008 nachgewiesen worden.

Zum Antrag auf Berücksichtigung des „großen Pendlerpauschales“ wurde im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) neuerlich unter Darstellung der Abfahrts- bzw. Ankunftszeiten der öffentlichen Verkehrsmittel (Bus, ÖBB) für die Hinfahrt die Unmöglichkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel geltend gemacht. Bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei dem Bw ein Arbeitsbeginn vor 8:45 Uhr unmöglich. Addiere man die gesamten Zeiten (Fußweg, Bus, Bahn) benötige der Bw mindestens 108 Minuten (6:57 Uhr bis 8:45 Uhr), um an seinen Arbeitsplatz zu gelangen. Wie bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. November 2008 wurde auf die Auslegung des Begriffs „Unzumutbarkeit“ in der Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Linz, GZ RV/1085-L/06) sowie darauf verwiesen, dass Doralt auch zu diesem Ergebnis gelange.

Damit sei eine Beweisführung für die tatsächliche Unmöglichkeit bereits obsolet, da die tagtägliche Anfahrtszeit zum Arbeitsplatz bereits unzumutbar sei – gleichfalls auch die Rückfahrt von A nach B! Egal zu welcher Nachtzeit, wobei sich die Rückreisezeit wesentlich erhöhe, wenn der Bw nach 19:00 Uhr am Bahnhof x eintreffe, da der letzte Postbus kurz vor 19:00 Uhr in Richtung B abfahre und ihm damit unausweichlich ein Fußmarsch von 6 km bevorstehe.

In Summe - dies würden die aktuellen Zeitaufzeichnungen des Bw für November 2008 zeigen - erreiche er x überwiegend nicht früher als um 19:30 Uhr, sodass öffentliche Verkehrsmittel nicht zumutbar bzw. verfügbar seien. Der Bw beantragte neuerlich eine Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Laut Aktenvermerk des Finanzamtes über ein Telefonat vom 13. Jänner 2009 mit dem steuerlichen Vertreter wurde das Begehr im Vorlageantrag auf erklärungsgemäße Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von 5.539,80 € insofern nicht aufrecht erhalten, als die Anerkennung der unter dem Titel „*Arbeitsessen für Dienstbesprechung*“ in Höhe von 89,50 € geltend gemachten Aufwendungen nicht mehr Gegenstand der Vorlage sei. Dies wurde vom steuerlichen Vertreter anlässlich eines Telefonates vom 11. November 2009 gegenüber der Referentin des UFS bestätigt. Anlässlich dieses Telefonates, über das von der Referentin ein Aktenvermerk erstellt wurde, wurde dem steuerlichen Vertreter auch mitgeteilt, dass dem Bw aus Sicht der Referentin im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH (Park&Ride-Erkenntnisse) und die im vorliegenden Fall bestehende Möglichkeit der Benutzung eines Massenverkehrsmittels auf mehr als der Hälfte der einfachen Fahrtstrecke und die damit aus der Kombination von Individual- (Pkw) und Massenverkehrsmittel zu errechnende Gesamtfahrzeit nicht gewährt werden könne. Diese betrage morgens bei Benutzung des Zuges mit Abfahrt um 6:36 Uhr in C und Ankunft in A-Hbf. um 7:26 Uhr 77 Minuten. (PkW bis Bhf. C : 7 Min., ÖBB: 50 Minuten, A-Hbf - Arbeitsstätte: 20 Min.). Bei Benutzung dieses Zuges könne der Dienst um 8:00 Uhr angetreten werden.

Abends würden auch ab 18:00 Uhr zahlreiche Züge mit einer Fahrtzeit zw. 45 und 81 Minuten verkehren. Es müsste daher nachgewiesen werden, dass in einem Lohnzahlungszeitraum des Berufungsjahres „überwiegend“ ein Zug benutzt werden musste, der zu einer kombinierten Gesamtfahrzeit von über 90 Minuten geführt habe. Zudem müsste im Sinne der erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage die Fahrtzeit mit Massenverkehrsmitteln dreimal so lange sein wie bei Zurücklegung der Strecke mit dem PkW (54 Minuten).

Selbst bei der längsten Fahrzeit des Zuges mit 81 Minuten würde sich lediglich eine Gesamtfahrzeit von 108 Minuten ergeben (Arbeitsstätte - A Hbf: 20 Min., Zug: 81 Min., Pkw: 7 Min), die damit nur zwei Mal so lange wie jene mit dem Pkw wäre. Es wurde darauf verwiesen, dass auch in der BE des UFS, Außenstelle Linz, auf die sich der Bw bezogen habe, eine kumulative Erfüllung der Voraussetzungen vorgesehen sei.

Eine verfassungskonforme Interpretation der für den Nahbereich von 25 km in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage getroffenen Aussage, wonach bei Überschreiten einer Fahrtzeit von 90 Minuten für die einfache Fahrt die Benutzung von Massenverkehrsmitteln unzumutbar sei, sei aus Sicht der Referentin nicht vorgesehen. Eine verfassungskonforme Auslegung komme nur für Gesetze in Frage. Möglicherweise habe sich der VwGH in den Park&Ride-Erkenntnissen auch deshalb nicht dezidiert festgelegt, ob er diese Auffassung teile. Er habe sich diesbezüglich nur auf die dazu in der Literatur von Doralt vertretene Auffassung gestützt (vgl. insbes. VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#)). Dem steuerlichen Vertreter wurden nachfolgende VwGH-Erkenntnisse bekannt gegeben: VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#); VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#); VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#).

Anlässlich eines Anrufes des Bw vom 13. November 2009 wurde diesem nochmals eingehend die Position der Referentin zu den einzelnen Berufungspunkten (Seminarkosten, Buch, Pendlerpauschale) auseinandergesetzt. Zu den Seminaren hat der Bw erläutert, dass er sich für diese Urlaub genommen habe. Er habe die Seminare nicht aus einem privaten Interesse besucht. Er sei offiziell ab Datum Gründungs-Vizerektor der Hochschule gewesen, in der Übergangsphase aber auch noch für das G Institut (den früheren Dienstgeber) tätig gewesen, um eine möglichst reibungslose Übergabe an seinen Nachfolger zu ermöglichen. Die in der „Naturtherapie“ vermittelten Ansätze, insbes. philosophische und existentialpsychologische (Phänomenologie) als persönlichkeitsbildende Ansätze seien für die Fortbildung von PädagogInnen besonders interessant und sei eine diesbezügliche Fortbildung (Lehrgang für Schulsozialpädagogik), im Rahmen derer diese verwertet werden sollten, bereits ab 2010/11 in Planung. Auf Anfrage wurde bestätigt, dass der Bw für die Aus-, Fort- und Weiterbildung von PädagogInnen im Bereich Volks-, Hauptschule und Sonderpädagogik zuständig sei. Hinsichtlich des Pendlerpauschales wurde dem Bw die auf den erläuternden Bemerkungen zur

Regierungsvorlage aufbauende aktuelle Rechtsprechung des VwGH erläutert, die bereits dem steuerlichen Vertreter bekannt gegeben worden sei.

Mit Schreiben vom 26.11.2009 hat der steuerliche Vertreter die Anträge auf Entscheidung der Berufung durch den Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen. Ein weitergehendes Vorbringen wurde nicht mehr erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Fortbildung:

In Streit steht, ob die Aufwendungen des Bw (Seminarkosten, Kost und Logis, Kilometergelder: gesamt 2.703,70 €) für im Jahr 2007 an der Schule für Naturtherapie mit Sitz in Bad Wörishofen (Deutschland) besuchte Seminare („Natur und Therapie II“, „Vision Quest“) als Werbungskosten (Fortbildungskosten) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzugsfähig sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idgF stellen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten dar. Andererseits bestimmt § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aus dieser Norm ergibt sich das so genannte Aufteilungsverbot, welches darin besteht, dass Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind (vgl. VwGH vom 29.1.2004, [2000/15/0009](#)).

Mit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von

Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen.

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt laut VwGH (Erk. vom 22.9.2005, 2003/14/0090) jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können.

Während nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage u.a. Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung vom Abzug ausgeschlossen sein sollen, geht der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass solche dann anzuerkennen sind, wenn im Rahmen der ausgeübten Einkunftsquelle eine entsprechende psychologische Schulung erforderlich ist (vgl. nochmals VwGH 22.9.2005, [2003/14/0090](#) mit Verweis auf Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 1 und 2 zu § 16 Abs. 1 Z 10).

Das Finanzamt hat die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Werbungskosten mit der Begründung, die Ausbildung zum Naturtherapeuten stelle nach Ansicht des Finanzamtes keine berufliche Fortbildung für den Vizerektor einer pädagogischen Hochschule dar, verneint. Sachverhaltsfeststellungen (insbes. zum Inhalt seiner Tätigkeit), aus denen diese Rechtsansicht abgeleitet werden könnte, wurden weder in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2007 noch in jener zur Berufungsvorentscheidung getroffen.

Der Bw ist u.a. für die Aus-, Fort- und Weiterbildung von PädagogInnen verantwortlich. Dass dies zu den mit seiner Funktion als Vizerektor verbundenen Aufgaben gehört, hatte bereits - wie sich aus den vorgelegten Akten ergibt - eine Internet-Abfrage des Finanzamtes bestätigt.

Inhalt dieser Tätigkeit ist nach dem vom Finanzamt unwidersprochen gebliebenen Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw nicht nur das Sicherstellen des Weitergebens bereits gesicherter pädagogischer Lehrinhalte und Methoden, sondern in einem weit größeren Ausmaß auch die ständige Sorge um neue pädagogische Entwicklungen. Dem Bw obliegt es demnach auch, sich mit neuen, alternativen pädagogischen Methoden auseinanderzusetzen, diese in einem wissenschaftlichen (aber auch universitären) Prozess zu würdigen und allenfalls umzusetzen. Er unterrichtet als Mitglied des Rektorats nicht mehr, kann aber nicht unwesentlich mitbestimmen, wie die Curricula in der LehrerInnenaus-, fort- und -weiterbildung aussehen. Darüber hinaus kann er jene Persönlichkeiten aussuchen, die in der Lage sind, unter anderem bestimmte persönlichkeitsbildende Elemente im Sinne einer umfassenden Bildung von PädagogInnen einzubringen. Die Fortbildungsmodule in der Schule für Naturtherapie sind laut Vorlageantrag an den UFS wesentliche Grundlage dafür, zumal der dort vermittelte Ansatz zur Begleitung von Menschen vor allem mit Unterstützungsbedarf

insofern ein besonderer sei, als dieser im Wesentlichen Naturphilosophie, Phänomenologie als auch Existenzialpsychologie in Kombination zum Inhalt hat. Daraus wiederum lasse sich im Kontext Natur bzw. Schöpfung (an dieser Hochschule besonders relevant) Persönlichkeitsentwicklung prozesshaft vorantreiben.

Laut der vom Finanzamt den Unterlagen zur Arbeitnehmerveranlagung kommentarlos angeschlossenen Ergebnisse einer eigenen Internetrecherche (<http://www.schule-fuer-naturtherapie.de/index.php?CONTENT=ausbildung>) bietet die Schule für Naturtherapie auf Basis langjähriger Erfahrung eine tiefenpsychologisch fundierte berufsbegleitende Ausbildung für Therapeuten und **Pädagogen** aus den verschiedensten Bereichen an, die die berufliche Zusatzqualifikation „Naturtherapeut/in“ (Exist) erwerben möchten. Die spezielle Befähigung der Naturtherapeuten besteht laut dieser Beschreibung darin, „Natur“ als Erlebensfeld und Erlebensqualität in den therapeutischen und **pädagogischen** Raum zu integrieren und für Ziele der Selbsterfahrung (Selbstkongruenz), Entwicklung und Heilung von Menschen einzusetzen.

Aus dieser Beschreibung ergibt sich zweifelsfrei, dass Zielgruppe der Seminare (Kurse), die im Übrigen auch einzeln belegt werden können, u.a. PädagogInnen sind und die vermittelten Kenntnisse in die pädagogische Arbeit integriert werden können. Ob und inwieweit die Kursinhalte im Rahmen der Aus-, Fort- und Weiterbildung von (künftigen) PädagogInnen an der Pädagogischen Hochschule umgesetzt werden können, kann selbstverständlich erst im Anschluss an die Teilnahme an den Kursen beurteilt werden. Für die Referentin ist bereits auf Grund der Zuständigkeit des Bw für die Aus-, Fort- und Weiterbildung von PädagogInnen, die zur Zielgruppe der besuchten Seminare gehören, eine private Mitveranlassung der Teilnahme des Bw an diesen Seminaren nicht erkennbar. Der Bw verfügt zudem selbst über eine pädagogische Ausbildung.

Das Finanzamt hat keinerlei Sachverhaltsfeststellungen dazu getroffen, worin es die private (Mit)Veranlassung erblickt.

Naturtherapie (vgl. <http://www.naturtherapeut.de>) ist eine spezielle psychologische Therapieform, in der das Erlebensfeld Natur für therapeutische Zwecke genutzt wird. Dieses Erlebensfeld fördert ein Erleben, das nicht durch die gewohnten Bezugsrahmen und Strukturen beschränkt ist und das uns wieder in Kontakt bringen kann mit der Weisheit des Lebensprozesses. Die Naturtherapie ist tiefenpsychologisch ausgerichtet; der theoretische Rahmen, aus dem sie ihre therapeutische Grundorientierung entnimmt, ist die Existentialpsychologie.

Der existentialpsychologische Therapieansatz der Naturtherapie entspricht der Erfahrung, dass Menschen in der Natur sich vor allem in ihrer Existenz, in ihrem Dasein angesprochen fühlen. Natur ist für den Menschen unserer Zeit vor allem ein existentieller Erlebensraum und entfaltet von daher seine therapeutische Wirkung. Menschen sind seit jeher in die Natur gegangen, um außerhalb ihrer habituellen Strukturen einen Raum freien Schauens und Forschens zur Verfügung zu haben, um wieder in Berührung zu kommen mit den Bewegungen ihrer Seele und ihres Lebens. Wenn wir uns in der Natur-draußen wieder als irdische Kreatur erleben, eingebunden in den großen und umfassenden Kontext des Seins, dann enthält das immer auch eine verändertes Selbsterleben, eine veränderte Perspektive auf die Welt und damit auch eine veränderte Sichtweise unserer Probleme.

Das erlebensorientierte therapeutische Arbeiten in und mit der Natur (Naturtherapie) besteht nicht aus einem Sammelsurium von ins "Outdoor" verlagerten therapeutischen Instrumenten, sondern ist eine spezialisierte, existentialpsychologisch fundierte Therapieform. Als solche hat sie die philosophische Kategorie des Seins in ihr Konzept integriert, orientiert sich an der persönlichen Wahrheit eines Menschen, seinem Wesen, und praktiziert einen phänomenologisch-dialogischen Therapie-Ansatz. Ihr besonderes Anliegen ist es, über die Wiedergewinnung unserer inneren Natur auch die Orientierungsgrundlage für unser Leben wiederzugewinnen, unser wertvoll Persönliches wieder zu spüren, es im therapeutischen Dialog zu üben und in die Welt zu bringen.

Die Naturtherapie kann im nicht-heilkundlichen wie im heilkundlichen Bereich eingesetzt werden. Ihre zentralen Einsatzbereiche sind: Übergangs- und Entwicklungskrisen, tiefere Einsicht ins Selbst und in den eigenen Lebensweg, die Suche nach Orientierung und Sinn, die Erdung der Person durch Verwurzelung im unmittelbaren, sinnhaften Erleben und im heilkundlichen Bereich vor allem die Lockerung neurotischer Fixierungen und Nachreifung struktureller Defizite.

Ein zentrales Anliegen des naturtherapeutischen Ansatzes ist es auch, naturnahe und primitive (lat. *primitivus*, der erste seiner Art) therapeutische Methoden der Wandlung und der Heilung in das Spektrum der modernen Psychotherapie zu integrieren, um den Menschen auch im therapeutischen Raum in seiner Naturhaftigkeit und Ursprünglichkeit ansprechen zu können.

Laut Teilnahmebescheinigung war Inhalt des vom Bw besuchten Kurses „*Natur und Therapie II*“ die Charakteranalyse und Theorie der Persönlichkeit, Typologie der Charakterstrukturen, die therapeutische Arbeit mit Abwehr und Widerstand; Charaktertypologie. Praktische Instrumente und Methoden der Naturtherapie: Die freie Naturerfahrung.

Da PädagogInnen unterschiedlichsten Charaktertypen bzw. -strukturen von Schülern gegenüberstehen, kann nach Ansicht der Referentin nicht davon ausgegangen werden, dass die Kursinhalte im Rahmen einer pädagogischen Aus-, Fort- und Weiterbildung nicht verwertbar wären.

Zum Inhalt des Kurses „*Vision Quest – Das einsame Fasten in den Bergen*“ ist in der Teilnahmebescheinigung Folgendes zu lesen: Das einsame Fasten in den Bergen ist ein intensiver psychotherapeutischer Prozess in der Tradition der Vision Quest (Visionssuche), eines Ritus des Übergangs und der existenziellen Erfahrung in der Natur.

Für die ausschließliche berufliche Veranlassung der Kurs-Aufwendungen spricht aus Sicht der Referentin, dass es in der Aus-, Fort- und Weiterbildung von PädagogInnen heutzutage keineswegs nur um die Vermittlung von an die Schüler weiterzugebenden Lehrinhalten (Wissensvermittlung) geht und gehen kann, sondern PädagogInnen immer mehr auch über persönlichkeitsbildende (erzieherische, psychologische, therapeutische) Fähigkeiten verfügen müssen, um den vielfältigen Anforderungen, die mit dem Schulalltag verbunden sind, gerecht werden zu können und auch über solche, die dem eigenen Stressabbau dienen.

Die Berufungsentscheidung des UFS vom 10. August 2006, Außenstelle Wien, RV/1752-W/05 hat sich eingehend mit den vielfältigen Anforderungen an PädagogInnen, dem geänderten Rollenverständnis und den sich daraus für sie ergebenden Problemen auseinandergesetzt, zahlreiche Quellen, die dies belegen, angeführt und daraus zitiert. Jene Textpassagen der Berufungsentscheidung, die dieser Thematik gewidmet sind, werden nachfolgend wörtlich wiedergegeben. Anders als in der Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Wien, werden sie zwecks Hervorhebung kursiv und mit geändertem Zeilenabstand wiedergegeben.

„So führt z.B. Erich Witzmann in einem Leitartikel der Presse vom 10. Mai 2006 aus, es sollte außer Zweifel stehen, dass der Lehrberuf schwieriger geworden sei. "Verstärkte Anforderungen der Gesellschaft an die Schule, die Übernahme von Erziehungsteilen, die früher selbstverständlich von der Familie wahrgenommen wurden, zunehmend nervösere Kinder, ein überbordender Unterrichtsstoff - der (gute) Lehrer von heute sollte ein wahrer Zampano sein. Er sollte nicht nur Unterrichtender, sondern auch Erzieher, Animateur und Wegweiser für die künftige Berufslaufbahn sein. Die Folgen sind seit Jahren evident: Die Zunahme des Burn-Out-Syndroms der Damen und Herrn im Schuldienst, sowie die Flucht in die Frühpension.“ In weiterer Folge setzte sich Witzmann mit der Aufgabe und den Zielen der Schule auseinander. "Was sind die Ziele der Schule? Vermittlung von Wissen (wie bisher)? Das wird mehr und mehr in Abrede gestellt. Vermittlung von Kompetenzen? Diese Aufgabe ist, richtigerweise, vor einigen Jahren dazugekommen. Ersatz für vorhandene Defizite in der Familie, Ausgleich zu einer nicht mehr intakten familiären Umwelt? Das ist für viele Pädagogen schon Realität, auch wenn sie dafür nicht geschult wurden. Lebensberater und Beichtvater? Auch das kommt vor.

Selbst der Gesetzgeber hat sich der Definition von Schule und deren Aufgaben und Zielen angenommen.

Art. 14 Abs. 5a und Abs. 6, 1. Satz des B-VG idgF lautet:

5a) Demokratie, Humanität, Solidarität, Friede und Gerechtigkeit sowie Offenheit und Toleranz gegenüber den Menschen sind Grundwerte der Schule, auf deren Grundlage sie der gesamten Bevölkerung, unabhängig von Herkunft, sozialer Lage und finanziellem Hintergrund unter steter Sicherung und Weiterentwicklung bestmöglicher Qualität ein höchstmögliches Bildungsniveau sichert. Im partnerschaftlichen Zusammenwirken von Schülern, Eltern und Lehrern ist Kindern und Jugendlichen die bestmögliche geistige, seelische und körperliche Entwicklung zu ermöglichen, damit sie zu gesunden, selbstbewussten, glücklichen, leistungsorientierten, pflichttreuen, musischen und kreativen Menschen werden, die befähigt sind, an den sozialen, religiösen und moralischen Werten orientiert Verantwortung für sich selbst, Mitmenschen, Umwelt und nachfolgende Generationen zu übernehmen. Jeder Jugendliche soll seiner Entwicklung und seinem Bildungsweg entsprechend zu selbstständigem Urteil und sozialem Verständnis geführt werden, dem politischen, religiösen und weltanschaulichen Denken anderer aufgeschlossen sein sowie befähigt werden, am Kultur- und Wirtschaftsleben Österreichs, Europas und der Welt teilzunehmen und in Freiheits- und Friedensliebe an den gemeinsamen Aufgaben der Menschheit mitzuwirken.

(6) Schulen sind Einrichtungen, in denen Schüler gemeinsam nach einem umfassenden, festen Lehrplan unterrichtet werden und im Zusammenhang mit der Vermittlung von allgemeinen oder allgemeinen und beruflichen Kenntnissen und Fertigkeiten ein umfassendes erzieherisches Ziel angestrebt wird.

Was bereits seit längerem in § 2 Abs. 1 und 2 des Privatschulgesetzes normiert wurde, nämlich, dass Schulen neben der Vermittlung von Kenntnissen und Fertigkeiten ein erzieherisches Ziel anstreben, wurde nunmehr auch in der Verfassung verankert."

Dass der Umgang mit Kindern und Jugendlichen eine besondere Herausforderung darstellt, wird auch von der Wirtschaft anerkannt. So bietet die Wirtschaftskammer Österreichs zB einen "Beratungsbaustein Soft Skills aus der Erziehung als Element der Personalentwicklung" an und führt einleitend aus:

"Vielleicht ist es noch vielen Menschen nicht klar geworden, irgendwann ein Vorgesetzter sein zu müssen. So werden die meisten von uns Eltern. Kinder erziehen bedeutet, eine Führungsrolle auszuüben." (Dr. Thomas Gordon).

"Situationen mit Kindern sind herausfordernder, als so manche geschäftliche Verhandlung. Kinder können anspruchsvoller als Kunden sein, schlagfertiger als Mitarbeiter und dickköpfiger als Vorgesetzte. Kinder sind dazu noch unkündbar und nicht versetzbare. Sie zu beeinflussen, sie zu führen kann auf heftigen Widerstand stoßen, wenn sie anderer Meinung sind."

Ein Ziel der Erziehung ist die Ermöglichung der geistigen und seelischen Entwicklung der Schüler. Dass hier besondere Fähigkeiten der Lehrer gefordert werden, ist einem Artikel von "GIVE", einer Servicestelle für Gesundheitsbildung der Partner BMBWK, BMGF und ÖJRK zum Thema Stress und Stressmanagement zu entnehmen. In diesem wird ausgeführt, Lebens- und Gesundheitskompetenzen umfassten individuelle, zwischenmenschliche, kognitive und körperliche Fähigkeiten und Kompetenzen, die es Menschen ermöglichen, das eigene Leben zu meistern und zu gestalten, sowie die Kraft zu entwickeln, mit Veränderungen zu leben und Veränderungen in ihrer Umwelt herbeizuführen. Psychische Gesundheit sei Voraussetzung für eine gesunde Entwicklung von Kindern und Jugendlichen und für ein erfülltes Leben im Erwachsenenalter. Unter dem Untertitel "Die psychischen Gesundheit von Schülerinnen und Schülern - Ergebnisse einer HBCS-Studie" (Health Behaviour in School-aged Children (HBSC) ist eine regelmäßig wiederholte Studie der WHO. Die vorliegenden Ergebnisse basieren auf dem österreichischen Datenset von 2001/2002) wird u.a. Folgendes ausgeführt:

"Psychische Störungen bei Kindern und Jugendlichen sind etwa gleich häufig wie bei Erwachsenen. 3-4% aller Kinder und Jugendlichen benötigen akute Hilfe von kompetenten Fachleuten."

"Psychosomatische Beschwerden treten hingegen relativ häufig auf. Immerhin ein Viertel bis ein Drittel der befragten SchülerInnen leiden regelmäßig an Kopfschmerzen, Gereiztheit, Nervosität und Schlafstörungen. Fast die Hälfte der SchülerInnen leidet unter Müdigkeit und Erschöpfung. Erfahren die Kinder und Jugendlichen Unterstützung durch Eltern, LehrerInnen und Klassenkameraden wird ihre Lebenszufriedenheit gefördert. Denn je selbstsicherer und lebenszufriedener sich die Kinder und Jugendlichen fühlen, desto seltener leiden sie an psychischen Beschwerden wie z.B: Nervosität, Angst, Erschöpfung oder Missstimmung. Der Lebensraum Schule kann daher viel dazu beitragen, dass die Kinder und Jugendlichen das Gefühl haben, ihr Leben zu meistern und den Herausforderungen in ihrem Leben gewachsen zu sein."

"Abschließend sei noch erwähnt, dass im Zeitraum der Pubertät Stimmungsschwankungen, Risikoverhaltensweisen, soziale Distanzierung, Leistungsunwillen, provokantes Verhalten etc. normale Verhaltensweisen sind, die nicht als solche pathologisiert werden sollten. Erst Ausmaß, Dauer und Intensität einzelner Auffälligkeiten, zumeist in Kombination mit weiteren Symptomen, sollten Anlass zur Sorge sein."

Als Merkmale der Überforderung wurden angeführt:

Kognitive Reaktionen wie zB Konzentrationsstörungen, Leistungsstörungen, Albträumen.

Emotionale Reaktionen wie zB Aggressionsbereitschaft, Unausgeglichenheit, Gereiztheit, Depressionen.

Vegetativ-hormonelle Reaktionen wie zB Schlafstörungen, Verdauungsbeschwerden, Anfälligkeit für Infektionen.

Muskuläre Reaktionen wie z.B. allgemeine Verspanntheit, Rückenschmerzen, Kopfschmerzen, Muskelzittern. ..."

Zu den kurz- und langfristigen Möglichkeiten zur Stressprävention in der Schule wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

"Die Wirksamkeit einer Bewältigungstechnik muss individuell und der Situation angepasst sein. Was für den einen hervorragend geeignet ist, kommt für den anderen gar nicht in Frage. Patentrezepte gibt es nicht. Optimale Stressbewältigung setzt deshalb ein umfangreiches Repertoire an Bewältigungsstrategien voraus."

"LehrerInnen, die selber unter Stress stehen, übertragen diesen (unbewusst) auf ihre Klassen."

"Interessensgegensätze zwischen LehrerInnen und SchülerInnen, unterschiedliche pädagogische Konzepte der Mitglieder des Kollegiums oder Meinungsverschiedenheiten zwischen Eltern und LehrerInnen können zu Störungen (Stress) führen. Durch hinreichende Kommunikation und den Versuch, einen Interessensaustausch herzustellen, können die schulischen Bedingungen so gestaltet werden, dass Störungen (Stress) minimiert werden."

"Entlastungen durch gemeinsames Tun:

Kollegiale Zusammenarbeit ist förderlich und kann spürbar berufliche Entlastung bringen.

Hilfreiche Aktivitäten sind:

Supervision - mit dem Ziel der Sensibilisierung der eigenen Anteile in schwierigen beruflichen Situationen und deren Klärung, der Stärkung der Person und der Gewinn von Sicherheit im

beruflichen Handeln, um eine erfolgreiche und befriedigende Ausübung des Berufes zu erreichen ... "

Die Aussage der Bw, wonach LehrerInnen in der Lage sein müssten, "kleinere" Probleme selbst zu lösen und dass ein gewisses Aggressionspotential vorhanden sei, entspricht daher den Ergebnissen dieser Studie. Die Inanspruchnahme von Supervision soll eine erfolgreiche Berufsausübung ermöglichen.

Dieser Artikel ist auch ein Hinweis darauf, dass LehrerInnen Belastungen der Persönlichkeit ausgesetzt sind, die besondere soziale Kompetenz erfordern. Da LehrerInnen Verantwortung für die Erziehung von ständig wechselnden Gruppen von Kindern und Jugendlichen übernehmen und der Umgang mit diesen nicht immer reibungsfrei abläuft, sind die Anforderungen betreffend deren Sozialkompetenz höher als in den meisten anderen Berufen oder im Privatleben. Der Erwerb sozialer Kompetenz ist für LehrerInnen jedoch nicht nur deshalb notwendig, um dem zunehmenden Druck im Unterricht gewachsen zu sein - von einem guten Lehrer wird erwartet, dass er ausgeglichen ist und über ein "umfangreiches Repertoire an Bewältigungsstrategien" gegen Stress, aber wohl auch zur Lösung von Konflikten und zur Vermittlung von Kompromissen verfügt - sondern er muss diese Fähigkeiten auch vermitteln können, wenn er "im partnerschaftlichen Zusammenwirken" mit Schülern und Eltern den Kindern und Jugendlichen die bestmögliche geistige, seelische und körperliche Entwicklung ermöglichen soll.

Dass JunglehrerInnen in besonderem Ausmaß gefordert sind und dass bei Ihnen ein besonderer Weiterbildungsbedarf besteht, ist einer Information des Arbeitsmarktservice zu den Jobchancen-Studium Bildende und angewandte Kunst zu entnehmen. In dieser findet sich zur Tätigkeit als Lehrer folgende Beschreibung der allgemeinen Berufsanforderungen:

"Die psychische Belastung, die sich aus der problematischen Beziehung SchülerIn - LehrerIn und den innerschulischen Arbeitsbedingungen ergibt, führt bei vielen LehrerInnen zu einem anhaltenden Gefühl der Überforderung und Erschöpfung, welches als "Burn-out-Syndrom" bekannt ist. Daher ist es für Lehrende wichtig, dass sie sich ihren Berufsproblemen offen stellen und mittels einer konstruktiven Auseinandersetzung (Erfahrungsaustausch, Supervision, Weiterbildung usw.) versuchen, sich und ihr Umfeld positiv zu verändern. ..."

"Für eine optimale und möglichst reibungslose Integration im Schulbetrieb sind Kenntnisse des Schulrechts, sozial-kommunikative Kompetenz, Teamgeist und Verantwortungsgefühl erforderlich.

Der pädagogische Bereich (Umgang mit disziplinären Schwierigkeiten) stellt für viele LehrerInnen ein großes Problem dar. Die pädagogische Ausbildung im Hochschulbereich hat im Allgemeinen zu wenig Bezug zur gegenwärtigen Schulpraxis. Allerdings ist der zwischenmenschliche Umgang sowie die Art und Weise der Konfliktbewältigung keine theoretische Angelegenheit, sondern wird größtenteils durch Erfahrung angeeignet. Starke Nerven, eine große Frustrationstoleranz, innere Ausgeglichenheit, Durchsetzungsvermögen und Humor sind allenfalls nötig. Ferner sind ein Grundverständnis von gruppendiffusiven Vorgängen und Kommunikationstechniken sowie Kenntnisse in Jugendpsychologie notwendig. ... Für JunglehrerInnen gibt es bekanntlich keinen gleitenden Einstieg in den Beruf. Der Sprung ins kalte Wasser wirkt für viele wie ein Schock. Das ist einer der Gründe, warum die Fluktuation (d.h. häufiger Berufswechsel) bei JunglehrerInnen relativ groß ist."

Auch das Arbeitsamt sieht daher u.a. die Inanspruchnahme von Supervision und Weiterbildung durch LehrerInnen als geeigneten Weg, um den beruflichen Anforderungen gewachsen zu sein.

Die Einschätzung des Arbeitsamtes betreffend die mangelnde Disziplin der SchülerInnen und die dadurch bedingte Notwendigkeit der beruflichen Fort- und Weiterbildung findet eine Entsprechung in einer im Auftrag des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und

Kultur, des Bundesministeriums für öffentliche Leistung und Sport sowie der Gewerkschaft Öffentlicher Dienst erstellten Studie "LehrerIn 2000. Arbeitszeit, Zufriedenheit, Beanspruchungen und Gesundheit der LehrerInnen in Österreich". In dieser Studie wurden u.a. von LehrerInnen ausgefüllte Fragebögen ausgewertet. Diesen ist u.a. zu entnehmen, dass 60 % der Befragten die mangelnde Disziplin der SchülerInnen als Belastung empfinden. In der Studie findet sich daher der Kommentar, dass sich aus arbeitsmedizinischer Sicht anbietet, den LehrerInnen in stärkerem Maße als bisher durch gezielte psychologische Schulungen und durch Kommunikationstraining Mittel in die Hand zu geben, die sie in die Lage versetzen, mit diesen Belastungen besser umgehen zu können.

In den Schlussfolgerungen halten die Autoren der Studie noch Folgendes fest.

"Ein effizientes und leistungsfähiges Bildungssystem stellt eine der wichtigsten Voraussetzungen für eine positive gesellschaftliche, aber auch volkswirtschaftliche Entwicklung eines Staates dar. Investitionen in die Bildung bewirken nachweislich ein höheres Wirtschaftswachstum.

In den letzten Jahren haben sich auch Anspruch und Erwartungshaltung an Schule und LehrerInnen stark erhöht. Gerade den Aspekten der Erziehung kommt immer größere Bedeutung in der Unterrichtsarbeit zu. So sollen LehrerInnen von ihren SchülerInnen Haltungen wie z.B. Leistungsbereitschaft, Selbständigkeit, Mitmenschlichkeit, Teamfähigkeit, Pünktlichkeit, Verlässlichkeit, Frustrationstoleranz, etc. einfordern.

In diesem Sinne sollte in der Öffentlichkeit das Berufsbild des Lehrers für das 21. Jahrhundert als eines Kulturträgers mit einer hohen Verantwortung für die Entwicklung der gesamten Gesellschaft aufgezeigt werden."

Zu den sich verändern Anforderungen im Bereich des Schulunterrichts hat Martin Bolz von der Pädagogischen Akademie des Bundes in Wien, unter Mitarbeit von Karel Rýdl, Karlsuniversität Prag, in einem Artikel "Lehrer und Schulleiter als Qualitätsmanager und Agenten der Veränderung" Folgendes ausgeführt:

"Der Lehrberuf verändert sich von der Wissensvermittlung in Richtung auf die Organisation von Lernprozessen. Die "organisatorische" Herausforderung ist pädagogisch im Sinne fortschreitender Demokratisierung innerhalb der Schule zu definieren. Schule ist zunehmend mehr eine lernende Organisation."

"Traditionell wird bei den LehrerInnen auf die fachlich/methodische Kompetenz großer Wert gelegt, das ist auch oft der wesentliche Inhalt der Ausbildung und Vorbereitung für den Beruf. Zur Professionalität von LehrerInnen gehört aber auch, und das ist anscheinend eine Folge der gegenwärtigen Herausforderungen an die Schule, die Sozialkompetenz. Im Zusammenhang damit wird immer mehr erkannt, dass von LehrerInnen persönlichkeitsentwickelnde Kompetenz verlangt werden muss, weil SchülerInnen sich verändern und deswegen LehrerInnen anders mit ihnen umgehen können müssen, ohne die Aufgaben und Ziele von Schule und Erziehung aus den Augen zu verlieren." ...

"Integration und Kooperation sind nicht durch bloße Addition professioneller Kompetenzen zu erreichen. Sie verlangen vielmehr neue, andere Fähigkeiten und Fertigkeiten von PädagogInnen, Veränderung der Einstellung hinsichtlich der Sichtweise des Kindes, von Behinderung, zu Fragen der Definition von Leistung, aber auch zur eigenen Person und zur Funktion der LehrerInnenrolle. Integration erfordert also Maßnahmen im Bereich der Aus-, Fort- und Weiterbildung, die in gleicher Weise auf die didaktischen, methodischen und therapeutischen Anforderungen sowie auf das gleichberechtigte team-teaching im integrativen Unterricht und auf Beratung und Kooperation vorbereiten."

"Die Konsequenz aus diesem veränderten Ansatz von LehrerIn-Sein bedeutet für Qualitätsmanagement und Veränderung den persönlichkeitsentwickelnden Ansatz, der für

LehrerInnen Kompetenzen in kommunikativer, sozialer und psychologischer Arbeitsweise verlangt. Diese Kompetenzen sind aber nicht im Sinne des herkömmlichen Lernens von Inhalten zu verstehen, sondern sind nur über eine professionelle Weiterentwicklung der je eigenen Persönlichkeit zu erreichen. Dieser Prozess verlangt die Bereitschaft zur intensiven Auseinandersetzung mit der eigenen Persönlichkeit und braucht Zeit."

"In der Schule geht es um die Begegnung zwischen den Generationen, um Übermittlung von Wissen, Kultur und Menschenbild genauso wie um den Diskurs darüber. Damit ist Pluralität die Regel, nicht die Ausnahme von Wahrnehmung und Urteilsbildung. Pluralität bedeutet aber nicht den Verzicht auf Diskurs, sondern fordert ihn im Gegenteil heraus."

In diesem Artikel wird daher die Notwendigkeit der professionellen Weiterentwicklung der Persönlichkeit im Hinblick auf Kompetenzen in kommunikativer, sozialer und psychologischer Arbeitsweise betont sowie die Notwendigkeit der Bereitschaft zur Auseinandersetzung mit der eigenen Persönlichkeit und dafür einzuräumender Zeit."

Gerade die aktuelle bildungspolitische Diskussion (u.a. zur Ganztagschule) zeigt aus Sicht der Referentin, dass PädagogInnen in Zukunft noch mehr als bisher über eine umfassende Bildung verfügen müssen und sich demnach die Aus-, aber insbesondere auch die Fortbildung nicht nur auf Wissensvermittlung beschränken kann und darf.

Der Bw ist für die Aus-, Fort- und Weiterbildung von PädagogInnen zuständig, die das Lehramt für Volks-, Haupt- oder Sonderschulen (Förderpädagogik/Integration) anstreben bzw. abgeschlossen haben. Auf der Homepage der Hochschule xxx findet sich zu diesen Studiengängen, dass sie dem Erwerb wissenschaftsorientierter **Grundkompetenzen** zur Realisierung professionellen LehrerInnenhandelns (je nach Studiengang) in der grundschulpädagogischen, in der Hauptschule bzw. im Bereich der Allgemeinen Sonderschule bzw. im gemeinsamen Unterricht von SchülerInnen mit und ohne Behinderungen (integrative Form) dienen.

Sämtliche Studiengänge sollen zur Planung, Gestaltung und Evaluierung des Unterrichts in der jeweiligen Schulform (Volks-, Haupt- Sonderschule), zur Sensibilität hinsichtlich Wahrnehmung besonderer Lernwelten von SchülerInnen, zur Unterstützung und Förderung des Lernens, zur Übernahme von Erziehungsverantwortung im Schulbereich, zur Qualitätssicherung und forschenden Weiterentwicklung eigener Unterrichtspraxis befähigen.

Voraussetzung dafür, dass PädagogInnen (anhendende und bereits den Lehrberuf ausübende) den obig geschilderten, vielfältigen Anforderungen an ihre persönliche und fachliche Qualifikation gerecht werden können, und im Rahmen von Fort- und Weiterbildungen ihre in den Studiengängen vermittelten „Grundkompetenzen“ erweitern können, ist aber nach Ansicht der Referentin eine ständige Weiterentwicklung der dafür zur Verfügung stehenden Konzepte und Bildungsinhalte. Diesem Zweck, die Eignung der in der Naturtherapie bzw. im Rahmen der Vision Quest vermittelten Inhalte für die Aus-, Fort- und Weiterbildung von PädagogInnen festzustellen, hat auch der Besuch der Seminare durch den Bw gedient. Der steuerliche

Vertreter hat auf die besondere Eignung der Ansätze (im Wesentlichen Naturphilosophie, Phänomenologie, Existentialpsychologie) zur Begleitung von Menschen vor allem mit Unterstützungsbedarf hingewiesen. Im Übrigen sind die Seminarkosten auch unter dem Blickwinkel der Wahrung der eigenen Berufs- und Aufstiegschancen des Bw als beruflich veranlasst zu beurteilen. Weshalb für einen Vizerektor keine Notwendigkeit bestehen sollte, sich hinsichtlich alternativer pädagogischer Entwicklungsansätze auf dem Laufenden zu halten, ist aus Sicht der Referentin nicht erkennbar.

Für die Referentin besteht in Würdigung der Gesamtumstände des vorliegenden Falles keine Veranlassung, daran zu zweifeln, dass die vom Bw erworbenen Kenntnisse im Rahmen der von ihm ausgeübten Tätigkeit verwertbar (von Nutzen) sind, dass sie einen objektiven Zusammenhang mit der von ihm ausgeübten Tätigkeit aufweisen und für den Bw geradezu eine berufliche Notwendigkeit besteht, alle möglichen Ansätze für eine umfassende Qualifikation von PädagogInnen zu verfolgen. Dass der Bw als Vizerektor die Kenntnisse nicht im Rahmen einer eigenen Lehrtätigkeit verwertet, ist bereits im Hinblick auf seine Zuständigkeit für die Aus-, Fort- und Weiterbildung von PädagogInnen ohne Bedeutung. Wie der Bw gegenüber der Referentin im Telefonat vom 13. November 2009 überzeugend dargelegt hat, ist eine Fortbildung für PädagogInnen (Lehrgang für Schulsozialpädagogik) in Planung, im Rahmen derer die persönlichkeitsbildenden Ansätze (philosophische, existentialpsychologische (Phänomenologie) der Naturtherapie verwertet werden sollen.

In Würdigung der Gesamtumstände des vorliegenden Falles vertritt die Referentin daher die Ansicht, dass die vom Bw Seminaraufwendungen und damit im Zusammenhang stehende Reisekosten (gesamt 2.703,70 €) ausschließlich beruflich veranlasst waren und daher bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

2. Fachliteratur:

Der Bw beantragt weiters die Kosten (39,10 €) für das Buch mit dem Titel „*Lebenserfahrung des Säuglings*“ als Werbungskosten. Das Finanzamt hat die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen mit der Begründung, sie stünden in keinem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Vizerektor der Pädagogischen Hochschule verneint.

Hinsichtlich der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen wird auf die Ausführungen zu Pkt. 1. der Berufungsentscheidung verwiesen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begründet die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren

Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (vgl. VwGH 26.7.2007, [2006/15/0065](#)).

Laut Berufung können aus dem vom Bw angeschafften Werk fundamentale pädagogische Erkenntnisse des Lehrens und Lernens gewonnen werden. Das Finanzamt hat keinerlei Feststellungen zum Inhalt des Werkes getroffen.

Eine Internetrecherche (<http://www.weltbild.at>) der Referentin hat ergeben, dass der Verfasser des Werkes Professor für Psychiatrie am Cornwell University Medical Center, außerdem Professor für Psychologie an der Universität Genf ist.

In der „*Produkt-Beschreibung*“ ist zum Inhalt des Buches zu lesen: „*Wie erleben Säuglinge ihre Welt, und wie erleben sie sich selbst darin? Auch von Kindern, die noch nicht sprechen, können wir etwas darüber erfahren. Und wir sind nicht ausschließlich auf die Rekonstruktion der frühen Kindheit angewiesen, die Erwachsene mit Hilfe eines Psychoanalytikers leisten. Die moderne Säuglingsforschung hat experimentelle Methoden entwickelt, die es erlauben, schon dem Säugling Fragen zu stellen, die er beantworten kann, - nicht verbal, aber durch Blicke und Bewegungen, und speziell durch Saugen. Angeleitet durch solche Auskünfte unternimmt Daniel Stern den Versuch, sich in die innere Welt des Säuglings hineinzudenken: ein Vorgehen, das in der Geschichte der Psychologie ohne Beispiel ist.*“

Das Finanzamt hat weder im angefochtenen Bescheid noch in der Berufungsverfahrensentscheidung sachverhaltsbezogen begründet, weshalb es sich bei diesem Buch um keine Fachliteratur handeln soll. Angesichts der Qualifikation des Verfassers des Werkes (Professor für Psychiatrie und für Psychologie) und der Thematik des Werkes steht für die Referentin außer Zweifel, dass es sich dabei um wissenschaftliche Literatur handelt, die weder von allgemeinem Interesse noch für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist. Da der Bw laut Berufung als Vizerektor an der kirchlich pädagogischen Hochschule für die Aus-, Fort-, und Weiterbildung von PädagogInnen verantwortlich ist, besteht für die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates keine Veranlassung, die berufliche Veranlassung der Anschaffung des Werkes in Zweifel zu ziehen. Unter den gegebenen Umständen und im Hinblick darauf, dass auch die frühkindliche Entwicklung Teil der pädagogischen Aus- bzw. Fortbildung ist, kann nach Ansicht der Referentin eine privat motivierte Anschaffung des Werkes ausgeschlossen werden.

3. Pendlerpauschale:

Der Bw beantragt die Berücksichtigung des sogenannten „große Pendlerpauschales“ gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km.

Als Grundregel gilt nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988, dass die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) in Höhe von 291 € abgegolten sind.

Beträgt die einfache Fahrstrecke mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, stehen gestaffelt nach der Entfernung zusätzliche weitere Pauschbeträge zu (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988). Hierbei handelt es sich um Werbungskosten und nicht um Absetzbeträge (vgl. JAKOM/Lenneis, EStG, 2009, § 16 Rz 26).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke mehr als 2 km und ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, stehen anstelle der Pauschbeträge nach lit. b - wiederum gestaffelt nach der Entfernung - höhere Pauschbeträge zu.

Durch das BudBG 2007, BGBl. I 2007/24 wurde das große Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km von 2.664,00 € auf 2.931,00 € erhöht. Aus § 124 b Z 31 EStG 1988 (Inkrafttretensbestimmung) ergibt sich, dass § 16 Abs. 1 Z 6 idF BudBG erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30. Juni 2007 enden, anzuwenden ist, sodass sich das für 2007 (bei Vorliegen der Voraussetzungen) zu berücksichtigende große Pendlerpauschale – wie vom steuerlichen Vertreter errechnet – als Summe aus jeweils der Hälfte des ursprünglichen Betrages (2.664,00 € / 2) und des (mit BudBG) erhöhten Pauschbetrages (2.931,00 € / 2), sohin mit 2.797,50 € errechnen würde. Der Bw hat davon einen Betrag von 90,00 € (laut Erläuterungen des steuerlichen Vertreters „PP laut Steuerakt“) zum Abzug gebracht.

Grundsätzlich steht ein Pendlerpauschale einem Arbeitnehmer dann nicht zu, wenn ihm keine oder geringere Kosten erwachsenen (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 103).

Gegen die gesetzliche Regelung sind bereits mehrfach verfassungsrechtliche Bedenken angemeldet worden. Der VfGH hat die unterschiedliche Behandlung von Selbständigen und Unselbständigen sowie die Vornahme von Pauschalierungen als verfassungsrechtlich gedeckt beurteilt (Beschluss vom 28.11.1995, B 21/95).

Das große Pendlerpauschale steht einem Arbeitnehmer bereits dann zu, wenn die Benützung des Massenverkehrsmittels „*zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke*“ nicht zumutbar ist. In zeitlicher Hinsicht müssen die Voraussetzungen für das (große und kleine) Pendlerpauschale im Lohnzahlungszeitraum - bei durchgehender Beschäftigung ist dies der Kalendermonat (§ 77 Abs. 1 EStG 1988) - überwiegend gegeben sein. Für den Kalendermonat nimmt das BMF 20 Arbeitstage an, sodass demnach ein Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt wird (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 111). Die Referentin teilt allerdings die in JAKOM/Lenneis, EStG, 2009, § 16 Rz 26, Rz 28, unter Verweis auf VwGH 24.9.2008,

[2006/15/0001](#) vertretene Ansicht, dass dies wohl nur bei einer 5-Tage-Woche zutreffend sein kann und daher die Unzumutbarkeit an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum gegeben sein muss.

Was unter dem Begriff der „Zumutbarkeit“ iSd. lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. „Unzumutbarkeit“ wird jedenfalls (auch und vor allem) dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit zur Verfügung stehen (VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#)).

Zum Begriff der „Zumutbarkeit“ gibt es unterschiedliche Auslegungen.

Der VwGH hat zur Auslegung des Begriffes der „Zumutbarkeit“ iSd. lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c in seiner jüngsten Rechtsprechung die Gesetzesmaterialien herangezogen (vgl. VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#) mit Verweis auf VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#), 24.9.2008, 2006/15/0001). Nach den Gesetzesmaterialien ist im Nahbereich von 25 km die Benützung des Massenbeförderungsmittels jedenfalls zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Gemäß den Materialien zur Regierungsvorlage (RV 620 BlgNR XVII. GP, 75) sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz unzumutbar (vgl. dazu VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#)).

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 4.2.2009, 2007/15/0053 auf die in der Literatur (Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 107) vertretene Ansicht, wonach die Frage der Zumutbarkeit für jeden Dienstnehmer - unabhängig von der Entfernung - in dem Sinne gleich auszulegen sei, dass eine Fahrtzeit von unter 90 Minuten für die einfache Wegstrecke stets als zumutbar anzusehen sei, Bezug genommen und nach Ansicht der Referentin zu erkennen gegeben, dass auf diese Auslegung bei der Prüfung der Zumutbarkeit Bedacht zu nehmen ist.

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 255 gehen für die Beurteilung der Zumutbarkeit von einer (entfernungsabhängigen) Zeitstaffel aus, wonach die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht mehr zumutbar ist, wenn für eine Strecke gewisse Wegzeiten überschritten werden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 106). Dieser Zeitstaffel folgend wäre ab 40 km bei Überschreiten einer Wegzeit von zweieinhalb Stunden für eine Strecke Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gegeben. Dem Gesetz ist eine (entfernungsabhängige) Zeitstaffel nicht zu entnehmen. Die Referentin teilt die von Doralt vertretene Auffassung, dass die gesetzliche Entfernungsstaffel nur die Fahrtkosten pauschaliert (vgl. auch Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 107).

Neben der Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit anerkennen die LStR 2002 eine Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung und eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit (Rz 253, vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 107).

Der Bw hat die Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel geltend gemacht und dazu vorgebracht, die früheste Busverbindung führe nach einem 10-minütigen Fußweg zur Bushaltestelle von B um 07:07 Uhr bis um 07:19 Uhr zum Bahnhof C. Der um 7:23 Uhr abfahrende Regional Express der ÖBB treffe erst um 08:25 Uhr in A (Hauptbahnhof) ein, sodass es dem Bw bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht möglich sei, seine Arbeitstag vor 8:45 Uhr bzw. um 8.00 Uhr zu beginnen.

Auf Grund der vielfältigen Aufgaben eines Vizerektors, zu der auch die Repräsentation und Teilnahme an diversen (Abend)Veranstaltungen zähle, sei es ihm auch nicht möglich, abends die öffentlichen Verkehrsmittel zu benützen, um an seinen Wohnort zu gelangen. So verlasse der Postbus bereits um 18:56 Uhr zu seiner letzten Fahrt die Haltestelle x-Bahnhof. Damit hätte der Bw einen Fußweg von 6 km zu bewältigen. Seine berufliche Tätigkeit verlange an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat seine Anwesenheit in A bis weit nach 18:00 Uhr, wodurch er keine Busverbindung mehr habe, um einen 6 km Fußmarsch zu vermeiden.

Hiezu ist festzustellen, dass die Benützung öffentlichen Verkehrsmittel auch dann zumutbar ist, wenn ein Teil der Wegstrecke mit einem privaten Verkehrsmittel zurückgelegt werden muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (mit dem privaten Verkehrsmittel) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Eine Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln ist vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes „*der halben Fahrstrecke*“ nicht zu beanstanden. Die **Unterstellung einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehr** entspricht der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 108 ff; VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#), VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#)).

Der Bw hält die von ihm aus der Kombination von Geh- und Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln errechnete Wegzeit von 108 Minuten unter Hinweis auf die Berufungsentscheidung des UFS Linz vom 13.7.2007, GZ RV/1085-L/06, für unzumutbar.

Ausgehend von der obig angeführten Rechtsprechung des VwGH ist die Wegzeit zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (und retour), anders als dies der Bw getan hat, aus der Gesamtfahrzeit von privatem und öffentlichen Verkehrsmitteln zu ermitteln, wenn solche auf mehr als der halben Fahrtstrecke zu Verfügung stehen. Dies deckt sich auch mit den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75), die dazu

ausführen: „*Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (KFZ und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen*“ (vgl. auch VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#)).

Der UFS Linz hat in der vom steuerlichen Vertreter herangezogenen Berufungsentscheidung das in den erläuternden Bemerkungen lediglich für den Nahbereich von 25 km aufgestellte (weitere) Kriterium einer Fahrzeit bei Benützung von Massenverkehrsmitteln von maximal 90 Minuten „verfassungskonform“ dahingehend ausgelegt, dass eine Fahrdauer mit diesen von mehr als 90 Minuten auch außerhalb von 25 km unzumutbar wäre. Auch Doralt geht von einer „einheitlichen Zumutbarkeitsgrenze“ aus. Der VwGH hat auf diese Auslegung Bezug genommen. Dass bei Überschreiten einer Fahrdauer von 90 Minuten der Vergleich zwischen der Fahrzeit mit den Massenbeförderungsmitteln und jener mit dem Kfz obsolet wäre, ist auch der Berufungsentscheidung des UFS Linz nicht zu entnehmen. In der Berufungsentscheidung wurde - wie der steuerliche Vertreter zutreffend zitiert hat - ausgeführt, dass „*generell die Benützung von Massenverkehrsmitteln dann unzumutbar ist, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Auto*“. Ergibt der Vergleich mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln, ist deren Benützung „jedenfalls“ unzumutbar.

Da fallbezogen die mit dem PkW zurückzulegende (Teil)Strecke (Wohnung zum Bahnhof C) auf der Hin- bzw. Rückfahrt nur 6 km (einfache Gesamtfahrstrecke 80 km – vgl. www.viamichelin.de – empfohlene Route) beträgt, ist im Berufungsfall die Benützung von Massenbeförderungsmitteln auf dem überwiegenden Teil der einfachen Fahrtstrecke möglich und die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit daher aus der Gesamtfahrtzeit (privates KFZ und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen (vgl. VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#)).

Aus den im Berufungsjahr 2007 gültigen Fahrplänen des Verkehrsverbundes xxxx (für die Gültigkeitsdauer vom 10. Dez. 2006 bis 8. Dez. 2007 bzw. vom 9. Dezember 2007 bis 31. Dez. 2008) ergibt sich, dass es eine frühere als die vom Bw angeführte Zugsverbindung von C nach A Hauptbahnhof gegeben hat (Abfahrt 6:36 Uhr – Ankunft 7:26 – Fahrzeit 50 Minuten), bei deren Benützung unter Einbeziehung der vom Bw für die Fahrt bis zur Arbeitsstätte (Arbeitsstätte) veranschlagten 20 Minuten ein Arbeitsbeginn um 8:00 Uhr möglich gewesen wäre. Eine Abfrage im Internet-Routenplaner (via.michelin.de) hat ergeben, dass die Strecke A-Hbf.-Arbeitsstätte (1,4 km) zu Fuß in 20 Minuten erreichbar ist. Unter Berücksichtigung einer üblichen Wartezeit auf öffentliche Verkehrsmittel erscheinen der Referentin die vom Bw

veranschlagten 20 Minuten für die Zurücklegung dieser Strecke allerdings plausibel. Die Fahrzeit für den mit dem Privat-PkW zurückzulegenden ersten (morgens) bzw. (abends) letzten Teil der Strecke (Wohnung - Bahnhof C und retour = 6 km) beträgt laut Routenplaner (via.michelin.de – empfohlene Strecke) 7 Minuten, sodass sich für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitstätte eine (kombinierte) Gesamtfahrzeit von 77 Minuten errechnet.

Unzumutbarkeit läge nur dann vor, wenn die Fahrzeit mit Massenbeförderungsmitteln mehr als 90 Minuten betragen würde und deren Benutzung drei Mal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) hervorrufen würde wie mit dem KFZ (vgl. VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#) unter Verweis auf Ausführungen in der RV 620 BlgNr. XVII. GP, 75).

Laut einer Routenplaner-Abfrage ([www.viamichelin.de](#)) beträgt die Fahrzeit mit dem Auto für die Strecke Wohnung nach A Arbeitsstätte 54 Minuten (von Michelin empfohlene Route). Die Benützung des PkW im ersten Streckenteil führt wie gesagt zu einer Gesamt-Fahrzeit von 77 Minuten, die Fahrzeit mit dem PkW beträgt 54 Minuten.

Hinsichtlich der Rückfahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnung ergibt sich aus den ÖBB-Fahrplänen 2007, dass auch nach 18:00 Uhr zahlreiche Züge zwischen A -Hbf und C verkehren (Abfahrt IbK. – Hbf: 18:39, 20:39, 20:52; 21:52, 22:33; 23:30 etc.), wobei die Fahrzeit für diese Strecke zwischen 45 und 81 Minuten liegt. Sowohl der steuerliche Vertreter des Bw als auch der Bw wurden fernmündlich am 11. bzw. 13. November 2009 auf diese Fahrmöglichkeiten und darauf hingewiesen, dass nachgewiesen werden müsste, dass in einem Lohnzahlungszeitraum des Berufungsjahres überwiegend Züge benutzt werden hätten müssen, deren Fahrzeit zu einer kombinierten (Massenverkehrsmittel, PkW) Gesamtfahrzeit von über 90 Minuten geführt hätte. Ein diesbezüglicher Nachweis ist nicht erfolgt. Die Unmöglichkeit der Benützung der Massenverkehrsmittel auf dem überwiegenden Teil der (einfachen) Strecke zw. Arbeitsstätte und Wohnung wurde nicht behauptet.

Da aus den vorstehend angeführten Gründen die Voraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales in keinem Lohnzahlungszeitraum des Berufungsjahres als gegeben beurteilt werden können, steht dem Bw lediglich das ihm bereits vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid gewährte „kleine Pendlerpauschale“ (Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988) in Höhe von 1.450,50 € (zumal vom DG bereits 90,00 € berücksichtigt) zu.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2007)

Feldkirch, am 10. Dezember 2009