



GZ. RV/0226-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berechnung, die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2001 sind der Beilage zur Berufungsentscheidung zu entnehmen, welche insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung gegenüber der Berufungsvorentscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 26. November 2002 beantragte der Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2001. Dabei begehrte er die Zuerkennung von Unterhaltsabsetzbeträgen sowie die Berücksichtigung des Kirchenbeitrages als Sonderausgabe und von als Werbungskosten bezeichneten Aufwendungen.

Das Finanzamt führte mit Bescheid vom 20. Jänner 2003 die Veranlagung durch. Als Werbungskosten anerkannt wurden an Stelle der beantragten S 24.350,00 lediglich S 7.280,00. Hinsichtlich der Abweichungen von der Erklärung wurde auf die diesbezügliche (telefonische) Besprechung verwiesen.

In der rechtzeitig erhobenen Berufung führte der Steuerpflichtige aus, er habe bei der Arbeitnehmerveranlagung den Differenzbetrag zwischen dem bereits bei der Lohnverrechnung berücksichtigten Pendlerpauschale in Höhe von S 10.560,00 und dem seiner Meinung nach zustehenden Pendlerpauschale von S 24.480,00 als Werbungskosten geltend gemacht. Die Entfernung zwischen seinem Wohnsitz und seiner Arbeitsstätte betrage zwischen 40 und 60 Kilometer. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels sei ihm nicht zumutbar,

- da er im Schuljahr 2001/2002 neben dem Unterricht an seiner eigentlichen Schule an drei Tagen der Woche auch in einer rund vier Kilometer entfernten Schule unterrichten habe müssen, und
- weil ihm keine konkreten Ausführungen seitens des Gesetzgebers bekannt seien, in welcher Form die Strecke zwischen Ausstiegsstelle und Arbeitsstätte zurückzulegen bzw. welche Möglichkeiten noch als zumutbar zu betrachten seien. Grundsätzlich existierte selbstverständlich eine Busverbindung vom Bahnhof in Richtung seiner Arbeitsstätte, die Ausstiegsstellen seien jedoch so weit von der Schule entfernt, dass bedingt durch den anschließend nötigen Fußmarsch ein rechtzeitiges Eintreffen am Arbeitsplatz nicht möglich sei. Gemäß Schulordnung habe das Lehrpersonal nämlich fünfzehn Minuten vor Unterrichtsbeginn (7.45 Uhr) anwesend zu sein. Es verbliebe somit die Möglichkeit ein Taxi zu nehmen oder einen rund einstündigen Fußmarsch zu unternehmen. Dass die Variante „Taxi“ mit erheblich größeren Kosten als die Anreise mit dem Privat-PKW vom Wohnsitz aus verbunden wäre, sei aus den Erfahrungen des täglichen Lebens unschwer nachvollziehbar. Im Falle des rund einstündigen Fußmarsches (der allein übrigens mehr Zeit in Anspruch nehmen würde als die gesamte Anreise mit dem PKW) müsste er – um den Erwartungen des Arbeitgebers gemäß ausgeruht vor den Schülern zu stehen – entsprechend früher an der Schule eintreffen.

- er auch im Schuljahr 2000/2001 eine dreistündige Lehrverpflichtung an der zweiten Lehranstalt hatte. Da er allerdings an einem Tag eine Doppelstunde unterrichtete, wäre die zweite Schule nur zwei Mal wöchentlich anzufahren gewesen.

Zusammenfassend sei es mit einer praxisgerechten Gesetzgebung wohl nicht in Einklang zu bringen, die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels im gegenständlichen Fall als zumutbar zu betrachten.

In der Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2003 wurden seitens des Finanzamtes diverse Werbungskosten in Höhe von S 9.435,00 anerkannt, die Differenz zwischen großem und kleinen Pendlerpauschale jedoch wiederum nicht berücksichtigt. Diese Entscheidung wurde damit begründet, dass das große Pendlerpauschale nur dann zustehen würde, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar sei. Die Wegzeit sei dann entscheidend, wenn wohl auf der Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte ganz oder zum Teil Massenbeförderungsmittel verkehren würden, die aber so ungünstige Fahrzeiten hätten, dass bei einer Benützung ab einer Strecke von 40 km eine Wegzeit von zwei Stunden überschritten werde. Im gegenständlichen Fall könne auf der überwiegenden Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden und betrage der Zeitaufwand für die gesamte Strecke nicht mehr als zwei Stunden. Daher stehe lediglich das kleine Pendlerpauschale zu. Daraufhin beantragte der Einschreiter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne weitere Vorbringen zu erstatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 iVm § 124b Z 52 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 und § 57 Abs. 3 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 einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	5 280 S jährlich
40 km bis 60 km	10 560 S jährlich
über 60 km	15 840 S jährlich

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

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	3 600 S jährlich
20 km bis 40 km	14 400 S jährlich
40 km bis 60 km	24 480 S jährlich
über 60 km	34 560 S jährlich

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwirtschaftet er Kosten für die Beförderung im Werkverkehr, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Berufungswerber seinen Wohnsitz in einer Entfernung mehr als 40 km und weniger als 60 km von seinem Dienstort hat und in diesem an

zwei Arbeitsstätten tätig war. Auf Grund der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und der Tatsache, dass die Strecke jeweils überwiegend in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen zurückgelegt wird, steht ihm jedenfalls ein Pendlerpauschale zu, durch welches die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in pauschaler Form abgegolten sind. Fraglich ist somit nur mehr, ob dem Berufungswerber die Benützung von Massenbeförderungsmitteln zumutbar ist und deshalb das „kleine“ Pendlerpauschale zusteht, oder ob die Benützung von Massenbeförderungsmitteln unzumutbar ist und aus diesem Grund das „große“ Pendlerpauschale anerkannt werden kann.

Nach dem Gesetzeswortlaut kann das „große“ Pendlerpauschale dann berücksichtigt werden, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. In der Literatur (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer EStG 1988, Kommentar, § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988, Tz 1) wird dazu die Ansicht vertreten, dass einerseits die Unmöglichkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (weil ein solches überhaupt nicht oder nicht zu den entsprechenden Zeiten verkehrt), andererseits die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel den Ansatz des „großen“ Pendlerpauschales rechtfertigt. Unzumutbarkeit ist bei starker Gehbehinderung des Steuerpflichtigen oder wenn für die Hin- oder Rückfahrt bestimmte Wegzeiten (gerechnet vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn bzw vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zum Erreichen der Wohnung) überschritten werden gegeben. Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zwischen 40 und 60 Kilometern beträgt die zumutbare Wegzeit in einer Richtung 2 1/2 Stunden.

Zur Abklärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes verfasste der Unabhängige Finanzsenat am 26. März 2004 folgenden Vorhalt an den Berufungswerber:

Punkt 1:

Nach dem Akteninhalt steht folgender Sachverhalt als Grundlage für die Entscheidung über Ihre Berufung unbestritten fest:

Sie wohnen in ... [genaue Adresse des Berufungswerbers]. Von dort müssten Sie, um ein öffentliches Verkehrsmittel verwenden zu können, eine Wegstrecke von ca. 1,5 km zum Bahnhof ... [Bezeichnung des Bahnhofes] zurücklegen. Die Fahrt mit dem Zug nach ... [Bezeichnung des Zielortes] dauert ca. eine 3/4 Stunde. Vom Bahnhof ... [des Zielortes] verkehren verschiedene Busse in Richtung Ihrer Arbeitsstätte. Fahrtdauer ca. 10 Minuten. Von diversen Ausstiegsstellen (... [genaue Bezeichnungen] usw.) wäre sodann ein Fußmarsch von max. zwei Kilometern zurückzulegen, um Ihre Arbeitsstätte zu erreichen. Die Wegzeit der nicht durch öffentliche Verkehrsmittel abgedeckten Strecken wird mit 15 Minuten pro

Kilometer (entspricht der durchschnittlichen Gehzeit) berechnet. Somit ergibt sich eine Anreisezeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel von weniger als zwei Stunden. Dies wurde in der Berufungsvorentscheidung (letzter Absatz der Begründung) deutlich zum Ausdruck gebracht.

Punkt 2:

Ihre Ausführungen in der Berufung sind widersprüchlich. Einerseits behaupten Sie um 7.30 Uhr in der ... [Bezeichnung der hauptsächlichen Arbeitsstätte samt Adresse] anwesend sein zu müssen. Andererseits ergibt sich aus dem von Ihnen vorgelegten Stundenplan des ... [Bezeichnung der zweiten Arbeitsstätte samt Adresse] für das Schuljahr 2001/2002, dass Sie dienstags und freitags jeweils um 7.45 Uhr Unterricht ... [an der zweiten Arbeitsstätte] zu halten hatten.

Punkt 3:

Sie werden daher um Bekanntgabe ersucht, wann Sie im Schuljahr 2000/2001 und im Schuljahr 2001/2002 an ... [hauptsächliche Arbeitsstätte] Unterrichtsstunden abzuhalten hatten (Vorlage der von der Direktion bestätigten Dienst-(Stunden)pläne).

Punkt 4:

Wann fanden Ihre Unterrichtseinheiten ... [zweite Arbeitsstätte] im Schuljahr 2000/2001 statt ? Diesbezüglich ist ebenfalls eine Bestätigung der Schulleitung vorzulegen.

Punkt 5:

Hinsichtlich der von Ihnen begehrten Fahrtkosten zwischen den Lehranstalten ist auf Grund des bisherigen Ermittlungsstandes davon auszugehen, dass nicht zwei Fahrten (Hinfahrt: ... [Bezeichnung der Lehranstalten] und Rückfahrt: ... [Bezeichnung der Lehranstalten]) pro Einsatz ... [an der zweiten Arbeitsstätte] angefallen sind, sondern lediglich eine Fahrt. Dies ergibt sich aus der zeitlichen Lagerung Ihrer Unterrichtseinheiten, wonach ... [die zweite Arbeitsstätte] im Schuljahr 2001/2002 an Dienstagen und Freitagen direkt von Ihrem Wohnort aus angefahren wurde bzw. an Donnerstagen die Heimfahrt ... [von der zweiten Arbeitsstätte] aus angetreten wurde. Aus diesem Grund sind die vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannten Kilometergelder jedenfalls zu halbieren.

Punkt 6:

*Hiermit wird Ihnen Gelegenheit geboten einen Nachweis darüber zu führen, dass Ihnen im Lohnzahlungszeitraum überwiegend eine Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen langer Anfahrtszeit (über 2,5 Stunden) unter Zugrundelegung der **konkreten** Unterrichtszeiten nicht möglich ist. Dabei ist eine Kombination aller zur Verfügung stehenden öffentlichen*

Verkehrsmittel, aber auch die Zurücklegung von Fußwegen vom Steuerpflichtigen in Kauf zu nehmen.

Der Vorhalt wurde am 30. März 2004 ordnungsgemäß durch Hinterlegung beim Zustellpostamt zugestellt und vom Berufungswerber am 31. März 2004 dort behoben. Die mit vier Wochen gesetzte Frist zur Beantwortung verlief ungenützt.

Es ist daher nunmehr zweifelsfrei davon auszugehen, dass es dem Berufungswerber im Kalenderjahr 2001 durchwegs möglich gewesen ist, mit einer Kombination von öffentlichen Verkehrsmitteln und kurzen Fußmärschen die jeweiligen Arbeitsstätten innerhalb einer zumutbaren Zeit zu erreichen. Auch ergeben sich aus dem Verwaltungsakt keinerlei Hinweise auf das Vorliegen einer (starken) Gehbehinderung. Daraus folgt weiter zwangsläufig, dass es dem Berufungswerber möglich und zumutbar war, die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (zum entfernungsmäßig überwiegenden Teil) unter Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zurückzulegen, weshalb lediglich das, bereits vom Arbeitgeber bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigte, „kleine“ Pendlerpauschale zusteht. Dem Berufsbegehren konnte somit nicht entsprochen werden.

Im Zuge der Bearbeitung des gegenständlichen Berufungsfalles ist jedoch aufgefallen, dass das Finanzamt – offenbar ohne die tatsächlichen sachverhaltsmäßigen Gegebenheiten zu beachten – Kilometergelder für Hin- und Rückfahrten zwischen der ersten und zweiten Arbeitsstätte als Werbungskosten anerkannte.

Aufwendungen für Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten sind grundsätzlich nicht durch das Pendlerpauschale abgegolten und führen daher nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 in tatsächlich angefallener Höhe zu Werbungskosten. Wie unter Punkt 5 des oben zitierten Vorhaltes angeführt, wurden auf Grund der zeitlichen Ansetzung der Unterrichtsstunden an der zweiten Arbeitsstätte (jeweils erste bzw offenbar nach Unterrichtsende in der ersten Schule gelegene Stunden) im Schuljahr 2001/2002 Fahrten zwischen den Arbeitsstätten nur in einer Richtung durchgeführt. Aus der Tatsache, dass der Berufungswerber auch diesen Feststellungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Nichtbeantwortung des Vorhaltes nicht entgegengetreten ist und er keinen Stundenplan für das Schuljahr 2000/2001 vorgelegt hat ergibt sich, dass auch in diesem Schuljahr die Unterrichtseinheiten jeweils am Tagesanfang bzw nach Beendigung des Unterrichts an der Hauptarbeitsstätte absolviert wurden.

Wie im Vorhalt bereits ausgeführt, sind daher die vom Finanzamt im Erstbescheid und zusätzlich zu diesen in der Berufungsvorentscheidung anerkannten Werbungskosten für Fahrten zwischen den zwei Arbeitsstätten um die nicht zurückgelegten Fahrten und somit um 50% zu kürzen, was zu folgenden anzuerkennenden Werbungskosten führt:

	lt. Erstbescheid	lt. BVE	lt. Berufungsentscheidung
AfA-EDV	5.908,00	5.908,00	5.908,00
Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten	1.372,00	3.527,00	1.764,00
Differenz „großes“ Pendlerpauschale	--	--	--
Diäten Auslandsreise	--	--	--
Werbungskosten 2001 gesamt			7.672,00

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, 22. Juni 2004