



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vom 22. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 19. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Jahr 2007 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Laut den vorliegenden Lohnzetteln war sie von 1. Jänner 2007 bis 30. September 2007 bei der S-GmbH und von 1. Oktober bis 31. Dezember 2007 bei der E.X. beschäftigt. Dem Lohnzettel der S-GmbH ist zu entnehmen, dass im Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 30. September 2007 der Betrag von insgesamt € 830,25 an Pendlerpauschale berücksichtigt wurde. Dem Lohnzettel der E.X. ist zu entnehmen, dass im Zeitraum 1. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007 kein Pendlerpauschale berücksichtigt wurde.

Die Bw. beantragte die Gewährung des Pendlerpauschales auch für den Zeitraum 1. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007 im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung.

Mit dem am 19. Mai 2009 vom Finanzamt erlassenen Einkommensteuerbescheid 2007 wurde diesem Begehren nicht entsprochen. Die Bescheidsbegründung lautet: *"Das Pendlerpauschale*

wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt (§ 62 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung ist daher nicht möglich."

Die Bw. erhob gegen diesen Bescheid Berufung (Schreiben undatiert, kein Eingangsstempel des Finanzamtes, laut Datenbank mit 22. Mai 2009 im Finanzamt eingelangt) und brachte folgendes vor: *"Hiermit bitte ich Sie höflichst, den Steuerausgleich 2007 neuerlich zu überprüfen, da die Pendlerpauschale von Oktober bis Dezember storniert worden ist und daher nicht berücksichtigt worden ist. Ich habe im Oktober 2007 den Arbeitgeber gewechselt (von S-GmbH zu E.X. , beide am Flughafen Schwechat) und habe ab diesem Zeitpunkt keine Pendlerpauschale mehr über das Gehalt bezogen so wie es bei der Firma S-GmbH der Fall war. Daher steht mir die Pendlerpauschale Oktober 2007 bis Dezember 2007 zu! Nach dem Gespräch mit Frau K. wurde mir überdies erklärt, dass meine Nachzahlung mit der falschen Kalkulierung der Pendlerpauschale zu tun hat und ich bei dem Steuerausgleich 2007 eigentlich keinerlei Rückzahlung erhalte, dies bitte ich auch erneut zu überprüfen!"*

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 2. Juli 2009 als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet: *"Wenn Ihnen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrstrecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist, dann steht Ihnen das große Pendler-Pauschale zu. Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2008, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988) nur dann gegeben,*

- wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (zB bei Nachtarbeit) verkehrt,*
- im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung sowie*
- wenn die Wegzeit unzumutbar lang ist. (ab 20 km Wegstrecke mit einer Wegzeit von mehr als 2 Stunden).*

Da die Benützung eines öffentl. Verkehrsmittels (Nachtbus/S-Bahn/Vienna Airport Lines) für Sie möglich und zumutbar (weniger als 2 Std) ist, kann bei Ihnen nur das kleine Pendlerpauschale berücksichtigt werden. Das Pendlerpauschale wurde aber bereits vom Arbeitgeber berücksichtigt, daher die Abweisung ihrer Berufung. "

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 14. Juli 2009 den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte vor, dass ihre Berufung abgewiesen worden sei, da ihr die ehemalige Arbeitgeberin S-GmbH (1. Jänner 2007 bis 30. September 2007) angeblich das große Pendlerpauschale ausgezahlt hätte anstatt des kleinen

Pendlerpauschales. Aus den der Berufung beiliegenden Dienstplänen sei ersichtlich, dass ihr aufgrund ihrer Arbeitszeiten das große Pendlerpauschale zugestanden sei. Es sei ihr nach dem Arbeitgeberwechsel für die Monate Oktober 2007 bis Dezember 2007 der Differenzbetrag zwischen dem großen und dem kleinen Pendlerpauschale angerechnet worden, weshalb vom neuen Arbeitgeber E.X. keine Pendlerpauschale berücksichtigt worden sei. Abschließend wurde von der Bw. darauf hingewiesen, dass alle Angestellten der S-GmbH das große Pendlerpauschale erhalten würden und sie somit die einzige Angestellte wäre, welche kein Pendlerpauschale erhalten würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

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

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) 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 495 Euro jährlich; 40 km bis 60 km 981 Euro jährlich; über 60 km 1.467 Euro jährlich.

Diese Fassung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 (BGBl. I Nr. 100/2006) ist bis zum 30.6.2007 anzuwenden.

In der von 1.7.2007 bis 31.12.2007 anzuwendenden Fassung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG (BGBl. I Nr. 24/2007) sind folgende Beträge normiert: Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 546 Euro jährlich; 40 km bis 60 km 1.080 Euro jährlich; über 60 km 1.614 Euro 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 270 Euro jährlich; 20 km bis 40 km 1.071 Euro jährlich; 40 km bis 60 km 1.863 Euro jährlich; über 60 km 2.664 Euro jährlich.

Diese Fassung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (BGBl. I Nr. 100/2006) ist bis zum 30.6.2007 anzuwenden.

In der von 1.7.2007 bis 31.12.2007 anzuwendenden Fassung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG (BGBl. I Nr. 24/2007) sind folgende Beträge normiert: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 297 Euro jährlich; 20 km bis 40 km 1.179 Euro jährlich; 40 km bis 60 km 2.052 Euro jährlich; über 60 km 2.931 Euro 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 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwirtschaftet er Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall wurde laut Lohnzettel der S-GmbH für den Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 30. September 2007 der Betrag an Pendlerpauschale von € 830,25 berücksichtigt. Demnach wurde der Bw. die Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (große Pendlerpauschale) für eine Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km gewährt, was voraussetzen würde, dass der Bw. im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massentransportmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar war. Der Betrag von € 830,25 errechnet sich folgendermaßen: Da der Jahresbetrag nach der von 1.1.2007 bis 30.6.2007 anzuwendenden Rechtslage € 1.071,00 beträgt, ergibt sich für den Zeitraum 1.1.2007 bis 30.6.2007 ein Betrag von € 536,50. Da der Jahresbetrag nach der ab 1.7.2007 anzuwendenden Rechtslage € 1.179,00 beträgt, ergibt sich für den Zeitraum 1.7.2007 bis 30.9.2007 ein Betrag € 294,75.

Wie in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung dargelegt wurde, vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die Bw. lediglich einen Rechtsanspruch auf das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 (kleines Pendlerpauschale) hatte, da ihr die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar war. Abschließend wurde festgestellt: "Das Pendlerpauschale wurde aber bereits vom Arbeitgeber berücksichtigt, daher die Abweisung ihrer Berufung."

Diese Argumentation kann im gegebenen Kontext nur so verstanden werden: Das Finanzamt geht davon aus, dass von der Arbeitgeberin S-GmbH im Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 30. September 2007 das große Pendlerpauschale nicht zu Recht berücksichtigt wurde, da lediglich ein Anspruch auf das kleine Pendlerpauschale bestand. Die Nichtberücksichtigung eines Pendlerpauschales durch die neue Arbeitgeberin E.X. im Zeitraum 1. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007 wird offenbar insoweit als eine Maßnahme zur Korrektur dieses Fehlers angesehen, als es dadurch zu einer Kompensation mit im Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 30. September 2007 zu viel erhaltenem Pendlerpauschale kommen würde.

Diese Vorgehensweise kann nicht als rechtmäßig erachtet werden, denn wenn im Fall der Bw. im Jahr 2007 nur ein Rechtsanspruch auf das kleine Pendlerpauschale bestand, so wäre eine Berichtigung des Lohnzettels der S-GmbH die erforderliche Konsequenz. Da das kleine Pendlerpauschale für das ganze Jahr 2007 € 520,50 (Jahresbetrag 1.1.2007 bis 30.6.2007 € 495 und 1.7.2007 bis 31.12.2007 € 546) betragen würde, führt die vom Finanzamt präferierte Kompensation nämlich zu einem nicht rechtskonformen Ergebnis. Denn diesfalls würde die Bw. für das Jahr 2007 einen um € 309,75 höheren Betrag an Pendlerpauschale bekommen, als ihr nach dem geltenden Recht zusteht.

Die Bw. vertritt die Ansicht, dass ihr das große Pendlerpauschale für das gesamte Jahr 2007 zustehen würde. Was allerdings die Dauer der Beschäftigung bei der S-GmbH (1. Jänner 2007 bis 30. September 2007) anbelangt, so ist anhand der vorliegenden Listen mit Arbeitszeiten und der im Aktenmaterial des Finanzamtes befindlichen Unterlagen (Fahrplanauskunft) nachvollziehbar, dass die Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (Nachtbus, S-Bahn S 7, Flughafenbus) gegeben war, so dass für diesen Zeitraum lediglich das kleine Pendlerpauschale zu gewähren ist. Insoweit sich die Bw. darauf beruft, dass alle Angestellten der S-GmbH das große Pendlerpauschale erhalten würden, wird auf die oben dargestellte Rechtslage verwiesen, wonach sich die Höhe des Pendlerpauschales nach den im Gesetz normierten Kriterien (Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels) richtet. Da das Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen somit für jede einzelne Person zu beurteilen ist, können sich für

beim gleichen Arbeitgeber beschäftigte ArbeitnehmerInnen aus verschiedenen Wohnorten unterschiedliche Rechtsansprüche (großes oder kleines Pendlerpauschale) ergeben.

Im Interesse einer sachgerechten Entscheidung kann jedoch auf eine ausreichende, d.h. vollständige, Sachverhaltsermittlung nicht verzichtet werden. In einem Telefongespräch vom 16. Dezember 2009 wurde vom zuständigen Referenten des Finanzamtes mitgeteilt, dass das zum berufungsgegenständlichen Sachverhalt vorliegende Aktenmaterial vollständig dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt wurde.

Anhand des vorliegenden Aktenmaterials ist eine Prüfung der Berufungsvorbringen insoweit nicht möglich, als für die Dauer der Beschäftigung der Bw. bei der E.X. (1. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007) keine Unterlagen über die Arbeitszeiten vorliegen, anhand derer die Frage der Zumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln geprüft werden könnte. Daher können die bisher bekannten Sachverhaltselemente nicht als ausreichende Grundlage für eine rechtskonforme Entscheidung erachtet werden, da nicht verlässlich beurteilt werden kann, ob allenfalls im Zeitraum 1. Oktober 2007 bis 31. Dezember 2007 die Anspruchsvoraussetzungen für das große Pendlerpauschale gegeben waren.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 228).

Da die durchzuführenden Ermittlungen einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, war der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben. Im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Verfahrensergänzungen sowie im Interesse der Zweckmäßigkeit war der Aufhebung der Vorrang vor der Fortsetzung der zweitinstanzlichen Ermittlungen zu geben. Die Zurückverweisung nach § 289 Abs. 1 BAO ist in das Ermessen der Rechtsmittelbehörde gestellt. Als Ermessenskriterium ist zu beachten, dass das mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2003 reformierte Verfahren dem Unabhängigen Finanzsenat die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der Unabhängige Finanzsenat dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorganes beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, 102 ff).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2010