

GZ. RV/0599-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Tulln betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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

Der Berufungswerber (Bw) erzielt nichtselbständige Einkünfte als Triebfahrzeugführer bei den Österreichischen Bundesbahnen. In seinem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1993 stellte der Bw den Antrag Tagesdiäten im Zusammenhang mit seinen beruflichen Reisen in Höhe von 18.304,08 S (1.330,21 €) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Weiters beantragte der Bw die Berücksichtigung von Sonderausgaben für eine Solaranlage, unter dem Titel energiesparende Maßnahmen, in Höhe von 51.585,20 S (3.748,84 €). Die Solaranlage wurde vom Bw, in Zusammenarbeit mit einer Selbstbaugruppe, errichtet.

Im Zuge der Veranlagung wurden dem Bw die beantragten Tagesdiäten um ein Drittel gekürzt, sowie das vom Arbeitgeber ausbezahlte Pendlerpauschale in Höhe von 9.600 S (697,66 €) gestrichen.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt dazu aus, dass ein Anspruch auf Pendlerpauschale nicht bestehe, wenn dem Arbeitnehmer im Rahmen der Beförderung im Werkverkehr keine Kosten erwachsen. Die Möglichkeit der Benützung von ÖBB-Einrichtungen für Bedienstete der ÖBB zur Zurücklegung der Strecke Wohnung - Arbeitstätte stelle grundsätzlich Werkverkehr dar. Wegstrecken zwischen Wohnung und Einstiegstelle des Werkverkehrs, die ein Arbeitnehmer trotz eingerichteten Werkverkehrs zurücklegen muss, sind so zu behandeln, wie die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitstätte. Die Einstiegstelle des Werkverkehrs wird somit für Belange des Pendlerpauschales mit der Arbeitstätte gleichgesetzt.

Betreffend der Tagesdiäten führte das Finanzamt aus, dass eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur vorliegt, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mehr als 25 km vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt. Mittelpunkt der Tätigkeit kann nicht nur ein statischer Dienstort, sondern bei Fahrtätigkeit auch ein Fahrzeug sein, und zwar insbesondere dann, wenn es sich um eine lokale, um eine durchgehende oder um eine wiederkehrende Fahrtätigkeit handle.

Ebenfalls nicht anerkannt wurden die Ausgaben für die Solaranlage, da die Arbeiten von keinem befugten Unternehmer ausgeführt wurden.

Gegen diesen Bescheid vom 10. Oktober 1994 brachte der Bw eine Berufung ein, in der er ausführte, dass ein Anspruch auf das Pendlerpauschale bestehe, da die Benützung des Werkverkehrs (auch dieser sei für ihn kostenpflichtig) auf Grund seiner unregelmäßigen

Arbeitszeit nur zu einem kleinen Teil erfolgen könne. Überwiegend brauche der Bw ein Auto um zeitgerecht zum Dienst zu erscheinen bzw. um nach Hause zu gelangen.

Weiters beanstandete der Bw die durchgeführte Kürzung der Tagesdiäten um ein Drittel.

Betreffend die nicht anerkannten Ausgaben für die Solaranlage führte der Bw aus, dass in allen Formularen angegeben sei, dass Solaranlagen "abgeschrieben" werden können. Der Bw sei der Meinung, dass er bestraft werde, weil die Kosten seiner im Rahmen einer Selbstbaugruppe errichteten Solaranlage nur ca. 50 % einer normalen, von einem Installateur gebauten Anlage, betragen.

Mit Bescheid vom 23. Dezember 1994 wurde die Entscheidung über die Berufung, bis zur Beendigung des beim VwGH unter der Zahl 92/14/0092, anhängigen Verfahrens ausgesetzt.

Nach Abschluss dieses Verfahrens wurde das ausgesetzte Berufungsverfahren fortgesetzt und durch das Finanzamt am 7. Juli 1997 eine Berufungsvorentscheidung erlassen.

In diesem Bescheid kam es zu einer weiteren Kürzung der beantragten Reisekostenersätze, da die Orte Gmünd, Tulln, Krems und Sigmundsherberg immer wiederkehrend (auch schon in den Vorjahren) aufgesucht wurden. In typischer Betrachtungsweise sei davon auszugehen, führte das Finanzamt aus, dass an diesen Orten die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sind und daher kein Mehraufwand für Verpflegung und somit keine Werbungskosten entstanden seien. Die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Werbungskosten wurden daher um die auf die genannten Orte entfallenden Differenzbeträge lt. Reisekostenaufstellung (zusammen 13.556,64 S [985,20 €]) gekürzt.

Hinsichtlich des Pendlerpauschales und der nicht anerkannten Ausgaben für die Solaranlage wurde abermals abschlägig entschieden.

Im Vorlageantrag vom 5. August 1997 weist der Bw darauf hin, dass an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage die Fahrten Wohnsitz – Dienstort mit dem Auto durchführt werden mussten. Die Aufstellung beruflich bedingter Reisen stelle lediglich einen Auszug aus seiner Berufstätigkeit dar. Es könne daraus jedoch nicht auf den Dienstbeginn bzw. das Dienstende geschlossen werden.

Zu den nichtgewährten Reisekosten erklärte der Bw, dass sein Dienstgeber bestimme welche Orte er aufzusuchen habe. Außerdem könne nicht davon ausgegangen werden, dass immer die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten genutzt werden können.

In den kurzen Pausen (ca. 1 Stunde) sei es unmöglich die günstigste Verpflegungsmöglichkeit zu erreichen, da bekanntlich die meisten Bahnhöfe bzw. Zugförderungsstellen außerhalb der

Ortskerne liegen. Aus diesem Grund müsse die nächstgelegene Möglichkeit aufgesucht werden, wodurch höhere Kosten entstehen.

Im Zusammenhang mit den beruflich bedingten auswärtigen Nächtigungen forderte der Bw den Aufwand für das Frühstück in der Höhe von 50,00 S bis 60,00 S [3,63 € bis 4,36 €] zu berücksichtigen.

Weiters stellte der Bw fest, dass nach seinem Wissen, Selbstbaugruppen so zu behandeln sind, wie befugte Unternehmen.

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

#### **Pendlerpauschale**

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("kleines Pendlerpauschale") oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("großes Pendlerpauschale").

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für den vollen Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt wird. Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage, für Krankenstandstage, für Urlaubstage und für Karenzurlaubstage zu berücksichtigen. Steht daher das Pendlerpauschale im Regelfall zu, tritt durch derartige Zeiträume keine Änderung ein.

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nacharbeit) verkehrt.

Ist an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (mehr als zehn Tage im Kalendermonat) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, so

besteht Anspruch auf das "große Pendlerpauschale". Urlaub oder Krankenstand sind für die Frage des Überwiegens auszuklammern. Ist der Arbeitnehmer den gesamten Lohnzahlungszeitraum hindurch auf Urlaub oder krank, sind die Verhältnisse des vorangegangenen Lohnzahlungszeitraums maßgebend. Das Pendlerpauschale ist auch für jenen Lohnzahlungszeitraum zu gewähren, in dem eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt gemäß § 67 Abs. 8 lit. d EStG 1988 versteuert wird. Es bestehen keine Bedenken, auch bei anderen Bezügen gemäß § 67 Abs. 8 lit. a, lit. b und lit. c EStG 1988 analog vorzugehen, wenn sie neben laufenden Bezügen gewährt werden.

Bei Wechselschicht ist nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgebend, sondern der Zeitraum, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist. Fallen in einen Lohnzahlungszeitraum zwei oder mehrere Wechselschicht - Teilzeiträume, ist für den Lohnzahlungszeitraum auf das Überwiegen abzustellen.

Im berufungsgegenständlichen Fall konnte der Bw den Werkverkehr (Benützung der Einrichtungen der ÖBB) – für den ihm auch Kosten erwachsen sind – nicht immer in Anspruch nehmen, da zur erforderlichen Zeit kein "Werksverkehr" bzw. Massenbeförderungsmittel zur Verfügung stand (Arbeitsbeginn in den frühen Morgenstunden – laut Reisekostenaufstellung Reisebeginn teilweise vor 4:00 Uhr).

Da die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels somit an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar war, besteht Anspruch auf das große Pendlerpauschale.

## Tagesdiäten

Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass **mindestens 25 km** vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und
- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Bei Berechnung der Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit ist von der kürzesten zu- mutbaren Wegstrecke auszugehen (VwGH 8.5.1984, 83/14/0187, 0193, 0194). Dabei ist die Entfernung zwischen Anfang und Ende (Ziel) der Fahrt und nicht die Entfernung zwischen den Ortsmittelpunkten maßgebend (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069).

Nach der für den Berufungszeitraum geltenden Verwaltungspraxis wird ein Mittelpunkt der Tätigkeit bei Fahrtätigkeit hinsichtlich des Fahrzeuges begründet, wenn es sich um eine lokale, um eine durchgehende oder um eine wiederkehrende Fahrtätigkeit handelt.

Dies ist der Fall, wenn sich die Fahrtätigkeit auf eine Wegstrecke erstreckt, die vom Dienstnehmer

- zwei oder mehrmals täglich - hin und retour - befahren wird (lokale Fahrtätigkeit) oder
- zwar nur einmal täglich, aber durch mehr als eine Woche (mehr als fünf aufeinanderfolgende Arbeitstage) befahren wird (durchgehende Fahrtätigkeit) oder

zwar nur einmal täglich, aber insgesamt an mehr als zehn Tagen monatlich befahren wird (wiederkehrende Fahrtätigkeit, vgl. VwGH 14. Juni 1988, 87/14/0125).

Eine lokale Fahrtätigkeit wird insbesondere bei Dienstnehmern anzunehmen sein, die im Rahmen des lokalen Linienverkehrs bei öffentlichen oder privaten Verkehrsunternehmen tätig sind.

Da der Bw seit mehreren Jahren auf den gleichen Strecken der ÖBB, nämlich Wien Franz-Josef-Bahnhof nach Gmünd, auf dieser Strecke befinden sich der Großteil der angegebenen Orte, sowie von Wien Franz-Josef-Bahnhof nach Krems bzw. nach St. Pölten seinen Dienst versieht, ist nach der Erfahrung des täglichen Lebens anzunehmen, dass ihm die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten auf diesen Streckenteilen der ÖBB bereits bekannt sind.

Weiters ist davon auszugehen, dass der Bw die jeweilige Strecke zwei oder mehrmals täglich - hin und retour – befahren hat. Es liegt also eine lokale Fahrtätigkeit vor und somit stellt das "Fahrzeug" den Mittelpunkt der Tätigkeit dar.

Aufgrund der obigen Ausführungen liegt keine Reise vor, es können daher keine Tagesdiäten gewährt werden.

### **Nächtigungskosten**

Der Bw bringt vor, dass ihm im Zusammenhang mit den beruflich bedingten auswärtigen Nächtigungen für das Frühstück ein Aufwand erwachen sei. Er beantragte die Anerkennung von Aufwendungen in der Höhe von 50,00 S bis 60,00 S [3,63 € bis 4,36 €].

Gemäß § 16 können die Kosten des Frühstücks nur zusätzlich zu tatsächlich nachgewiesenen Übernachtungskosten oder bei Fehlen eines Anspruchs auf den Pauschbetrag wegen Beistellung der Unterkunft durch den Arbeitgeber abgesetzt werden.

Aus der vom Bw vorgelegten Aufstellung ist ersichtlich, dass insgesamt 34 Nächtigungen im Jahre 1993 erforderlich waren. Bei durchschnittlich 55,00 S [4,00 €] pro Frühstück ergibt das einen zu gewährenden Aufwand von 1.870,00 S [135,90 €].

### **Sonderausgaben - Solaranlage**

Nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 sind Ausgaben für die Wohnraumsanierung einschließlich energiesparender Maßnahmen als Sonderausgaben absetzbar, wenn die Sanierung durch einen befugten Unternehmer ausgeführt wird. Diese Regelung soll in erster Linie sicherstellen, dass der Auftraggeber jene Garantieleistungen verlangen kann, die das Zivilrecht (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, Konsumentenschutzgesetz) vorsieht. Auch wenn die Errichtung von Solaranlagen an sich eine begrüßenswerte Initiative darstellt, ist die Rechnungslegung durch einen befugten Unternehmer für den Sonderausgabenabzug nach der eindeutigen Rechtslage unumgänglich.

Befugter Unternehmer ist, wer nach den maßgeblichen gewerberechtlichen Rechtsvorschriften Leistungen, die Sanierungsmaßnahmen im Sinne des § 18 darstellen, selbständig erbringt. Dieses Erfordernis ist erfüllt, wenn auf Grund der Rechnung die Befugnis zur Durchführung der Sanierungsmaßnahmen anzunehmen ist. Die bloße Bezahlung von Material, das nicht von einem befugten Unternehmer verarbeitet wird, ist nicht absetzbar.

Da eine Selbstbaugruppe nicht als befugter Unternehmer angesehen werden kann, stellen die beantragten Ausgaben für die Solaranlage keine Sonderausgaben dar.

Wien, 20. Mai 2003