

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.G., vom 7. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau am Inn vom 10. Oktober 2002, betreffend Einkommensteuer 2001, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist österreichischer Grenzgänger. Um zur Arbeitsstätte beim deutschen Arbeitgeber zu gelangen, musste er bis zur Einstiegstelle des Werkbusses in P. auf jeden Fall seinen PKW benutzen. Im Kalenderjahr 2001 war er 18 Tage auf Dienstreise. Wie aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 ersichtlich, machte der Rechtsmittelwerber das große Pendlerpauschale für die 40 bis 60 km lange Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte in Höhe von S 24.480,-- als Werbungskosten geltend.

Bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2001 berücksichtigte das Finanzamt das große Pendlerpauschale nur in Höhe von S 3.600,-- für die Strecke Wohnung-Einstiegstelle Werksbus und setzte mit Einkommensteuerbescheid vom 10. Oktober 2002 die Einkommensteuer für 2001 mit € 19.758,58 fest. Hinsichtlich der Abweichung von der Steuererklärung wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Der Berufungswerber sei bei seinem Arbeitgeber als Betriebsleiter beschäftigt und ab 1.11.1999 in den Kreis der leitenden Angestellten übernommen worden. Dadurch gelte unmittelbar und zwingend die Vereinbarung über

Arbeitszeitautonomie für leitende Angestellte. Diese soll dazu beitragen, dass der leitende Angestellte seiner Aufgabenstellung, seiner Fach- und Führungsverantwortung, den betrieblichen Erfordernissen und seinem unternehmerischen Handeln angemessen nachkommen könne. Damit seien die Regelungen betreffend die Arbeitszeit in den Anstellungsverträgen für außertarifliche leitende Angestellte und akademische leitende Angestellte in Verbindung mit den tariflichen Arbeitszeitregelungen (die eine überwiegende Benutzung des Werkverkehrs erst ermöglichen würden) außer Kraft. Aus diesen Gründen sei es ihm in der überwiegenden Anzahl der Tage unmöglich den einzigen angebotenen möglichen Werkverkehr zu benutzen.

Aus einer beigefügten (nicht datierten) Bestätigung des Dienstgebers geht hervor, dass der Einschreiter in den Kreis der leitenden Angestellten übernommen wurde. Dies beinhaltet eine damit verbundene Arbeitszeitautonomie in deren Rahmen er zur Erledigung seiner Aufgaben als Betriebsleiter in überwiegenden Maße den werkseigenen Linienbus nicht nutzen könne und folglich mit dem Privat-PKW zum Arbeitsplatz fahren müsse.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2002 wies das Finanzamt das Rechtsmittel mit folgender Begründung ab. Wenn die entsprechende Entfernungs zurücklegung mit dem eigenen (nicht arbeitgebereigenen) Kraftfahrzeug deshalb erfolge, weil der Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für dienstliche Fahrten während der Dienstzeit benötige, könne damit die Nichtzumutbarkeit der Benutzung des Massenbeförderungsmittels nicht ausreichend begründet werden. Der Gesetzgeber stelle die Zumutbarkeit auf die objektive Verkehrslage und Verkehrsfrequenz, nicht aber auf betriebliche Bedürfnisse ab. Bei gleitender oder freier Dienstzeit sei von einer optimalen Anpassung der Arbeitszeit an die Fahrzeiten auszugehen.

In dem Vorlageantrag, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt gilt, führte der Rechtsmittelwerber ergänzend aus, dass das Pendlerpauschale dazu da sei, um Aufwendungen, die zum Erreichen des Arbeitsplatzes anfallen würden, pauschaliert abzudecken. Im Falle des Einschreiters sei die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels (i.d.F. ausschließlich der betrieblich angebotene Werkverkehr) nur sehr eingeschränkt und ausschließlich in Kombination mit dem eigenen PKW möglich. Die Tatsache, dass der Berufungswerber als leitender Angestellter in seiner Funktion als Betriebsleiter in die betrieblich für diese Arbeitnehmergruppe übliche Arbeitszeitautonomie falle, bedeute nicht, dass man seine Arbeitszeit den beschränkten Verkehrszeiten des Werkverkehrs anzupassen habe, sondern grundsätzlich den betrieblichen Erfordernissen. Arbeitszeitautonomie dürfe hier nicht mit der gleitenden Arbeitszeit verwechselt werden. Neben den direkt die Produktion betreffenden Tätigkeiten, bei Produktumstellungen, Produktionsversuchen und fachliche wie disziplinarische Führung der Produktionsmitarbeiter und Überwachung der gesetzlichen Vorgaben insbesondere im Bereich Arbeitssicherheit und Umweltschutz sei auch die Teilnahme an Besprechungen mit werkinternen Arbeitsgruppen wie auch mit externen Personengruppen wie Kunden und Lieferanten Teil der beruflichen Tätigkeit. Abgesehen von

dem zeitlichen Umfang, der über die tarifliche Arbeitszeit deutlich hinausgehe (im Vergleich zu den tariflich angestellten Kollegen seien 200 bis 300 Stunden pro Jahr üblich; diese würden weder im Sinne eines steuerlich bevorzugt behandelten Überstundenausgleiches noch als Zeitgutschrift berücksichtigt), könnten diese Termine nicht immer in ein zeitlich planbares Korsett gebracht werden, das erforderlich wäre um den Werkverkehr zu benutzen. Zudem gingen die Überwachungsaufgaben über den durch den Werkverkehr abgedeckten Zeitrahmen hinaus. Allein durch die unregelmäßig anfallende Mehrarbeit könne der Werkverkehr überwiegend nicht genutzt werden. Weiters könne der Berufungswerber durch die gefahrenen Jahreskilometer indirekt die tatsächliche Fahrleistung nachweisen. Falls es erforderlich sei, sei er auch bereit, zukünftig ein Fahrtenbuch für die beruflich gefahrenen Kilometer zu führen.

Mit Vorhalt vom 5. November 2004 teilte der unabhängige Finanzsenat dem Berufungswerber mit, dass bei der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2001 das Finanzamt das große Pendlerpauschale in Höhe von S 3.600,-- für die Strecke Wohnung – Einstiegstelle Werkbus berücksichtigt habe. Der Rechtsmittelwerber begehre jedoch das große Pendlerpauschale für die gesamte zwischen 40 und 60 km lange Strecke Wohnung – Arbeitsstätte in Höhe von S 24.480,-- für das Kalenderjahr 2001. Dafür sei Voraussetzung, dass dem Einschreiter im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (Monat) überwiegend (an mehr als 10 Tagen) die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar sei. Um dies beurteilen zu können, sei es erforderlich, dass der Berufungswerber schriftlich bekanntgebe, zu welchen Zeiten Massenbeförderungsmittel auf der Strecke bzw. überwiegenden Teilstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Kalenderjahr 2001 verkehrt hätten und die schriftlichen Zeitaufzeichnungen des Dienstgebers (Ablichtungen) aus dem Kalenderjahr 2001 vorlege, aus denen ersichtlich sei, wann der Rechtsmittelwerber an jedem Arbeitstag des Jahres 2001 die Arbeit beim Dienstgeber begonnen und beendet habe.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Berufungswerber die Ablichtung eines Fahrplanes vor. Danach verkehrte der Werksbus von Montag bis Freitag. Er kam an diesen Tagen um 7.05 Uhr beim Dienstgeber an und fuhr um 16.10 Uhr von dort wieder ab. Hinsichtlich der Zeitaufzeichnungen teilte er mit, dass im Zuge der Arbeitszeitautonomie auf eine Arbeitszeiterfassung verzichtet werde. Aus diesem Grunde könne er der Aufforderung, die gewünschten Ablichtungen über Beginn und Ende seines Arbeitstages zu senden, leider nicht nachkommen. In der Praxis bedeute dies, dass er zur Erfüllung seiner Aufgaben deutlich mehr als die derzeit tariflich üblichen 37,5 Stunden wöchentlich am Arbeitsplatz sei. Der Grund für seinen Verbleib im "betrieblichen Bussystem" sei der, dass es bereits bei einer einmaligen monatlichen Fahrt, neben dem ökologischen Gedanken, auch wirtschaftlich sinnvoll sei, die Jahreskarte weiter zu beziehen. Leider sei ihm dies im überwiegenden Maße nicht möglich. Als weiteren Beweis für sein Fahrtaufkommen könne er die Kilometerleistung seines

Kraftfahrzeuges anführen. Im April 1998 habe er seinen PKW (Audi A4 Diesel 90 PS) mit 50.000 km Kilometerleistung übernommen und im November 2004 mit 241.000 Kilometerleistung abgegeben. Dies bedeutet eine durchschnittliche Kilometerleistung von monatlich mehr als 2.400 km. Davon würden im überwiegenden Maß Fahrleistungen zum und vom Arbeitsplatz (eine Strecke hin – retour 102 km) entfallen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 in Verbindung mit § 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 EStG) 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 die im Gesetz vorgesehenen Pauschbeträge berücksichtigt.
- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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 Verkehrsabsetzbetrag 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. 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 EStG) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu.

Die Bedeutung des letzten Satzes ist nach dem VwGH-Erk. vom 9. Mai 1995, 92/14/0092 darin zu sehen, dass eine pauschale Berücksichtigung von Werbungskosten dann nicht gerechtfertigt ist, wenn – wie dies beim Werkverkehr typisch ist – dem betreffenden Arbeitnehmer keine (oder gegenüber Arbeitnehmern, die nicht im Werkverkehr befördert werden, erheblich geringere) Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsen und ein aus der kostenlosen oder begünstigten Beförderung entstehender Vorteil – wie dies § 26 Z 5 EStG normiert – nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehört.

Nach der Rechtsprechung des VwGH kann das Pendlerpauschale auch im Veranlagungsverfahren beantragt werden (vgl. Erk. 13.5.1960, 1974/79).

Da der Berufungswerber zur Zurücklegung der Wegstrecke Wohnung – Einstiegsstelle des Werksbusses unbedingt seinen PKW verwenden musste, steht ihm das (vom Finanzamt ohnehin berücksichtigte) große Pendlerpauschale für die Strecke bis 20 km in Höhe von S 3.600,-- jährlich zu. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 29.11.2004 ist er 2001 im "betrieblichen Bussystem" verblieben. Ob ihm anstelle des Betrages von S 3.600,-- das beantragte große Pendlerpauschale für eine Strecke von 40 bis 60 km in Höhe von S 24.480,-- zusteht, hängt davon ab, ob er im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (Monat) überwiegend im Werkverkehr zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke) befördert wurde oder nicht.

Um dies beurteilen zu können, wären vom Rechtsmittelwerber Aufzeichnungen zu führen gewesen, aus denen ersichtlich ist, wann er an jedem Arbeitstag des Jahres 2001 seine Arbeit beim Dienstgeber begonnen und beendet hat. Denn nur dadurch kann pro Lohnzahlungszeitraum ermittelt werden, ob er an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage des jeweiligen Monats den Werksbus, der um 7.05 Uhr beim Arbeitgeber eintrifft und am Abend um 16.10 Uhr den Dienstgeber verlässt, benutzen konnte. Wie aus der Vorhaltsbeantwortung vom 29.11.2004 ersichtlich ist, hat der Berufungswerber derartige Aufzeichnungen im Kalenderjahr 2001 nicht geführt.

Im Rechtsmittelverfahren brachte der Einschreiter noch weitere Gründe vor, die seiner Meinung nach für eine überwiegende Benutzung des PKW für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sprechen würden.

1. Als leitender Angestellter falle er in die Arbeitszeitautonomie und habe sich den betrieblichen Erfordernissen anzupassen. Im Vergleich zu den tariflich angestellten Kollegen seien Mehrleistungen von 200 bis 300 Stunden pro Jahr üblich.

Dazu ist festzustellen, dass die Zeit zwischen Ankunft und Abfahrt des Werkbusses von Montag bis Freitag täglich 9 Stunden beträgt. Zieht man davon eine Mittagspause von einer halben Stunde ab, verbleiben 8,5 Stunden Arbeitszeit täglich, was eine wöchentliche Arbeitszeit von 42,5 Stunden ergibt. Die tariflich angestellten Kollegen hatten laut

Berufungswerber eine wöchentlich Arbeitszeit von 37,5 Stunden. Somit ergeben sich wöchentlich fünf Stunden, die der Berufungswerber wegen der Arbeitszeitautonomie mehr leisten konnte als die nicht leitenden Angestellten ohne auf den Werksbus verzichten zu müssen. Rechnet man das Kalenderjahr mit 46 Arbeitswochen, ergibt dies eine Überstundenanzahl von 230 die er als leitender Angestellter bei gänzlichem Verbleib im "betrieblichen Bussystem" leisten konnte. Die vorgebrachte Anzahl von Überstunden spricht nicht zwingend dafür, dass der Rechtsmittelwerber in jedem Lohnzahlungszeitraum überwiegend den PKW für die ganze Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung benötigt hätte.

2. In der Vorhaltsbeantwortung wird weiters behauptet, die in der Zeit von April 1998 bis November 2004 mit dem Audi A4 Diesel zurückgelegten Kilometer würden seine Behauptung stützen, überwiegend den PKW für die ganze Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung verwendet zu haben.

Dazu ist festzustellen, dass diesbezüglich

a) keinerlei Beweismittel vorgelegt wurden.

b) Die zu ermittelnde Zahl über eine sechseinhalbjährige Kfz-Kilometerleistung besagt nichts über die konkreten Fahrleistungen in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen des Kalenderjahres 2001.

c) Jeder private PKW wird nicht nur für Fahrten zwischen Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung sondern auch für alle anderen Fahrten, welche mit dem Beruf nichts zu tun haben, verwendet. Ohne genaue Fahrtenbuchführung kann weder eine genaue Aufteilung der Fahrten in solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und andere Fahrten noch eine konkrete Zuordnung der gefahrenen Kilometer zu den Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen des Kalenderjahres 2001 getroffen werden. Mangels Vorlage eines Fahrtenbuches oder ähnlicher Aufzeichnungen muss geschlossen werden, dass keine derartigen Aufzeichnungen geführt wurden.

3. Die vorgelegte Bestätigung des Leiters Business Line ist unzureichend. Sie ist undatiert und enthält keinen Zeitraum auf den sie sich bezieht. Außerdem stellt sie bloß eine unbewiesene allgemeine Behauptung auf, wonach der Berufungswerber durch seine Stellung als leitender Angestellter und die dadurch verbundene Arbeitszeitautonomie im überwiegenden Maße den werkseigenen Linienbus nicht nutzen könne und folglich mit dem Privat-PKW zum Arbeitsplatz kommen müsse, welche wie bei Punkt 1 dargelegt, unglaubwürdig ist.

Da es bei der Inanspruchnahme von Begünstigungen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Sache des Berufungswerbers ist, durch entsprechende Aufzeichnungen die Richtigkeit seiner Behauptungen zu beweisen, dies im vorliegenden Fall aber nicht geschehen ist, geht der unabhängige Finanzsenat entsprechend der obigen Ausführungen in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Rechtsmittelwerber in jedem Monat des Kalenderjahres 2001 in der **überwiegenden Anzahl der Arbeitstage** den

Firmenbus und nicht den PKW für die ganze Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung benutzt hat. Somit steht ihm im Kalenderjahr 2001 nur das große Pendlerpauschale für die Strecke Wohnung – Einstiegsstelle Firmenbus in der vom Finanzamt berücksichtigten Höhe von S 3.600,-- zu.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. Jänner 2005