



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Gde D, W-Straße 21a/14, vom 15. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2009 vom 17. Februar 2010 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) bezog im Berufungsjahr ua. vom 7. Jänner 2009 bis zum 31. Dezember 2009 nichtselbständige Einkünfte als LM bei der SM GmbH in Gd G, U-Straße 25. Sein Wohnsitz befand sich im Berufungsjahr in Gde D, W-Straße 21a/14.

Nachdem das Finanzamt den Bw mit Bescheid vom 4. Februar 2010 zur Einkommensteuer 2009 veranlagte, erhob dieser mit Schriftsatz vom 15. Februar 2010 dagegen Berufung; dabei beantragte er unter Verweis auf die angeschlossene Beilage L 1k - 2009 für seine beiden Kinder S und J jeweils die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages für ein haushaltszugehöriges Kind in Höhe von jährlich 220,00 €.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2009 vom 17. Februar 2010 berücksichtigte das Finanzamt antragsgemäß die Kinderfreibeträge für haushaltszugehörige Kinder gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 im Betrage von 440,00 €.

Mit als Berufung gegen diese Berufungsvorentscheidung bezeichnetem und vom Finanzamt als Vorlageantrag gewertetem Schriftsatz vom 3. März 2010 beantragte der Bw, die sog. große Pendlerpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen. Begründend führte er dazu aus, dass er in einem Schichtbetrieb (Frühschicht: 5.00 Uhr bis 13.00 Uhr; Nachmittagschicht: 11.00 Uhr bis 19.00 Uhr; vgl. dazu auch den Aktenvermerk des Finanzamtes vom 19. April 2010) arbeite und die Entfernung täglich ca. 26 km (Hin- und Rückfahrt) betrage.

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängiger Finanzsenat) zur Entscheidung vor, wodurch diese wiederum als unerledigt galt. Im Vorlagebericht (Verf 46) gab das Finanzamt unter Verweis auf Rz 262 der LStR an, dass dem Bw die große Pendlerpauschale nicht zustehe, da diesem zumindest hinsichtlich der Nachmittagschicht die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels auf mehr als der Hälfte der Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (D - G) möglich und zumutbar sei.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall allein darüber, ob die sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke ab 2 km zu berücksichtigen ist oder nicht. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen zu den Werbungskosten die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Intention des Gesetzgebers des EStG 1988 war es, durch Neuregelung der Absetzbarkeit von Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den bis dahin steuerlich begünstigten, aus umweltpolitischer Sicht aber unerwünschten Individualverkehr einzudämmen und die Bevölkerung zum Umsteigen auf öffentliche Verkehrsmittel zu bewegen (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002, 0003). Vor diesem Hintergrund wurde § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geschaffen und ist diese Bestimmung daher so zu verstehen und auszulegen.

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

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

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum *überwiegend* (dh. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) gegeben sein.

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.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen. Danach beträgt das sog. kleine Pendlerpauschale:

ENTFERNUNG	PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 20 km</i>	630,00 €	52,50 €	1,75 €
<i>ab 40 km</i>	1.242,00 €	103,50 €	3,45 €
<i>ab 60 km</i>	1.857,00 €	154,75 €	5,16 €

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar**, dann werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 124b Z 146 lit. b EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende Pauschbeträge (sog. großes Pendlerpauschale) berücksichtigt:

<i>ENTFERNUNG</i>	<i>PAUSCHBETRÄGE AB 1.7.2008</i>		
	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i>	<i>täglich</i>
<i>ab 2 km</i>	<i>342,00 €</i>	<i>28,50 €</i>	<i>0,95 €</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>1.356,00 €</i>	<i>113,00 €</i>	<i>3,77 €</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2.361,00 €</i>	<i>196,75 €</i>	<i>6,56 €</i>
<i>ab 60 km</i>	<i>3.372,00 €</i>	<i>281,00 €</i>	<i>9,37 €</i>

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; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

<i>EINFACHE WEGSTRECKE</i>	<i>ZUMUTBARE WEGZEIT</i>
<i>unter 20 km</i>	<i>1,5 Stunden</i>
<i>ab 20 km</i>	<i>2 Stunden</i>
<i>ab 40 km</i>	<i>2,5 Stunden</i>

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel,

Wartezeiten (bei Anschlüssen) usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB Park and Ride) *zu unterstellen*. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels; dementsprechend bleiben damit zB Wartezeiten zwischen der Ankunft bei der Arbeitsstätte und dem Arbeitsbeginn unberücksichtigt. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein [vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Seiten 159 und 211 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in: ÖStZ 1988, Seiten 316 ff].

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann zumutbar ist, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss. Nur wenn dieser Anfahrtsweg (zB mit dem Pkw) mehr als die Hälfte der Gesamtfahrtstrecke beträgt, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar. Einer derartigen Aufteilung der einfachen Fahrtstrecke in Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel und privater Verkehrsmittel ist daher vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlautes *“der halben Fahrtstrecke“* nicht entgegen zu treten; die *Unterstellung* einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel entspricht durchaus der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 108 ff; Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/12 zu § 16 EStG 1988; Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 257; zur Kombination eines privaten Verkehrsmittels mit Massenbeförderungsmitteln siehe auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Unter Zugrundelegung der obigen rechtlichen Überlegungen ist im gegenständlichen Fall für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw (Gde D, W-Straße 21a/14) und dem Rs D eine Fahrt mit dem (Privat-)Pkw bzw. dem Fahrrad (nach Routenplaner “ViaMichelin“ - empfohlene Strecke: Entfernung: 1,1 km, Zeit: 3 bzw. 4 min; siehe auch Dr Stadtplan unter <http://www.D.at/ext/stplan/index.html>), eine Fahrt mit dem LB (Linie xx) von D Rs nach G GK (nach Routenplaner “ViaMichelin“ - empfohlene Strecke: Entfernung: ca. 12 km, Zeit: 24 min) sowie ein Fußweg von der Bushaltestelle G GK zur Arbeitsstätte (Gd G, U-Straße 25; ca. 0,7 km bzw. ca. 10 min; vgl. dazu auch Ortsplan G unter <http://geo.vkw.at/WebCity/FrontController?project=gxy>) zu unterstellen.

Alternativ kann auch von einer Fahrt mit dem (Privat-)Pkw von der Wohnung des Bw zum Bahnhof D (nach Routenplaner “ViaMichelin“ - empfohlene Strecke: Entfernung: 1,5 km, Zeit:

4 min), eine ÖBB-Zugfahrt vom Bahnhof D nach Bahnhof G (13 Tarif km; 14 min mit dem Regionalzug), eine Fahrt mit dem OB "K" (Linie xy) von G Bahnhof zur Haltestelle G U-Straße bzw. (ab Fahrplanwechsel) G A-Straße (ca. 1,4 km, 3 min bzw. ca. 1,1 km, 2 min) sowie ein Fußweg von der Bushaltestelle (ca. 100 m, 2 min bzw. ca. 400 m, 8 min) zur Arbeitsstätte ausgegangen werden.

Bezogen auf die Arbeitszeiten des Bw im Berufungsjahr [der Bw arbeitete im Berufungsjahr im Schichtbetrieb (Frühschicht: 5.00 Uhr bis 13.00 Uhr; Nachmittagsschicht: 11.00 Uhr bis 19.00 Uhr; vgl. dazu auch den Aktenvermerk des Finanzamtes vom 19. April 2010] war im konkreten Fall daher von folgendem Arbeitsweg des Bw (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. von folgenden Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte) auszugehen [vgl. die Kursbücher des Verkehrsverbundes Vorarlberg, Fahrplan 09 (gültig vom 14. Dezember 2008 bis 12. Dezember 2009) sowie Fahrplan 10 (gültig vom 13. Dezember 2009 bis 11. Dezember 2010); siehe auch unter <http://www.vmobil.at/>]:

Hinfahrt:

5.00 Uhr:

Kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung.

11.00 Uhr:

Privat-Pkw bzw. Fahrrad Wohnung in D ab ca. 10.00 Uhr/Rs D an ca. 10.04 Uhr, Park- bzw. Wartezeit ca. 4 min, LB (Linie xx) D Rs ab 10.08 Uhr/G GK an 10.32(ab Fahrplanwechsel: 10.33) Uhr, Fußweg (ca. 10 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 10.42 Uhr, Wartezeit bis 11.00 Uhr,
oder

Privat-Pkw Wohnung in D ab ca. 10.23 Uhr/Bahnhof D an ca. 10.27 Uhr, Park-, Umsteige- bzw. Wartezeit ca. 5 min, ÖBB-Regionalzug Bahnhof D ab 10.32(10.30) Uhr/Bahnhof G an 10.47(10.44) Uhr, Umsteigezeit (2 bzw. 5 min), Fahrt mit dem OB "K" (Linie xy) G Bahnhof ab 10.49 Uhr/G U-Straße an 10.52 Uhr (ab Fahrplanwechsel: G A-Straße an 10.51 Uhr), Fußweg (ca. 2 min bzw. 8 min) zur Arbeitsstätte, Arbeitsstätte an 10.54(10.59) Uhr, Wartezeit bis 11.00 Uhr.

Rückfahrt:

13.00 Uhr:

Gehweg (ca. 10 min) von der Arbeitsstätte (ab 13.00 Uhr) zur Bushaltestelle G GK, Wartezeit, LB (Linie xx) G GK ab 13.24(13.22) Uhr/D Rs an 13.49 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw bzw. Fahrrad ca. 5 min, Privat-Pkw D Rs ab 13.54 Uhr/Wohnung des Bw in D an 13.57/13.58 Uhr.

19.00 Uhr:

Gehweg (ca. 10 min) von der Arbeitsstätte (ab 19.00 Uhr) zur Bushaltestelle G GK, Wartezeit, LB (Linie xx) G GK ab 19.24(19.22) Uhr/D Rs an 19.49 Uhr, Umsteigezeit auf Pkw bzw. Fahrrad ca. 5 min, Privat-Pkw D Rs ab 19.54 Uhr/Wohnung des Bw in D an 19.57/19.58 Uhr.

Angesichts dieser Verkehrsverbindungen gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass dem Bw im streitgegenständlichen Zeitraum **überwiegend** (an mehr als der Hälfte seiner Arbeitstage) **auf weit mehr als dem halben Arbeitsweg** zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand und damit im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

Die Gewährung des sog. großen Pendlerpauschales ist im Übrigen *ausschließlich nach objektiven Kriterien der Benutzungsmöglichkeit des öffentlichen Verkehrsmittels* zu beurteilen.

Die Prüfung, ob Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung vorliegt, erübrigt sich gegenständlich, da der Bw laut Aktenlage nicht dauernd stark gehbehindert ist und Derartiges auch nicht behauptet hat.

Zur Frage, ob gegenständlich von Unmöglichkeit wegen langer Anfahrtszeit auszugehen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass gegenständlich die oben dargestellte *einfache* Wegstrecke (bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln bzw. bei kombinierter Benutzung öffentlicher und privater Verkehrsmittel) - nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, a.a.O., Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) - max. 16 Kilometer beträgt, stünden dem Bw nach der oben dargestellten, der einheitlichen Verwaltungsübung dienenden Verwaltungspraxis für deren Zurücklegung eineinhalb Stunden zur Verfügung.

Bezogen auf diese Verwaltungspraxis kann entsprechend der obigen Darstellung des Arbeitsweges des Bw (Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung) bzw. der Abfahrts- und Ankunftszeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bei der Arbeitsstätte), wonach sich für die Hin- und Rückfahrt eine einfache Fahrtzeit von max. 60 Minuten ergibt, nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels im fraglichen Zeitraum *überwiegend* bzw. an mehr als der Hälfte der Arbeitstage unzumutbar gewesen wäre. Die Wegzeit liegt gegenständlich jedenfalls unter eineinhalb Stunden.

Angesichts der obigen Überlegungen kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes *„Unzumutbarkeit“*, den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des „großen“ Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein und war daher dem diesbezüglichen Berufsbegehren

- gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - nicht Folge zu geben.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. April 2010