



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 15. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 14. Mai 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2005 bis 2007 und vom 22.4.2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

A) Die Berufung betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2005 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

B) Der Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage (zu versteuerndes Einkommen) beträgt 20.950,61 € und die Höhe der Abgabe beträgt 4.070,53 €. Die getroffenen Feststellungen sind der dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige brachte rechtzeitig gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 Berufung ein und beantragte die Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung.

Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ dazu eine verbösernde Berufungsvorentscheidung, als sie nicht nur die im Rechtsmittelverfahren beantragten Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannte (da sie unter dem Selbstbehalt waren) sondern auch das im Veranlagungsverfahren zuerkannte Pendlerpauschale strich.

In der Folge erließ die Abgabenbehörde erster Instanz Bescheide gemäß § 299 BAO hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 und erließ Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007, in denen das Pendlerpauschale nicht gewährt wurde.

Die Abgabepflichtige brachte in einem rechtzeitig einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 ein. Im Wesentlichen führte sie darin aus, dass sie als DGKS in einem Seniorenheim beschäftigt sei, ihre Dienstzeiten seien:

1. Tag Dienstbeginn 7:00 Uhr, Dienstende 18:00 Uhr
 2. Tag Dienstbeginn 8:00 Uhr, Dienstende 19:00 Uhr
 3. Tag Dienstbeginn 9:00 Uhr, Dienstende 20:00 Uhr
- 4-5 mal im Monat habe sie zusätzlich Nachtdienste zu verrichten in der Zeit von 19:45 Uhr bis 7:15 Uhr.

Das schnellste öffentliche Verkehrsmittel sei der Bus (Fa. X, idF X).

Die Buszeiten seien wie folgt:

7:10, 8:10, 9:10 Uhr, abends 18:50, 19:50 und 20:50 Uhr.

Sie wäre mit dem öffentlichen Verkehrsmittel immer mehr als 1,5 Stunden unterwegs. Die Fahrtstrecke Wohnung – Bushaltestelle betrage ca. 500 m, die Fahrtstrecke Arbeitsstelle – Bus betrage ca. 700 m. Zusätzlich habe sie auch an Sonn- und Feiertagen Dienst. An diesen Tagen hätte sie überhaupt keine Verbindung. Ebenfalls unzumutbar sei das öffentliche Verkehrsmittel bei Nachtschicht.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Aus dem Akteninhalt geht hervor, dass die Bw. im Formular "Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales" angab, dass die einfache Wegstrecke zwischen ihrer der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 14 km (für die Jahre 2005 bis 2007) und

16 km (für das Jahr 2008) betrage, ebenso wie die kürzeste Autokilometer-Strecke zwischen diesen beiden Orten; zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende verkehre an mehr als der Hälfte der Arbeitstagen kein öffentliches Verkehrsmittel.

Die Bw. wohnt im Zentrum von L (idF L), am B (idF B), ihr Arbeitsplatz ist in einem Seniorenheim in H (idF H), das sich im Ballungsgebiet von L befindet.

Das Ergebnis des in der Folge geführten Ermittlungsverfahrens wurde der Bw. mitgeteilt: "Nach Vorlage Ihrer Dienstpläne kann Ihren Berufsangaben insoweit nicht gefolgt werden, als Sie durchschnittlich dreimal monatlich Nachtdienste verrichten. Auch die von Ihnen angegebenen Dienstzeiten "erster Tag, zweiter Tag, dritter Tag" entsprechen nicht den Angaben lt. Dienstplan, aus dem eine flexible Einteilung ersichtlich ist. Auch ergibt sich daraus, dass Sie nicht jeden Sonn- und Feiertag Dienst haben, sondern nur durchschnittlich jeden zweiten Sonn- und Feiertag.

Die Durchsicht der OÖVV-Fahrplanauskunft ergibt jedenfalls, dass Sie die Möglichkeit haben, innerhalb weniger als einer Stunde von Ihrer Wohnung am B zum öffentlichen Verkehrsmittel zu gelangen (Fußweg 200 m, ca. 2 min.) und nach einer Fahrzeit von ca. 40 min. beim Busterminal in H ankommen, von wo Sie einen Fußweg von ca. 600 m in ca. 7 min. zu Ihrem Arbeitsplatz zurücklegen (selbiges gilt für den Heimweg). Die Fahrzeiten sind lt.

Fahrplanauskunft so gestaltet, dass Sie an Wochentagen Ihre Dienstpläne durchaus einhalten können.

Auch wenn die öffentlichen Verbindungen an Sonn- und Feiertagen nicht in einem derart zügigen Kontext zu den Beginnzeiten Ihres Dienstes stehen ist doch darauf hinzuweisen, dass die von Ihnen geleisteten Sonn- und Feiertagsdienste nicht die Hälfte Ihrer Dienstzeit betragen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ... Werbungskosten sind auch:

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c leg.cit. werden, wenn beim Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist, anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 342,00 € jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben

für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Gemäß § 33 Abs. 5 lit. a leg.cit. steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis der Verkehrsabsatzbetrag von 291,00 € jährlich zu.

Nach der Verwaltungspraxis liegt Unzumutbarkeit gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c leg.cit. vor, bei Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (zB Nacharbeit) verkehrt. Weiters ist Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit dann gegeben, wenn pro einfacher Wegstrecke unter 20 km 1,5 Stunden überschritten werden (VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053). – Jakom, EStG, Kommentar, dritte Auflage, 2010 § 16 Tz 28.

Da in Ihrem berufungsgegenständlichen Fall weder die Wegzeit unzumutbar (pro Strecke ist sie unter 1,5 Stunden) und zumindest hinsichtlich des halben Arbeitswegs ein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt, wird bei gegebener Sach- und Rechtslage Ihre Berufung abzuweisen sein. Es wird darauf hingewiesen, dass der Verkehrsabsatzbetrag bei den berufungsgegenständlichen Veranlagungen bereits berücksichtigt wurde".

Dem Ersuchen, gegebenenfalls begründete Einwendungen zu bringen, kam die Bw. insofern nach, als sie im Wesentlichen eine OÖVV-Fahrplanauskunft vorlegte, aus der die Fahrtdauer von 36 min. bestätigt wird. Weiters legte sie die Auskunft eines Routenplaners vor, wonach die Strecke von 13,10 km zwischen Wohnung und Arbeitsplatz in 13 min. zurückgelegt werden könne. Weiters führt sie im Wesentlichen aus:

"Die Fahrzeit mit dem Privat-Pkw zwischen Wohnort und Betrieb beträgt laut Routenplaner 13 Minuten; zu Hause fahre ich mit dem Lift in die Parkgarage, beim Betrieb liegt der Parkplatz in unmittelbarer Nähe, sodass sich ein zusätzlicher Zeitaufwand von max. 3 min. ergibt. Dem gegenüber steht die Fahrzeit unter Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels von 36 min. zuzüglich Gehzeit zu und von der jeweiligen Haltestelle, den Weg im Wohnhaus eingerechnet, ergibt sich eine gesamte Wegzeit von aus meiner Sicht 48 min. Sie beträgt also das Dreifache der Wegzeit mit dem Pkw.

Gemäß einer UFS-Entscheidung ist die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels auch dann unzumutbar, wenn die Wegzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel das Dreifache im Vergleich mit dem Pkw beträgt.

Nicht berücksichtigt ist hiebei, dass aufgrund der zeitlichen Knappheit bei Ankunft im Betrieb sich die Frage stellt, ob der Dienst rechtzeitig angetreten werden kann, da neben der Wegzeit auch noch der Kleidungswechsel – ich bin DGKS –, der Schuhwechsel, die Handdesinfektion und die Haarsicherung vor dem pünktlichen Dienstantritt stattfinden muss. Ich ginge eigentlich davon aus, dass öffentliche Verkehrsmittel eher zu spät als zu früh eintreffen, sodass sich (nicht nur aus Arbeitgebersicht) eher die Frage des früheren (oder keines

möglichen) Busses stellt, mit einer entsprechenden Wartezeit bei Dienstantritt, der fix vorgegeben ohne Gleitzeit stattfindet.

In Summe gesehen gehe ich daher vom Vorliegen der Unzumutbarkeit/Unmöglichkeit aus der Gesamtbetrachtung aus.

Beweis: Routenplanausdruck, Ausdruck OÖVV".

Aus den vorgelegten Dienstplänen ergibt sich, dass nicht ein – wie die Bw. angibt – zeitlich fix vorgegebener Dienstantritt stattfindet, sondern die "kommt/geht"-Daten durchaus (auch im Minuten-Bereich) variieren und Zeitgutschriften stattfinden. Weiters ergibt sich aus dem Routenplaner "Google Maps", dass die Route von der Wohnung zur Arbeitsstätte der Bw. von 13 km in ca. 18 min. zurückgelegt werden könne, wobei darauf hingewiesen wird, dass "diese Angaben nur zu Planungszwecken dienen, es ist möglich, dass die Verkehrsverhältnisse aufgrund von Baustellen, Verkehr, Wetter oder anderen Faktoren abweichen".

Aus den OÖVV-Plänen (auch die Fa. X fährt im OÖVV-Bereich) ergibt sich, dass die Angaben der Bw. nicht zutreffen, sondern die öffentlichen Verkehrsverbindungen – vor allem im Stoßzeiten-Bereich – eine höhere Frequenz aufweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch: Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b Pauschbeträge berücksichtigt die sich orientieren an einer einfachen Fahrtstrecke von 2 bis 20 km, 20 bis 40 km, 40 bis 60 km, über 60 km.

Unstrittig ist, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ca. 13 km beträgt. Wenn die Bw. nun laut ihren Routenplaner-Angaben meint, dass diese Strecke mit dem Auto in 13 min. zurückzulegen sei, so entspricht dies nicht den realen Verhältnissen, als dazu nötig wäre, die Strecke mit 100 km/h zu befahren, was zum einen nur auf einer sehr kurzen Autobahnstrecke erlaubt aber aufgrund von bekannten Verkehrssituationen (Stau, Baustellen, dichter Berufsverkehr) auf diesem Autobahnteilstück größtenteils nicht möglich ist und zum anderen aufgrund der anderen zu benutzenden Straßen und Autobahnteilstücke nicht nur nicht erlaubt sondern auch verkehrstechnisch unmöglich wäre.

Es ist bei Beachtung der allgemein bekannten Stausituation in diesem Bereich von einer durchschnittlichen Fahrzeit von 36 Autominuten auszugehen (dh. der doppelten Fahrzeit laut Google-Routenplaner), was bedeutet, dass es Tageszeiten geben kann, an denen die Fahrzeit bei Unfällen, typischer Morgen- oder Nachmittagsverkehr, Baustellen, Reisezeiten uä. durchaus länger sein kann, als auch – vor allem bei Fahrten in der Nacht – durchaus unterschritten werden kann, wobei vor allem auch bei Fahrten am Wochenende die bekannten Staus Freitag Mittag bis nachmittags und Sonntag nachmittags und abends zu beachten sind.

Wenn die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Fahrzeit von ca. 49 min. errechnete (2 min. Wohnung – Haltestelle, 40 min. öffentliches Verkehrsmittel, 7 min. Busterminal – Arbeitsplatz), so entspricht dies durchaus auch den Angaben der Bw. in ihrem Schreiben an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wo sie sogar eine Fahrzeit des öffentlichen Verkehrsmittels von 36 min. angab und die Wegzeit von 48 min. errechnete.

Dass diese beiden Fahrzeiten (Auto: ca. 36 min., öffentliches Verkehrsmittel einschließlich Wegzeiten: 49 min.) durchaus zumutbar korrelieren und die Fahrzeit des öffentlichen Verkehrsmittels einschließlich der Wegzeit nicht das Dreifache der Autofahrzeit beträgt, ist offenkundig und braucht in der Folge nicht näher auf die Berufungsausführungen dazu eingegangen werden.

Wenn die Bw. ihre Wegzeit von 48 min. errechnet, indem sie den Weg im Haus von der Wohnungstür zur Haustür auch einrechnet, so ist ihr zu entgegnen, dass diese Auslegung nicht dem Prinzip der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen entspricht: Wenn der Gesetzgeber im gegebenen Normtext die Formulierung "zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" verwendet so meint er damit die Strecke von Haustür bzw. Gartentor bis zum Tor der Arbeitsstätte: Diese Strecke entspricht dem Weg, den der Arbeitnehmer braucht um zur Arbeitsstätte (bzw. zurück) zu kommen. Die davor bzw. danach liegenden Wege liegen im privaten Bereich (Weg durch den Garten bzw. Lifte, Stiegenhäuser, Garage etc.) bzw. sind arbeitstechnisch gegeben (große Betriebsareale mit verschiedenen Gebäuden; Büros, die ebenfalls erst durch Stiegenhäuser etc. zu erreichen sind).

Es wären in der Folge wohl einige Minuten "Wegzeit im Wohnhaus" von ihren angegebenen 48 min. abzuziehen, was zu einer noch kürzeren Differenz im Vergleich zur Fahrzeit mit dem Auto führen würde, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist. Desgleichen ist auch auf ihre Ausführungen zum Kleidungs- und Schuhwechsel, Handdesinfektion uä. vor Dienstantritt nicht näher einzugehen, da dies – wie sie auch ausführt – Vorgänge sind, die sie vor Dienstantritt durchzuführen hat, diese aber keinen Einfluss auf die Entfernung Wohnung – Arbeitsstätte haben.

Da ihre Angaben zum Dienstantritt, der angeblich fix vorgegeben ohne Gleitzeit stattfindet, nicht den Dienstplänen entsprechen, kann ihnen nicht gefolgt werden. Es braucht darauf jedoch nicht näher eingegangen werden, da sie weder für den Dienst an Werktagen noch an Wochenenden (egal ob Tag- oder Nachtdienst) begründet ausführte, dass das öffentliche Verkehrsmittel zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar sei.

Es war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 24. Mai 2011