



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 18. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 18. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer

	2009
Gesamtbetrag der Einkünfte	17.956,00 €
Einkommen	17.896,00 €
Einkommensteuer	1.808,04 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 1.599,33 €

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18. Jänner 2011** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2009 entsprechend den erklärten Daten sowie den übermittelten Lohnzetteln festgesetzt.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2011 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 eingereicht.

Bei der Berechnung der Einkommensteuer sei das Pendlerpauschale unberücksichtigt geblieben. Der Arbeitsweg des Berufungswerbers sei damals 5km von G nach E gewesen. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels sei nicht möglich gewesen. Das Pendlerpauschale würde daher für 10 Monate 285,00 € betragen.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 22. Februar 2011** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Berufungswerber aufgefordert, die Gründe für die Unmöglichkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zu erläutern und die Normalarbeitszeiten bzw. den Gleitzeitrahmen bekannt zu geben. An wie vielen Tagen hätte der Berufungsweber in den einzelnen Monaten gearbeitet?

Im **Antwortschreiben vom 21. März 2011** gab der Berufungswerber bekannt, dass sich der Arbeitgeber in L 11, Gemeinde E befunden hätte. Nachdem es nicht möglich gewesen sei, diese Firma mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zu erreichen, sei er gezwungen gewesen, mit dem eigenen PKW zu fahren.

Er hätte von 3. September 2008 bis 28. Februar 2009 in P, A 1 gewohnt. Von dieser Adresse zum Arbeitgeber seien es hin und zurück 19 km.

Ab 1. März 2009 hätte er in G, S 8/2 gewohnt. Von dort weg seien es hin und zurück 8 km.

Arbeitszeiten:

Montag – Donnerstag: 7:00 Uhr bis 16:00 Uhr

Freitag: 7:00 Uhr bis 12:45 Uhr

Es sei öfters der Fall gewesen, dass er länger als 16:00 Uhr – z.B. bis 18:00 oder 19:00 Uhr – bzw. auch samstags arbeiten hätte müssen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2011** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG nur bestehe, wenn die Benützung von Massenbeförderungsmitteln zwischen Wohnung und Arbeitsstätte überwiegend im Lohnzahlungszeitraum zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich bzw. nicht zumutbar sei. Laut Rz 255 der LStR 2002 sei die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar, wenn bei einer einfachen

Wegstrecke unter 20 km eine Wegzeit von 1,5 Stunden, ab 20 km von 2 Stunden und ab 40 km von 2,5 Stunden überschritten werde. Da im gegenständlichen Fall unter Berücksichtigung der Normalarbeitszeit von beiden Wohnorten aus die Gesamtfahrzeit (inkl. Wartezeit) weniger als 1,5 Stunden betragen würde, würde keine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel vorliegen. Zudem sei trotz Aufforderung nicht nachgewiesen worden, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt worden sei, was nämlich aufgrund der angeführten Arbeitszeiten und der Tatsache, dass der Berufungswerber nur teilzeitbeschäftigt gewesen sei, ebenfalls fraglich sei.

Mit Eingabe vom 26. April 2011 wurde ein **Antrag auf Vorlage** an die 2. Instanz eingereicht.

Die Anfrage vom 22. Februar 2011 sei mit Schreiben vom 21. März 2011 beantwortet worden. Darin hätte der Berufungswerber seine Arbeitszeiten angeführt. Aus den dargelegten Arbeitszeiten sei ersichtlich, dass er keine Teilzeitbeschäftigung gehabt hätte, wie in der Berufungsvorentscheidung behauptet werde. Weiters hätte er die genaue Adresse der Arbeitsstätte angegeben, sodass die Berechnung des Pendlerpauschales exakt erfolgen könne. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass bei einem Lohnzettel der IEF Service GmbH ein Nettobetrag von 1.225,00 € herauszurechnen sei, da dieser Nettobetrag vom IEF direkt an das AMS Linz gezahlt worden sei. Dies sei deshalb erfolgt, da der Berufungswerber eine Urlaubersatzleistung erhalten hätte. Ein Lohnzettel des IEF sei um diesen Betrag zu korrigieren. In der Beilage seien die Überweisungen des IEF ersichtlich. Dem entsprechend werde also beantragt, das Pendlerpauschale zu berücksichtigen, sowie den Lohnzettel zu korrigieren.

Mit **Vorlagebericht vom 18. Mai 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt vom 12. Juli 2012** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurden dem Berufungswerber Fahrzeiten einzelner öffentlicher Verkehrsmittel dargestellt.

Diesen Daten folgend, würde die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel allenfalls zumutbar sein. Hinsichtlich der IEF-Zahlung wurde auf eine bereits ergangene Entscheidung des UFS Feldkirch verwiesen (RV/0313-F/10 vom 17.1.2011). Auch gegenständlich werde angedacht, dieser Entscheidung zu folgen.

Im **Antwortschreiben vom 1. August 2012** gab der Berufungswerber bekannt, dass die angeführten Abfahrtzeiten nur selten wahrgenommen werden würden können. Zumindest für

die zwei Monate Jänner und Februar 2009 wäre dies der Falle gewesen. Seit 6. März 2009 würde der Berufungswerber in G wohnen.

Mit **E-Mail vom 14. August 2012** wurden diese Schreiben dem zuständigen Amtsvertreter zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In einem **Telefonat vom 15. August 2012** gab der Amtsvertreter bekannt, dass es seinerseits keine Stellungnahme geben werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Pendlerpauschale:

Gem. [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung gilt:

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden folgende Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km "342" Euro jährlich.

Entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung ist der Berufungswerber nicht teilzeitbeschäftigt. Warum das Finanzamt dies so dargestellt hat, lässt sich aus der Aktenlage nicht herausfinden.

Der Berufungswerber hat unmissverständlich dargestellt, dass er von Montag bis Freitag an seiner Arbeitsstätte tatsächlich beschäftigt ist und die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte auch tatsächlich überwiegend im Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt hat. Das Finanzamt hat diesbezüglich keine Gegendarstellung vorgelegt.

Es ist folglich lediglich zu untersuchen, ob es dem Berufungswerber möglich bzw. zumutbar gewesen ist, für diese Wegstrecke tatsächlich ein Massenbeförderungsmittel zu benutzen.

a) Wegstrecke P, A 1 – E, L 11 (von 3.9.2008 bis 28.2.2009):

Der Entfernung von 9,5 km wurde auch seitens des Finanzamtes nicht widersprochen.

Lt. Routenplaner www.viamichelin.at würde man für diese Wegstrecke mit einem PKW ca. 9 Minuten benötigen.

Lt. den Darstellungen im Akt des Finanzamtes (ÖBB) benötigt man für diese Strecke zum Beispiel bei der Busverbindung um 5:52 ca. 1 Stunde und 10 Minuten. Für die Rückfahrt würde man 43 Minuten benötigen.

Der Berufungswerber stellte in seiner Eingabe vom 1. August 2012 dar, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels allerdings aufgrund seiner Arbeitszeiten nicht möglich ist.

Unter Beachtung dieser Gegebenheiten war das große Pendlerpauschale für die Wegstrecke 2-20km und für den Zeitraum Jänner und Februar 2009 zu gewähren.

< Pendlerpauschale 1-2/2009: 57,00 € (2/12 von 342,00 €).

b) Wegstrecke G, S 8/2 – E, L 11 (ab 1.3.2009):

Auch hier wurde den Entfernungsangaben des Berufungswerbers seitens des Finanzamtes nicht widersprochen. Diese Wegstrecke wurde mit 4 km angegeben.

Lt. Routenplaner www.viamichelin.at würde man für diese Wegstrecke mit einem PKW ca. 5 Minuten benötigen.

Wie im Vorhalt vom 12. Juli 2012 dargestellt wurde, verkehrt auch auf dieser Strecke ein öffentliches Verkehrsmittel.

Seit dem Wohnsitzwechsel im März 2009 war es dem Berufungswerber somit möglich und zumutbar ein öffentliches Verkehrsmittel zu nutzen. Dies erkannte er selbst im Schreiben vom 1. August 2012, indem er die Berücksichtigung des Pendlerpauschales lediglich für die Monate Jänner und Februar begehrte.

2.) Zahlung IEF Service GmbH:

Diesbezüglich wurde der Berufungswerber im Schreiben vom 12. Juli 2012 bereits auf die UFS Entscheidung, RV/0313-F/10 vom 17.1.2011, hingewiesen.

Im Antwortschreiben vom 1. August 2012 wurden hierzu keine weiteren Ergänzungen vorgebracht.

Der gegenständlich zu erkennende Senat schließt sich uneingeschränkt dieser Entscheidung an.

RV/0313-F/10:

„Gem. § 16 Abs. 1 lit. k Arbeitslosenversicherungsgesetz ruht der Anspruch auf Arbeitslosengeld während des Zeitraumes, für den Kündigungsentschädigung gebührt.

Die Ruhensbestimmung für Ersatzleistungen für Urlaubsentgelt oder eine Urlaubsabfindung ist § 16 Abs. 1 lit. l) zu entnehmen.

Gem. § 16 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1988 wird dann, wenn der Anspruch auf Kündigungsentschädigung strittig ist oder die Kündigungsentschädigung aus sonstigen Gründen nicht bezahlt wird, das Arbeitslosengeld (Notstandshilfe) für diesen Zeitraum als

Vorschuss auf die Kündigungsentschädigung gewährt. Wird der Arbeitgeber von der Gewährung des Vorschusses verständigt, so geht der Anspruch des Arbeitslosen auf die fällige Kündigungsentschädigung für denselben Zeitraum auf den Bund zugunsten der Arbeitslosenversicherung in der Höhe des als Arbeitslosengeld (Notstandshilfe) gewährten Vorschusses über und ist vom Arbeitgeber unbeschadet von Übertragungen, Verpfändungen oder Pfändungen der Kündigungsentschädigung vorrangig zu befriedigen. Wird Insolvenz-Ausfallgeld nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz, BGBl. Nr. 324/1977, für die Kündigungsentschädigung beantragt, so gilt das Gleiche hinsichtlich dieses Anspruches auf Insolvenz-Ausfallgeld, und der Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds tritt an die Stelle des Arbeitgebers. Findet der Übergang statt, so ist der Anspruch auf Arbeitslosengeld unter Bedachtnahme auf Abs. 1 lit. k neu zu bemessen. Dem Anspruch auf Kündigungsentschädigung steht der Anspruch auf Schadenersatz nach § 25 Abs. 2 KO bzw. nach § 20d AO gleich, wobei der Anspruch auf Arbeitslosengeld unter Bedachtnahme auf Abs. 1 lit. e neu zu bemessen ist.

Gem. Abs. 4 leg. cit. ist Abs. 2 sinngemäß anzuwenden, wenn der Anspruch auf Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubsentuschädigung) strittig ist oder eine Ersatzleistung für Urlaubsentgelt (Urlaubsabfindung, Urlaubsentuschädigung) aus sonstigen Gründen (z.B. Konkurs des Arbeitgebers) nicht bezahlt wird.

Der Arbeitslose bekommt sohin auch dann, wenn er Insolvenz-Ausfallgeld für die Kündigungsentschädigung bzw. Urlaubersatzleistungen beantragt, Arbeitslosengeld, nur geht der Anspruch auf die Kündigungsentschädigung bzw. Ersatzleistungen für Urlaubsentgelt in Höhe des ausbezahlten Arbeitslosengeldes im Wege der Legalzession vom Arbeitslosen auf die Arbeitslosenversicherung über. Die IAF- Service GesmbH (bzw. seit 1. Juli 2008 IEF-Service GmbH) hat einen Teil der Kündigungsentschädigung in Höhe des bevorschussten Arbeitslosengeldes an die Arbeitslosenversicherung zurückzuzahlen (vgl. OGH 12. April 2001, [8 Obs 244/00s](#))."

Die Berufungswerber hat im Jahr 2009 auf Basis der obig dargestellten Regelungen des Arbeitslosenversicherungsgesetzes vom 23.11. bis 31.12.2009 Arbeitslosengeld iHv. 955,50 € erhalten. Vom Bezug der IEF Service GmbH wurde ein Nettobetrag von 1.225,00 € an das AMS bezahlt (hat auch 2010 umfasst).

„Gem. [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#) ist u.a. das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld von der Einkommensteuer befreit.

§ 3 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 lauten:

"Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gem. § 25 Abs. 1

Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde."

Wie den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) zu entnehmen ist, hat die vorstehend zitierte Bestimmung den Zweck, eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften zu vermeiden, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes allenfalls in Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt, in denen er kein Arbeitslosengeld erhält. Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl. VwGH 20.7.1999 [94/13/0024](#); VwGH 22.11.2006, [2006/15/0084](#); Jakom/Laudacher EStG, 2010, § 3 Rz 120 mwN).

Als Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastungen wurde ausdrücklich (im letzten Satz) normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) ergeben würde. Aus dieser Klausel folgt, dass der Gesetzgeber bewusst unterschiedliche Steuerbelastungen in Kauf genommen und nur sichergestellt hat, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann, als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung nicht zum Tragen käme (vgl. nochmals VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#))."

Da der Berufungswerber im Streitjahr vom 23.11. bis 31.12.2009 (damit nicht ganzjährig) Arbeitslosengeld bezogen hat, hat das Finanzamt die außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (steuerpflichtige Bezüge A GmbH) für die Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 auf einen Jahresbetrag umgerechnet. Die Einkommensteuer wurde entsprechend der Darstellung im streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid errechnet.

Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für die Hochrechnung (Bezug von Arbeitslosengeld nur für einen Teil des Kalenderjahres 2009, außerhalb dieses Teiles des Kalenderjahres Bezug von steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) sind fallbezogen zweifelfrei mit der sich aus § 3 Abs. 2 EStG 1988 zwingenden Rechtsfolge, dass die für das restliche

Kalenderjahr bezogenen, nach dem laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf das ganze Jahr hochzurechnen sind, erfüllt (vgl. VwGH 22.11.2006, [2006/15/0084](#)).

Der Umstand, dass das 2009 bezogene Arbeitslosengeld von der IEF-Service GmbH in weiterer Folge rückerstattet wurde, führt zu keiner abweichenden rechtlichen Beurteilung bzw. Steuerberechnung, zumal der Zufluss im Jahr 2009, die teilweise Rückzahlung des Arbeitslosengeldes aber erst 2010 erfolgt ist. Der spätere Rückersatz an das AMS (auf Grund der Legalzession gem. [§ 16 Abs. 2 AIVG](#)) ändert weder die Qualifikation der Leistung als Arbeitslosengeld noch macht sie den ursprünglichen Zufluss des Arbeitslosengeldes iSd. [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) im Berufungsjahr (und damit eine der Tatbestandsvoraussetzungen) rückgängig (vgl. dazu Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 11 mwN, vgl. BE des UFS, RV/3145-W/07). Aus welchem Rechtsgrund (vgl. dazu § 16 Abs. 2 und Abs. 4 AIVG) die Zahlung von Arbeitslosengeld erfolgt ist, ist für die Anwendung der Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 nicht bedeutsam. Dass das bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 16 Abs. 2 AIVG zu gewährende Arbeitslosengeld als Vorschuss auf die Kündigungsentschädigung bzw. auf Urlaubersatzleistungen (Urlaubsabfindung, Urlaubsentschädigung) gewährt wird, ist für die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 2 EStG 1988 schon deshalb nicht von Relevanz, zumal § 3 Abs. 2 EStG 1988 eine derartige Unterscheidung nicht trifft und das als Vorschuss auf Kündigungsentschädigung bzw. Urlaubersatzleistungen gewährte Arbeitslosengeld ebenso wie das "herkömmliche" Arbeitslosengeld steuerfrei gestellt ist.

Die Steuerfreistellung des vom Berufungswerber 2009 nicht ganzjährig bezogenen Arbeitslosengeldes sowie der Bezug von (nach dem laufenden Tarif zu besteuerten) Arbeitseinkünften für den Zeitraum außerhalb des Zeitraums des Bezuges des Arbeitslosengeldes ist Grund für die besondere Steuerberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988.

Dem Antrag des Berufungswerbers kann aus vorstehend angeführten Gründen nicht Folge gegeben werden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 28. August 2012