



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ML, Gde B, H 8, vom 10. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) war in den Berufungsjahren am L F, Gd F, C-Gasse 47, als Dipl. Krankenschwester beschäftigt.

Anlässlich einer Lohnabgabenprüfung beim Land V wurde von der Prüferin festgestellt, dass die Bw. irgendwann im Zeitraum 2000 bis 2004 ein Pendlerpauschale zu Unrecht oder in unrichtiger Höhe berücksichtigen habe lassen, weswegen bei der Bw. für diese Jahre eine Nachversteuerung vorgenommen werde (vgl. Schreiben der Lohnsteuerprüferin vom 22. Februar 2005). In der Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales durch den Arbeitgeber (L 34) vom 30. Jänner 1996 gab die Bw. einerseits an, dass die kürzeste Straßenverbindung (Autokilometerangabe) zwischen ihrer der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 54 km betrage, und andererseits, dass zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre.

Bezugnehmend auf das obgenannte Schreiben der Lohnsteuerprüferin legte die Bw. eine Aufstellung ihrer Dienstzeiten samt Bus- und Bahnzeiten vor und beschrieb mit Schreiben vom

10. März 2005 ihre berufliche sowie fahrtechnische Situation wie folgt:

In ihrem Beruf als Dipl. Krankenschwester in der Internistischen Abteilung des Les F gäbe es sehr verschiedene Dienstzeiten. Wie aus der beigelegten Aufstellung ersichtlich, habe sie oft nicht einmal vier Minuten um von der Bushaltestelle ins L und von dort in die Garderobe zu gelangen, um sich für ihren Dienst umzukleiden. In B fahre am Sonntag kein Stadtbuss; an diesen Tagen müsse man daher eine Wegstrecke von 40 Minuten hinzurechnen. Auch der Busverkehr in F sei am Wochenende reduzierter. Je nach Bedarf arbeite sie ein bis zwei Wochenenden im Monat.

Weiters führte die Bw. aus, dass es aus ethischen sowie menschlichen Gründen nicht immer möglich sei, den Dienst im L pünktlichst zu beenden. So komme es des Öfteren vor, dass kurz vor Dienstende ein Patient aufgenommen werde, der natürlich noch versorgt werden müsse. Ebenso hielten sich Notfälle nicht an Arbeitszeiten; auch wolle niemand über längere Zeit in einer misslichen Lage (nasse oder eingestuhlte Windel) liegen, nur weil die Schwester unbedingt den Bus oder den Zug erreichen müsse.

Abgesehen davon, dass Wartezeiten bei Bus und Zug gerade bei langen, körperlich anstrengenden Dienstzeiten bis zu 12 Stunden, Nacht-, Sonn- und Feiertagsarbeit entsprechend erschwerend seien, bringe die Anfahrt mit dem eigenen Pkw für das L, somit natürlich auch für die Patienten Flexibilität und damit eine bessere Betreuung mit sich.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (beide datiert mit 28. Juli 2005); dabei berücksichtigte das Finanzamt ein Pendlerpauschale in Höhe von 384,00 € (statt bisher 840,00 €).

In der gegen diese neuen Sachbescheide mit Schriftsatz vom 10. August 2005 erhobenen Berufung brachte die Bw. unter Verweis auf ihre Stellungnahme vom 10. März 2003 erneut vor, dass ihre Tätigkeit als Krankenschwester mit sehr unterschiedlichen Dienstzeiten sowie Sonn- und Feiertagsdiensten verbunden sei, eine Anfahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln eine Strapaze darstelle und oft unmöglich sei.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit den Berufungsvorentscheidungen vom 19. August 2005 als unbegründet ab. Begründend führte es in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 19. August 2005 im Wesentlichen aus, dass es der Bw. bei einer Wegstrecke unter 40 km und einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ohne weiteres möglich sei, innerhalb von zwei Stunden die Arbeitsstätte (zu Dienstbeginn) bzw. umgekehrt die Wohnung (nach Dienstende) zu erreichen. Von der Bejahung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "erhöhten" Pendlerpauschbetrages voraussetze, könne keine Rede sein.

Mit Schreiben vom 8. September 2005 stellte die Bw. unter Verweis auf den Berufungsschriftsatz einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Während die eine Art von Aufwendungen und Ausgaben nach dieser allgemeinen Begriffsbestimmung Werbungskosten sein können, sind bestimmte Aufwendungen oder Ausgaben gemäß Z 1 bis 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 ex lege Werbungskosten.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. 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 zusätzlich nur dann zu, wenn

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

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** gegeben sein.

Bei Wechselschicht ist für die Zumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht der einzelne Lohnzahlungszeitraum maßgeblich, sondern der gesamte Zeitraum, in dem Wechselschichtdienst geleistet wird (vgl. Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2001, Frage 16/12 zu § 16).

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum bzw. im gesamten Zeitraum, in dem Wechselschichtdienst geleistet wird, überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind zusätzlich die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge, zB bei einer Fahrtstrecke von **20 bis 40 km** jährlich **384,00 €**, zu berücksichtigen.

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum bzw. im gesamten Zeitraum, in dem Wechselschichtdienst geleistet wird, 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 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. in den Kalenderjahren 2002 und 2003 folgende (jährliche) Pauschbeträge berücksichtigt:

EINFACHE WEGSTRECKE:	PAUSCHBETRÄGE:
2 bis 20 km	210,00 €
20 bis 40 km	840,00 €
40 bis 60 km	1.470,00 €
über 60 km	2.100,00 €

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b oder c leg. cit. sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet.

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist entsprechend der Verwaltungsübung (vgl. auch Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, a.a.O., Frage 16/19 zu § 16; Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 106 zu § 16 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 51 ff zu § 16 EStG 1988) nur dann gegeben,

- wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (zB bei Nachtarbeit) verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit).
- im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung (Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn folgende Wegzeiten überschritten werden (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit):

EINFACHE WEGSTRECKE:	ZUMUTBARE WEGZEIT:
unter 20 km	1,5 Stunden
ab 20 km	2 Stunden
ab 40 km	2,5 Stunden

Ist die Wegzeit bei der Hinfahrt oder Rückfahrt unterschiedlich lang, dann gilt die längere Wegzeit.

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. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein.

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b oder das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km zu berücksichtigen ist.

Im gegenständlichen Fall ist als optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung der Bw. und dem Bahnhof B mit dem Pkw (2,5 km nach Routenplaner "ViaMichelin"), teilweise alternativ auch die Nutzung des Stadtbusses B (Linie 3), und der restlichen Fahrtstrecke von Bahnhof B nach Bahnhof F (21 Tarif km) mit dem Zug zu unterstellen. Von der Bushaltestelle Bahnhof F (Bahnhofsvorplatz) bis zur Haltestelle L (2,5 km nach Routenplaner "ViaMichelin") fährt der Stadtbus F (Ringlinie 1 bzw. 2) sowie der Landbus (Linie 60/60E).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist davon überzeugt, dass im konkreten Fall Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

In den Berufungsjahren verkehrten öffentliche Verkehrsmittel auf der Strecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung bezogen auf die von der Bw. angegebenen Dienstzeiten (Dienstbeginn: 6.30 Uhr, 16.00 Uhr oder 17.00 Uhr, 19.00 Uhr; Dienstende: 7.00 Uhr, 11.00 Uhr oder 12.00 Uhr, 15.00 Uhr, 19.30 Uhr, 19.00 Uhr oder 20.00 Uhr) und unter Bedachtnahme auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und

Individualverkehrsmittel wie folgt (Änderungen der Abfahrts- und Ankunftszeiten im Laufe der Berufungsjahre werden in Klammer angegeben):

Dienstbeginn um 6.30 Uhr:

Pkw bis Bahnhof B, Regionalzug Bahnhof B ab 5.39 Uhr/Bahnhof F an 5.59 Uhr mit Anschluss Landbus 60/60E F Bahnhof ab 6.03 Uhr/L an 6.11 Uhr;

Dienstbeginn um 16.00 Uhr:

Pkw bis Bahnhof B oder Stadtbus B (Linie 3) B Ha ab 14.50 Uhr/B Bahnhof an 14.58 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof B ab 15.09 Uhr/Bahnhof F an 15.29 Uhr mit Anschluss Landbus 60/60E F Bahnhof ab 15.33 Uhr/L an 15.41 Uhr;

Dienstbeginn um 17.00 Uhr:

Pkw bis Bahnhof B oder Stadtbus B (Linie 3) B Ha ab 15.50 Uhr/B Bahnhof an 15.58 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof B ab 16.09 Uhr/Bahnhof F an 16.29 Uhr mit Anschluss Landbus 60/60E ab F Bahnhof ab 16.33 Uhr/L an 16.41 Uhr;

Dienstbeginn um 19.00 Uhr:

Pkw bis Bahnhof B oder Stadtbus B (Linie 3) B Ha ab 17.50 Uhr/B Bahnhof an 17.58 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof B ab 18.09 Uhr/Bahnhof F an 18.29 Uhr mit Anschluss Landbus 60/60E F Bahnhof ab 18.33 Uhr/L an 18.41 Uhr;

Dienstende um 7.00 Uhr:

Landbus 60/60E L ab 7.17 Uhr/F Bahnhof an 7.26 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof F ab 7.34 Uhr/Bahnhof B an 7.55 Uhr; Pkw bis Wohnung;

Dienstende um 11.00 Uhr:

Landbus 60/60E L ab 11.17 Uhr/F Bahnhof an 11.26 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof F ab 12.01 Uhr/Bahnhof B an 12.22 Uhr, Pkw bis Wohnung;

Dienstende um 12.00 Uhr:

Landbus 60/60E L ab 12.17 Uhr/F Bahnhof an 12.26 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof F ab 12.31 Uhr/Bahnhof B an 12.52 Uhr, Pkw bis Wohnung;

Dienstende um 15.00 Uhr:

Landbus 60/60E L ab 15.17 Uhr/F Bahnhof an 15.26 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof F ab 15.31(15.32) Uhr/Bahnhof B an 15.52(15.53) Uhr, Pkw bis Wohnung;

Dienstende um 19.00 Uhr:

Landbus 60/60E L ab 19.17 Uhr/F Bahnhof an 19.26 Uhr mit Anschluss Eilzug Bahnhof F ab 19.36(19.35) Uhr/Bahnhof B an 19.54(19.53) Uhr, Pkw bis Wohnung;

Dienstende um 19.30 Uhr:

Landbus 60/60E L ab 19.47 Uhr/F Bahnhof an 19.56 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof F ab 20.01 Uhr/Bahnhof B an 20.22 Uhr, Pkw bis Wohnung;

Dienstende um 20.00 Uhr:

Stadtbus F (Ringlinie 2) L ab 20.30Uhr/F Bahnhof an 20.37 Uhr mit Anschluss Schnellzug Bahnhof F ab 20.43(20.44) Uhr/Bahnhof B an 20.55(20.56) Uhr, Pkw bis Wohnung.

Im Hinblick auf den Einwand der Bw., wonach es aus ethischen sowie menschlichen Gründen nicht immer möglich sei, den Dienst in L pünktlichst zu beenden, ist zu sagen, dass der Bw. in den Berufungsjahren auch bei Verlängerung der angegebenen Dienstendezeiten entsprechende öffentliche Verkehrsmittel (Taktverkehr) zur Verfügung gestanden wären. Die abstrakte Möglichkeit, dass ausnahmsweise der Dienst auf Grund unvorhergesehener Ereignisse (wie zB Aufnahme eines Patienten, Notfälle) solange dauert, dass die letzte Bus- bzw. Zugverbindung nicht mehr erreichbar ist, reicht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht aus, um eine Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel herbeizuführen. Notwendig wäre die Feststellung, dass regelmäßig tatsächlich die Arbeitszeit so geartet ist, dass die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich, somit nicht zumutbar ist. Gegenständlich wurde von der Bw. jedoch in keiner Weise konkret behauptet bzw. nachgewiesen, dass ihr überwiegend die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels bei der Heimfahrt verwehrt gewesen wäre.

Auf Grund der obigen Überlegungen war daher im konkreten Fall davon auszugehen, dass der Bw. in den Berufungsjahren **überwiegend** die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf **mehr als dem halben Arbeitsweg** tatsächlich möglich war.

Zur Frage der Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen langer Anfahrtszeit ist Folgendes zu sagen:

Geht man davon aus, dass für die Bw. die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung- Arbeitsstätte - wie oben dargelegt - 26 km beträgt, dann stünden ihr entsprechend der obigen Zeitstaffel für die Hin- oder Rückfahrt zwei Stunden zur Verfügung.

Unter Berücksichtigung einer ca. fünf Minuten dauernden Fahrt mit dem Pkw - wie oben bereits erwähnt, ist nach der Verwaltungspraxis eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen (die Bw. hat die Wegstrecke ohnehin mit dem privaten Pkw zurückgelegt) - für die ca. 2,5 km lange Strecke von der Wohnung der Bw. in B bis zum Bahnhof B, einer ca. 20 Minuten dauernden Zugfahrt zwischen Bahnhof B mit dem Regionalzug zum Bahnhof F, einer ca. zehn Minuten dauernden Busfahrt mit dem Landbus der Linie 60/60E bzw. mit dem Stadtbus F (Ringlinie 1) vom Bahnhof F bis zur Haltestelle L, der Dauer eines Fußweges von der Bushaltestelle zur Arbeitsstätte (ca. fünf Minuten), sowie etwaiger (kurzer) Wartezeiten kann nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar wäre. Die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und in gleicher Weise auch jene zwischen Arbeitsstätte und Wohnung bleibt im konkreten Fall unter einer Stunde, jedenfalls bei Weitem unter zwei Stunden. Im Übrigen hat die Bw. auch nicht behauptet, dass ihre Wegzeit zwei Stunden überschreitet.

Angesichts dieser durchaus günstigen Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmittel auf der gegenständlichen Strecke sowie dem Umstand, dass der Bw. an der überwiegenden Zahl ihrer Arbeitstage in den Berufungsjahren auch zur erforderlichen Zeit öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung standen und sich Wohnung und Arbeitsstätte auch innerhalb eines Verkehrsverbundes befanden, kann im Berufungsfall von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein.

Laut Aktenlage spricht im Übrigen auch nichts dafür, dass die Bw. dauernd stark gehbehindert ist und es hat diese Derartiges auch nicht behauptet.

Da sich die Wegstrecke im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen bemisst, war im konkreten Fall (einfache Wegstrecke

ca. 25 km) das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km in Höhe von jährlich **384,00 €** in Abzug zu bringen.

Die Berufung war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung - als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 22. November 2005