



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch ADir Martin Paulovics, vom 16. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe 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

In seiner dem Finanzamt am 24. Jänner 2012 überreichten Erklärung betreffend die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 machte der Bw. das (große) Pendlerpauschale im Ausmaß von 2.568 € geltend, wobei er in der Beilage L 34 die einfache Wegstrecke seiner in

xx Wien gelegenen Wohnung und seiner am Flughafen y domizilierten Arbeitsstätte mit 43 Km bezifferte.

Gegen den mit 16. Februar 2012 datierten, erklärungsgemäß erlassenen Einkommensteuerbescheid 2011 erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 28. Februar 2012 Berufung, wobei eine Neuberechnung des Pendlerpausschales beantragt wurde.

Mit Vorhalt vom 5. April 2012 teilte das Finanzamt dem Bw. einleitend mit, dass – entgegen der Abgabenerklärung - im zu beurteilenden Fall die einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter 40 Km angesiedelt liege.

Darüber hinaus komme der Ansatz des großen Pendlerpauschale generell nur im Fall der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels hinsichtlich der halben Wegstrecke zum Tragen und werde demzufolge der Bw. aufgefordert, nämliche Unzumutbarkeit mittels Vorlage einer Bestätigung des Arbeitsgebers betreffend die Dienstzeiten darzutun.

In einer mit 27. April 2012 datierten Bestätigung gab der (vormalige) Arbeitgeber des Bw. bekannt, dass sich im Jahr 2011 die Dienstzeiten im Schichtrad im Rahmen zwischen 05:00 Uhr und 23:30 Uhr bewegt hätten, wobei die Geschäfte in den Monaten Juni bis September durchgehend geöffnet seien, ein Umstand welcher sich einerseits in einer erweiterten Dienstzeit bis 05:00 Uhr geäußert habe, andererseits unmittelbare Auswirkungen auf den im Logistikbereich tätig gewesenen Bw. gezeitigt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 2012 wurde der Einkommensteuerbescheid 2011 zu Ungunsten des Bw. abgeändert, wobei das kleine Pendlerpauschale mit dem Betrag von 696 € zum Ansatz gelangte.

In der Begründung des Finanzamtes für nämliche Vorgangsweise wurde ins Treffen geführt, dass einerseits die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter 40 Km gelegen sei, andererseits der Bw. den Beweis für die Unzumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels schuldig geblieben sei.

In dem mit 6. Juli 2012 datierten Vorlageantrag ersuchte der Bw. einleitend um Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages sowie des Kinderfreibetrages im Ausmaß von 132 € für seine im Jahr 1996 geborene Tochter.

Darüber hinaus komme nach Auffassung des Bw. das große Pendlerpauschale in der Höhe von 1.476 € zum Tragen, da die ob des frühen Arbeitsbeginnes die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unmöglich gewesen sei.

In einem mit 16. Juli 2012 datierten Vorhalt wurde der Bw - zum Zweck der Prüfung des Anspruches auf das (große) Pendlerpauschale - neuerlich aufgefordert Unterlagen nachzureichen aus denen die Anzahl der Tage an denen der Arbeitsbeginn auf 05:00 Uhr, respektive das Arbeitsende auf 23:30 Uhr gelautet hat, hervorgeht.

Der Vollständigkeit halber wurde der Bw. auf den Umstand verwiesen, dass laut Fahrplanauskunft einerseits der letzte S- Bahnzug ab Flughafen um 00:18 Uhr verkehre, andererseits innerhalb Wiens auch Nachtbusse zur Verfügung stünden.

Da der Vorhalt in der Folge unbeantwortet geblieben ist, wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Im Zuge eines fernmündlichen Gespräches vom 24. Mai 2013 wurde der Bw. nach nochmaliger Erörterung der Rechtslage vom Referenten aufgefordert die im Vorhalt vom 16. Juli 2012 abverlangten Unterlagen nachzureichen.

In der Folge ist der Bw. dieser Aufforderung am 12. Juni 2013 mittels Vorlage seiner „gesamten Dienstzeiten“ des Jahres 2011 nachgekommen ist, wobei anzumerken ist, dass die auf 12 Blättern verzeichneten Beginn/Endzeiten samt und sonders vom Arbeitgeber bestätigt worden sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz legt ihrer Berufungsentscheidung nachstehend festgestellten Sachverhalt zugrunde:

Der laut Aktenlage geschiedene, für seine im Jahr 1996 geborene Tochter familienbeihilfenbeziehende Bw. war im streitgegenständlichen Zeitraum bei einem am Flughafen y domizilierten Arbeitgeber im nichtselbständigen Dienstverhältnis tätig.

In diesem Zusammenhang ist es unbestritten, dass die einfache Wegstrecke zwischen der Wohnung des Bw. und dessen Arbeitsstätte im Bereich zwischen 20 Km und 40 Km angesiedelt liegt

Aus den vom Bw. im Zuge des Verfahrens in Ablichtung nachgereichten Zeitkarten geht hervor, dass dessen Arbeitsbeginn in den Monaten Jänner 2011 bis April 2011 im Regelfall auf 05:30 Uhr bzw. auf 06:30 Uhr gelautet hat, während für die Monate Mai 2011 bis Dezember 2011 ein überwiegender, sich im Rahmen von 04:33 Uhr bis 05:00 Uhr bewogender Arbeitsbeginn festzustellen war.

Zur Abrundung der Darstellung des Arbeitsbeginnes ist der Vollständigkeit halber auf die „statistischen Ausreißer“ vom 30. Juni 2011 (03:41 Uhr), vom 30. September 2011 (04:07 Uhr) sowie jenen vom 31. Dezember 2011 (04:07 Uhr) hinzuweisen.

Betreffend das Arbeitsende des Bw. ist anzumerken, dass dieses korrespondierend mit dem überwiegend frühen Dienstantritt zum größten Teil auf 14:00 Uhr gelaute hat, wobei in extremo der Arbeitsschluss in der Zeit vom 10. Jänner 2011 bis zum 13. Jänner 2011 mit 22:30 Uhr ausgewiesen worden ist.

Ergänzende Erhebungen des unabhängigen Finanzsenates auf der Website des VOR zeitigten – bei Unterstellung der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - in Bezug auf den für die Monate Mai 2011 bis Dezember 2011 überwiegend ausgewiesenen Arbeitsbeginn 04:33 Uhr nachstehendes tabellarisch aufgelistetes Ergebnis wobei anzumerken ist, dass die für das Jahr 2013 angeführten Fahrzeiten der Wiener Linien nach Rücksprache mit dem Servicecenter (Herrn H) ident mit jenen des Jahres 2011 sind, während die Fahrtzeiten des Flughafenbusses auf dem seitens des dortigen Servicecenter (Herr Dipl. Ing. (FH) B) nachgereichten Fahrplan für das Jahr 2011 basieren.

Zeit	Haltestelle	Linie/Fußweg
03:05	JHPxy Wbrücke	Fußweg 0,4 Km ca. 6 Minuten
03:11	Wbrücke	Nachtbus nn
03:27	KRO Steig 9	Fußweg ca. 2 Minuten
03:30	KRO Steig 2	Nachtbus mm
03:39	MPlatz	
03:55	MPlatz	VAL 1185
04:15	FWA	

Ausgehend von obiger Tabelle ergibt sich sohin für den im Durchschnitt der Monate Mai 2011 bis Dezember 2011 frühesten Arbeitsbeginn des Bw. – bei Benutzung eines Massenbeförderungsmittel - eine (Gesamt)Fahrzeit von 1 Stunde und 10 Minuten.

2. Rechtliche Würdigung:

2.1. Anspruch auf das große Pendlerpauschale

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, z .B. bei einer Fahrtstrecke von **20 bis 40 km** jährlich **696 €**, 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. im Kalenderjahr 2011 folgende (jährliche) Pauschbeträge berücksichtigt:

Einfache Wegstrecke:	Pauschbeträge:
2 bis 20 km	372 €
20 bis 40 km	1.476 €
40 bis 60 km	2.568 €
über 60 km	3.672 €

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b oder c leg. cit. sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist entsprechend der Verwaltungsübung (vgl. auch Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2001, Frage 16/19 zu § 16; Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 106 zu § 16 EStG 1988) nur dann gegeben,

wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (z. B. 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 (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z. B. "Park and Ride") zu unterstellen.

Liegen Wohnort und Arbeitsstätte - so wie im Fall des Bw. - innerhalb eines Verkehrsverbundes wird Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels infolge langer Reisedauer im Regelfall nicht gegeben sein.

Für den zu beurteilenden Sachverhalt bedeuten obige Ausführungen dass die für die Monate Jänner 2011 bis zum April 2011 ausgewiesenen, auf 05:30 Uhr, sowie auf 06:30 Uhr lautenden Zeiten des Arbeitsbeginnes bzw. jene auf 14:00 Uhr, 15:30 Uhr sowie auf 17:00 Uhr lautenden Arbeitsschlusszeiten in Bezug auf die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 normierte Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels als derart „unproblematisch“ einzustufen sind, so dass sich eine exakte Verprobung der Wegzeit schlussendlich erübrigt.

Dies bedeutet mit anderen Worten, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend den Zeitraum Jänner 2011 bis April 2011 zur Auffassung gelangt ist, dass Wegzeit bei Benutzung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls unter der Zumutbarkeitsgrenze von 2 Stunden angesiedelt liegt.

Was nun den - überwiegend vom frühen Arbeitsbeginn des Bw. geprägten - Zeitraum von Mai 2011 bis zum Dezember 2011 anlangt, so ist der Bw. auf die unter Punkt 1 des Erwägungsteiles dokumentierte, eine Wegzeit von 1 Stunde und 10 Minuten ausweisende Verprobung des unabhängigen Finanzsenates zu verweisen, wobei deren Ergebnis jedenfalls in der Versagung des großen Pendlerpauschales ob Unzumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der halben Wegstrecke mündet.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass auch aus Tatsache der aus dem frühen, an obiger Stelle dokumentierten die Unmöglichkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels am 30. Juni 2011, am 30. September 2011 sowie am 31. Dezember 2011 bewirkenden Arbeitsbeginn für das Berufungsbegehren bzw. exakter ausgedrückt für das dem im Vorlageantrag gestellte Begehren nichts zu gewinnen ist, da sich vorgenannte Unmöglichkeit, respektive die Unzumutbarkeit ex lege nicht nur auf drei Tage des gesamten Arbeitsjahres, sondern überwiegend auf den Lohnzahlungszeitraum (Kalendermonat) beziehen muss.

Zusammenfassend war daher dem Antrag auf Gewährung des großen Pendlerpauschales im Ausmaß von 1.476 € der Erfolg zu versagen.

2.2. Antrag auf Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages

Nach der Bestimmung des § 33 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung steht einem Alleinerziehenden ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu.

Dieser beträgt jährlich bei einem Kind (§ 106 Abs. 1) 494 Euro.

Alleinerzieher ist nach den hier angeführten Bestimmungen des § 33 Abs. 4 Z 2 EStG ein Steuerpflichtiger, der mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr nicht in einer Gemeinschaft mit einem (Ehe) Partner lebt.

Voraussetzung für die Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages ist, dass der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehend getrennt von seinem Ehepartner sondern alleine mit mindestens einem Kind lebt.

Durch den Alleinerzieherabsetzbetrag soll nicht etwa die Unterhaltsbelastung durch das Kind, sondern die besondere Belastung berücksichtigt werden, der allein stehende Personen mit Kindern ausgesetzt sind.

In Ansehung der Tatsache, dass der seit dem Jahr 2006 geschiedene Bw. einerseits für seine im Jahr 1996 geborene Tochter nach einer mit 5. November 2012 datierten Abfrage aus der elektronischen (Familienbeihilfen)Datenbank unstrittiger Maßen für das gesamte Kalenderjahr 2011 Familienbeihilfe bezogen hat und andererseits das Vorliegen einer für die Gewährung des Alleinerzieherabsetzbetrages schädlichen Gemeinschaft zu einem Partner nicht aktenkundig ist, war der Berufung in diesem Punkt Folge zu geben.

2.3. Antrag auf Gewährung des Kinderfreibetrages in der Höhe von 132 €

Die Bestimmung des § 106a EStG 1988 lautet:

"(1) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 steht ein Kinderfreibetrag zu.

Dieser beträgt

220 Euro jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird;

132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn er für dasselbe Kind von zwei (Ehe-)Partnern, die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr in einem gemeinsamen Haushalt leben, geltend gemacht wird,

132 Euro jährlich pro Steuerpflichtigem, wenn einem anderen nicht im selben Haushalt lebenden Steuerpflichtigen für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag nach Abs. 2 zusteht."

(2) Für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 2 steht ein Kinderfreibetrag in Höhe von 132 Euro jährlich zu, wenn sich das Kind nicht ständig im Ausland aufhält.

(3) Steht für ein Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 2 zu, darf für dasselbe Kind ein Kinderfreibetrag gemäß Abs. 1 in Höhe von 132 Euro nur von jenem Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, der mehr als sechs Monate Anspruch auf einen Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 hat."

Aus vorgenannter Gesetzesstelle geht unzweifelhaft hervor, dass der Kinderfreibetrag mit dem Kinderabsetzbetrag verknüpft ist, wobei als Voraussetzung für den Bezug des Kinderfreibetrages ist der Bezug des Kinderabsetzbetrages durch den Steuerpflichtigen oder seinen (Ehe)Partner.

Der Kinderabsetzbetrag wiederum ist gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 mit dem Bezug der Familienbeihilfe verknüpft und wird gemeinsam mit dieser ausbezahlt.

Diese Verknüpfung mit dem Kinderabsetzbetrag bewirkt, dass der Kinderfreibetrag im Sinne des § 106a Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1988 nur für haushaltszugehörige Kinder geltend gemacht

werden kann.

Der Kinderfreibetrag steht nur dann zu, wenn für das Kind die Familienbeihilfe und damit der Kinderabsetzbetrag für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr gewährt wurde.

Wird vom getrennt lebenden ehemaligen Partner der gesetzliche Unterhalt für ein Kind geleistet, steht ihm der Kinderfreibetrag zu.

Der Steuerpflichtige, in dessen Haushalt dieses Kind lebt, kann daher nur mehr einen Kinderfreibetrag in Höhe von 132,00 € geltend machen (vgl. § 106a Abs. 1 iVm Abs. 2 leg. cit.; arg. "Dieser beträgt 220,00 € jährlich, sofern nicht ein Kinderfreibetrag [...] nach Abs. 3 zusteht"; vgl. Doralt/Hammerl, EStG¹³, § 106a Tzen 8 und 10).

In Ansehung der unter Punkt 2.2. zum Punkt Familienbeihilfenbezug getätigten Ausführungen, auf welche – schon um Wiederholungen zu vermeiden –, verwiesen wird und des diesbezüglichen Antrages der Abgabenbehörde erster Instanz im Vorlagebericht war dem Rechtsmittel auch in diesem Punkt Folge zu geben.

3. Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2011

Aus den unter den Punkten 2.1. bis 2.3. getroffenen Erwägungen ist die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wie folgt zu berechnen:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut LZ	15.014,52
Pendlerpauschale laut BE	- 696,00
Pauschbetrag für Werbungskosten	- 132,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	14.186,52
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00
Kinderfreibetrag gemäß § 106a EStG 1988	- 132,00
Einkommen	13.994,52
Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 nach der Formel $(13.994,52 - 11.000) \times 5.110 / 14.000$	1.093,00
Alleinerzieherabsetzbetrag	- 494,00
Verkehrsabsetzbetrag	- 291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 54,00
Steuer sonstige Bezüge laut LZ	145,89
Einkommensteuer	399,89
anrechenbare Lohnsteuer	- 775,38
Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,49

Abgabengutschrift laut BE	- 375,00
---------------------------	-----------------

Zusammenfassend war daher wie im Spruch zu befinden.

Wien, am 26. Juni 2013