



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., W, Adr., vom 11. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 3. April 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung war im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Im Hinblick auf die Höhe der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2007 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Berufungsjahr in der Zeit vom 12. Juni 2006 - 16. Juni 2006 (Firma S, H, Adr.1) und in der Zeit vom 18. Juli 2006 - 31. Dezember 2006 (Firma J, L, Adr.2) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Außerdem bezog er im Streitjahr Arbeitslosengeld, Krankengeld während der Arbeitslosigkeit und Notstandshilfe. In seiner elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 hat er die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit "1" angegeben, das Pendlerpauschale in Höhe von 1.071,00 € als Werbungskosten und Beiträge zu Personenversicherungen in Höhe von 75,46 € und Steuerberatungskosten in Höhe von 330,00 € als Sonderausgaben beantragt.

Das Finanzamt berichtigte die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen auf "2" und korrigierte die Höhe des Pendlerpauschales von 1.071,00 € auf 11,74 €. Ansonsten führte es die Veranlagung des Berufungswerbers erklärungsgemäß durch. Begründend führte es Folgendes aus:

"Sie haben im Jahr 2006 steuerfreie Einkommensersatz erhalten (insbesondere Arbeits-

losengeld, Notstandshilfe, bestimmte Bezüge als Soldat oder Zivildienstler), die eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Dabei werden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatzes weiterbezogen worden wären. Daraus wird ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet wird. Mit diesem Durchschnittssteuersatz wird das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Die in Ihrem Antrag festgestellten rechnerischen Unrichtigkeiten wurden berichtigt."

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 3. April 2007 erhob der Berufungswerber mit Schreiben vom 11. April 2007 Berufung. Begründend führte er aus, dass er über ein Jahr arbeitslos und teilweise geringfügig beschäftigt gewesen sei. Er könne sich deshalb nicht vorstellen, dass er soviel zurückzahlen solle. Er bitte um Überprüfung des Einkommensteuerbescheides.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2007 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt. Bei der Steuerberechnung wurden die Einkünfte in Höhe von 1.840,00 € (J, 18. Juli 2006 - 31. Dezember 2006) von der Hochrechnung im Sinne des § 3 Abs. 2 EStG 1988 ausgenommen.

Mit Schriftsatz vom 3. Mai 2007, welchen das Finanzamt als Vorlageantrag wertete, brachte der Berufungswerber vor, dass der Einkommensteuerbescheid immer noch nicht stimmen könne. Er bitte um nochmalige Überprüfung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hochrechnung:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit. Diese steuerfreien Transferleistungen lösen bei Durchführung der Veranlagung eine besondere Berechnung aus (Hochrechnung).

Gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind, falls der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 (das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen) nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. 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.

Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 ist, wenn im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden ist, dieser nach Berücksichtigung der Abzüge nach den § 33 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Mit Erkenntnis vom 20. Juli 1999, GZ. 94/13/0024, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (277 BlgNR XVII. GP) ausgeführt, dass § 3 Abs. 2 EStG 1988 den Zweck hat, 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 zB steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat. Da nämlich bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung eine gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf sämtliche Monate des Kalenderjahres erfolgt und der so ermittelte Monatslohn für die Steuerermittlung maßgebend ist, wird dieser fiktive Monatslohn entsprechend geringer, wenn in die Verteilung Zeiträume einbezogen werden, in denen keine Arbeitseinkünfte bezogen wurden. Solche Zeiträume sollen durch die Hochrechnung neutralisiert werden.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 soll daher gerade Ungerechtigkeiten vermeiden. Mit dem Hochrechnungsverfahren soll vermieden werden, dass das verfügbare Nettoeinkommen eines teilweise Arbeitslosen höher ist als das eines ganzjährig Beschäftigten.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Übrigen in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 1990, G 71/90, die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der vergleichbaren Vorgängerbestimmung des Einkommensteuergesetzes 1972 bereits ausgesprochen (vgl. dazu Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 19 f; Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Seiten 58 ff).

Der Berufungswerber hat im Streitjahr so genannte Transferleistungen und an deren Stelle tretende Ersatzleistungen, nämlich Arbeitslosengeld, Notstandshilfe und das Krankengeld während der Arbeitslosigkeit bezogen. Für diesen Fall bestimmt § 3 Abs. 2 EStG, dass dann, wenn derartige Bezüge nur für einen Teil des Kalenderjahres zufließen, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind. Die Hochrechnung betrifft aber nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der oben angeführten Transferleistungen bezogen wurden ("für das restliche Kalenderjahr"). Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf

einen Jahresbetrag hochzurechnen (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Seite 58; VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

Im gegenständlichen Fall sind daher nur die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis bei der Firma S (12. Juni - 16. Juni 2006) hochzurechnen, nicht aber die Einkünfte aus der geringfügigen Beschäftigung bei der Firma J (18. Juli 2006 - 31. Dezember 2006), die neben der Notstandshilfe bezogen worden sind.

Das Finanzamt hat zwar im Erstbescheid vom 3. April 2007 die Einkünfte aus der geringfügigen Beschäftigung bei der Firma J (18. Juli 2006 - 31. Dezember 2006), die neben der Notstandshilfe bezogen worden sind, in die Hochrechnung miteinbezogen, es hat aber diesen Fehler im Rahmen der Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2007 korrigiert.

Pendlerpauschale:

Was das vom Berufungswerber beantragte so genannte "große" Pendlerpauschale in Höhe von 1.071,00 € anlangt, ist festzuhalten, dass das Finanzamt richtigerweise für die Zeit der Beschäftigung bei der Firma J gar kein Pendlerpauschale berücksichtigt hat; dies aus folgenden Gründen:

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.

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.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 Kilometer und ist die Benüt-

zung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 genannten Pauschbeträge zu berücksichtigen.

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 EStG 1988 an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b leg. cit. folgende (jährliche) Pauschbeträge berücksichtigt:

EINFACHE WEGSTRECKE	PAUSCHBETRÄGE
2 bis 20 km	280,00 €
20 bis 40 km	1.071,00 €
40 bis 60 km	1.863,00 €
über 60 km	2.664,00 €

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit).

Unzumutbarkeit liegt ferner im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung vor. Dies ist dann der Fall, wenn der Behinderte eine Bescheinigung gemäß § 29b StVO 1960 besitzt oder infolge seiner Behinderung von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist (Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung).

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt weiters als nicht zumutbar, 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	1,5 Stunden

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. Liegen

Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Seite 152 f).

Im gegenständlichen Fall ist für die Zurücklegung der Wegstrecke zwischen der Wohnung in Gde., Adr., und der Arbeitsstätte in L, Adr.2, ein Gehweg (ca. 420 m, ca. 10 Minuten) zwischen der Wohnung des Berufungswerbers und der Haltestelle des Landbus Linie X Gde. "A", die Nutzung des Landbusses Linie X zwischen der Haltestelle Gde. "A" und der Haltestelle L "E" (ca. 2,7 km, Fahrtdauer 5 Minuten) und noch ein Gehweg (ca. 200 m, ca. 5 Minuten) von der Haltestelle L "E" zur Arbeitsstätte in L, Adr.2, zu unterstellen (vgl. www.vmobil.at; die Ortspläne Gde. und L; Internet1; Internet).

Im Zeitraum der Beschäftigung bei der Firma J (18. Juli 2006 - 31. Dezember 2006) verkehrten auf mehr als der halben Fahrtstrecke (hin- und retour) nämlich auf der Strecke Gde. "A" - L "E" - Gde. "A", regelmäßig öffentliche Verkehrsmittel (für die tägliche Hinfahrt Taktverkehr: .35/.05 ab 5.35 Uhr, ab 19.05 Uhr stündlich bis 23.05 Uhr; für die tägliche Rückfahrt Taktverkehr: .17/.47 ab 6.17 Uhr, ab 19.47 Uhr stündlich bis 23.47 Uhr; vgl. die "Fahrpläne Vorarlberg" gültig vom 11. Dezember 2005 bis 9. Dezember 2006 und vom 10. Dezember 2006 bis 8. Dezember 2007).

Auf Grund dieser günstigen Verkehrsverbindung ist klar, dass im konkreten Fall Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht vorliegt.

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

Bezüglich der Frage, ob Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit vorliegt oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Davon ausgehend, dass die oben dargestellte einfache Wegstrecke (bei Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels) – nach Aufrundung der einzelnen Wegstrecken (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Frage 16/22 zu § 16 EStG 1988) – ca. fünf Kilometer beträgt, stünde dem Berufungswerber für deren Zurücklegung 1,5 Stunden zur Verfügung (vgl. die obige Zeittabelle). Bezogen auf eine Wegzeit von gegenständlich ca. 20 Minuten (so.) kann aber nicht von Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit gesprochen werden.

Im Berufungsfall kann von der Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, deshalb keine Rede sein.

Der Vollständigkeit halber ist noch zu sagen, dass auch die sog. "kleine" Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden konnte, da für die Zuerkennung des "kleinen" Pendlerpauschales Voraussetzung ist, dass der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 km umfasst.

Wenn das Finanzamt für die Zeit der Beschäftigung (12. Juni 2006 – 16. Juni 2006) bei der Firma S, H, Adr.1, das sog. "große" Pendlerpauschale für die Wegstrecke von 20 km bis 40 km aliquot in Höhe von 11,74 € berücksichtigt hat, kann sich der Berufungswerber nicht als beschwert erachten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 24. November 2008