



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 2. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 8. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mittels Ersuchen um Ergänzung vom 23. Juni 2005 wurde der Berufungswerber (Bw.) seitens des zuständigen Finanzamtes ersucht, „genaueste“ Angaben betreffend das für das Jahr 2004 beantragte große Pendlerpauschale nachzureichen.

In einer persönlichen Vorsprache erklärte der Bw., dass er um drei Minuten länger als 2,5 Stunden unterwegs sei. Seitens des Finanzbeamten sei er über die Korrektur und Rückforderung bis 2000 informiert worden.

Mit Bescheiden vom 8. Juli 2005 wurde die Einkommensteuer der Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 unter Berücksichtigung lediglich des kleinen Pendlerpauschales festgesetzt.

Mit Datum 28. Juli 2005 wurde Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003, sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 eingebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der

halben Fahrtstrecke nicht zumutbar sei.

Die Wegzeit vom Wohnort zur Arbeitsstätte würde 2,5 Stunden betragen. Damit werde die zumutbare Wegezeit von der Wohnung zur Arbeitsstätte überschritten.

In der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden wird ausgeführt, dass die große Pendlerpauschale deshalb nicht zustehe, da der benützte Vöest Pendlerbus dem Verkehrsverbund unterstehe. Wenn der Wohnort und die Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes liegen, sei die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nur dann zumutbar, wenn während des Tages gearbeitet werde. Der Bw. würde aber nicht nur während des Tages arbeiten, sondern auch in der Nacht (Schichtarbeit). Der benutzte Pendlerbus würde speziell für Schichtarbeiter aufgrund der Schichtarbeit zustehen.

Es werde daher die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales beantragt.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 7. Oktober 2005 wurde der Bw. seitens des zuständigen Finanzamtes ersucht, Arbeitszeitznachweise über den tatsächlichen Arbeitsbeginn bzw. das tatsächliche Arbeitsende zur Einsichtnahme vorzulegen (Kopie der Stempelkarte).

Mit Eingabe vom 18. Oktober 2005 wurden die geforderten Arbeitsnachweise übermittelt (Juni 2004, November 2000, April 2001, November 2002, Juli 2003).

Mit Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 vom 2. November 2005 wurde die Berufung gegen die Bescheide vom 8. Juli 2005 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass für die Ermittlung der Wegzeit die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn (und nicht der „fiktive Arbeitsbeginn“ um 6.00 Uhr) maßgeblich sei. Lt. ha. Ermittlungen sei der tatsächliche Arbeitsbeginn bei einer Frühschicht (auch bei anderen Schichtbetrieben) nicht wie offiziell angegeben um 6.00 Uhr, sondern um ca. 5.30 Uhr, weil sonst die Arbeiter, die aus der Nachtschicht kommen, den Schichtbus nicht mehr erreichen würden (diese inoffizielle Handhabung sei auch von einigen Voestarbeitern bestätigt und angegeben worden).

Mit Datum 18. November 2005 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz eingereicht.

Begründend wurde ausgeführt, dass die ablehnende Berufungsvorentscheidung vom 2. November 2005 davon ausgehe, dass der Arbeitsbeginn nicht um 6 Uhr, sondern schon um ca. 5.30 Uhr erfolgen würde.

Dazu sei Folgendes anzumerken:

Der Bw. hätte seine Fahrzeiten im Berufungsschreiben vom 28. Juli 2005 ausführlich dargestellt. Der Bw. würde die Wohnung bei der Frühschicht bereits um 3.15 verlassen und die Arbeitszeit um 6 Uhr beginnen. Bei der Mittagsschicht verlasse er die Wohnung bereits um

11.15, wenn die Arbeitszeit um 14 Uhr beginne und der Arbeitsweg für die Nachtschicht würde bereits um 9.15 beginnen; Nachtschichtbeginn um 22.00.

Die Wegstrecke würde 62 km und die Fahrzeit inklusive der Wartezeiten mehr als 2,5 Stunden betragen (vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn). Der Bw. würde im Schichtdienst arbeiten. Eine entsprechende Bestätigung des Dienstgebers über die Arbeitszeiten sei bereits übermittelt worden. Aus dieser Bestätigung des Dienstgebers sei zu entnehmen, dass der Arbeitsbeginn je nach Schichtturnus um 6.00, 14.00 oder um 22.00 beginne und um 14.00, 2.00 bzw. 6.00 morgens ende. Aufgrund dieses Sachverhaltes sei das große Pendlerpauschale zu gewähren.

Es werde daher der Antrag gestellt, das große Pendlerpauschale für die Wegstrecke von 62 km zu berücksichtigen.

Mittels Ersuchen um Ergänzung seitens der zuständigen Finanzamtes vom 14. Dezember 2005 wurde der Bw. um weitere Angaben ersucht:

Mit welchem Verkehrsmittel werde der Arbeitsweg zurückgelegt (PKW-Kennzeichen)?
Beschreibung des Arbeitsweges mit genauen Zeit und Kilometerangaben und Angabe des verwendeten Beförderungsmittels vom Verlassen der Wohnung bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn und zurück (Arbeitsende bis Ankunft in der Wohnung).

Wann ist der tatsächliche Arbeitsbeginn?

Vorlage der Fahrpläne der benutzten öffentlichen Verkehrsmittel bzw. Fahrplan des Schichtbusses.

Mit Eingabe vom 12. Jänner 2006 wurde diesem Ersuchen wie folgt Rechnung getragen:
Der Bw. würde die Wohnung bei der Frühschicht um 3.30 (Mittag 11.30; Nacht 19.30) verlassen. Bis zur Bushaltestelle gehe er ca. 300m zu Fuß um um 3.43 (11.43; 19.43) in den Schichtbus einzusteigen. Die Fahrtstrecke zur Arbeit betrage 67km. Die Arbeit würde zwischen 5.45 und 6.00 beginnen (zw. 13.45 und 14.00; zw. 21.45 und 22.00). Das Arbeitsende wurde mit 13.45 (21.45 und 5.45) angegeben.

Um 13.50 (21.50 und 5.50) steige er in den Schichtbus ein und um ca. 15.03 (23.03 und 7.03) in N aus. Von dort gehe er von der Haltestelle zu Fuß zur Wohnung, wo er um ca. 15.08 (23.08 und 7.08) ankomme. Diese Daten wurden durch vorgelegte Kopien von Verkehrsplänen bestätigt.

Mit Datum 1. Februar 2006 wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind nach Z. 6 dieser Gesetzesstelle auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wobei für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

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

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind zusätzlich Pauschbeträge zu berücksichtigen ("kleines Pendlerpauschale"):

*c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar**, dann sind anstelle der Pauschbeträge nach lit. b andere (höhere) Pauschbeträge zu berücksichtigen ("großes Pendlerpauschale").*

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Strittig ist, ob dem Berufungswerber das **große** Pendlerpauschale für die Fahrtstrecke über 60 km zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte zusteht.

Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es hinsichtlich der Gewährung des kleinen oder großen Pendlerpauschales nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte tatsächlich mit einem Massenbeförderungsmittel oder mit dem PKW oder mit beiden bewältigt. Entscheidend ist, ob zumindest auf der halben Fahrtstrecke ein Massenbeförderungsmittel verkehrt und seine Benützung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zumutbar ist. Trifft dieser Sachverhalt zu, kommt die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b (kleines Pendlerpauschale), ansonsten die nach lit. c (großes Pendlerpauschale) zur Anwendung (vgl. auch Feststellungen des Finanzausschusses zum EStG 1988 in ÖStZ 1988, S. 238).

Unzumutbarkeit liegt somit dann vor, wenn auf dem halben Arbeitsweg (hin oder auch zurück) ein Massenbeförderungsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt. Der Gesetzgeber verlangt hier also nicht, dass auf der ganzen Fahrtstrecke ein Massenbeförderungsmittel in Betrieb ist, es genügt, wenn ein solches hinsichtlich der halben Fahrtstrecke verkehrt.

Unstrittig ist im gegenständlich zu beurteilenden Fall, dass jedenfalls hinsichtlich mehr als der halben Fahrtstrecke ein öffentliches Verkehrsmittel (sog. „Schichtbus“) verkehrt.

Eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels liegt also nicht vor.

Weiters ist zu prüfen, ob eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit vorliegt. Die Frage, wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist, wird in § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 nicht näher geregelt und ist somit im Wege der Gesetzesinterpretation zu lösen. In Übereinstimmung mit Lehre wird in der Verwaltungspraxis die Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit anhand einer entfernungsabhängigen Zeitstaffel geprüft, wobei nachstehende Zeiten für die Zurücklegung der **einfachen** Wegstrecke durchschnittlich als zumutbar angesehen werden:

unter 20 km	1,5 Stunden
ab 20 km	2 Stunden
ab 40 km	2,5 Stunden

[Bemerkt wird, dass nach den amtlichen Erläuterungen (Regierungsvorlage) zum EStG 1988 die Fahrt mit dem Massenbeförderungsmittel insbesondere dann unzumutbar wäre, wenn sie mehr als dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen Kraftfahrzeug. Allerdings sei im Nahebereich von bis zu 25 km die Benützung des Massenbeförderungsmittels auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten betrage.]

Die Wegzeit umfasst nach herrschender Lehre (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 53 zu § 16; Doralt, EStG, § 16 Tz 108, ÖStZ 1988, 317) 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 usw.. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, dann ist von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen; darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (z.B. Park and ride) zu unterstellen, und zwar auch dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird.

Uneinigkeit besteht im konkreten Fall darüber, ob das sog. kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke über 60km zu berücksichtigen ist.

Eine Unzumutbarkeit, wegen einer mehr als dreifachen Überschreitung der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel gegenüber dem eigenen Kraftfahrzeug ist hier keinesfalls gegeben. Für eine Fahrstrecke von über 60km ist auch mit dem Pkw mit einer Fahrzeit von zumindest einer Stunde zu rechnen (vgl. hierzu z.B. den Routenplaner www.at.map24.com). Eine diesbezügliche Abfrage zwischen P und Linz (Ortsmittelpunkte) hat für eine Fahrtstrecke von 55 km eine Fahrzeit von rd. einer Stunde ergeben.

Für den hier zu beurteilenden Sachverhalt ist also wesentlich, ob die Gesamtfahrzeit von 2,5 Stunden für den Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte überschritten wird oder nicht. Hierzu ergeben die vom Bw. selbst dargelegten Zeiten ein eindeutiges Bild (Darstellung in der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Jänner 2006):

Der Bw. würde die Wohnung bei der Frühschicht um 3.30 (Mittag 11.30; Nacht 19.30) verlassen. Bis zur Bushaltestelle gehe er ca. 300m zu Fuß um um 3.43 (11.43; 19.43) in den Schichtbus einzusteigen. Die Fahrtstrecke zur Arbeit betrage 67km. Die Arbeit würde zwischen 5.45 und 6.00 beginnen (zw. 13.45 und 14.00; zw. 21.45 und 22.00). Das Arbeitsende wurde mit 13.45 (21.45 und 5.45) angegeben.

Um 13.50 (21.50 und 5.50) steige er in den Schichtbus ein und um ca. 15.03 (23.03 und 7.03) in N aus. Von dort gehe er von der Haltestelle zu Fuß zur Wohnung, wo er um ca. 15.08 (23.08 und 7.08) ankomme. Diese Daten wurden durch vorgelegte Kopien von Verkehrsplänen bestätigt.

Der Bw. muss den Schichtbus um jeweils 3.43 Uhr (11.43 Uhr; 19.43 Uhr) erreichen. Dafür muss er die Wohnung um jeweils 3.30 Uhr (11.30 Uhr; 19.30 Uhr) verlassen. Für die Strecke von rd. 300m wird also eine Gehzeit von rd. 10 Minuten veranschlagt. Dies ist jedenfalls ausreichend. Auch wenn man eher langsam geht (als Richtwert 4km/h) wird diese Zeit keineswegs überschritten (ja sogar erheblich unterschritten). Der Bw. berücksichtigte in der Eingabe vom 12. Oktober 2006 für diese Strecke eine Gehzeit von fünf Minuten (15.03 bis 15.08; 23.03 bis 23.08; 7.03 bis 7.08). Den Angaben im Vorlageantrag vom 11. November 2005, dass die Wohnung bereits um 3.15 Uhr (11.15 Uhr; 19.15 Uhr) verlassen werde, ist also hier keineswegs zu folgen.

Als Dienstbeginn wird jeweils eine Zeit zwischen 5.45 Uhr und 6.00 Uhr (13.15 Uhr und 14.00 Uhr; 21.45 Uhr und 22.00 Uhr) angegeben.

Das Dienstende wurde vom Bw. mit 13.45 Uhr (21.45 Uhr; 5.45 Uhr) angegeben. Es ist also anzunehmen, dass auch der Bw. seine Vorgängerschicht bereits vor dem „offiziellen“ Dienstbeginn ablösen muss, da ja auch er von seiner Nachschicht bereits vor dem offiziellen Dienstende abgelöst werden muss. Die als spätesten Beginnzeiten angegebenen Zeiten 6.00 Uhr (14.00 Uhr; 22.00 Uhr) werden also eher selten tatsächlich erreicht werden (meist infolge Schichtwechsel schon früher).

Aber selbst wenn man diese Zeiten der Entscheidung zugrunde legt, wird die als zumutbar angegebene Fahrzeit von 2,5 Stunden keinesfalls überschritten, sodass die Berufung wie im Spruch angeführt, als unbegründet abzuweisen war.

Linz, am 23. Juli 2007