



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 18. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 26. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der in P_in_Tirol wohnhafte Berufungswerber ist Bediensteter der ÖBB und arbeitet im Schichtdienst am ca. 95 Kilometer vom Wohnort entfernten Bahnhof in A als Stellwerkmeister. Er bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Gestützt auf § 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 wurde er mit Bescheid vom 26.06.2008 zur Einkommensteuer 2007 veranlagt. Dabei wurden der Alleinverdienerabsetzbetrag sowie das (große) Pendlerpauschale – anders als bei der bisherigen laufenden Lohnverrechnung – nicht mehr berücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt aus, ein Alleinverdienerabsetzbetrag stehe nicht zu, weil die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehegattin den „maßgeblichen Grenzbetrag“ übersteigen. Hinsichtlich der „Berichtigung Pendlerpauschale“ werde auf die „Vorjahrsbegründung“ verwiesen. In den Vorjahren wurde

das große Pendlerpauschale (in erster Instanz) versagt, weil der Abgabepflichtige als ÖBB-Bediensteter kostenlos mit der Bahn zu seinem Arbeitsplatz fahren könne.

Der Abgabepflichtige erhob Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007. Er verwies auf die in Rechtskraft erwachsene Berufungsentscheidung RV/0058-I/08 vom 16.07.2008, mit welcher das beantragte Pauschale für die Jahre 2003 bis 2006 berücksichtigt wurde. Zusätzlich machte er Ausgaben für Zahnarzt, Ausgaben für Wohnraumschaffung, den Kirchenbeitrag sowie Beiträge zur Pensionsversicherung steuerlich geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 12.08.2008 und vom 12.11.2008 verlangte das Finanzamt, das Vorliegen der Voraussetzungen für die Berücksichtigung des erhöhten Pendlerpauschales (an Hand von KFZ-Kaufvertrag, Fahrtenbuch, Serviceheft, oder eines sonstigen Nachweises, dass mit dem eigenen Pkw zur Dienststelle gefahren wurde) nachzuweisen und einen Dienstplan für das Jahr 2007 vorzulegen.

Mit Eingabe vom 10.12.2008 teilte der Berufungswerber mit, seit 2001 zwei Autos zu besitzen (im Berufungsjahr: VW-Touran mit Dieselantrieb, Peugeot 106 Benziner). Seiner Erinnerung nach habe er 2007 für die Fahrten zur Arbeit beide Autos je zur Hälfte verwendet. Fahrtenbücher habe er nicht geführt, weil die Fahrzeuge „*reine Privatautos*“ seien. Der Aufforderung zur Vorlage von Serviceheften ist er nicht nachgekommen. Er erledige den Service „*seit 20 Jahren selbst*“. Er könne sich die Servicekosten in einer Vertragswerkstätte bei seinem Gehalt nicht leisten.

Der Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 12.05.2010 insofern Folge gegeben, als Sonderausgaben (im Rahmen der vorgesehenen Höchstbeträge) antragsgemäß berücksichtigt wurden. Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen lagen unter dem Selbstbehalt und blieben ohne steuerliche Auswirkung. Das Pendlerpauschale blieb versagt, weil trotz mehrmaliger Aufforderung kein Nachweis für die Zurücklegung der Fahrten zur Dienststelle erbracht worden sei.

Mit Vorlageantrag vom 18.05.2010 wurde die Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales bekämpft. Der Berufungswerber wendet ein, dass der Zugverkehr keinen für ÖBB-Bedienstete eingerichteten Werksverkehr darstelle. Die Zurücklegung der Strecke von der Wohnung zum Arbeitsplatz mit dem Zug würde in seinem Fall in beiden Richtungen unzumutbar lange, nämlich über 2,5 Stunden, dauern. Zu den vom

Finanzamt angeforderten Nachweisen wiederholte er, dass er die Kaufverträge für die Fahrzeuge sowie die Dienstpläne für 2007 vorgelegt habe. Weitere Aufzeichnungen seien nicht vorhanden. Er sei ihm auch weder in I. Instanz noch im Verfahren vor dem UFS nahe gelegt worden, ein Fahrtenbuch zu führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtliche Grundlagen

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. 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 EStG 1988) abgegolten.
- b) ...
- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden an Stelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

...

über 60 Kilometer 2.797,50 €.

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

Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu.

Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet.

2. Sachverhalt:

Der Berufungswerber wohnt in P_in_Tirol. Er war im Berufungsjahr Angestellter der ÖBB und arbeitete im Schichtdienst am Bahnhof A als Stellwerkmeister. Der Regeldienstplan sah vor, dass sein Tagdienst von 06:30 Uhr bis 18:30 Uhr, der Nachtdienst von 18:30 Uhr bis 06:30 Uhr dauerte. Dazwischen war ein Ruhetag vorgesehen. Abweichungen vom Regeldienstplan ergaben sich durch Urlaub, Krankheit und Vertretungen von Arbeitskollegen. Fallweise dauerte der Tagdienst auch von 06:30 Uhr bis 19:00 Uhr oder von 13:00 Uhr bis 18:30 Uhr. Dem vorliegenden Dienstplan für 2007 ist folgende Verteilung von Tagdienst, Nachtdienst, Urlaub, Ruhe- und Krankheitstagen zu entnehmen:

| | 06:30 Uhr bis 18:30 Uhr | 18:30 Uhr bis 06.30Uhr | Urlaub, Ruhetag, Krank | 06:30 Uhr bis 19:00 Uhr | 13:00 Uhr bis 18:30 Uhr |
|-----------|-------------------------------|------------------------------|------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| Jänner | 6 | 10 | 14 | 1 | 0 |
| Februar | 6 | 5 | 16 | 1 | 0 |
| März | 5 | 4 | 22 | 0 | 0 |
| April | 7 | 6 | 16 | 1 | 0 |
| Mai | 5 | 6 | 20 | 0 | 0 |
| Juni | 7 | 7 | 15 | 1 | 0 |
| Juli | 6 | 5 | 20 | 0 | 0 |
| August | 6 | 5 | 20 | 0 | 0 |
| September | 6 | 5 | 19 | 0 | 0 |
| Oktober | 8 | 9 | 13 | 0 | 1 |
| November | 6 | 6 | 14 | 3 | 1 |
| Dezember | 4 | 8 | 18 | 1 | 0 |
| Summe | 72 | 76 | 207 | 8 | 2 |

Er hatte somit an 72 Tagen Tagdienst von 06:30 Uhr bis 18:30 Uhr und an 2 Tagen Tagdienst von 13:00 Uhr bis 18:30 Uhr. Für die Heimfahrt wäre bei Dienstende 18:30 Uhr der Bus bis Innsbruck (18:46 Uhr bis 19:06 Uhr, 20 Minuten), von dort der Zug bis Landeck (19:13 Uhr bis 20:16 Uhr, 63 Minuten) und von dort der Pkw bis zur Wohnung (25 Minuten) die schnellste Verbindung bei Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel gewesen. Zuzüglich Gehstrecke vom Stellwerk zur Bushaltestelle in Hall (10 Minuten) hätte der Zeitaufwand 2 Stunden 45 Minuten betragen. Bei Dienstende um 19:00 Uhr (dies war an 8 Tagen der Fall) wäre die Zugverbindung noch ungünstiger gewesen. Für die Hinfahrt von der Wohnung zum Arbeitsplatz hätte der Zeitaufwand bei Dienstbeginn um 06:30 Uhr 2 Stunden 40 Minuten betragen. War der Tagdienst an einem Sonntag zu verrichten, hätte er die Wohnung um 00:40 Uhr

verlassen und mit dem Pkw zum Bahnhof in Landeck fahren müssen. Die Fahrt vom Bahnhof in Landeck zum Bahnhof Innsbruck hätte von 01:10 Uhr bis 01:54 Uhr, somit 44 Minuten gedauert. Die Strecke vom Bahnhof Innsbruck zum Bahnhof Hall wäre mit dem Bus erfolgt (02:30 Uhr bis 02:46 Uhr, somit 16 Minuten). Am Bahnhof Hall zum Stellwerk wäre ein Fußweg von 30 Minuten zurückzulegen gewesen. Der Zeitaufwand vom Verlassen der Wohnung um 00:40 Uhr bis zum Dienstbeginn um 06:30 Uhr hätte daher 5 Stunden und 50 Minuten betragen.

An 76 Tagen hatte er Nachtdienst von 18:30 Uhr bis 06:30 Uhr. Bei diesem Dienst wäre bei Benützung von Bahn und Bus folgende Verbindung zur Verfügung gestanden: Die Fahrt von der Wohnung nach Landeck mit dem Bus hätte um 13:57 Uhr begonnen und 13 Minuten gedauert. Die Weiterfahrt vom Bahnhof in Landeck zum Bahnhof Innsbruck hätte von 16:35 Uhr bis 17:21 Uhr, somit 46 Minuten, gedauert. Die Weiterfahrt zum Bahnhof Hall wäre von 17:43 Uhr bis 17:51 Uhr (8 Minuten) erfolgt. Der am Bahnhof Hall zum Stellwerk zurückzulegende Fußweg hätte weitere 20 Minuten benötigt. Der Zeitaufwand vom Verlassen der Wohnung um 13:57 Uhr bis zum Dienstbeginn um 18:30 Uhr hätte daher 4 Stunden und 33 Minuten betragen. Auf der Strecke von der Wohnung zum Bahnhof in Landeck verkehre am Samstag und Sonntag kein Bus, sodass diese Teilstrecke mit dem eigenen Pkw zurückgelegt hätte werden müsse. Die Wohnung hätte er dann erst um 16:05 Uhr verlassen müssen, sodass für die gesamte Strecke immer noch ein Zeitaufwand von 2 Stunden 25 Minuten nötig gewesen wäre. Bei der Heimfahrt müsse er vom Stellwerk zum Bahnsteig gehen (06:30 Uhr bis 06:50 Uhr, 20 Minuten). Der Zug wäre um 06:52 Uhr in Hall abgefahren und um 07:01 Uhr (9 Minuten) in Innsbruck angekommen. Die Weiterfahrt nach Landeck hätte von 07:22 Uhr bis 08:37 Uhr (75 Minuten) gedauert. Den Zeitaufwand für die Fahrt nach Hause schätzte der Berufungswerber mit weiteren 14 Minuten. Insgesamt hätte die Heimfahrt daher 2 Stunden 35 Minuten gedauert.

3. Rechtliche Würdigung:

Strittig ist, ob der Berufungswerber das sogenannte Pendlerpauschale in Anspruch nehmen kann. Das Finanzamt hat dies mit Berufungsvorentscheidung vom 12.05.2010 verneint, weil ein Nachweis dafür, dass die Fahrten zum Arbeitsplatz mit dem Pkw zurückgelegt wurden, „*trotz mehrmaliger Aufforderung*“ nicht erbracht worden sei.

§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 nennt als Voraussetzung für die Berücksichtigung der Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Wege des Pendlerpauschales bestimmte Entfernungen sowie die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf dieser Strecke.

Der Begriff "Unzumutbarkeit" ist im Gesetz nicht näher definiert und wird unterschiedlich ausgelegt (vgl. dazu Jakom/Lenneis EStG § 16 Rz 28). Nach den amtlichen Erklärungen (Regierungsvorlage) richtet sich die Zumutbarkeit nach der unterschiedlichen Fahrtdauer mit dem Massenbeförderungsmittel einerseits und dem Pkw andererseits. Unzumutbar sei die Fahrt mit dem Massenbeförderungsmittel insbesondere dann, wenn sie mehr als dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen Kfz. Die Lohnsteuerrichtlinien (LStRL 2002, Rz 255) gehen von einer Zeitstaffel aus. Danach ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht mehr zumutbar, wenn bei einer Wegstrecke von über 40 Kilometer eine Wegzeit von zweieinhalb Stunden überschritten wird. Während ein Teil der Literatur dem zustimmt (vgl. Zorn in Hofstätter/ Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988, Tz 1; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 16 Tz 52; Nolz/Loukota, Steuerpraxis 92/93, Einkommensteuer, Tz 309; und andere), weist Doralt darauf hin, dass sich dem Gesetz eine solche Zeitstaffel nicht entnehmen lasse, z.B. werde eine Wegstrecke von etwa 2 Stunden allgemein als unzumutbar empfunden, auch wenn sie gelegentlich in Kauf genommen werden müsse. Sie könne dem Gesetz daher kaum als zumutbar unterstellt werden (Doralt, EStG9, § 16 Tz 107).

Der Berufungswerber benötigte für die Zurücklegung der Strecke bei Verwendung der öffentlichen Verkehrsmittel zwischen 2 Stunden 41 Minuten und 5 Stunden 50 Minuten (eine genaue Aufstellung des Zeitaufwandes im Falle der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel enthält die die Vorjahre betreffende Berufungsentscheidung vom 16.07.2008, RV/0058-I/08). Gemessen an den vorstehend aufgeführten Kriterien erweist sich die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für nicht mehr zumutbar. Das Finanzamt vertritt auch gar nicht die Ansicht, die Verwendung des Zuges sei dem Berufungswerber zumutbar gewesen, sondern versagte das Pendlerpauschale, weil die angeforderten Nachweise dafür, „*dass mit dem eigenen Pkw zur Dienststelle gefahren*“ wurde, nicht erbracht worden seien. Das Finanzamt ging somit davon aus, dass die Fahrten zum und vom Arbeitsplatz trotz Unzumutbarkeit mit dem Zug, der

dem Berufungswerber als ÖBB-Bediensteten kostenlos zur Verfügung stand, zurückgelegt worden sind.

Soweit dem in den Akten des Finanzamtes befindlichen Schriftverkehr zwischen der Behörde und der Volksanwaltschaft die Ansicht vertreten wurde, für den vom Finanzamt verlangten Nachweis der Benützung des eigenen Kfz für die Zurücklegung der Strecke Wohnort – Arbeitsplatz bestehe keine Rechtsgrundlage, sei festgehalten, dass es nicht Zweck einer Pauschalierung ist, fiktive Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen. Wenn daher – wie im vorliegenden Fall – Bedenken bestehen, ob Aufwendungen überhaupt erwachsen sind, hat das Finanzamt eine entsprechende Prüfung vorzunehmen. Es entspricht höchstgerichtlicher Rechtsprechung, dass derjenige, der Begünstigungen in Anspruch nimmt, geeignete Nachweise für das Vorliegen der Voraussetzungen zu erbringen hat.

Dass der Berufungswerber die angeforderten Nachweise nicht erbracht hat, trifft für das Verfahren in erster Instanz zu. Er ist der Aufforderung zur Vorlage eines Fahrtenbuches, der Servicehefte und anderer Nachweise nicht nachgekommen. Er teilte mit, dass er für die Führung eines Fahrtenbuches für die Privatfahrzeuge nie eine Veranlassung gesehen habe und er auch nie auf die Notwendigkeit dazu hingewiesen worden sei. Aus demselben Grund habe er auch andere Nachweise, wie Tankbelege, nicht aufbewahrt. Den Service für seine Fahrzeuge erledige er seit Jahren selbst. Damit eine Fachwerkstätte zu beauftragen könne er sich nicht leisten. Auch der dem Finanzamt vorgelegte Dienstplan war unvollständig, da für 191 Tage keine Angaben enthalten sind.

Im Verfahren vor dem UFS wurden die Dienstpläne lückenlos für das Berufungsjahr vorgelegt. In den Akten des Finanzamtes befinden sich auch die Kaufverträge für die im Berufszeitraum benutzten Kfz. Die Nichtvorlage der anderen angeforderten Nachweise kann für sich nicht dazu führen, das beantragte Pauschale zu versagen. Es ist in freier Würdigung aller vorgelegten Nachweise zu beurteilen, ob die Fahrten zum und vom Arbeitsplatz tatsächlich mit dem eigenen Pkw zurückgelegt worden sind. Der UFS hält dies im Hinblick auf den sonst großen Zeitaufwand (wie oben dargestellt in einer Richtung zwischen ca. 2 Stunden 30 Minuten bis über 5 Stunden gegenüber ca. 1 Stunde bei Benutzung des Kfz) für wesentlich wahrscheinlicher, als die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel. Vorstehende Zusammenfassung des Dienstplanes

zeigt auch, dass die Fahrtstrecke von der Wohnung zum Arbeitsplatz in jedem Lohnzahlungszeitraum an zumindest 11 Tagen, somit überwiegend, zurückgelegt wurde. Einzige Ausnahme ist der Monat März, in welchem der Berufungswerber nur an 9 Tagen Dienst versehen hat. Die verbleibenden 22 März-Tage entfielen auf Ruhetage (7 Tage), Urlaub (8 Tage) und Krankheit (7 Tage). Da die Pauschbeträge aber auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen sind, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet, sind die Voraussetzungen auch im Monat März erfüllt.

Das Pendlerpauschale war für Jänner bis Juni 2007 mit 222 € monatlich, ab Juli 2007 mit 244,25 € monatlich zu berücksichtigen. Der Jahresbetrag errechnete sich daher mit 2.797,50 €. Hinsichtlich der anderen Berufungspunkte (Zahnarzt, Wohnraumschaffung, Kirchenbeitrag) wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 12.05.2010 verwiesen, die insofern als Bestandteil dieser Berufungsentscheidung zu sehen ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 18. April 2013