

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde N, F-Weg 8, vom 13. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. Juli 2005 bzw. vom 19. August 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert

### **Entscheidungsgründe**

Die in den Berufungsjahren in Gd B, S-Straße 1, wohnhafte Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) war im strittigen Zeitraum einerseits im K M, G S, M-R 7 (bis zum Februar 2002), und andererseits am LK F, Ge F, C-Gasse 47, beschäftigt.

Anlässlich einer Lohnabgabenprüfung beim Land Vorarlberg 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 5. April 1998 gab die Bw. im Hinblick auf ihre Arbeitsstätte im K M einerseits an, dass die kürzeste Straßenverbindung (Autokilometerangabe) zwischen ihrer der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 34 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. mit Schreiben vom 7. März 2005 ihre Dienstzeiten samt Bus-, Bahn- und Gehzeiten dar und beschrieb ihre berufliche sowie fahrtechnische Situation wie folgt (die diese Stellungnahme mit Schreiben vom 20. Dezember 2005 ergänzenden Ausführungen der Bw. werden ebenfalls hier dargestellt):

Sie arbeite auf der Nuklear-Bettenstation, in der vor allem Radiojodpatienten (ua. Schilddrüsenerkrankungen, Schilddrüsenkrebs und andere Krebskrankheiten) untergebracht seien. Auf der Station befänden sich sechs Stahlbetten und drei Untersuchungsbetten. Durch die niedrige Bettenanzahl sei lediglich eine diplomierte Krankenschwester ständig anwesend. Dies bedinge in der Regel eine längere Übergabezeit. Hinzu komme weiters, dass vor allem Krebspatienten auf Grund der Radiojodtherapie oft in den ersten Tagen erhebliche gesundheitliche Probleme hätten, wodurch ihr Dienst ua. mit Rücksichtnahme auf die Personalbesetzung oft nicht um 19.00 Uhr beendet werden könne. Dasselbe gelte für den Tagdienst. Um einen reibungslosen Ablauf zu gewährleisten, sei eine entsprechend hohe Anpassungsfähigkeit von allen beteiligten Schwestern notwendig.

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahre 2002 wieder auf, zumal von der Arbeitgeberin der Berufungswerberin ein berichtigter bzw. neuer Lohnzettel übermittelt wurde; dabei berücksichtigte die Arbeitgeberin - wie auch im berichtigten bzw. neuen Lohnzettel für das Jahr 2003 - ein Pendlerpauschale in Höhe von 384,00 € (statt bisher 840,00 €), ein Betrag, den das Finanzamt seinem neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 28. Juli 2005 bzw. dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 19. August 2005 zu Grunde legte.

In der gegen diese Sachbescheide mit Schriftsatz vom 13. September 2005 erhobenen Berufung brachte die Bw. unter Verweis auf ihre Stellungnahme vom 7. März 2005 vor, dass die Nachversteuerung des Pendlerpauschales auf Grund der Lagerung ihrer Arbeitszeiten zu Unrecht erfolgt sei.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit den Berufungsvorentscheidungen vom 26. September 2005 als unbegründet ab. Begründend führte es in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 23. September 2005 im Wesentlichen aus, dass es der Bw. bei einer Wegstrecke unter 20 bzw. 40 km und einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ohne weiteres möglich sei, innerhalb von 1,5 bzw. 2 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 19. Oktober 2005 stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Begründend führte die Bw. aus, dass es nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspreche, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel auf ihrem Arbeitsweg möglich und zumutbar sei. Hinsichtlich der Ergänzungen zum Vorlageantrag (vgl. Schreiben der Bw. vom 20. Dezember 2005) wird auf die obigen Ausführungen zur Stellungnahme der Bw. vom 7. März 2005 verwiesen.

### **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:
<b>2 bis 20 km</b>	<b>210,00 €</b>
<b>20 bis 40 km</b>	<b>840,00 €</b>
40 bis 60 km	1.470,00 €
über 60 km	2.100,00 €

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag 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; Doralt<sup>4</sup>, 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 Nacharbeit) 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:
<b>unter 20 km</b>	<b>1,5 Stunden</b>
<b>ab 20 km</b>	<b>2 Stunden</b>

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 Anschlässen) 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 im Hinblick auf die Arbeitsstätte "K M" in S das sog. große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 für eine einfache Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km bzw. ob hinsichtlich der Arbeitsstätte "LK" in F 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 km 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 (1,2 km nach Routenplaner "ViaMichelin") und der restlichen Fahrtstrecke von Bahnhof B nach Bahnhof T (12 Tarif km) bzw. nach Bahnhof F (21 Tarif km) mit dem Zug zu unterstellen. Vom Bahnhof T bis zum K M wird ein Fußweg (0,9 km nach Routenplaner "ViaMichelin") angesetzt bzw. von der Bushaltestelle Bahnhof F (Bahnhofsvorplatz) bis zur Haltestelle LK (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: 6.45 bzw. 7.00 Uhr, 18.45 bzw. 19.00 Uhr; Dienstende: 7.00 Uhr, 19.00 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):

1) K M:

Dienstbeginn um 6.45 bzw. 7.00 Uhr:

Pkw bis Bahnhof B, Regionalzug Bahnhof B ab 5.41 bzw. 6.25 Uhr/Bahnhof T an 5.58 bzw. 6.42 Uhr; Fußweg bis zum K M;

Dienstbeginn um 18.45 bzw. 19.00 Uhr:

Pkw bis Bahnhof B, Regionalzug Bahnhof B ab 18.08 Uhr/Bahnhof T an 18.26 Uhr, Fußweg bis zum K M;

Dienstende um 7.00 Uhr:

Fußweg bis zum Bahnhof T, Regionalzug Bahnhof T ab 7.35 Uhr/Bahnhof B an 7.53 Uhr; Pkw bis zur Wohnung;

Dienstende um 19.00 Uhr:

Fußweg bis zum Bahnhof T, Regionalzug Bahnhof T ab 20.05 Uhr/Bahnhof B an 20.23 Uhr; Pkw bis zur Wohnung.

2) LK F:

Dienstbeginn um 6.45 bzw. 7.00 Uhr:

Pkw bis Bahnhof B, Regionalzug Bahnhof B ab 6.09 Uhr/Bahnhof F an 6.29 Uhr mit Anschluss Landbus 60/60E F Bahnhof ab 6.33 Uhr/LK an 6.41 Uhr;

Dienstbeginn um 18.45 bzw. 19.00 Uhr:

Pkw bis Bahnhof B, Regionalzug Bahnhof B ab 18.09 Uhr/Bahnhof F an 18.29 Uhr mit Anschluss Landbus 60/60E F Bahnhof ab 18.33 Uhr/LK an 18.41 Uhr;

Dienstende um 7.00 Uhr:

Landbus 60/60E LK 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 19.00 Uhr:

Landbus 60/60E LK 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.

Im Hinblick auf den Einwand der Bw., wonach ihre Tätigkeit eine längere Übergabezeit erfordere und ihr Dienst mit Rücksichtnahme auf die Patienten sowie die Personalbesetzung oft nicht pünktlich beendet werden könne, ist zu sagen, dass der Bw. in den Berufsjahren 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 Berufsjahren **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 - 14,1 km bzw. 24,7 km beträgt, dann stünden ihr

entsprechend der obigen Zeitstaffel für die Hin- oder Rückfahrt 1,5 bzw. 2 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 - für die ca. 1,2 km lange Strecke von der Wohnung der Bw. in B bis zum Bahnhof B und hinsichtlich der Arbeitsstätte "K M" einer ca. 20 Minuten dauernden Zugfahrt zwischen Bahnhof B mit dem Regionalzug zum Bahnhof T sowie der Dauer eines Fußweges vom Bahnhof T zur Arbeitsstätte (ca. fünfzehn Minuten) und im Hinblick auf die Arbeitsstätte "LK F" 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 LK, 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 1,5 bzw. 2 Stunden.

Angesichts dieser durchaus günstigen Verbindungen mit den öffentlichen Verkehrsmittel auf den gegenständlichen Strecken 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 Tarifkilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gehwege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen bemisst, kann sich die Bw. nicht als beschwert erachten, wenn im konkreten Fall das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km in Höhe von jährlich **384,00 €** in Abzug gebracht wurde.

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

Feldkirch, am 9. Jänner 2006