



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SP, Gde B, S-Straße 13, vom 28. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 29. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) war in den Berufungsjahren am L R, Gd R, V-Straße 16, beschäftigt.

Anlässlich einer Lohnabgabenprüfung beim Land V 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 23. Jänner 1989 gab die Bw. einerseits an, dass die kürzeste Straßenverbindung (Autokilometerangabe) zwischen ihrer der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte 25 km betrage, und andererseits, dass zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende die Fahrzeit bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar lang sei.

Bezugnehmend auf das obgenannte Schreiben der Lohnsteuerprüferin nahm die Bw. mit dem am 23. März 2005 beim Finanzamt eingelangten Schreiben Stellung. Dabei nahm die Bw. eine Aufstellung ihrer Dienstzeiten (Frühdienst: 7.00 Uhr bis 19.15 Uhr; Nachdienst: 19.00 Uhr bis 7.15 Uhr) samt Wegzeiten vor und erklärte, dass sie werk-, sonn- und feiertags sowie nachts arbeite und drei Viertel ihrer Dienste 12-Stunden-Dienste seien; sie habe daher einen komplizierten Wegplan. So komme sie teilweise mit dem Weckruf um 4.30 Uhr auf 17 Stunden pro Tag mit einer Stunde Mittagspause.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 wieder auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (beide datiert mit 29. Juli 2005); dabei berücksichtigte das Finanzamt ein Pendlerpauschale in Höhe von 384,00 € (statt bisher 840,00 €).

In der gegen diese neuen Sachbescheide mit Schriftsatz vom 28. August 2005 erhobenen Berufung (vgl. zusätzliche Berufungsbegründung vom 6. September 2005) beantragte die Bw., das erhöhte Pendlerpauschale für die Berufungsjahre anzuerkennen, verwies auf ihre obgenannte Stellungnahme und legte nochmals eine detaillierte Aufstellung ihrer Arbeitszeiten und den daraus resultierenden Wegplan vor.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit den Berufungsvorentscheidungen vom 15. September 2005 als unbegründet ab. Begründend führte es in der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 16. September 2005 im Wesentlichen aus, dass im Hinblick auf die von der Bw. bekannt gegebenen Arbeitszeiten und den Bus- und Zugverbindungen laut Fahrplan des Verkehrsverbundes Vorarlberg die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels

für die Fahrt Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung an den überwiegenden Arbeitstagen durchaus möglich und zumutbar gewesen sei.

Mit Schreiben vom 12. Oktober 2005 stellte die Bw. unter nochmaligem Verweis auf ihre detaillierte Aufstellung ihrer Arbeitszeiten und den daraus resultierenden Wegplan einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

### **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:
2 bis 20 km	210,00 €
<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 Verkehrsabsatzbetrag 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 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
<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 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. 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 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 (ca. 2 km nach Routenplaner "ViaMichelin") und der restlichen Fahrtstrecke von Bahnhof B nach Bahnhof R (26 Tarif km) mit dem Zug zu unterstellen. Von der Bushaltestelle Bahnhof R (Bahnhofsvorplatz) bis zur Haltestelle L (ca. 2 km nach Routenplaner "ViaMichelin") fährt der Landbus (Linie 67); alternativ - insbesondere am Wochenende und an Feiertagen - ist diese Strecke zu Fuß zurückzulegen.

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: 7.00 Uhr, 19.00 Uhr; Dienstende: 19.15 Uhr, 7.15 Uhr) und unter

Bedachtnahme auf eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel wie folgt:

Dienstbeginn um 7.00 Uhr:

Montag bis Samstag (2002 und 2003):

PKW bis zum Bahnhof B, Regionalzug Bahnhof B ab 6.09 Uhr/Bahnhof R an 6.35 Uhr mit Anschluss Landbus 67 R Bahnhof ab 6.41 Uhr/R L an 6.45 Uhr,

Sonntag und Feiertag (2002 und 2003):

PKW bis zum Bahnhof B, Schnellzug Bahnhof B ab 6.04 Uhr/Bahnhof R an 6.21 Uhr; ab Bahnhof R bis zum L R zu Fuß;

Dienstbeginn um 19.00 Uhr:

Montag bis Freitag, Samstag, Sonntag und Feiertag (2002):

PKW bis zum Bahnhof B, Schnellzug Bahnhof B ab 18.01 Uhr/Bahnhof R an 18.22 Uhr; ab Bahnhof R bis zum L R zu Fuß,

Montag bis Freitag, Samstag, Sonntag und Feiertag (2003):

PKW bis zum Bahnhof B, Schnellzug Bahnhof B ab 17.33 Uhr/Bahnhof R an 17.51 Uhr mit Anschluss Landbus 67 R Bahnhof ab 18.01 Uhr/R L an 18.05 Uhr; Samstag, Sonntag und Feiertag ab Bahnhof R bis zum L R zu Fuß;

Dienstende um 19.15 Uhr:

Montag bis Freitag (2002 und 2003) und Samstag (2002):

Landbus 67 R L ab 19.44 Uhr (ab 19.26 Uhr Samstag 2002)/R Bahnhof an 19.49 Uhr (an 19.31 Uhr Samstag 2002) mit Anschluss Regionalzug Bahnhof R ab 19.55 Uhr/Bahnhof B an 20.22 Uhr; PKW bis zur Wohnung,

Samstag (2003), Sonntag und Feiertag (2002 und 2003):

Ab L R bis zum Bahnhof R zu Fuß, Regionalzug Bahnhof R ab 19.55 Uhr/Bahnhof B an 20.22 Uhr; PKW bis zur Wohnung;

Dienstende um 7.15 Uhr:

Montag bis Samstag (2002 und 2003):

Landbus 67 R L ab 7.41 Uhr/R Bahnhof an 7.46 Uhr mit Anschluss Regionalzug Bahnhof R ab 7.55 Uhr/Bahnhof B an 8.22 Uhr; PKW bis zur Wohnung,

Sonntag und Feiertag (2002 und 2003):

Ab L R bis zum Bahnhof R zu Fuß, Regionalzug Bahnhof R ab 7.55 Uhr/Bahnhof B an 8.22 Uhr; PKW bis zur Wohnung.

Auf Grund der obigen Überlegungen war daher im konkreten Fall davon auszugehen, dass der Bw. in den Berufungsjahren **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 - 30 km beträgt, dann stünden ihr entsprechend der obigen Zeitstaffel für die Hin- oder Rückfahrt zwei 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. 2 km lange Strecke von der Wohnung der Bw. in B bis zum Bahnhof B, einer ca. 26 Minuten dauernden Zugfahrt zwischen Bahnhof B mit dem Regionalzug zum Bahnhof R, einer ca. fünf Minuten dauernden Busfahrt mit dem Landbus der Linie 67 vom Bahnhof R bis zur Haltestelle R L oder alternativ der Dauer eines Fußweges vom Bahnhof R zur gegenständlichen Arbeitsstätte der Bw. (ca. 30 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 jedenfalls unter zwei Stunden.

Angesichts dieser durchaus günstigen Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmittel auf der gegenständlichen Strecke 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, war im konkreten Fall (einfache Wegstrecke ca. 30 km) das sog. kleine Pendlerpauschale für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km in Höhe von jährlich 384,00 € in Abzug zu bringen.

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

Feldkirch, am 22. November 2005