



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 25. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 31. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der in 6551 Pians – Tobadill wohnhafte Berufungswerber ist Bediensteter der ÖBB und arbeitet im Schichtdienst am Bahnhof H als Stellwerkmeister. Er wurde für die Jahre 2003 bis 2006 gemäß § 41 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zur Einkommensteuer veranlagt. Mit den am 31.5.2007 ausgefertigten Einkommensteuerbescheiden für 2003 bis 2006 wurde das Pendlerpauschale nur für die Fahrt vom Wohnsitz zum Bahnhof L berücksichtigt, weil auf dieser Teilstrecke kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht. Auf der verbleibenden Strecke werde er als Bediensteter der ÖBB im Werkverkehr befördert, weshalb insofern kein Anspruch auf das Pendlerpauschale bestehe.

In den jeweils am 25.6.2007 eingebrachten Berufungen wendete der Abgabepflichtige ein, sein Tagdienst beginne um 06:30 Uhr und ende um 18:30 Uhr. Der Nachdienst beginne um

18:30 Uhr und ende am nächsten Tag um 06:30 Uhr. Die Strecke vom Wohnsitz zum Arbeitsplatz betrage 95 km. Er lege die Strecke wie folgt zurück:

Tagdienst werktags Hinfahrt:

Die Fahrt von der Wohnung zum nächstgelegenen Bahnhof in L mit dem eigenen Pkw beginne um 03:49 Uhr und dauere bis 04:14 Uhr, somit 25 Minuten. Die Fahrt vom Bahnhof in L zum Bahnhof H dauere von 04:19 Uhr bis 05:43 Uhr, somit 84 Minuten. Der am Bahnhof H zum Stellwerk zurückzulegende Fußweg dauere weitere 20 Minuten. Der Zeitaufwand vom Verlassen der Wohnung um 03:49 Uhr bis zum Dienstbeginn um 06:30 Uhr betrage daher 2 Stunden und 41 Minuten.

Tagdienst sonntags Hinfahrt:

Die Fahrt von der Wohnung zum Bahnhof in L mit dem eigenen Pkw beginne um 00:40 Uhr und dauere bis 01:05 Uhr, also 25 Minuten. Die Fahrt vom Bahnhof in L zum Bahnhof I dauere von 01:10 Uhr bis 01:54 Uhr, somit 44 Minuten. Die Strecke vom Bahnhof I zum Bahnhof H lege er mit dem Bus zurück (02:30Uhr bis 02:46 Uhr, somit 16 Minuten). Der am Bahnhof H zum Stellwerk zurückzulegende Fußweg dauere weitere 30 Minuten. Der Zeitaufwand vom Verlassen der Wohnung um 00:40 Uhr bis zum Dienstbeginn um 06:30 Uhr betrage daher 5 Stunden und 50 Minuten.

Nachtdienst werktags Hinfahrt:

Die Fahrt von der Wohnung nach L mit dem Bus beginne um 13:57 Uhr und dauere 13 Minuten. Die Weiterfahrt vom Bahnhof in L zum Bahnhof I dauere von 16:35 Uhr bis 17:21 Uhr, somit 46 Minuten. Die Weiterfahrt zum Bahnhof H dauere von 17:43 Uhr bis 17:51 Uhr, somit 8 Minuten. Der am Bahnhof H zum Stellwerk zurückzulegende Fußweg dauere weitere 20 Minuten. Der Zeitaufwand vom Verlassen der Wohnung um 13:57 Uhr bis zum Dienstbeginn um 18:30 Uhr betrage daher 4 Stunden und 33 Minuten. Auf der Strecke von der Wohnung zum Bahnhof in L verkehre am Samstag und Sonntag kein Bus, sodass diese Teilstrecke mit dem eigenen Pkw zurückgelegt werden müsse. Die Wohnung müsse er dann erst um 16:05 Uhr verlassen, sodass sich für die gesamte Strecke immer noch ein Zeitaufwand von 2 Stunden 25 Minuten ergebe.

Tagdienst werktags und sonntags Heimfahrt:

Der Fußweg vom Stellwerk am Bahnhof zur Bushaltestelle dauere von 18:35 Uhr bis 18:45 Uhr, somit 10 Minuten. Der Bus fahre um 18:46 Uhr ab und komme um 19:06 am Bahnhof I, somit nach 20 Minuten, an. Die Zugfahrt vom Bahnhof I nach L dauere von 19:13 Uhr bis 20:16 Uhr, somit 63 Minuten. Die Fahrt mit dem Pkw vom Bahnhof in L zur Wohnung dauere von 20:20 Uhr bis 20:45 Uhr, somit 25 Minuten. Der Zeitaufwand zwischen Dienstende um

18:30 Uhr bis zur Ankunft in der Wohnung um 20:45 Uhr betrage daher 2 Stunden und 45 Minuten.

Nachtdienst werktags Heimfahrt:

Der Fußweg vom Stellwerk am Bahnhof H zur Bushaltestelle dauere von 06:30 Uhr bis 06:50 Uhr, somit 20 Minuten. Der Zug fahre um 06:52 Uhr ab und komme um 07:01 am Bahnhof I, somit nach 9 Minuten, an. Die Weiterfahrt nach L dauere von 07:22 Uhr bis 08:37 Uhr, somit 75 Minuten. Die Fahrt mit dem Bus vom Bahnhof in L zur Wohnung dauere von 10:40 Uhr bis 10:54 Uhr, somit 14 Minuten. Der Zeitaufwand zwischen Dienstende um 06:30 Uhr bis zur Ankunft in der Wohnung um 10:54 Uhr betrage daher 4 Stunden und 24 Minuten. Bei Verwendung des eigenen Pkw für die Strecke Bahnhof L zur Wohnung mit einer frühesten Ankunft um 09:05 Uhr ergebe sich immer noch ein Zeitaufwand von 2 Stunden 35 Minuten.

Somit ergebe sich sowohl für die Tag- als auch die Nachschicht ein Zeitaufwand von jeweils mehr als 2,5 Stunden, was nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 die Benützung von Massenbeförderungsmitteln zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unzumutbar erscheinen lasse. Die Bestimmung, wonach bei überwiegender Beförderung des Arbeitnehmers im Werkverkehr die Pauschbeträge nicht zustehen, könne nicht so interpretiert werden, „*dass allein schon der Bestand einer derartigen Verbindung*“ die Berücksichtigung des Pendlerpauschales ausschließe. Es müsse - auch im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz - die zeitliche Inanspruchnahme des ÖBB-Mitarbeiters bei tatsächlicher Benützung des Werkverkehrs berücksichtigt werden. Weiters sei auf eine UFS-Entscheidung (RV/2256-W/05) hinzuweisen, wonach die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf einer 20-40 km langen Fahrtstrecke unzumutbar sei, wenn die Fahrzeit mehr als 3 x so lange dauere als mit dem eigenen Pkw. Das „*Urteil*“ berücksichtige die Relation zwischen der Fahrzeit mit dem Pkw und dem öffentlichen Verkehrsmittel.

Die Berufung wurde in diesem Punkt mit Berufungsvorentscheidung vom 21.1.2008 abgewiesen. Da er als ÖBB-Bediensteter überwiegend im Werksverkehr befördert worden sei, sei ihm kein durch die Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel verursachter Aufwand entstanden. Da die Berücksichtigung fiktiver Werbungskosten nicht in Betracht komme, erübrige sich eine Prüfung, ob die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar war. Für die Strecke von der Wohnung zum Bahnhof L, auf der die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich sei, sei bereits im Erstbescheid das große Pendlerpauschale angesetzt worden.

Im Vorlageantrag vom 22.2.2008 erklärte der Berufungswerber, dass nur mehr die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales für die gesamte Strecke vom Wohnort zum Arbeitsplatz strittig sei (Anm.: dem bisher auch andere Berufungspunkte umfassenden Berufungsbegehren hatte das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben).

***Über die Berufung wurde erwogen:***

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)	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 werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:			
	Bei der Fahrtstrecke von	2003	2004/05	2006
	20 km bis 40 km	384 €	450 €	495 €
	40 km bis 60 km	768 €	891 €	981 €
	über 60 km	1.152 €	1.332 €	1.467 €
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 der Fahrtstrecke von	2003	2004/05	2006
	2 km bis 20 km	210 €	243 €	270 €
	20 km bis 40 km	840 €	972 €	1.071 €
	40 km bis 60 km	1.470 €	1.692 €	1.863 €
	über 60 km	2.100 €	2.421 €	2.664 €

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.

Das Finanzamt versagte das große Pendlerpauschale, weil dem Berufungswerber für die Fahrten von der Wohnung zum Arbeitsplatz keine Kosten erwachsen seien. Das Finanzamt ging somit davon aus, dass der Berufungswerber die Strecke von der Wohnung zum Arbeitsplatz und retour tatsächlich (überwiegend) mit dem Zug zurückgelegt hat. Aus dem vorgelegten Veranlagungsakt ist aber nicht ersichtlich, worauf das Finanzamt diese Annahme

stützte. Gegenüber dem UFS teilte der Abgabepflichtige mit, wegen des ansonsten großen Zeitaufwandes zum Tagdienst immer und zum Nachtdienst meistens mit dem eigenen Pkw gefahren zu sein. Die Annahme, für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien keine Kosten erwachsen, erweist sich daher als unzutreffend. Der Unabhängige Finanzsenat geht bei Beurteilung der noch offenen Streitfrage davon aus, dass

- der Abgabepflichtige die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung (in einer Richtung 95 km) weitaus überwiegend mit dem eigenen Pkw zurückgelegt hat
- hiefür eine Fahrzeit von 1 Stunde je Richtung benötigte
- bei Benützung des Zuges folgende Fahrzeiten angefallen wären:
  - Tagdienst werktags Hinfahrt 2 Std 41 Minuten
  - Tagdienst sonntags Hinfahrt 5 Std 50 Minuten (aus den Fahrplänen der ÖBB ergibt sich, dass dies auch für Samstage gelten musste)
  - Tagdienst werktags und sonntags Heimfahrt 2 Std 45 Minuten
  - Nachtdienst werktags Hinfahrt 4 Std 33 Minuten oder bei Mitbenutzung des eigenen Pkw 2 Std 25 Minuten
  - Nachtdienst werktags Heimfahrt 4 Std 24 Minuten oder bei Mitbenutzung des eigenen Pkw 2 Std 35 Minuten
- diese Umstände im gesamten Berufungszeitraum gleichbleibend gegeben waren.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitstätte – im öffentlichen Interesse - nicht den Individualverkehr unter Benützung des Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002). In rechtlicher Hinsicht ist daher zu prüfen, ob dem Berufungswerber für seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der „Werkverkehr“ tatsächlich zu den erforderlichen Zeiten oder zumindest innerhalb zumutbarer Wartezeiten zur Verfügung gestanden ist.

Der Begriff „Unzumutbarkeit“ ist im Gesetz nicht näher definiert und wird unterschiedlich ausgelegt (vgl. dazu Jakom/Lenneis EStG § 16 Rz 28). Nach den amtlichen Erläuterungen (Regierungsvorlage) richtet sich die Zumutbarkeit nach der unterschiedlichen Fahrtzeit 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, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 107).

Vor diesem Hintergrund hält es der Unabhängige Finanzsenat für unzutreffend, das beantragte Pauschale allein deshalb zu versagen, weil der Berufungswerber als ÖBB Bediensteter die ÖBB-Einrichtungen in Anspruch nehmen könnte. Es ist zu berücksichtigen, dass sich die Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel an den Bedürfnissen der Mehrheit der Arbeitnehmer sowie der Schüler und Studenten orientieren. Für den Berufungswerber bedeutet dies im Hinblick auf seine Arbeitszeiten (12-Stunden-Schichten abwechselnd von 06:30 Uhr bis 18:30 Uhr und von 18:30 Uhr bis 06:30 Uhr mit einem freien Tag dazwischen), dass eine Abstimmung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende mit den Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel, anders als dies im Werkverkehr allgemein der Fall sein wird, in seinem Fall gerade nicht erfolgt. Das führt dazu, dass öffentliche Verkehrsmittel nicht immer bzw. nur bei langen Wartezeiten zur Verfügung stehen (vgl. etwa die Hinfahrt am Sonntag zum Tagdienst mit 5 Stunden 50 Minuten oder am Werktag zum Nachtdienst mit 4 Stunden 33 Minuten, wenn kein eigener Pkw verwendet wird).

Ein Zeitaufwand von zweieinhalb Stunden wird nach dem Berufungsvorbringen (mit 2 Stunden und 25 Minuten) nur in einem Fall unterschritten, nämlich bei der Fahrt zum Arbeitsplatz, wenn der Berufungswerber an Werktagen Nachtdienst verrichtet und eine Teilstrecke mit dem eigenen Pkw zurücklegt (ohne eigenen Pkw betrage der Zeitaufwand hiefür 4 Stunden und 33 Minuten). Das Finanzamt hat sich in den bekämpften Bescheiden zu den Zeitangaben des Berufungswerbers nicht geäußert. Aus dem vorgelegten Veranlagungsakt ist aber ersichtlich, dass eine Überprüfung der Angaben vorgenommen wurde. Auch das Finanzamt kam dabei zum Ergebnis, dass der Richtwert von zweieinhalb Stunden nur bei der Hinfahrt zum Arbeitsplatz bei Tagdienst mit 2 Stunden und 13 Minuten unterschritten wird. Für die Heimfahrt vom Nachtdienst ermittelte das Finanzamt einen Zeitaufwand von 2 Stunden 55 Minuten. Für die Heimfahrt vom Tagdienst und die Hinfahrt zum Nachtdienst sei ein Zeitaufwand von 3 Stunden 55 Minuten nötig. Dabei ist noch nicht berücksichtigt, dass öffentliche Verkehrsmittel am Wochenende nicht auf der ganzen Strecke zur Verfügung stehen.

Der Unabhängige Finanzsenat kommt daher zum Ergebnis, dass dem Berufungswerber die überwiegende Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeits-

stätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar war. Dies unabhängig davon, ob man die Unzumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel an Hand einer Zeitstaffel, wie sie in den LStRL 2002 vorgesehen ist, oder an Hand der Relation der Fahrzeit mit dem Kfz zu jener mit dem Massenbeförderungsmittel im Sinn der Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (und im Sinne von Doralt) beurteilt.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben. Die zusätzlich zu berücksichtigenden Werbungskosten (Differenz zwischen dem bisher in Abzug gebrachten Pendlerpauschale und dem „großen“ Pendlerpauschale) errechnet sich wie folgt:

	2003	2004	2005	2006
Pauschale bisher	210 €	243 €	243 €	270 €
Pauschale laut BE	2.100 €	2.421 €	2.421 €	2.664 €
Differenz	1.890 €	2.178 €	2.178 €	2.394 €

Hinsichtlich der übrigen Berufungspunkte wird auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen, die insofern als Bestandteil dieser Berufungsentscheidung zu sehen ist.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 16. Juli 2008