



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, vertreten durch Willibald SteuerberatungsGmbH, 8561 Pichling bei Mooskirchen, Packer Straße 177, vom 11. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 7. November 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte für das Streitjahr die Gewährung des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in Höhe von 2.421 Euro. Er wohnt in K und ist bei einer Spedition in X (Oberösterreich) als LKW-Fahrer beschäftigt. Seine Arbeitsstätte befindet sich am Sitz des Arbeitgebers. Eine Schlafstelle ist dort nicht vorhanden. Die Entfernung zwischen dem Wohnort des Bw. und seiner Arbeitsstätte beträgt 176,2 km.

Der Bw. brachte vor, er fahre einmal wöchentlich (am Samstag oder am Sonntag), manchmal (zB in Kalenderwochen mit einem Feiertag) auch zwei mal wöchentlich mit seiner Ehegattin zu seiner Arbeitsstätte, übernehme dort einen LKW seines Arbeitgebers und absolviere mit seiner Ehegattin von der Arbeitsstätte aus Fahrten durch ganz Europa. Am Freitag oder Samstag komme er wieder an seine Arbeitsstätte zurück und fahre mit seinem PKW nach Hause. Die Kosten für die Fahrten mit dem privaten PKW teile er sich mit seiner Ehegattin.

In der Berufung wurde ausgeführt, die Benützung eines Massenbeförderungsmittels für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte sei wegen der Fahrtdauer, der Verfügbarkeit von öffentlichen Verkehrsmitteln und der Zeiten der Hin- und Rückfahrten (am Wochenende bzw. am Abend oder in den frühen Morgenstunden) nicht möglich und daher nicht zumutbar. Bei angenommenen 46 Hin- und Rückfahrten im Jahr ergebe sich eine Gesamtkilometerleistung mit dem privaten PKW von 16.210,4 km.

Ausgaben eines Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 Werbungskosten. Sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, werde bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km (im Streitjahr) ein Pauschbetrag von 2.421 Euro berücksichtigt. Nach Rz 250 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002 müssen in zeitlicher Hinsicht die entsprechenden Verhältnisse überwiegend gegeben sein. Da für den vollen Kalendermonat 20 Arbeitstage angenommen werden, stehe ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur zu, wenn an mehr als 10 Tagen im Kalendermonat die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt werde.

Es werde nicht bestritten, dass das in den Lohnsteuerrichtlinien genannte Kriterium (mindestens 11 Fahrten im Monat) nicht erfüllt werde (nur 46 Hin- und Rückfahrten jährlich). Da es sich bei den Lohnsteuerrichtlinien aber nur um Auslegungsbehelfe handle, können daraus keine über die einkommensteuerlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden. Dem Bw. stehe das "große" Pendlerpauschale aber auch zu, um eine krasse und verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen zu vermeiden. Wenn ein Steuerpflichtiger, dem die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht zumutbar sei, zB 11 mal im Monat 10,75 Monate im Jahr (52 Wochen abzüglich 5 Wochen Urlaub) die dafür erforderlichen 60,1 km zwischen Wohnort und Arbeitsstätte hin und retour zurücklege, erreiche er eine Jahreskilometerleistung von 14.213,65 km. Nach dem Wortlaut der Lohnsteuerrichtlinien stehe diesem Steuerpflichtigen das große Pendlerpauschale zu. Die Jahreskilometerleistung des Bw. betrage – wie oben dargestellt wurde – fast 2000 km mehr.

Nach dem Wortlaut der Lohnsteuerrichtlinien stehe dem Bw. dennoch weder das große noch das kleine Pendlerpauschale zu. Der – allein verbindliche - Gesetzestext des § 16 EStG 1988 enthalte die Einschränkung betreffend das zeitliche Überwiegen jedoch nicht. Entscheidend für die Beurteilung des gegenständlichen Falles sei jedoch ausschließlich der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. So habe der Unabhängige Finanzsenat mit Entscheidung vom 20.9.2006, RV/2256-W/05, einem Steuerpflichtigen, dessen Fahrzeit mit öffentlichen

Verkehrsmitteln weniger als zwei Stunden, aber dennoch drei mal so lange wie mit dem eigenen PKW dauere, entgegen den Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien das Pendlerpauschale zuerkannt. Der in den Lohnsteuerrichtlinien enthaltene Begriff des "Überwiegens im Lohnzahlungszeitraum" könne in verfassungskonformer Interpretation nur als quantitatives Überwiegen im Einzelfall verstanden werden. Nur mit einem solchen Verständnis werde auch für den gegenständlichen Fall ein gleichmäßiges Ergebnis erzielt. Dem Bw. sei es im Lohnzahlungszeitraum nämlich in allen Fällen, daher naturgemäß auch überwiegend, nicht möglich und zumutbar gewesen, unter Benützung öffentlicher Verkehrsmittel an seine Arbeitsstätte zu gelangen. Die Frage der Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel sei überdies nur für die Beantwortung der Frage, ob einem Steuerpflichtigen ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zustehe, relevant. Dass dem Bw. überhaupt kein Pendlerpauschale gewährt werde, führe zu einer unerträglichen Verzerrung. Die Tatsache, dass der Bw. die Strecke zwischen seinem Wohnort und seiner Arbeitsstätte nur ein bis zwei mal pro Woche zurücklege, könne unter Berücksichtigung des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht entscheidend sein. Auch für den Bw. müsse die grundsätzliche Regelung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, nämlich, dass Ausgaben eines Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten sind, gelten. Dem Sinn des Gesetzes entsprechend werde der steigenden finanziellen Belastung eines Arbeitnehmers, die sich aus der größeren Entfernung des Wohnortes von der Arbeitsstätte ergebe, durch gestaffelte Pauschbeträge Rechnung getragen. Bis zu einer Entfernung von 20 km sei der Aufwand mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten. Bei größeren Entfernungen stehe bei Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel das entfernungsabhängig gestaffelte kleine Pendlerpauschale zu, weil auch die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel forciert werden soll. Im Fall der Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel werde der Aufwand – wiederum entfernungsabhängig gestaffelt – durch das große Pendlerpauschale abgegolten. Je weiter die Arbeitsstätte vom Wohnort entfernt sei und je größer dadurch die Kosten für den Arbeitnehmer seien, desto höher sei der anzuwendende Pauschbetrag. Dieser Grundsatz sei auch bei der Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu beachten. Unter Beachtung der tragenden Prinzipien des Einkommensteuerrechtes, nämlich des Leistungsfähigkeitsprinzips und des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, sei dem Bw. im gegenständlichen Fall das große Pendlerpauschale zuzuerkennen.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. ersucht, bekannt zu geben, ob im Streitjahr Gründe für die Unzumutbarkeit der Verlegung seines Familienwohnsitzes an seinen Arbeitsort vorgelegen seien. Weiters wurde der Bw. gefragt, wieso er seiner Berechnung auf

Seite zwei der Berufung (Ermittlung der vom Bw. im Jahr zurückgelegten Gesamtkilometerleistung zwischen Wohnort und Arbeitsort) 46 Hin- und Rückfahrten zugrunde gelegt habe.

Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. 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 gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 (nach der Entfernung gestaffelte) zusätzliche Pauschbeträge berücksichtigt. Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum 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 anstelle der in lit. b genannten Pauschbeträge höhere Pauschbeträge berücksichtigt. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und lit. c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Unbestritten ist, dass die Wohnung des Bw. 176,2 km von seiner Arbeitsstätte entfernt ist und der Bw. gemeinsam mit seiner Ehegattin die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung gewöhnlich einmal, manchmal auch zwei mal pro Woche mit dem eigenen PKW zurücklegt. Einen (weiteren) Wohnsitz haben der Bw. und seine Ehegattin an ihrem Arbeitsort nicht, weil sie diesen nicht benötigen (beide sind während der Woche für ihren Arbeitgeber mit einem LKW unterwegs).

Dem Bw. wurde zur Abgeltung seiner Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur der Verkehrsabsetzbetrag gewährt. Er beantragte im Berufungsverfahren die Zuerkennung des Pendlerpauschales im höchst zulässigen Ausmaß von (im Streitjahr) 2.421 Euro. Die Zuerkennung des Pendlerpauschales sei – nach Ansicht des Bw. – aufgrund des Wortlautes des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 möglich und in verfassungskonformer Interpretation dieser Bestimmung sogar geboten. Die anhand der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (Rz 250) vorgenommene Auslegung der genannten Bestimmung verstoße sowohl gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip als auch gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Dieser Argumentation des Bw. kann nicht gefolgt werden. Das Erfordernis, dass die in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 genannten Voraussetzungen im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein müssen, ergibt sich – entgegen der Ansicht des Bw. – aus dem Einkommensteuergesetz selbst, wo es in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 heißt, "Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** zurücklegt, mehr als 20 km ... ". Das Einkommensteuergesetz normiert somit, dass das Pendlerpauschale nur einem Steuerpflichtigen gewährt wird, der die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt. Dass diese Voraussetzung beim Bw. in auch nur einem Lohnzahlungszeitraum des Streitjahres erfüllt gewesen wäre, behauptet er nicht einmal. Damit ist aber ist die Frage, ob beim Bw. im Streitjahr neben dem Verkehrsabsetzbetrag auch ein Pendlerpauschale zu berücksichtigen ist, bereits entschieden.

Den vom Bw. geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken ist entgegen zu halten, dass das Pendlerpauschale dazu dient, die Fahrtkosten von Arbeitnehmern abzugelten, deren Wohnsitz sich in einer üblichen Entfernung von der Arbeitsstätte befindet. Auch das ist aus der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 aufgrund der dort genannten Fahrtstrecken ableitbar. Ob die als üblich anzusehende (und damit noch durch den Pauschbetrag abgegoltene) Entfernung tatsächlich nur 80 km (wie von Demal in UFSjournal, 2009, S 12f, ausgeführt wurde) oder (wie laut Verwaltungspraxis gehandhabt; vgl. LStR Rz 342ff) bis zu 120 km beträgt, kann bei der Beurteilung des vorliegenden Falles dahingestellt bleiben. Unbestritten ist wohl, dass eine Entfernung von 176,2 km zwischen Wohnort und Arbeitsstätte nicht mehr als üblich im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 angesehen werden kann. Der vorliegende Fall ist daher mit jenen Fällen, in denen Steuerpflichtige eine übliche Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklegen und denen ein zusätzlicher Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gewährt wird, nicht vergleichbar, weshalb auch die unterschiedliche steuerliche Behandlung des Bw. und jener Steuerpflichtigen weder gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip noch gegen das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstößt. Die vom Bw. angestellte Berechnung, in der er die von ihm mit der von anderen Arbeitnehmern zurückgelegten Jahreskilometeranzahl vergleicht, ist (abgesehen davon, dass es sich bei den vom Bw. "angenommenen" 46 Hin- und Rückfahrten um eine nicht nachvollziehbare Berechnungsgrundlage handelt) nicht geeignet, eine mögliche Verfassungswidrigkeit aufzuzeigen.

Da die Arbeitsstätte des Bw. von seinem Wohnort 176,2 km entfernt ist, ist der Bw. nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates mit jenen Arbeitnehmern vergleichbar, die an ihrem Arbeitsort einen (weiteren) Wohnsitz haben, weil ihnen die tägliche Rückkehr an ihren (Familien-)Wohnsitz nicht möglich bzw. nicht zumutbar ist. Bei diesen Arbeitnehmern werden

die Aufwendungen für Fahrten zwischen dem Wohnsitz am Arbeitsort und dem Familienwohnsitz unter bestimmten Voraussetzungen (vgl. in diesem Zusammenhang zB VwGH 9.10.1991, 88/13/0121, und VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083) als Werbungskosten für Familienheimfahrten berücksichtigt. Auch wenn der Bw. an seinem Arbeitsort keinen (weiteren) Wohnsitz hat, weil er einen solchen aufgrund der Art seiner Tätigkeit (Fahrten mit dem LKW durch ganz Europa) nicht benötigt, wäre die Berücksichtigung der Aufwendungen des Bw. für die Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte (der Höhe nach begrenzt mit dem vom Bw. beantragten Pendlerpauschale von im Streitjahr 2.421 Euro) als Werbungskosten nur dann denkbar, wenn der Bw. im Streitjahr die für die Anerkennung von Familienheimfahrten geforderte Voraussetzung der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes erfüllen würde.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. nochmals VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083, mwN) ist es Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen.

Das Vorliegen von Gründen für eine derartige Unzumutbarkeit behauptet der Bw. jedoch nicht. Die Fahrtaufwendungen des Bw. können daher auch nicht unter dem Titel "Familienheimfahrten" als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Graz, am 6. April 2009