



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr.Bw., vom 15. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 20. August 2009 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2006 bis 2008 die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales in Höhe von € 1.086,75, € 2.052,00 und € 2.206,50.

In der Berufung erläutert der Bw., dass der Antrag für die Berücksichtigung des Großen Pendlerpauschales (über 60 km) nur hinsichtlich des kleinen Pendlerpauschales berücksichtigt wurde. Tatsächlich liegen jedoch die Voraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales vor.

Der Bw. hätte täglich eine Dienstzeit von 7.30 Uhr Früh bis 16.00 Uhr, weiters jeden Dienstag jeweils bis 19.00 Uhr.

Als Leiter der Abt.X und weiters des Öfteren als beauftragter Vertreter des X hätte der Bw. ständig wechselnde tatsächliche Dienstzeiten, die teilweise um 7.00 Uhr beginnen bzw. erst

um 21.00 Uhr enden. Wesentlich sei bei der Ausübung dieser Funktion eine flexible Arbeitszeit verbunden mit einer ständigen Verfügbarkeit. Hinzukommt, dass im Rahmen des Juristenjournaldienstes ebenfalls ständig wechselnde Arbeitszeiten gegeben wären.

Unter Berücksichtigung des Wohnortes in Adr.Bw. (1,5 km von der nächsten Bushaltestelle) und der Reiseroute T., S.str. – U. (Bus), U. – X-Bahnhof (ÖBB), X-Bahnhof – M. (U-Bahn), M. – WN. (ÖBB), WN. Bahnhof – ArbeitsstelleX WN. (1,5 km zu Fuß) sei es nicht möglich mit öffentlichen Verkehrsmitteln den Dienstort rechtzeitig um 7.30 Uhr bzw. 7:00 Uhr zu erreichen.

Eine Kombination des Individualverkehrs mit öffentlichen Verkehrsmitteln sei ebenfalls nicht zumutbar, da in jedem Fall täglich ein Fußweg von über drei Kilometern notwendig wäre.

Ebenso sei es nicht möglich, bei längerer Tätigkeit bis 19.00 Uhr, wiederum den Wohnort mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen.

Weiters ergäbe sich in eine Fahrtrichtung eine Reisezeit von über 2,5 Stunden unter Berücksichtigung eines Fußweges von 3,0 km in jede Richtung.

In der Entscheidung wäre ausschließlich auf die rechnerische Zeit unter 5 Stunden täglich Bedacht genommen worden, jedoch nicht auf die individuelle Zumutbarkeit, dass sowohl bei Arbeitsbeginn als auch Arbeitsende mein Wohnort mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht erreichbar sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet ab:

Das große Pendlerpauschale steht nur dann zu, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 km beträgt. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt bei einer Wegstrecke ab 40 km als nicht zumutbar, wenn eine Wegzeit (einschließlich Wartezeiten bei Benutzung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels) von 2 1/2 Stunden überschritten wird. Da in Ihrem Fall die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel möglich und auch zumutbar ist, wurde die Berufung abgewiesen. Laut ÖBB-Fahrplan beträgt die Fahrzeit zwischen 1:18 und 1:35 Stunden.

Der Bw. wendete im Rahmen des Antrages auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz wie folgt ergänzend ein:

"Auf dem Papier" hätte der Bw. täglich eine Dienstzeit von 7:30 Uhr Früh bis 16.00 Uhr, weiters jeden Dienstag jeweils bis 19.00 Uhr, am Freitag bis 13:30 Uhr. Aufgrund der Funktion auf der ArbeitsstelleX als Jurist und Fachgebietsleiter für x sei der Beginn und das Ende der Dienstzeit je nach Bedarf aber ständig flexibel und liege aufgrund von Besprechungsterminen mit xx etc., Verhandlungen, Ehrungen etc., sonstigen Aufgaben zwischen 7:00 Uhr bis hin um 21:00 Uhr. Diese zeitliche Flexibilität würde in dieser Funktion

auch erwartet und vorausgesetzt. Hinzukommt, dass im Rahmen des Journaldienstes ebenfalls ständig wechselnde Arbeitszeiten gegeben seien und auch eine jederzeitige Mobilität bestimmt wäre. So stünde in der Dienstanweisung des Xx, dass der Bw. im Bedarfsfall innerhalb von 1 Stunde vor Ort sein müsse (Hochwasser etc.). Aufgrund der geographischen Gegebenheiten des Bezirkes können diese Zeiten bei Verwendung von öffentlichen Verkehrsmitteln nicht eingehalten werden. Die Verwendung von öffentlichen Verkehrsmitteln während des Journaldienstes (alle 3 bis 4 Wochen jeweils von Dienstag 12:00 Uhr bis zum kommenden Dienstag 12:00 Uhr) hätte eine Pflichtverletzung zur Folge.

Unter Berücksichtigung des Wohnortes in Adr.Bw., (1.020 m von der nächsten Bushaltestelle) und der Reiseroute T., S.str. - U. (Bus), U. - X-Bahnhof (ÖBB), X-Bahnhof - M. (U-Bahn), M. – WN. (ÖBB) , WN. Bahnhof - ArbeitsstelleX WN. (1.500 m zu Fuß) sei es nicht möglich mit öffentlichen Verkehrsmitteln meinen Dienstort rechtzeitig um 7.30 Uhr bzw. 7:00 Uhr zu erreichen. Ebenso sei es nicht möglich, wenn der Bw. länger als bis 19.00 Uhr tätig wäre, wiederum den Wohnort mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen.

Zur Frage der Zumutbarkeit sei auch der bei Verwendung von öffentlichen Verkehrsmitteln notwendige Fußweg zu berücksichtigen. Nach Erhebungen durch Abfahrten, Berechnung der Wegstrecke im i-map sowie den aus der Fahrauskunft der ÖBB festgehaltenen Strecken, ergeben sich folgende Wegstrecken, die zu Fuß zurückgelegt werden müssten:

Haustür – bis nächstgelegene Bushaltestelle: 1.000-1.020m

Bushaltestelle bis Westbahn (lt. ÖBB-Plan): 300m

X-Bahnhof bis U-Bahn U6 (lt. ÖBB-Plan): 300m

U6 StationP bis W. M. (lt. ÖBB-Plan): 300m

WN. (Ausstieg) bis Eingangstür: 1.500-1550m

Dies ergäbe in eine Richtung eine Wegstrecke, die zu Fuß zurückgelegt werden müsse, von 3.400m bis 3.470m, ergäbe eine "Fußwanderung" am Tag von 6.800m bis 6.940m. Selbst wenn der Weg vom Wohnort bis zum Bahnhof mit dem Pkw zurückgelegt würde, ergäbe sich eine "Fußwanderung" pro Tag von 4.800m. Zur Frage der Zumutbarkeit, insbesondere in Hinsicht auf die allgemeine Lebenserfahrung, ergäbe sich, dass es jedenfalls unzumutbar wäre statt 100m (Parkplätze direkt bei der Arbeitsstelle vorhanden) jeden Tag 6.800 bis 6.940m zurückzulegen, d.h. vergleichsweise hätte der Bw. nach 6 Arbeitstagen bereits eine Wegstrecke eines Marathons zurückgelegt. Bei 6.800m bis 6.940m ergäbe sich bei einer normalen Gehgeschwindigkeit (Berücksichtigung von roten Ampeln, etc.) eine Gehzeit pro Tag von mindestens 1 Stunde und 45 Minuten.

Entgegen dem Inhalt der Berufungsvorentscheidung sei zu der tatsächlichen Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu sagen, dass für die Beurteilung grundsätzlich die Fahrpläne für die Jahre 2006, 2007 bzw. 2008 heranzuziehen sind. Laut derzeit geltendem ÖBB-Fahrplan soll folgende Wegverbindung, die günstigste sein:

Fußweg Wohnort bis Bushaltestelle (Wohnort): 5:40 Uhr - 6:00 Uhr

Bus Wohnort bis P. Zentrum Bahnhof: 6:01 Uhr - 6:11

Fußweg Bushaltestelle bis Bahnhof 300m (lt. Fahrplan): 5 Minuten

Schnellbahn P. Zentrum bis W. X-Bahnhof: 6:22 – 6.44

Fußweg W. X-Bahnhof - W. X-Bahnhof (U6) 300m (lt. Fahrplan): 6 Minuten

W. X-Bahnhof bis StationP (U6): 6 Minuten

Fußweg StationP (U6) bis W. M. 300m (lt. Fahrplan): 5 Minuten

W. M. bis WN. Hauptbahnhof: 7:03 - 7:28

Fußweg Ausstieg Bahn bis Eingangstor Arbeitsstelle: Wegstrecke 1.500-1.550m / 25 Minuten

Laut ÖBB Fahrplan wäre eine Wegstrecke von 2 Stunden und 13 Minuten gegeben. Dieser ÖBB-Fahrtplan entspreche aber nicht der Realität, da bei Betrachtung der Abfahrtszeiten ersichtlich sei, dass bereits ein bis zwei Minuten Verspätung der Schnellbahn genügen, dass die vorgesehene U-Bahn nicht mehr erreicht werden kann. Auch sei zwischen der bestmöglichen Ankunft in W. M. und der Abfahrt des Zuges nur eine Zeitspanne von 1 Minute gegeben. Ein rechtzeitiges Erreichen des Zuges sei somit aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung in 9 von 10 Fällen sicherlich nicht gegeben. Unter "normalen" Bedingungen wäre laut Fahrplan erst der Zug mit Abfahrt um 7:18 Uhr zu erreichen, die Ankunftszeit in WN. wäre um 7:51 Uhr, aufgrund des Fußweges von 1.500m bis 1.550 m wäre die Ankunft am Dienstort um ca. 8:16 Uhr, d.h. die Wegzeit in eine Richtung würde zumindest 2 Stunden und 36 Minuten betragen, bei Verspätung der Südbahn würde sich diese Zeit auch weiter Verlängern. Anzumerken sei, dass unter normalen Bedingungen die früheste Dienstbeginnzeit um 8:16 Uhr sei, obwohl die Öffnungszeiten bereits um 7:30 Uhr beginnen.

Wie bereits ausgeführt sei aufgrund der Funktion auf der ArbeitsstelleX als Jurist und Fachgebietsleiter für x das Ende der Dienstzeit je nach Bedarf ständig flexibel und liegt aufgrund von Besprechungsterminen mit xx etc., Verhandlungen, Ehrungen etc., sonstigen Aufgaben zwischen 16:00 bis hin um 21:00 Uhr. Diese zeitliche Flexibilität würde auch in dieser Funktion erwartet und vorausgesetzt. Aufgrund der nicht ständigen Zugverbindungen ergibt sich bei der Verwendung von insgesamt 4 verschiedenen öffentlichen Verkehrsmitteln unter Berücksichtigung von üblichen Wartezeiten sowie des Fußweges von 3.400m bis 3.470m eine Gesamtzeit von über 3 Stunden.

Bei Verwendung der vom ÖBB-Fahrplan vorgeschlagenen Verkehrsmittel sind Fahr- und Gehzeiten von über 6 Stunden sicher nicht die Seltenheit. Bei der Frage der individuellen Zumutbarkeit sei auch zu berücksichtigen, dass sowohl bei Arbeitsbeginn als auch Arbeitsende der Wohnort mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht immer erreichbar wäre.

Im gegenständlichen Fall sei somit die Verwendung von öffentlichen Verkehrsmitteln jedenfalls unzumutbar, da einerseits unter Berücksichtigung der allgemeinen Erfahrung Wegzeiten von mehr als 6 Stunden pro Tag gegeben wären und andererseits es nicht der Zumutbarkeit entspricht täglich zwischen 6.800m bis 6.940m zu Fuß zur Arbeit zu gehen (insbesondere auch mit Akten und Unterlagen bis zu 10kg und mehr).

Der Bw. verwende grundsätzlich sehr gerne öffentliche Verkehrsmittel und wäre auch zu Studienzeiten ständig mit öffentlichen Verkehrsmitteln vom I auf die Universität W. gefahren, ebenso bei der Tätigkeit in einer Anwaltskanzlei in P und beim Gerichtsjahr am Gericht Y. Die Verwendung von öffentlichen Verkehrsmitteln zur derzeitigen Arbeitsstelle könne jedoch niemanden zugemutet werden, einerseits von Wegzeiten von über 6 Stunden pro Tag und auch insbesondere von Fußwegstrecken von zwischen 6.800m bis 6.940m. Zudem müsse während des Journaldienstes der Pkw verwendet werden, um entsprechend der Dienstanweisung eine jederzeitige Mobilität bestmöglich zu garantieren. Darüber hinaus sei der Wohnort am Abend nicht mehr mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu erreichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Zi 6 EStG sind Werbungskosten auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wobei 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) 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 Pauschbeträge ("kleines Pendlerpauschale") gestaffelt nach der Entfernung berücksichtigt.
- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann wird anstelle der Pauschbeträge nach lit. b das "große Pendlerpauschale" - ebenfalls nach der Fahrtstrecke gestaffelt - berücksichtigt.

Das große Pendlerpauschale steht bereits dann zu, wenn die Benutzung des Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar oder nicht möglich ist, z.B. wenn ein Massenbeförderungsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, § 16 Rz 28).

In quantitativer Hinsicht ist sowohl beim kleinen als auch beim großen Pauschale auf das Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum abzustellen: Ist an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (mehr als 10 Tage im Kalendermonat) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, so besteht Anspruch auf das große Pendlerpauschale.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob auf der Strecke vom Wohnort zum Arbeitsplatz von über 70km die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist.

Die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsplatz des Bw. beträgt lt. Routenplaner www.Upelive.at 70,3km bzw. ÖAMTC-Routenempfehlung 73,6km, wovon auf einer Strecke von rund 17km und 54km Bahnstrecke, somit auf wesentlich mehr als der halben Strecke, eine gut ausgebaute Zugverbindung besteht. Eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels liegt somit nicht vor.

Weiters ist zu prüfen, ob eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit vorliegt. Die Frage, wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist, wird in § 16 Abs. 1 Zi 6 EStG 1988 nicht näher geregelt und ist somit im Wege der Gesetzesinterpretation zu lösen. In Übereinstimmung mit Lehre wird in der Verwaltungspraxis die Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit anhand einer entfernungsabhängigen Zeitstaffel geprüft, wobei nachstehende Zeiten für die Zurücklegung der **einfachen** Wegstrecke durchschnittlich als zumutbar angesehen werden:

- bei einfacher Wegstrecke unter 20 km: 1 1/2 Stunden
- bei einfacher Wegstrecke ab 20 km: 2 Stunden
- bei einfacher Wegstrecke ab 40 km: 2 1/2 Stunden.

Der Bw. hat nach eigenen Angaben tägliche Dienstzeiten: Montag bis Freitag von 7.30–16.00 Uhr sowie Dienstag bis jeweils 19.00 Uhr, teilweise wechselnd mit Beginn um 7.00 Uhr bis Ende um 21.00 Uhr.

Nach der elektronischen Fahrplanauskunft der ÖBB verkehren auf der Strecke P.-Zentrum bis W. X-Bahnhof und W. M. bis WN. folgende öffentliche Verkehrsmittel:

Dienstbeginn 7:30	P.-X-Bahnhof	M.–WN.	05.32-05.50 / 06:29-06.55
Dienstende 16:00	WN.-M.	X-Bahnhof-P.	16.33-16.59 / 17.18-17.50
Dienstende 19:00	WN.-M.	X-Bahnhof-P.	19.33-19.59 / 20.25-20.47
Dienstbeginn 7:00	P.-X-Bahnhof	M.–WN.	05.00-05.32 / 06.02-06.28
Dienstende 21:00	WN.-M.	X-Bahnhof-P.	21.33-21.59 / 22.27-23.09

Sowohl die Hin- als auch die Rückfahrt ist somit - unter Berücksichtigung der Fußwegzeiten zwischen den U-Bahn-Linien von 17 Minuten lt. Angaben des Bw. - an allen Arbeitstagen unter 2 Stunden bewältigbar. Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist somit zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke zumutbar. Damit sind die Anspruchsvoraussetzungen für die Zuerkennung des großen Pendlerpauschales nicht erfüllt.

Die Wegzeit umfasst nach hL (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB EStG1988, Tz 53 zu § 16; Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 108, ÖStZ 1988, 317) 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 usw. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, dann ist von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen; darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (z.B. Park and ride) zu unterstellen, und zwar auch dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird. Ist die Wegzeit bei Hinfahrt und Rückfahrt unterschiedlich lang, gilt die längere.

Kann - wie im vorliegenden Fall - auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist **nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988** die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (**Kfz und Massenbeförderungsmittel**) zu errechnen. Dies geht auch aus den vielen Beispielen im Antragsformular auf Berücksichtigung des Pendlerpauschales hervor. Von Einzelfällen abgesehen wird zur Überwindung einer Entfernung von drei und mehr Kilometer (zweimal pro Arbeitstag) tatsächlich immer ein Kfz benutzt.

Laut Berufungseinwendungen ist es dem Bw. zuzumuten, dass er die Strecke von der Wohnung in T. zum Bahnhof P.-Zentrum mit dem Pkw zurücklegt. Nach herrschender Rechtsmeinung ist von einer Kombination von Massenbeförderungsmitteln und Pkw auszugehen. Da der Bw. nach seiner Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales für die Fahrt zur Arbeit ein Kfz benützt, ist ihr auch zumutbar, die Strecke vom Wohnort in T nach P.-Zentrum mit dem Pkw zurückzulegen. Diese Strecke **beträgt laut Routenplaner 8 km und benötigt 11 min** (www.herold.at).

Was die Situation am Arbeitsort betrifft, so beträgt die Entfernung vom Hauptbahnhof zur Arbeitsstelle nach Angaben des Bw. rund 1.500m bis 1.550m. Dividiert man diesen Wert durch 1,45m bzw. 1,5m pro Sekunde (Erfahrungswert laut Internet), ergibt dies eine **Gehdauer von gerundet 17 Minuten**. Aber selbst wenn der Bw. für diese Strecke mehr als 17 Minuten benötigen sollte, erreicht er bei Arbeitsbeginn, welcher in der Regel um 7.30Uhr stattfindet, noch rechtzeitig seine Arbeitsstätte. Hinsichtlich der Rückfahrt vom Arbeitsort zum

Wohnort stehen dem Bw. 30 und mehr Minuten für die Bewältigung der Strecke Arbeitsstätte - Bahnhof zur Verfügung. Wie bereits dargelegt, war dem Bw. sowohl hinsichtlich der Hinfahrt von der jeweiligen Wohnung zur Arbeitsstätte als auch hinsichtlich der Rückfahrt von der Arbeitsstätte zur jeweiligen Wohnung die Benützung eines Massenbeförderungsmittels sowohl möglich als auch zumutbar. Die Wegzeit lag stets unter 2 Std. 30 Minuten. Daher kann das beantragte große Pendlerpauschale für eine Strecke von über 60 Kilometer nicht gewährt werden.

Es war daher lediglich das kleine Pendlerpauschale für einfache Fahrtstrecken ab 60km zu berücksichtigen. Bis Juni 2007 beträgt dieses Pauschale 1.467 € jährlich, ab Juli 2007 bis Juni 2008 erfolgte eine Erhöhung auf 1.614 € jährlich (BudBG 2007, BGBl I 24), ab Juli 2008 erfolgte eine Erhöhung auf 1.857 € jährlich (BudBG 2008, BGBl I 85).

Das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 855,75 €, 1.540,50 € und 1.735,50 € wurde vom Finanzamt bereits in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2008 in Abzug gebracht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Jänner 2011