



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 20. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 29. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen 2007: 24.605,51 €; Einkommensteuer-Gutschrift 2007 nach
Berücksichtigung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge: -897,55 €

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige mit dem Wohnsitz in X ist seit dem 1. Mai 2006 als Arbeiter bei der A-OHG in Y beschäftigt. Mit der am 14. April 2008 beim Finanzamt eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 machte er das große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km) im Ausmaß von 2.664 € geltend (KZ 718). Am 29. April 2008 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007, mit dem nur das kleine Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km) mit 1.540,05 € anerkannt wurde. Für die Strecke von X nach Y stehe lediglich das kleine Pendlerpauschale zu, weil auf der überwiegenden Strecke ein öffentliches Verkehrsmittel zumutbar sei.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 20. Mai 2008 fristgerecht Berufung. Ihm stehe das große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km) zu, weil die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels aufgrund seiner Arbeitszeiten im Schichtbetrieb, der sich wöchentlich abwechselte, nicht zumutbar sei. Seine Arbeitszeiten seien von 5:50 Uhr bis 14:00 Uhr (in der 1. Schicht) und von 14:00 Uhr bis 22:00 Uhr (in der 2. Schicht). Bei Verwendung der öffentlichen Verkehrsmittel müsste er mit dem Bus von seinem Wohnort in X nach Z fahren und von dort mit der Bahn zu seiner Arbeitsstätte nach Y. Zur erforderlichen Zeit verkehre aber kein Bus von X nach Z, der es ihm ermögliche, rechtzeitig zum Beginn der 1. Schicht (5:50 Uhr) an seiner Arbeitsstätte zu sein. Desgleichen sei es nicht möglich, nach dem Ende der 2. Schicht (22:00 Uhr) mit dem öffentlichen Verkehrsmittel nach Hause zu fahren, weil zu dieser Zeit kein Bus mehr von Z nach X fahre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2008 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Das große Pendlerpauschale stehe dann zu, wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest für den halben Arbeitsweg nicht möglich oder nicht zumutbar sei und die Strecke mindestens 2 km betrage. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gelte als nicht zumutbar, wenn für eine Strecke ab 40 km eine Wegzeit von zweieinhalb Stunden überschritten werde. Als zumutbar gelte, dass der Steuerpflichtige einen Teil der Wegstrecke (bis zur Hälfte der Gesamtstrecke) mit dem eigenen PKW zurücklege, um zur Einstiegsstelle des öffentlichen Verkehrsmittels zu gelangen. Im gegenständlichen Fall erscheine es als zumutbar, mit dem Auto von X nach Z zum Bahnhof zu fahren und von dort mit dem Zug nach Y und retour. Die Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale seien daher nicht gegeben.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gab der Abgabepflichtige zu verstehen, dass es beim Bahnhof in Z kaum Parkmöglichkeiten gebe. Im Winter sei es unmöglich, dort zu parken. Weiters teilte er mit, dass er bei der 1. Schicht bereits um 5:45 Uhr mit der Arbeit beginnen müsse; um diese Zeit sei die Zugverbindung nach Y sehr schlecht. Da die Arbeitszeiten eingehalten werden müssen, sei es einleuchtend, dass die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur mit dem PKW zurückgelegt werden könne. Überdies vermute er, dass er für die Strecke zwischen X und Z ohne weiteres das große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km) zugesprochen erhalte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber (Bw.) hat seinen Wohnsitz in X, A-Straße. Im Streitjahr 2007 war er als Arbeiter ganzjährig bei der A-OHG beschäftigt. Die Arbeitsstätte befindet sich in Y, B-Straße.

Als Pendler legt er die täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit seinem PKW zurück, die Fahrtstrecke beträgt unbestritten über 60 km (einfach). Der Bw. arbeitet im Schichtbetrieb, wobei die 1. Schicht um 5:50 Uhr beginnt und um 14:00 Uhr endet. Die 2. Schicht dauert von 14:00 Uhr bis 22:00 Uhr. Der Schichtbetrieb wechselt sich wöchentlich ab. Strittig ist, ob für die täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (und retour) das kleine oder große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km) zusteht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, über 60 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann wird zusätzlich zum Verkehrsabsetzbetrag ein Pauschbetrag von 1.614 € jährlich als Werbungskosten berücksichtigt (für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30. Juni 2007 enden; vgl. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 in der Fassung BudBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, iVm § 124b Z 138 EStG 1988; demgegenüber 1.467 € für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Juli 2007 enden).

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann wird anstelle des Pauschbetrages von 1.614 € (bzw. 1.467 €) jährlich bei einer einfachen Fahrtstrecke über 60 km ein Pauschbetrag von 2.931 € jährlich berücksichtigt (für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30. Juni 2007 enden; vgl. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der Fassung BudBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, iVm § 124b Z 138 EStG 1988; demgegenüber 2.664 € für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Juli 2007 enden). Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - im öffentlichen Interesse - nicht den Individualverkehr und die Benützung eines 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 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053).

Was unter dem Begriff der „Zumutbarkeit“ iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine „Unzumutbarkeit“ wird jedenfalls (auch und vor allem) dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der

Wohnung zur Arbeitsstätte auf dem halben Arbeitsweg (hin oder auch zurück) entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten (Nachtarbeit) zur Verfügung stehen (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053; vgl. auch Doralt, EStG, 9. Lieferung, § 16 Tz 109).

Der Bw. beantragte die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales, weil für die Fahrten zwischen der Wohnung in X, A-Straße, und der Arbeitsstätte in Y, B-Straße, eine Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels wegen tatsächlicher Unmöglichkeit vorliege. Von ihm wurde diesbezüglich eingewendet, dass er bei Verwendung der öffentlichen Verkehrsmittel mit dem Bus von X nach Z und von dort mit der Bahn zu seiner Arbeitsstätte nach Y fahren müsste. Es gebe aber keine Busverbindung nach Z, die es ihm ermögliche, rechtzeitig zum Beginn der 1. Schicht an seiner Arbeitsstätte zu sein. Desgleichen sei es nicht möglich, nach dem Ende der 2. Schicht mit dem öffentlichen Verkehrsmittel nach Hause zu fahren, weil zu dieser Zeit kein Bus mehr von Z nach X fahre.

Dem Bw. ist - Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates zufolge - zuzustimmen, dass Busverbindungen von X nach Z (bzw. retour) zur erforderlichen Zeit nicht bestehen. So fährt der Regionalbus von der von der Wohnung ca. zwei Gehminuten entfernten Haltestelle in X, C-Straße, erstmals um 5:31 Uhr Richtung Z ab. Diese Verbindung erlaubt es dem Bw. nicht, den Arbeitsbeginn der 1. Schicht um 5:50 Uhr einzuhalten. Die 2. Schicht endet demgegenüber um 22:00 Uhr. Zu diesem Zeitpunkt sind die Busverbindungen von Z nach X bereits eingestellt. (Der letzte Regionalbus fährt um 19:35 Uhr am Bahnhof in Z Richtung X ab.)

Der Bw. übersieht aber entscheidend, dass das große Pendlerpauschale zufolge der Gesetzesbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 erst dann zusteht, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **„zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke“** nicht zumutbar ist. Selbst wenn man von der Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels für die Fahrtstrecke von X nach Z (im Hinblick auf den Beginn der Frühschicht) bzw. von Z nach X (im Hinblick auf das Ende der Spätschicht) ausgeht, weil Busverbindungen zu den erforderlichen Zeiten nicht bestehen, so ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels für die weitere Fahrtstrecke von Z nach Y (bzw. retour) jedenfalls zumutbar. Zwischen diesen Orten verkehren regelmäßig Bahnverbindungen in beide Richtungen, die es dem Bw. erlauben, die Frühschicht rechtzeitig zu beginnen bzw. von der Spätschicht rechtzeitig nach Hause zu kommen.

So fährt ein Regionalzug um 4:55 Uhr in Z ab und erreicht nach einer Fahrzeit von 35 Minuten den Bahnhof in Y um 5:30 Uhr. Von dort führt ein ca. 400 m langer Fußweg zur Arbeitsstätte des Bw., der in ca. 5 Minuten zurückgelegt werden kann (Quellen: Fahrplanauskunft der ÖBB unter www.oebb.at; Routenplaner unter www.maps.google.at). Es ist dem Bw. daher ohne

weiteres möglich, rechtzeitig zum Beginn der 1. Schicht (5:50 Uhr lt. Berufung bzw. 5:45 Uhr lt. Vorlageantrag) an seiner Arbeitsstätte zu sein. Der Einwand „*einer sehr schlechten Zugverbindung um diese Zeit*“ geht ins Leere. Umgekehrt ist es ohne weiteres möglich, nach dem Ende der 2. Schicht (22:00 Uhr) den Regionalzug mit der Planabfahrt in Y um 22:17 Uhr zu erreichen, der nach einer Fahrzeit von 40 Minuten um 22:57 Uhr am Bahnhof in Z ankommt.

Somit liegt im Streitfall eine vom Gesetz geforderte Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels „*zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke*“ nicht vor. Der Routenplaner (Quelle: www.maps.google.at) weist für die mit dem PKW zurückzulegende Fahrtstrecke zwischen X, A-Straße, und Z, Bahnhof, eine Länge von 25,0 km aus. Demgegenüber werden für die weitere Fahrtstrecke zwischen Z, Bahnhof, und Y, Bahnhof, seitens der ÖBB 38 Tarifkilometer verrechnet. Demnach ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf dem weitaus überwiegenden Teil der einfachen Fahrtstrecke möglich. Die Überwindung der Fahrtstrecke auf den ersten 25 km mit dem privaten Verkehrsmittel und der weiteren Fahrtstrecke von 38 km mit dem öffentlichen Verkehrsmittel entspricht der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 (vgl. auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001). Es ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (zB „*Park and Ride*“) zu unterstellen, und zwar selbst dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger würde (vgl. Doralt, EStG, 9. Lieferung, § 16 Tz 108). Das große Pendlerpauschale steht daher nicht zu.

In diesem Zusammenhang ist auch der Einwand des Bw. nicht nachzuvollziehen, dass es beim Bahnhof in Z kaum Parkmöglichkeiten gebe. Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates haben ergeben (Quellen: www.bzw.at bzw. [www1](http://www1.bzw.at)), dass sich in der Nähe des Bahnhofes (wenngleich auf der anderen Seite des Flusses) zahlreiche, zum Teil sogar kostenlose Parkplätze befinden, von denen aus der Bahnhof über die Brücke relativ leicht und rasch auf dem Fußweg erreicht werden kann. Unmittelbar hinter dem Bahnhof steht Pendlern sogar eine „*Park and Ride*“-Anlage zur Verfügung.

Eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit ist im Streitfall bei Benützung des „*Park and Ride*“-Systems ebenfalls nicht gegeben. Nach der Verwaltungspraxis (vgl. LStR 2002, Rz 255) gilt die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels als nicht zumutbar, wenn bei einer einfachen Wegstrecke ab 40 km die zumutbare Wegzeit von 2,5 Stunden überschritten wird. 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 usw.

Zur Auslegung des Begriffes der „Zumutbarkeit“ iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof die Gesetzesmaterialien herangezogen (vgl. VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319; VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053). Ob die Überwindung des Arbeitsweges bei Kombination eines Individualverkehrsmittels mit den Massenbeförderungsmitteln dem Steuerpflichtigen zumutbar ist, ist den Materialien zufolge (RV 620 BlgNR XVII. GP, 75) aufgrund der Fahrzeiten zu prüfen. Unzumutbar - so die Regierungsvorlage - sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001).

Die mit dem PKW zurückzulegende Fahrtstrecke von 25,0 km zwischen der Wohnung in X, A-Straße, und der Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels in Z kann dem Routenplaner zufolge (Quelle: www.maps.google.at) in einer Zeit von ca. 30 Minuten zurückgelegt werden. Für die weitere 38 Kilometer lange Fahrtstrecke zwischen Z, Bahnhof, und Y, Bahnhof, ist eine Fahrzeit von 35 Minuten zu veranschlagen (Quelle: www.oebb.at). Unter Berücksichtigung einer weiteren Zeitspanne von 20 Minuten bis zum Arbeitsbeginn (Planankunft des Regionalzuges in Y um 5:30 Uhr, Beginn der 1. Schicht um 5:50 Uhr) sowie eines angemessenen Zeitaufwandes von 10 bis 15 Minuten für das Umsteigen auf das öffentliche Verkehrsmittel in Z (Fußweg vom Parkplatz zum Bahnhof, allfällige Wartezeiten am Bahnhof), ist davon auszugehen, dass bei Benützung des PKW für den ersten Teil der Strecke und des Massenbeförderungsmittels für den restlichen Teil eine maximale Wegzeit von **95 bis 100 Minuten** (vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn) zu veranschlagen ist. Diese maximale Wegzeit wird – Erhebungen des Unabhängigen Finanzsenates zufolge - auch bei der Heimfahrt vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung (Ende der beiden Schichten um 14:00 Uhr bzw. 22:00 Uhr, Planabfahrt des Regionalzuges in Y um 14:17 Uhr bzw. 22:17 Uhr) bzw. bei der Hinfahrt zur 2. Schicht (Planankunft des Regionalzuges in Y um 13:41 Uhr, Beginn der 2. Schicht um 14:00 Uhr) nicht überschritten.

Die lt. Routenplaner mit 65,0 km ausgewiesene und vom Bw. auch täglich befahrene Strecke zwischen der Wohnung in X, A-Straße, und der Arbeitsstätte in Y, B-Straße, kann mit dem eigenen Kfz in ca. **52 Minuten** zurückgelegt werden (Quelle: www.maps.google.at). Von einer Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit in dem Sinne, dass mit dem Massenbeförderungsmittel eine mehr als dreimal so lange Fahrzeit als mit dem eigenen Kfz zurückzulegen ist, kann somit nicht gesprochen werden. Bei Kombination des eigenen PKW

mit dem öffentlichen Verkehrsmittel Bahn ist die Überwindung des Arbeitsweges im Streitfall nicht einmal doppelt so lang.

Die Vermutung des Bw., dass er für die Strecke zwischen X und Z (offensichtlich im Falle einer Arbeitsstätte an diesem Ort) ohne weiteres das große Pendlerpauschale (demnach für eine einfache Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km) zugesprochen erhielte, kann auf sich beruhen; im Streitfall sind einzig tatsächliche (und nicht fiktive) Verhältnisse einer Beurteilung zu unterziehen.

Im Streitfall ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 das kleine Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km) als Werbungskosten anzuerkennen. Dieses beträgt 1.614 € jährlich (für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30. Juni 2007 enden) bzw. 1.467 € jährlich (für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Juli 2007 enden). Das kleine Pendlerpauschale ist daher mit **1.540,50 €** zu berücksichtigen (807 € plus 733,50 €). Demgegenüber wurde das kleine Pendlerpauschale im angefochtenen Bescheid mit **1.540,05 €** anerkannt. Der Bescheid ist insoweit zu berichtigen.

Die Berechnung der Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 12. Oktober 2009