



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der bis November 2011 in A und in der Folge in C wohnhafte Berufungsführer bezieht als Mitarbeiter einer Versicherungsanstalt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei er seine Tätigkeit täglich zunächst in der Geschäftsstelle in B (Montag bis Donnerstag: 08:00 – 12:00 Uhr und 13:00 – 14.15 Uhr; Freitag: 08:00 – 12:00 Uhr) und anschließend in einem Kooperationsbüro der Versicherungsanstalt in A (Montag bis Donnerstag: 15:00 – 17:00 Uhr; Freitag: 14:00 – 16:00 Uhr) ausübt. Dazu ist er mit dem Pkw von seinem Wohnsitz in A (Jänner bis November) bzw. C (Dezember) zur Arbeitsstätte in B, von dort zur Arbeitsstätte in A und nach Dienstende weiter zur ca. 1 km entfernten Wohnung in A bzw. im Dezember 2011 zurück zur Wohnung in C gefahren.

Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte(n) hat er in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung einen Betrag in Höhe von 4.935,00 € als Werbungskosten geltend gemacht.

Auf Vorhalt des Finanzamtes hat der Berufungsführer mitgeteilt, dass er den angeführten Betrag ausgehend von der kürzesten einfachen Wegstrecke (25 km) zwischen Wohnort (A) und Arbeitsstätte (B) und der Zahl der Arbeitstage (235) mit dem amtlichen Kilometergeld ermittelt habe ( $50 \times 235 \times 0,42 \text{ €} = 4.935,00 \text{ €}$ ). Eine Kombination von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehrsmittel sei für diese Wegstrecke nicht möglich, da seine Arbeitszeiten an fixe Öffnungszeiten mit Kundenverkehr gebunden seien. Die vom Arbeitgeber vorgegebenen Arbeitszeiten könnten mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht eingehalten werden, da die nach dem beigelegten Fahrplan auf dieser Strecke verkehrenden Busse entweder zu früh (Abfahrt B: 13:06 Uhr; Ankunft A: 14:09 Uhr) oder zu spät (Abfahrt B: 15:06 Uhr; Ankunft A: 16:09 Uhr) fahren würden. Er ersuche daher, wie auch schon in den Vorjahren das große Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

Im Einkommensteuerbescheid 2011 berücksichtigte das Finanzamt das kleine Pendlerpauschale (696,00 €) für eine Wegstrecke von 20 bis 40 km, da bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels durchaus möglich und zumutbar sei (die zumutbare Wegzeit für die einfache Wegstrecke betrage 90 Minuten), wobei der Umstand der Beschäftigung in A für die Beurteilung, welches Pendlerpauschale zustehe, nicht relevant sei.

Dagegen wandte sich der Berufungsführer mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes sei die Tätigkeit in der Arbeitsstätte in A sehr wohl relevant, da er von der ersten Arbeitsstätte (B) die Arbeitsstätte in A mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu den vorgegebenen Öffnungszeiten nicht erreichen könne.

Auf telefonische Rückfrage hat der Berufungsführer ergänzend angegeben, dass er von seiner Wohnung in C über die Autobahn nach B und von dort auf der Bundes- bzw. Landesstraße über D und E nach A in das dortige Büro fahre. Für die Fahrten zwischen den Dienststellen habe er einen Fahrtkostenersatz in Form eines Kilometergeldes erhalten, dieser sei bis 2012 als steuerpflichtiger Lohnbestandteil behandelt worden.

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

Nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) zählen zu den Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Bestimmung in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2011, [BGBl. I Nr. 111/2010](#), lautet auszugsweise wie folgt:

"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) 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 einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	696 Euro	jährlich
40 km bis 60 km	1.356 Euro	jährlich
über 60 km	2.016 Euro	jährlich.

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 bis 20 km	372 Euro	jährlich
20 km bis 40 km	1.476 Euro	jährlich
40 km bis 60 km	2.568 Euro	jährlich
über 60 km	3.672 Euro	jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach b) und c) sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. ..."

Die Berücksichtigung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgt somit durch den Verkehrsabsetzbetrag nach [§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#) und – sofern die Voraussetzungen gegeben sind – die Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988. Ob das (kleine) Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 oder das (große) Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zusteht, hängt nach dem Gesetzeswortlaut davon ab, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke zumutbar ist oder nicht, wobei für das große Pendlerpauschale die Unzumutbarkeit in zeitlicher Hinsicht im Lohnzahlungszeitraum überwiegend, dh. an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (vgl. VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#)), gegeben sein muss. Der Gesetzgeber des EStG 1988 will damit für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte – im öffentlichen Interesse – grundsätzlich nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen; 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 (vgl. VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#), mwN).

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. "Unzumutbarkeit" ist jedenfalls (auch und vor

allem) anzunehmen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (vgl. VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#) und VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#)).

Ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte solcherart möglich, ist nach den amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (621 BgNR XVII. GP, 75) die Frage der Zumutbarkeit auf Grund der Fahrzeiten zu prüfen. Unzumutbar sind nach den Gesetzesmaterialien jedenfalls im Vergleich zu einem Kfz mehr als drei Mal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtdauer aber auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. 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.

Die Benützung von Massenverkehrsmitteln ist demnach auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits im Nahbereich 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Pkw (vgl. VwGH 24.9.2008, [2006/15/0001](#) und VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#)).

Nicht als von der Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 umfasste Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gelten Fahrten zwischen verschiedenen Dienststellen eines Arbeitnehmers bzw. zwischen verschiedenen Mittelpunkten einer Tätigkeit. Entstehen dadurch Aufwendungen, die über jene für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hinausgehen, führen diese in ihrer tatsächlichen Höhe, in der Regel bemessen mit dem Kilometergeld, zu Werbungskosten (vgl. VwGH 8.2.2007, [2004/15/0102](#) und VwGH 22.11.2006, [2004/15/0130](#), mwN). Befindet sich eine Arbeitsstätte jedoch in der Wohnung des Dienstnehmers (vgl. VwGH 16.7.1996, [96/14/0033](#)) oder auf der Strecke von der Wohnung zur anderen Arbeitsstätte (vgl. VwGH 22.11.2006, [2004/15/0130](#)), ändert sich nichts am Charakter als Fahrt zwischen Wohnung und Dienststätte, da in diesen Fällen für die Fahrten zwischen den beiden Arbeitsstätten keine zusätzlichen Aufwendungen entstehen.

Nach den außer Streit stehenden Angaben des Berufungsführers ist er bis November 2011 von seinem Wohnsitz in A zur Arbeitsstätte in B, von dort zur Arbeitsstätte in A und nach Dienstende weiter zur ca. 1 km entfernten Wohnung in A gefahren. Die Rückfahrt von der Arbeitsstätte in B erfolgte somit auf demselben Weg wie die Hinfahrt am Morgen. Die

Unterbrechung der Fahrt in A zur Ausübung der Tätigkeit im dortigen Kooperationsbüro ändert somit nichts am Charakter dieser Fahrt als einer solchen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, entsteht dem Berufungsführer dadurch, dass er bei der Rückfahrt die Arbeitsstätte in A aufsucht, doch gegenüber einer direkten Rückfahrt zu seiner Wohnung in A kein zusätzlicher Aufwand (vgl. VwGH 22.11.2006, [2004/15/0130](#)). Insoweit hat das Finanzamt die Fahrt von B nach A zutreffend nicht als eine zum Ansatz der tatsächlichen Kosten berechtigende Fahrt zwischen zwei Arbeitsstätten (Mittelpunkten der Tätigkeit) gewertet. Die angefallenen Aufwendungen können somit nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steuerlich berücksichtigt werden.

Das Finanzamt hat mit der Begründung, dass bei bestmöglicher Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels durchaus möglich und zumutbar sei (die zumutbare Wegzeit für die einfache Wegstrecke betrage 90 Minuten) und der Umstand der Beschäftigung in A für die Frage des zuzuerkennenden Pendlerpauschales nicht maßgeblich sei, lediglich das sogenannte "kleine" Pendlerpauschale berücksichtigt. Im Detail nachvollziehbare Feststellungen betreffend die vom Finanzamt angenommene Zumutbarkeit (zB hinsichtlich Abfahrts- und Ankunftszeiten bzw. sich ergebender möglicher Kombinationen von öffentlichen Verkehrsmitteln und dem privaten Pkw) gehen aus der Begründung nicht hervor.

Die Pauschalierungsregelung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stellt darauf ab, ob dem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist oder nicht. Dies wiederum richtet sich, wie oben ausgeführt, nach der Verfügbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels sowie den bei solchen Fahrten bei objektiver Betrachtung anfallenden Wegzeiten. Nicht maßgeblich ist hingegen, ob ein Kfz dem Arbeitnehmer zudem als Arbeitsmittel dient (vgl. VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#)). Damit hat das Finanzamt dem Umstand, dass der Berufungsführer das private Kfz benötigte, um die zweite Arbeitsstätte zeitgerecht zu erreichen, für die Frage des für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu berücksichtigenden großen oder kleinen Pendlerpauschales zutreffend keine maßgebliche Bedeutung beigemessen (vgl. auch UFS 20.7.2011, RV/0219-L/08).

Nach den auch vom Finanzamt nicht in Abrede gestellten Angaben des Berufungsführers ist dieser an die vom Arbeitgeber vorgegebenen Öffnungszeiten gebunden und fahren Busse von B nach A zur fraglichen Zeit nur um 13:06 Uhr und um 15:06 Uhr. Bei einem Dienstende in B um 14:15 Uhr kommt somit nur der Bus um 15:06 Uhr mit Ankunft in A um 16:09 Uhr in Betracht. Die reine Fahrtzeit beträgt damit 63 Minuten, gerechnet vom Dienstende beträgt die Zeit für eine Wegstrecke unter Einbeziehung des Weges von der Haltestelle zur Wohnung ca.

2 Stunden. Auch bei der Hinfahrt am Morgen (Abfahrt A: 06:20 Uhr; Ankunft B: 07:15 Uhr, Arbeitsbeginn: 08:00) beträgt die Gesamtfahrzeit mehr als 90 Minuten. Die Fahrzeit mit dem Pkw beträgt nach den Angaben des Berufungsführers ca. 30 min. Die Gesamtfahrzeit beträgt damit jedenfalls mehr als 90 Minuten und mehr als das dreifache der Fahrzeit mit dem Pkw und kann daher nach obigen Ausführungen von einer Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht ausgegangen werden, sodass für die Monate Jänner bis November das große Pendlerpauschale für eine Strecke von 20 bis 40 km (11/12 von 1.476,00 €, d.s. 1.353,00 €) zu berücksichtigen ist.

Anders ist der Sachverhalt betreffend Dezember 2011 zu beurteilen. Mit Ende November 2011 hat der Berufungsführer den Wohnsitz nach C, X-Straße, verlegt. Die Entfernung von B, Y-Straße, beträgt laut Routenplaner (Google Maps; <http://maps.google.at/>) 11,6 km, jene von A, Z-Straße, 18,4 km bzw. 18,9 km über E. Er fährt jeweils von C über die Autobahn zur Arbeitsstätte nach B, nach Dienstende über die Bundes- bzw. Landesstraße direkt zur Arbeitsstätte in A und von dort wieder zurück nach C. Diesbezüglich steht für den Unabhängigen Finanzsenat außer Zweifel, dass hinsichtlich der Fahrt von B nach A eine Fahrt zwischen zwei Mittelpunkten der Tätigkeit vorliegt durch die zusätzliche Aufwendungen verursacht wurden. Die Strecke zwischen den Arbeitsstätten in A und B beträgt nach den Angaben des Berufungsführers 25 km. Nach verschiedenen vom Unabhängigen Finanzsenat herangezogenen Routenplanern (Google Maps, ViaMichelin, Falk) beträgt die Entfernung auf der vom Berufungsführer angegebenen Strecke auf der Bundes- bzw. Landesstraße über D und E zwischen 20,9 km und 21,18 km. Die tatsächlichen Fahrtkosten für die Strecke von B nach A wurden daher ausgehend von einer Entfernung von 21 km sowie 20 Arbeitstagen, im Schätzungswege mit 176,40 € ( $20 \times 21 \times 0,42$  €) ermittelt.

Für die Fahrten von der Wohnung in C zur Arbeitsstätte in B sowie die Fahrt von der Arbeitsstätte in A zurück nach C stehen öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung mit denen die Arbeitsstätte (B) bzw. die Wohnung unter Berücksichtigung der vorgegebenen Arbeitszeiten sowie der Wegzeiten zur jeweiligen Haltestelle in weniger als 90 Minuten erreichbar ist (zB Abfahrt F: 07:18 Uhr, Ankunft B: 07:49 Uhr; Abfahrt A: 17:19 Uhr, Ankunft F: 18:11). Ob dies auch am Freitagnachmittag der Fall ist, kann dahingestellt bleiben, stellt § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 doch darauf ab, ob die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zumutbar ist. Auch der Berufungsführer hat nicht behauptet, dass für die Fahrten vom und zum Wohnort C die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar wäre. Für Dezember 2011 war ein Pendlerpauschale daher nicht zu berücksichtigen, da weder die Strecke von C nach B noch jene von A nach C mehr als 20 km beträgt. Strecken bis 20 km sind, wie oben ausgeführt, im

Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten.

Gesamthaft gesehen war somit ein Pendlerpauschale in Höhe von 1.353,00 € sowie tatsächliche Fahrtkosten in Höhe von 176,40 € als Werbungskosten zu berücksichtigen und der Berufung daher insoweit Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 31. Mai 2013