



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 3. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 28. Februar 2008, StNr. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aufgrund der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz nach einem Vorhalt vom 5.2.2008 am 28.2.2008 der angefochtene Bescheid erlassen mit dem Hinweis, dass das Pendlerpauschale bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden sei und daher nicht nochmals gewährt werden könne.

Mit Berufung vom 3.3.2008 begehrte der Bw die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschale, da die Fahrzeit mit den Massenverkehrsmittel mehr als das Dreifache der Fahrzeit mit dem Pkw betrage.

Die Abgabenbehörde I. Instanz wies mit Berufungsvorentscheidung vom 16.4.2008 die Berufung als unbegründet ab. Im Vorlageantrag wiederholte der Bw sein Vorbringen hinsichtlich der Fahrzeiten und verwies auf die neuere Rechtsprechung des UFS.

Mit Vorhalt vom 24.7.2008 wurden dem Bw die Sachverhaltsermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates zur Stellungnahme übermittelt. Wörtlich wurde ausgeführt:

- "1.) Sie geben die Dienstzeit mit 08:00 bis 17:00 Uhr an. Ist gleitende Dienstzeit möglich?
 2.) Die von Ihnen angegebene Fahrtzeit mit dem Pkw im Ausmaß von 25 Minuten erscheint aufgrund der zu diesem Dienstbeginn gegebenen innerstädtischen Staulage unrealistisch.

Die Pkw-Strecke wird von folgenden Routenplanern so dargestellt:

Routenplaner	Strecke über Laufen/Freilassing	km – Anzahl	Fahrzeit in Minuten
map24	Ausfahrt Sbg-Mitte	24,96	33
Falk	Ausfahrt Sbg-Mitte	25,17	37
ViaMichelin	Ausfahrt Sbg-Mitte	25,00	33

Nach diesen Angaben ist daher von einer Fahrzeit für den Pkw von 35 Minuten auszugehen. Diese Werte sind als Durchschnittswerte bei einer Ankunftszeit 08:00 Uhr zwar als unrealistisch einzustufen, sie werden aber dennoch der Berechnung zugrundegelegt.

3.) Prüfung der Frage der Zumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel:

Sie legen dem Berufungsvorbringen drei Fahrtvarianten (2 x hin und 1 x zurück) zugrunde. Danach wäre die Wegstrecke in folgenden Zeiten (incl. aller Wartezeiten und Fußwege) zu absolvieren:

Variante 1:

Fußweg	22 + Wartezeit 5 = 27	Abmarsch 06:15
Lokalbahn	48	06:42 – 07:30
Fußweg	4, effektiv aber 11	daher Obus-Abfahrt erst 07:41
Obus	16	07:41 – 07:57
Fußweg	2 + 1 Wartezeit	Dienstbeginn 08:00
Summe	105	

Variante 2:

Fußweg	13 + Wartezeit 5 = 18	Abmarsch 06:10
Bus und Lokalbahn	47	06:28 – 07:15
Fußweg	4, effektiv aber 6	daher Obus-Abfahrt erst 07:21
Obus	16	07:21 – 07:37
Fußweg	2	Ankunft 07:39
Wartezeit	21	Dienstbeginn 08:00

Summe	110	
-------	-----	--

Variante 3: Rückfahrt

Fußweg	2 17 Wartezeit	Dienstende 17:00
Obus	18	17:19 – 17:37
Fußweg	4, effektiv 8	
Lokalbahn und Bus	37	17:45 – 18:22
Fußweg	13	18:35
Summe	95	

Es liegen somit zwei Varianten, je Hin- und Rückfahrt nicht über dem Dreifachen der Fahrzeit mit dem Pkw, sodass unter Berücksichtigung der Fahrzeit laut Routenplaner bereits aufgrund des Berufungsvorbringens keine Unzumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel gegeben ist.

In der von Ihnen zitierten UFS-Entscheidung vom 21.2.2008, RV/3098-W/07, ist zur Frage der Unzumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln wegen langer Anfahrtszeit wörtlich ausgeführt:

"Die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist wegen langer Anfahrtszeit unzumutbar, wenn Wohnung und Arbeitsstätte nicht innerhalb eines Verkehrsverbundes liegen und die Wegzeit bei einer einfachen Wegstrecke unter 20 km mehr als 1,5 Stunden, bei einer einfachen Wegstrecke von 20 km bis 40 km mehr als 2 Stunden und bei einer 40 km überschreitenden einfachen Wegstrecke mehr als 2,5 Stunden beträgt."

Liegen Wohnort und Arbeitsstätte mehr als 25 km voneinander entfernt jedoch innerhalb eines Verkehrsverbundes, ist die Wegzeit zwischen Verlassen der Wohnung bis zur Ankunft an der Arbeitsstätte in Relation zur Fahrtzeit eines Kraftfahrzeuges zu setzen. Überschreitet die Wegzeit bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln die dreifache Fahrzeit des Kraftfahrzeuges, ist die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln nicht zumutbar.

Per definitionem gehören zur "Wegzeit" die Gehzeiten oder Anfahrtszeiten zu der zur Wohnung nächst gelegenen Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, die Fahrzeit/en mit öffentlichen Verkehrsmitteln, Warte- und Gehzeiten bei Umsteigen von einem öffentlichen Verkehrsmittel in ein anderes öffentliches Verkehrsmittel und Wartezeiten bis Arbeitsbeginn und nach Arbeitsende, wenn der Arbeitnehmer keine gleitende Arbeitszeit hat. Bei Ermittlung der Wegzeit ist immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen und eine optimale Kombination zwischen öffentlichen Verkehrsmitteln und Individualverkehrsmittel (bspw. "Park and Ride") zu unterstellen. Nicht in die Wegzeit einzurechnen sind Verspätungen von öffentlichen Verkehrsmitteln."

Bei der Ermittlung der Wegzeiten ist genau nach dem ersten Satz des letzten Absatzes vorgegangen worden.

Nach den vorstehenden Ausführungen ist unter besonderem Hinweis auf den vorletzten Satz noch Folgendes darzustellen:

Der relevante Satz lautet:

"Bei Ermittlung der Wegzeit ist immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen und eine optimale Kombination zwischen öffentlichen Verkehrsmitteln und Individualverkehrsmittel (bspw. "Park and Ride") zu unterstellen."

Danach wäre eine mögliche Variante:

Autobenützung bis Bahnhof Oberndorf, dann Lokalbahn und Obus. Die Wegstrecke der Massenverkehrsmittel überwiegt dabei eindeutig.

Die 6 Kilometer bis Oberndorf/Staatsgrenze sind nach den drei oben angeführten Routenplanern in 9 Minuten zu schaffen. Berücksichtigt man eine Wartezeit von 5 Minuten so sind dies in Summe 14 Minuten. Die anderen Daten sind den obigen Tabellen entnommen.

Variante 1

Pkw bis Oberndorf	14	Pkw + Wartezeit, Abfahrt daheim: 06:53
Lokalbahn	23	07:07 – 07:30
Fußweg	4, effektiv aber 11	daher Obus-Abfahrt erst 07:41
Obus	16	07:41 – 07:57
Fußweg	2 + 1 Wartezeit	Ankunft 07:59
Summe	67	Dienstbeginn 08:00

Variante 3 – Rückfahrt:

Fußweg	2 17 Wartezeit	Dienstende 17:00
Obus	18	17:19 – 17:37
Fußweg	4, effektiv 8	
Lokalbahn und Bus	23	17:45 – 18:08
Pkw	9, da keine Wartezeit	Ankunft daheim 18:17
Summe	77	

Nach diesen beiden Varianten ist weder eine Fahrzeit von 90 Minuten erreicht noch die dreifache Fahrzeit mit dem Pkw überschritten.

4.) Rechtliche Ausführungen und Darstellung der Rechtsprechung:

In der Entscheidung des UFS vom 21.5.2008, RV/0261-F/08, ist unter Berufung auf die von Ihnen zitierte Entscheidung des UFS vom 20.9.2006, RV/2256-W/05, wörtlich ausgeführt:

"Zur Frage der Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln wegen langer Anfahrtszeit ist Folgendes zu sagen:

Geht man davon aus, dass für die Bw. die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - wie oben dargelegt - ca. 34 km beträgt, dann stünden ihr entsprechend der obigen Zeitstaffel für die Hin- oder Rückfahrt zwei Stunden zur Verfügung.

Unter Berücksichtigung einer ca. fünf Minuten dauernden Fahrt mit dem Pkw - wie oben bereits erwähnt, ist nach der Verwaltungspraxis eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen - für die ca. 700 m lange Strecke von der Wohnung der Bw. bis zur ÖBB-Bahnhaltestelle A1, einer ca. 20 Minuten dauernden Zugfahrt zwischen der ÖBB-Bahnhaltestelle A1 mit dem Regionalzug zum Bahnhof F, einer ca. 35 Minuten dauernden Busfahrt mit dem L Bus der Linie 70/71 bzw. 13 vom Bahnhof F bis zur Haltestelle S Pt, der Dauer eines Fußweges zur Arbeitsstätte (ca. fünfzehn Minuten) sowie etwaiger (kurzer) Wartezeiten kann nicht davon gesprochen werden, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar wäre. Die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und in gleicher Weise auch jene zwischen Arbeitsstätte und Wohnung bleibt im konkreten Fall jedenfalls unter zwei Stunden.

Dem Vorbringen der Bw., bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel werde die dreifache Fahrtzeit mit dem Pkw überschritten, womit die Benützung der Verkehrsmittel unzumutbar sei, ist Folgendes zu erwidern:

*Das Gesetz definiert den Begriff "Unzumutbarkeit" im Zusammenhang mit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht, weshalb die Frage der Unzumutbarkeit im Wege der Interpretation zu lösen ist. In Übereinstimmung mit der Lehre wird - wie oben bereits dargelegt - in der Verwaltungspraxis (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 255) seit jeher der unbestimmte Gesetzesbegriff der Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit nach der obigen Zeitstaffel, abhängig von der jeweiligen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, geprüft (vgl. dazu Zorn, in: Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn/Büsser, *Die Einkommensteuer, Kommentar*, Tz 1 zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, *Einkommensteuer-Handbuch*, Tz 52 zu § 16 EStG 1988). Auch Doralt9, *Einkommensteuergesetz, Kommentar*, Tz 106 f zu § 16 EStG 1988, gibt die Zeitstaffel wieder, kritisiert diese jedoch in der darauf folgenden Randzahl, als dem Gesetz nicht entnehmbar. Er verlangt eine einheitliche Auslegung der "Unzumutbarkeit" unabhängig von der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.*

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 BlgNR XVII. GP) zu § 16 gehen davon aus, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels außer bei tatsächlicher Unmöglichkeit, wenn ein solches also überhaupt nicht vorhanden oder im Bedarfsfall nicht mehr in Betrieb ist, auch dann unzumutbar ist, wenn die Fahrzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln mehr als dreimal so lange ist als die Fahrzeit mit dem Kfz. Für den Nahbereich bis 25 km wird allerdings ausdrücklich angemerkt, dass hier die Benützung von Massenbeförderungsmitteln den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit entsprechend auch dann und unabhängig von der bei Benützung eines Kfz erforderlichen Fahrzeit noch zumutbar ist, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der (Un-)Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Liegen Wohnung und Arbeitsstätte somit mehr als 25 km von einander entfernt, dann soll nach den Intentionen des Gesetzgebers die gesamte Wegzeit (vom Verlassen der Wohnung bis zum Ankommen an der Arbeitsstätte und umgekehrt) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zur Fahrzeit bei Benützung des Kfz in Relation gesetzt werden. Nur wenn diese Verhältnisrechnung eine gegenüber der Fahrzeit mit dem Kfz mehr als dreimal so lange

Wegzeit im Falle der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergibt, ist nach der Zielsetzung des Gesetzgebers von Unzumutbarkeit im in Rede stehenden Sinn auszugehen. Der Vergleich der Ausführungen in den Gesetzesmaterialien mit den in der Verwaltungspraxis regelmäßig herangezogenen entfernungsabhängig gestaffelten Zumutbarkeitsgrenzen zeigt, dass der historische Gesetzgeber die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze nicht anhand von Entfernung, sondern durch Gegenüberstellung der Fahrzeiten mit öffentlichen Verkehrsmitteln einerseits und Individualverkehrsmittel andererseits ermittelt wissen wollte. Das alleinige Abstellen auf die Relation der Wegzeiten findet allerdings selbst im Bereich der Anwendung von durch die Gesetzesmaterialien aufgestellten Grundsätzen ihre Grenzziehung dort, wo die Gesamtwegzeit bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel außerhalb des Nahbereiches von 25 km lediglich die Dauer von 1,5 Stunden erreicht oder sie sogar unterschreitet. Nachdem der Gesetzgeber diese Fahrtzeit von 90 Minuten für den Nahbereich (bis 25 km) und damit wohl grundsätzlich für zumutbar erachtet, erschiene dem Unabhängigen Finanzsenat die Annahme einer Unzumutbarkeit derselben Fahrtzeit von 90 Minuten nur auf eine weitere Entfernung begründet als sachlich nicht gerechtfertigt.

Unterstellt man dem Gesetzgeber keine gleichheitswidrige Vorgangsweise, können die Materialien (entgegen dem missverständlichen Wortlaut) wohl nur so verstanden werden, dass generell die Benützung von Massenverkehrsmitteln dann unzumutbar ist, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten (1,5 Stunden) überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem Auto. Der Hinweis auf den Nahebereich ist bei diesem Verständnis so zu interpretieren, dass die Materialien eine Zumutbarkeitsgrenze - im Sinne der Förderung des öffentlichen Verkehrs - von 90 Minuten Fahrzeit einziehen wollen und sich das Problem einer kürzeren Fahrzeit als 30 Minuten mit dem PKW - vor dem Hintergrund des vor mehr als 15 Jahren bestanden habenden Autobahn- und Schnellstraßennetzes - nur im Nahebereich stellen könnte (UFS 20.9.2006, RV/2256-W/05; vgl. dazu Wanke, "Großes" Pendlerpauschale, wenn die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang wie die Fahrt mit dem Pkw dauert, in: UFS aktuell 2006, Seiten 306 ff; Ryda/Langheinrich, Behandlung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie zwischen einem an der Arbeitsstätte begründeten Wohn- und dem Familienwohnsitz, FJ 2006, Seiten 271 ff).

Die von der Bw. täglich zurückzulegende Pendlerstrecke beträgt unbestritten mehr als 25 km.

Hinsichtlich der Fahrtzeit auf der als kürzesten Straßenverbindung anzusehenden Strecke - bei der Streckenauswahl sind nach höchstrichterlicher Rechtsprechung (VwGH 16.7.1996, 96/17/0002, 0003) öffentliche Interessen, wie die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie die Vermeidung von Lärm und Abgasen in Wohngebieten, Bedacht zu nehmen und ist daher im berufsgegenständlichen Fall als maßgebliche Vergleichsgröße vernünftigerweise die Fahrtzeit unter Benützung der schweizerischen Autobahn heranzuziehen - wurde mittels Routenplaner "ViaMichelin" eine Fahrtzeit von 23 (L-Straße 5) bzw. 24 (L-Straße 92) Minuten bei einer Fahrstrecke von 31 bzw. 32 km ermittelt. Damit ermittelt sich im vorliegenden Berufungsfall ein nach den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Grundsätzen zumutbarer Zeitrahmen von 69 bzw. 72 Minuten.

Da im vorliegenden Fall die Gesamtwegzeit (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt und bis zum Arbeitsbeginn) bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für die einfache Strecke 82 Minuten beträgt, kann, zumal diese zwar mehr als drei Mal so lang ist wie jene mit dem Pkw, doch nicht die Fahrzeit von 90 Minuten überschreitet, von einer auf Grund langer Wegzeiten verwirklichten "Unzumutbarkeit" der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auch dann nicht ausgegangen werden, wenn die oben zitierten amtlichen Erläuterungen zur Beurteilung des gegenständlichen Berufungsfalles herangezogen werden.

Angesichts der oben angegebenen, durchaus günstigen Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln auf dem gegenständlichen Arbeitsweg der Bw., kann im Berufungsfall von der

Erfüllung des Tatbestandes "Unzumutbarkeit", den der Gesetzgeber für die Zuerkennung des "großen" Pendlerpauschales voraussetzt, keine Rede sein."

Für Ihre Berufung bedeutet dies:

- a.) Die Fahrtzeiten – bei der idealen Kombination von Pkw und Massenverkehrsmitteln - liegen unter 90 Minuten.
- b.) Die Fahrtzeiten – bei der idealen Kombination von Pkw und Massenverkehrsmitteln - liegen unter dem Dreifachen der Fahrzeit mit dem Pkw.
- c.) Die UFS-Entscheidung vom 20.9.2006, RV/2256-W/05, ist mit Amtsbeschwerde beim VwGH zur Zl. 2006/15/0319, angefochten. Eine Aussetzung des Berufungsverfahrens ist jedoch nicht erforderlich, da die tatsächlichen Voraussetzungen auch bei Anwendung dieser Rechtsansicht nicht vorliegen."

Dazu erging am 3.8.2008 folgende Stellungnahme des Bw:

"Meine Dienstzeit ist 8 bis 17 Uhr. In unserem Unternehmen gibt es an sich eine Gleitzeit, jedoch in meinem Tätigkeitsbereich ist diese nicht möglich, da ich in der telefonischen Beratung tätig bin, und es hier feste Zeiten gibt. Zu diesen sind 2 Mitarbeiter fix eingeteilt. Wir sind 2 Mitarbeiter, und 2 Vertretungen, die jedoch nur bei Krankheit und Urlaub als Ersatz für uns beide dienen.

Daher habe ich fixe Dienstzeiten – Die Hotlinezeiten ersehen Sie auf unsere Homepage.

Ich habe mir bzgl. die Fahrtzeit diese Woche Aufzeichnungen geführt, wie lange meine Fahrtzeiten dauern. Diese Woche benötigte ich zwischen 27 und 29 Minuten für eine Wegstrecke (jeweils für Hin und Retourfahrt).

Die 25 Minuten angegebene Zeit ist die optimale Zeit.

Die angegebenen öffentlichen Verkehrszeiten sind ja auch die optimalen Zeiten.

Durch einen Verkehrsunfall durfte ich im Juli eine Zeit lang die öffentlichen Verkehrsmittel benutzen. Einzig wirklich an diesen Zeitplan hält sich die Lokalbahn. Der Bus vom Bahnhof bis zu meiner Firma und umgekehrt hat sich sehr häufig nicht an diese Zeiten gehalten. Obwohl Busspuren vorhanden, benutzt der Bus einen Weg der überaus stark vom Individualverkehr benutzt wird und somit häufig im Stau steht.

Ich wiederum benutze eine Strecke von und zur Arbeit, die in der Regel „Staufrei“ ist. Wobei ein Stau nie auszuschließen ist. Nur Staus oder andere Behinderungen können in einer Planung einfach nicht berücksichtigt werden.

Nun zu meiner Strecke. Es gibt theoretisch 3 neuralgische Punkte, wobei 2 sehr minimale Verzögerungen nach sich ziehen

a) In Oberndorf die 2 Bahnüberführungen. Diese sind aber zu umfahren. Und da sich die Bahn zu einer fast 100%igen Sicherheit an den Fahrplan hält, kenne ich die Zeit der „roten“ Ampeln, und kann diese daher locker in der Umfahrung berücksichtigen. Dieser Schleichweg ist sogar minimal kürzer. Sollte ich eine Ampelphase jedoch erwischen, sind dies 1 bis 2 Minuten Verzögerung.

b) In Freilassing die ampelgeregelte Kreuzung (die Straßennamen kenne ich nicht). Montag und Dienstags kann es durch erhöhtes Verkehrsaufkommen hier zu 3 bis 5 Ampelschaltungen kommen, die sicher aufhalten. Das Verkehrsaufkommen erkenne ich bereits beim Fahren von Laufen nach Freilassing, und dann wähle ich die Strecke durch Freilassing (beim Badylon vorbei), wobei hier nur eine Ampel mit maximal 1mal Rot passieren kann.

c) Möglicher Stau in der Münchner Bundesstraße. Dieser ist zu erkennen, wenn ich über die Grenzbrücke fahre. Sollte dies der Fall sein, fahre ich über den „Rottweg“. Diese Strecke führt mich direkt bis zum Europark mit einer möglichen Geschwindigkeit zwischen 30 und 50 km/h und ohne Ampel und Stau. Und da hier keine Ampeln sind bin ich genau so schnell wie auf der herkömmlichen Strecke mit normalen Ampelanhaltungen.

Vom Europark/Salzburg Mitte über die Siezenheimerstraße gibt es keine Ampeln mehr und nie irgendwelche andere Verkehrsbehinderungen.

Die angegebenen, von Ihnen zitierten Routenplaner können daher nur als Anhaltspunkt gelten.

Als Beispiel auch dafür:

Vor 14 Tagen war ich beruflich in Wels. Der Routenplaner hat mir 1 Stunde 26 Minuten vorgegeben. Ich habe die Strecke 1 Stunde und 20 Minuten befahren, obwohl ich auf der Bundesstraße meinen Tempomat 96 km/h und auf der Autobahn 128 km/h eingestellt habe – also nicht einmal die erlaubte Höchstgeschwindigkeit gefahren bin. Der Tempomat in meinem Auto wird auch bei der Fahrt zu- und von der Arbeit auf max. 96 km/h gestellt.

Als unrealistisch sehe ich die Fahrtzeit von unter 30 Minuten daher überhaupt nicht. Nach Genesung meiner Unfallfolgen, wenn ich wieder 2-Rädig unterwegs bin, sind 25 Minuten sogar leicht einzuhalten!

Ihrer Argumentation, dass ich mit dem privaten PKW bis zur Lokalbahn fahre, sehe ich als wirtschaftlich unlogisch weil:

Ich benötige in der derzeitigen Situation, also die Benutzung des eigenen PKW's, einen 2. PKW. Meine Frau ist zu Hause und wir haben 3 Kinder. Dafür ist bei uns ein Privat PKW notwendig.

Das heißt der 2. PKW ist für die Arbeitsstrecke. Und das ist für uns natürlich eine hohe finanzielle Belastung. Wenn ich jetzt den 2. PKW nur für die Strecke zu Hause – Bahnhof benötige, ist es wirtschaftlich ein Unding. Das wären für uns die gleichen Kosten, als wenn ich mit dem PKW zur Arbeit fahre. Die Fixkosten bleiben die Gleichen, und die reinen Benzinprix sind auch bei den heutigen Preisen gleich hoch wie die Öffis.

Daher bleibe ich bei meinem Ansuchen für das große Pendlerpauschale, da nach meiner Argumentation

die Fahrtzeit der öffentlichen Verkehrsmittel bei der idealen Nutzung über 90 Minuten liegt – und ideal ist auch „volks“wirtschaftlich

die Fahrtstrecke unter 30 Minuten liegt

die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmittel mehr als das 3-fache der Fahrtzeit mit dem PKW beansprucht

Ihre Stellungnahme erwartend.“

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Rechtslage:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind nach Z. 6 dieser

Gesetzesstelle 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) 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 für den Berufszeitraum (BGBl. I 2005/115) zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt ("kleines Pendlerpauschale"):

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von		
20 km bis 40 km	450 Euro	Jährlich
40 km bis 60 km	891 Euro	Jährlich
über 60 km	1.332 Euro	Jährlich

Ab 1.7.2008 gelten nach dem BudBG 2007, BGBl. 2007/24 folgende Beträge:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von		
20 km bis 40 km	546 Euro	Jährlich
40 km bis 60 km	1.088 Euro	Jährlich
über 60 km	1.614 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 ("großes Pendlerpauschale"):

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von		
2 km bis 20 km	243 Euro	Jährlich
20 km bis 40 km	972 Euro	Jährlich
40 km bis 60 km	1.692 Euro	Jährlich
Über 60 Km	2.421 Euro	Jährlich

Ab 1.7.2008 gelten nach dem BudBG 2007, BGBl. 2007/24 folgende Beträge:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von		
2 km bis 20 km	297 Euro	Jährlich
20 km bis 40 km	1.179 Euro	Jährlich
40 km bis 60 km	2.052 Euro	Jährlich

Über 60 Km	2.931 Euro	Jährlich
------------	------------	----------

Es ist sohin die Frage zu klären, ob im konkreten Fall die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke zumutbar ist.

Wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist, wird in § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 nicht näher geregelt und ist somit im Wege der Gesetzesinterpretation zu lösen. In Übereinstimmung mit Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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:

unter 20 km	1,5 Stunden
ab 20 km	2 Stunden
ab 40 km	2,5 Stunden

Die Wegzeit umfasst nach herrschender Lehre (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, 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 (siehe die Berufungsentscheidungen des UFS 1.8.2003, RV/1481-L/02; 26.4.2004, RV/0463-G/02; 22.11.2005, RV/0192-F/05; 9.6.2006, RV/0286-F/05, 11.03.2008, RV/0626-I/06).

Nach UFS (Wien), Senat 17 (Referent), 20.9.2006, RV/2256-W/05, ist - unter Hinweis auf Doralt, EStG, 9. Auflage, § 16 Tz 105, und die Erläuterungen zur Regierungsvorlage - die Benützung von Massenverkehrsmitteln auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lange dauert wie mit dem PKW (hinsichtlich der genannten UFS-Entscheidung ist eine Amtsbeschwerde beim VwGH zu 2006/15/0319 anhängig).

B.) Sachverhaltsfeststellungen:

Der Bw hat eine fixe Dienstzeit von 08:00 Uhr bis 17:00 Uhr. Folgende optimale Fahrtmöglichkeiten stehen daher zur Verfügung:

Autobenützung bis Bahnhof Oberndorf, dann Lokalbahn und Obus 2 (Park and Ride). Die Wegstrecke der Massenverkehrsmittel überwiegt dabei eindeutig (19:6 km).

Die 6 Kilometer bis Oberndorf/Staatsgrenze sind nach den drei unten angeführten Routenplanern in 9 Minuten zu schaffen. Berücksichtigt man eine Wartezeit von 5 Minuten so sind dies in Summe 14 Minuten. Die Weiterfahrt erfolgt mit der Lokalbahn und der Obuslinie 2.

Hinfahrt:

Pkw bis Oberndorf	14	Pkw + Wartezeit, Abfahrt daheim: 06:53
Lokalbahn	23	07:07 – 07:30
Fußweg	4, effektiv aber 11	daher Obus-Abfahrt erst 07:41
Obus	16	07:41 – 07:57
Fußweg	2 + 1 Wartezeit	Ankunft 07:59
Summe	67	Dienstbeginn 08:00

Rückfahrt:

Fußweg	2 17 Wartezeit	Dienstende 17:00
Obus	18	17:19 – 17:37
Fußweg	4, effektiv 8	
Lokalbahn und Bus	23	17:45 – 18:08
Pkw	9, da keine Wartezeit	Ankunft daheim 18:17
Summe	77	

Eine weitere Variante des Park & Ride wäre die Anfahrt zum Lokalbahnhof Bürmoos mit einer Anfahrtszeit von 5 Minuten für 2,89 Kilometer.

Abfahrt der Lokalbahn um 07:02 Uhr unter Berücksichtigung einer Wartezeit von 5 Minuten würde bedeuten eine Abfahrtszeit von zu Hause um 06:52 Uhr, was die Gesamtfahrzeit um 1 Minute erhöhen würde.

Bei der Heimfahrt wäre die Ankunftszeit in Bürmoos 18:13 Uhr zuzüglich 5 Minuten Fahrzeit ergibt 18:18 Uhr Ankunft daheim und somit um ebenfalls 1 Minute längere Fahrzeit.

In beiden Varianten bleibt die Gesamtfahrzeit damit klar unter 90 Minuten.

Fahrzeit mit dem Pkw:

Routenplaner	Strecke über Laufen/Freilassing	km – Anzahl	Fahrzeit in Minuten
map24	Ausfahrt Sbg-Mitte	24,96	33
Falk	Ausfahrt Sbg-Mitte	25,17	37
ViaMichelin	Ausfahrt Sbg-Mitte	25,00	33

Nach diesen Angaben ist daher von einer Fahrzeit für den Pkw von **35** Minuten auszugehen.

C.) Beweiswürdigung:

Die beiden Fahrtrouten mit den Massenverkehrsmitteln basieren auf den Angaben des Bw hinsichtlich der gewählten Verkehrsmittel und wurden ergänzt hinsichtlich der Weg- und Wartezeiten.

Hinsichtlich der Einwendungen des Bw gegen die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (z.B. Park and Ride) übersieht der Bw, dass es dabei ja nur um die Frage der objektiven Zumutbarkeit der Verwendung eines Massenbeförderungsmittels geht und individuelle Vorlieben und familiäre Situationen unberücksichtigt zu bleiben haben. Genausowenig relevant ist, mit welchen Verkehrsmittel die Fahrten tatsächlich durchgeführt werden.

Ausführlich nimmt der Bw zur Frage der Fahrzeit mit dem Pkw Stellung. Schon aufgrund seines eigenen Vorbringens ist erwiesen, dass im Jahresdurchschnitt die von den Routenplanern angegebenen Fahrtzeiten näher an der Realität liegen als die Angaben des Bw.

Wörtlich führte der Bw aus:

"Ich habe mir bzgl. die Fahrtzeit diese Woche Aufzeichnungen geführt, wie lange meine Fahrtzeiten dauern. Diese Woche benötigte ich zwischen 27 und 29 Minuten für eine Wegstrecke (jeweils für Hin und Retourfahrt)."

Dabei ist zu bedenken, dass derzeit Urlaubszeit ist, kein Schulverkehr herrscht und daher das Verkehrsaufkommen um ca. 25 - 35 Prozent gegenüber den übrigen 10 Monaten des Jahres reduziert ist. Daher ist die vom Bw angegebene Fahrzeit mit dem Pkw von 25 Minuten nicht realistisch und nur in Ausnahmesituationen möglich. Der aus den Angaben der Routenplaner ermittelte Durchschnittswert von 35 Minuten kommt nach Ansicht des Unabhängigen Finanz-

senates der Realität am nächsten und es wurde daher dieser Wert der Berechnung zugrundegelegt. Reiseplanung.de beispielsweise berechnet die Strecke mit 38 Minuten.

D.) Rechtliche Beurteilung:

Der Bw bezieht sich ausdrücklich auf die Rechtsprechung des UFS vom 20.9.2006, RV/2256-W/05, sowie vom 21.2.2008, RV/3098-W/07. Dabei stützt sich der Bw auf folgende Rechtsansicht:

"Das "große" Pendlerpauschale steht bei einer Fahrtstrecke von 20 - 40 km auch dann zu, wenn die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwar 2 Stunden unterschreitet, aber 1,5 Stunden überschreitet und mehr als drei Mal so lange dauert wie mit dem PKW."

Nach den unter B.) dargestellten Sachverhaltsfeststellungen liegt aber weder die Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmittel bei idealer Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (z.B. Park and Ride) über 1,5 Stunden (67 bzw. 77 Minuten) noch dauert die Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln länger als dreimal so lange wie die Fahrzeit mit dem Pkw (35 Minuten x 3 = 105 Minuten).

Da somit selbst bei Anwendung der vom Bw bevorzugten Rechtsansicht die Tatbestandsvoraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales nicht vorliegen, war es nicht erforderlich, das Verfahren gemäß § 281 Abs. 1 BAO im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ 2006/15/0319 anhängige Verfahren auszusetzen.

Da die Verwendung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, war das Berufungsbegehren, das große Pendlerpauschale anstelle des kleinen von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit abzuziehen, abzuweisen.

Salzburg, am 29. August 2008