



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 25. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 11. Februar 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin wohnt im strittigen Jahr in M und arbeitet in der rund 105 Kilometer entfernten W. Im Wege der Einbringung einer Berufung gegen den antragsgemäß ergangenen Bescheid beantragte die Berufungswerberin anstatt des bereits durch den Arbeitgeber berücksichtigten kleinen Pendlerpauschales in Höhe von € 1.735,50 das große Pendlerpauschale in Höhe von € 3.151,50.

Begründend verwies die Berufungswerberin auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 23.12.2008, RV/0031-G/08, in der deutlich ausgeführt werde, dass der Begriff der Zumutbarkeit im Zusammenhang mit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz im EStG nicht explizit geregelt und somit im Wege der Interpretation des Willens des Gesetzgeber zu erschließen sei. Der UFS gehe davon aus, dass nach dem Willen des Gesetzgebers mit dem Pendlerpauschale grundsätzlich die Kosten für regelmäßige Fahrten bis zu einer einfachen Strecke von 80 Kilometern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte steuerlich berücksichtigt werden würden. Darüber hinausgehende Mehrkosten würden nicht zu zusätzlichen Werbungskosten führen. Der Gesetzgeber habe das Instrument des Pendlerpauschales nur für

Entfernungen bis maximal 80 Kilometern ausgelegt. Damit sei auch der Einzugsbereich von Wohnorten festgelegt, innerhalb dessen eine tägliche Rückkehr von der Arbeitsstätte üblich und daher grundsätzlich zumutbar sei. Dies würden auch die Regelungen im Zusammenhang mit § 34 Abs. 8 EStG stützen. Die dazu heranzuziehende AusbildungsVO lege in §§ 1 und 2 den Einzugsbereich der Ausbildungsstätten ebenfalls mit einer Entfernung von 80 Kilometern fest. Da der Gesetzgeber die Berücksichtigung der Kosten regelmäßiger An-/Rückreise zum Wohnort im Bereich des Pendlerpauschales ebenfalls grundsätzlich nur bis zu einer Entfernung von 80 Kilometern vor Augen gehabt habe, sei eine analoge Regelung des Einzugsbereiches von Wohnorten nach § 34 Abs. 8 EStG zu erkennen.

Neben der Entfernung komme vor allem dem erforderlichen Zeitaufwand zur Bewältigung der Wegstrecke maßgebliche Bedeutung zu. Den Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG sei eine zumutbare Gesamtwegzeit von 90 Minuten für die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu entnehmen. Daraus sei zu ersehen, dass der Gesetzgeber eine tägliche Gesamtwegzeit von drei Stunden grundsätzlich für zumutbar halten würde.

Zeitspannen von mehr als 90 Minuten je Fahrtrichtung, wie sie Rz 255 LStR für Entfernungen ab 20 Kilometern zu entnehmen seien, würden somit einer gesetzlichen Grundlage entbehren. Nach einer tabellarischen Darstellung betrage ihr Anfahrtsweg insgesamt 140 Minuten und ihr Rückweg 134 Minuten. Unter Berücksichtigung der Wegstrecke von rund 100 Kilometern und der Wegzeit von deutlich über 90 Minuten ersuche sie um Gewährung des großen Pendlerpauschales.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht erläuterte das Finanzamt, dass nach den Berufungsausführungen die Wegzeit zwar deutlich über 90 Minuten liegen würde, aber sowohl für den Anfahrtsweg mit 140 Minuten, als auch für den Rückweg mit 134 Minuten unter der zumutbaren Wegzeit von 2,5 Stunden (150 Minuten) bei einer Wegstrecke von rund 100 km. Es werde der Antrag gestellt, die Berufung abzuweisen.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30. Juni 2008 und vor dem 1.1.2010 enden, sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch Werbungskosten. 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 | 630 Euro jährlich   |
| 40 km bis 60 km | 1.242 Euro jährlich |
| über 60 km      | 1.857 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 km bis 20 km  | 342 Euro jährlich   |
| 20 km bis 40 km | 1.356 Euro jährlich |
| 40 km bis 60 km | 2.361 Euro jährlich |
| über 60 km      | 3.372 Euro jährlich |

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob es der Berufungswerberin „zumutbar“ ist, die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zurückzulegen. Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, was unter dem Begriff der Unzumutbarkeit zu verstehen ist (VwGH vom 4.2.2009, 2007/15/0053).

Zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs 1 Z 6 EStG hat der Verwaltungsgerichtshof die Gesetzesmaterialien herangezogen (vgl. die hg Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319, und 24. September 2008, 2006/15/0001). Die amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus:

*"'Unzumutbar' 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 den Massebeförderungsmitteln 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."*

Daraus lässt sich ableiten, dass sich die Zumutbarkeit nach dem Verhältnis der Fahrtdauer mit dem öffentlichen Verkehrsmittel einerseits und dem PKW andererseits richtet. Ob die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist, hängt somit auch davon ab, wie groß der zeitliche Unterschied zwischen der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels und des Pkws ist.

Nach den eigenen Angaben der Berufungswerberin benötigt sie für die Hinfahrt zur Arbeitsstätte insgesamt 140 Minuten und für die Rückfahrt 134 Minuten. Nach den Angaben des Routenplaners Map24 benötigt man mit dem Pkw für die gleiche Strecke 82 Minuten. Die Berufungswerberin benötigt demnach für die Strecke Wohnung Arbeitsstätte mit dem öffentlichen Verkehrsmittel um 58 Minuten und für die Strecke Arbeitsstätte Wohnung um 52 Minuten mehr Zeit als mit dem Pkw.

Die Zeitdifferenz von 52 bzw. 58 Minuten lässt im Hinblick auf die Aussage in den Amtlichen Erläuterungen, wonach unzumutbar im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massebeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ sind, eine Unzumutbarkeit iSd lit. c des § 16 Abs 1 Z 6 EStG nicht erkennen, da bei der Berufungswerberin nicht einmal die doppelte Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel im Vergleich zum eigenen Pkw erreicht wird.

Die Zumutbarkeit der Benützung des Öffentlichen Verkehrsmittels begründet sich im gegenständlichen Fall weiters darauf, dass die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel (hauptsächlich ÖBB) die Beschäftigung mit verschiedenen Dingen (Lesen, Arbeiten Ruhen, etc.) erlaubt, wohingegen das Fahren mit dem eigenen Pkw Konzentration und Aufmerksamkeit erfordert. Die Zeitdifferenz zwischen der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels und dem Pkw von 52 bzw 58 Minuten ist nach Ansicht des UFS überdies nicht

als fixe Größe zu sehen, da nach den Erfahrungen des täglichen Lebens besonders in den Morgen- und späten Nachmittagsstunden die Stadtein- und -ausfahrten in We ein besonders hohes Verkehrsaufkommen verzeichnen, was zu zeitlichen Verzögerungen führt. Weiters unterliegt der Individualverkehr mit dem Pkw in größerem Ausmaß dem Einfluss des Wetters als ein Schienenfahrzeug. Es ist daher damit zu rechnen, dass die Zeitdifferenz von 52 bzw 58 Minuten in der Regel durch verschiedene Stau- und Wettersituationen verkürzt wird. Diese aufgezählten Umstände führen in der Folge dazu, dass für die regelmäßig von einem Arbeitnehmer täglich zu bewältigende Strecke zwischen M und We und zurück das öffentliche Verkehrsmittel gewählt werden wird.

Die Aussage in der Berufung unter Hinweis auf RV/0031-G/08, der UFS gehe davon aus, dass nach dem Willen des Gesetzgebers mit dem Pendlerpauschale grundsätzlich die Kosten für regelmäßige Fahrten bis zu einer einfachen Strecke von 80 Kilometern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte steuerlich berücksichtigt werden würden, ist relativ zu sehen, da nach derselben Berufungsentscheidung die Umstände des Einzelfalles aber auch eine andere Einschätzung bedingen können. Weder aus dem Gesetz noch aus den oben zitierten erläuternden Bemerkungen ist eine derartige entfernungsmäßige Begrenzung zu erkennen. Ebenso ist aus den erläuternden Bemerkungen eine zumutbare Gesamtwegzeit von 90 Minuten für die einfache Fahrtstrecke nicht herauszulesen.

Die Vergleichbarkeit der in der Berufung genannten Bestimmung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 und der in diesem Zusammenhang ergangenen Verordnung betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes, wonach Ausbildungsstätten, die vom Wohnort mehr als 80 km entfernt sind, nicht innerhalb des Einzugsbereiches des Wohnortes liegen (§ 1), ist schon insofern nicht gegeben, als sich der darin genannte Einzugsbereich von mehreren Verordnungen über die Erreichbarkeit von Studienorten nach dem Studienförderungsgesetzes herleitet. Der Einzugsbereich ist jedoch in der oben zitierten Bestimmung für das Pendlerpauschale nicht genannt.

Nachdem sich aus § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will (vgl. VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053) war im Zusammenhalt mit den oben dargestellten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 30. August 2010