



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 5. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 13. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezieht als Bankangestellte einer Bank in K. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob der Bw. für die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsplatz – 21 Kilometer – das große Pendlerpauschale (1.071 Euro jährlich) zusteht oder nicht. Im Zuge der Lohnverrechnung kam nur das kleine Pendlerpauschale zur Anwendung (495 Euro jährlich).

Das Finanzamt versagte im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 die steuerliche Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales mit nachstehender Begründung:
„Das Pendlerpauschale wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt (§ 62 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung ist daher nicht möglich.“

Ihre dagegen eingebrachte Berufung begründete die Bw. mit dem Hinweis auf eine Entscheidung des UFS, Außenstelle Wien, vom 20. September 2006, RV/2256-W/05, worin

ausgeführt worden sei, dass bei einer Fahrzeit von 20 bis 25 Minuten mit dem Kfz (für die 24 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) und einer Wegzeit von 102 Minuten mit einem Massenverkehrsmittel die Benutzung des Massenverkehrsmittels nicht mehr zumutbar wäre und diesfalls das große Pendlerpauschale zustünde.

Der Berufung war eine Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales ab 2006 beigelegt, worin die Bw. vermerkte, dass ihr Arbeitsbeginn 7:00 Uhr wäre und sie keine Busverbindung von ihrer Wohnung in T. nach L. (6 km von ihrer Wohnung entfernt) hätte. Erst von dort gäbe es eine Zugverbindung zu ihrer 23 km entfernten Arbeitsstätte in K. . Die kürzeste Strecke zwischen Arbeitsstätte und Wohnung betrage – so ihre Angaben in der Erklärung - 21 km.

Die daraufhin abweisend ergangene Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

„Nach den Bestimmungen des § 16 Abs.1 Z 6 EStG 1988 wird bei einer einfachen Wegstrecke von mehr als 20 km (bis maximal 40 km) eine Wegzeit von 120 Minuten mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zugemutet. Da Ihre Wegzeit jedoch nur 102 Minuten beträgt, musste Ihrer Berufung ein Erfolg versagt bleiben.“

In ihrem dagegen eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz verwies die Bw. nochmals darauf, dass sie morgens keine öffentliche Verkehrsverbindung nach L. habe bzw. mit dem PKW in nur 20 Minuten bei ihrer Arbeitsstätte in K. sei.

In der Folge wurde der Bw. mittels zweitinstanzlichen Vorhaltes (vom 22. August 2007) mitgeteilt, dass sie – entgegen ihren Erklärungsangaben – laut BusBahnBim-Auskunft (<http://fahrplan.verbundlinie.at>) sehr wohl eine Möglichkeit habe, morgens von T. (Haltestelle GH M., ab 6:20 Uhr) nach L. (Bahnhof an 6:30 Uhr) und von dort (ab 6:37 Uhr) nach K. (Bahnhof an 6:59 Uhr) zu gelangen. Von dort wären noch ca. weitere fünf Minuten zu Fuß zu ihrer Arbeitsstätte zu gehen. Es stelle sich daher in Anbetracht der Tatsache, dass sie laut Auskunft des Dienstgebers die Gleitzeitregelung in Anspruch nehme, die Frage,

- 1) weshalb ihr die Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar wäre (Arbeitsbeginn wäre diesfalls ca. 7:05 Uhr).
- 2) Weiters wurde die Bw. um Beantwortung der Frage ersucht, wie lange sie von zu Hause zur nächstgelegenen Bushaltestelle (GH M.) brauche.

Abschließend wurde die Bw. zum Nachweis ihrer tatsächlichen Arbeitszeiten um Vorlage ihrer monatlichen Zeitaufzeichnungen, das Berufungsjahr 2006 betreffend, ersucht.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte die Bw. am 10. September 2007 mit:

Ad 1) Sie sei in der Abteilung für Rechnungswesen tätig, in der sie in der Früh die EDV-Post bearbeite. Diese müsse „als erstes auf- bzw. verteilt werden“ und beginne dies „bereits vor 7:00 Uhr“. Da sie und die anderen Angestellten ihrer Abteilung nicht von Schalteröffnungszeiten abhängig seien, habe die „Gleitzeitregelung den Sinn, dass wir bei größerem Arbeitsaufwand diesen auch am selben Tag mit Mehrarbeitszeit erledigen bzw. diese Mehrarbeitszeit an schwächeren Tagen ausgleichen“. Deshalb sei es für sie „auch sehr umständlich, mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit zu kommen“.

Ad 2) Die Wegstrecke von ihr zu Hause bis zur Bushaltestelle betrage ca. 5 Minuten.

Aus den von der Bw. vorgelegten monatlichen Zeiterfassungsjournalen schließlich geht hervor, dass die Bw. im Berufungsjahr 2006 von 189 Arbeitstagen tatsächlich an 28 Tagen **vor** 7:00 Uhr zu arbeiten begonnen hatte.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(Werbungskosten sind auch ...) „*Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. 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 Massenverkehrsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km: 495 Euro jährlich

...

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenverkehrsmittels 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

...

20 km bis 40 km: 1.071 Euro jährlich

...

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

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Bw. ihren Wohnsitz in einer Entfernung von 21 Kilometern von ihrer Arbeitstätte hat und diese Strecke mit dem PKW in einer Fahrzeit von rund 20 Minuten zurückgelegt wird.

Strittig ist jedoch, ob der Bw. für diese Fahrten das kleine Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit b) oder große Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit c) zusteht.

Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es hinsichtlich der Gewährung des kleinen oder großen Pendlerpauschales nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte tatsächlich mit einem Massenverkehrsmittel oder mit dem PKW oder beiden bewältigt. Entscheidend ist, ob zumindest auf der halben Fahrtstrecke ein Massenverkehrsmittel verkehrt und seine Benutzung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zumutbar ist.

Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels liegt zB dann vor, wenn – im Lohnzahlungszeitraum überwiegend - auf dem halben Arbeitsweg (hin oder auch zurück) ein Massenverkehrsmittel **überhaupt nicht** oder **nicht zur erforderlichen Zeit** (zB bei Nacharbeit) verkehrt.

Die Bw. hat nun die **Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit** der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ursprünglich damit begründet, dass sie **morgens keine** öffentliche Verkehrsverbindung nach L. hätte und sie überdies bei Benutzung des Zuges von L. nach K. „nicht bei ihrem Arbeitsbeginn um 7:00 Uhr“ im Büro sein könne.

Daraufhin wurde die Bw. mittels zweitinstanzlichen Vorhaltes darauf aufmerksam gemacht, dass sie morgens sehr wohl eine durchgehende Verkehrsverbindung von ihrer Wohnung zur Arbeitsstätte hätte (siehe oben). Auch würde sie die Gleitzeitregelung in Anspruch nehmen, weshalb sie nicht täglich um Punkt 7:00 Uhr im Büro sein müsse.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung hat die Bw. daraufhin weitere Gründe genannt, weshalb sie bereits **vor** 7:00 Uhr mit ihrer Arbeit beginnen müsse und ihr deshalb die Benützung der Massenverkehrsmittel (Bus plus Bahn) nicht möglich und daher unzumutbar wäre.

Dazu ist festzuhalten:

Abgesehen davon, dass bei einer gleitenden Arbeitszeit im Zusammenhang mit der Frage der Zumutbarkeit von einer optimalen Anpassung der Arbeitszeit an die Fahrzeiten auszugehen ist, zeigt auch die tatsächliche Handhabung der Gleitzeitregelung (laut vorgelegten

Zeiterfassungsjournalen) durch die Bw., dass sie im Streitjahr 2006 offensichtlich lediglich an 28 Tagen (von insgesamt 189 Arbeitstagen) **vor** 7:00 Uhr zu arbeiten begonnen hatte.

Somit konnte die Bw. ihren Arbeitsbeginn offensichtlich – was ja auch dem Sinn und Zweck einer Gleitzeitregelung entspricht - selbst bestimmen und wird daher ihre Aussage in der Vorhaltsbeantwortung, sie müsse quasi immer aus „arbeitstechnischen Gründen“ (EDV-Post-Verteilung) bereits **vor** 7:00 Uhr im Büro sein, schon durch ihre tatsächlichen Kommenszeiten relativiert.

Selbst wenn aus den von der Bw. genannten Gründen vielleicht an einigen wenigen Tagen im Jahr ein Arbeitsbeginn **vor** 7:00 Uhr erforderlich gewesen sein sollte, kann dies jedoch mangels Überwiegens dieser Verhältnisse in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen (Kalendermonat) nicht dazu führen, insgesamt von einer **Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit** der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Fahrt zur Arbeitsstätte (Hinfahrt) sprechen zu können. Auch der Hinweis der Bw. auf die „Umständlichkeit“ der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln vermag daran nichts zu ändern.

Hinsichtlich der Rückfahrtmöglichkeit wird der Vollständigkeit halber bemerkt, dass die Bw. – neben einer Zug- und Busverbindung um 14:21 Uhr ab K. (Ankunft in T., GH M. um 15:05 Uhr) um 15:19 Uhr ab K. nach T. gelangen kann (Ankunft in T., GH M. um 16:14 Uhr).

Auch wenn die Bw. laut den vorgelegten Zeiterfassungsjournalen tatsächlich überwiegend erst nach 15:10 Uhr ihr Büro verlassen hat und deshalb in der Regel den Zug um 15:19 Uhr nicht erreichen hat können, hat dies mit einer **Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit** der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln nichts zu tun. Dies ist vielmehr einerseits mit den späteren Kommenszeiten – meistens zwischen 7:30 Uhr und 8:00 Uhr - zu erklären sowie andererseits mit der Inanspruchnahme von Zeitausgleichen.

Mit anderen Worten:

Es ist daher nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates davon auszugehen, dass das Überwiegen der Heimfahrten in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen nach 15:10 Uhr in erster Linie auf persönliche und nicht – vielleicht abgesehen von wenigen Ausnahmen – auf arbeitstechnische Erfordernisse zurückzuführen ist. Abgesehen davon gilt auch bezüglich der Heimfahrten der oben angeführte Grundsatz, dass bei einer gleitenden Arbeitszeit (im Zusammenhang mit der Frage der Zumutbarkeit) eben von einer optimalen Anpassung der Arbeitszeit an die Fahrzeiten auszugehen ist.

Weiters ist zu prüfen, ob gegenständlichenfalls eine **Unzumutbarkeit infolge langer Anfahrtszeit** vorliegt. Diese Frage, wann nämlich – vom erforderlichen Zeitaufwand her

betrachtet - die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (noch) zumutbar ist oder nicht, wird in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht näher geregelt und ist daher im Wege der Gesetzesinterpretation zu lösen.

Nach den bei *Doralt*, EStG⁹, Kommentar, § 16 Tz 105, zitierten **amtlichen Erläuterungen** zur Regierungsvorlage des EStG 1988 richte sich die Zumutbarkeit nach der unterschiedlichen Fahrtdauer mit dem Massenverkehrsmittel einerseits und dem PKW andererseits: Unzumutbar sei die Fahrt mit dem Massenverkehrsmittel insbesondere dann, wenn sie mehr als dreimal so lange dauere wie mit dem eigenen Kfz. Allerdings sei im Nahebereich von 25 km die Benützung eines Massenverkehrsmittels auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Strecke nicht mehr als 90 Minuten betrage.

Die Wegzeit („Gesamtfahrzeit“) umfasst nach herrschender Lehre (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 53 zu § 16; *Doralt*, EStG⁹, Kommentar, § 16 Tz 108, ÖStZ 1988, 317) die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder dem Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung, also Gehzeit (oder Anfahrtszeit) zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrzeit mit dem (den) öffentlichen Verkehrsmittel(n), Wartezeiten usw..

Im vorliegenden Fall beträgt diese Wegzeit nicht einmal eine Stunde, weshalb - unter Bedachtnahme auf die Auslegung des Begriffes „Zumutbarkeit“ in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage – der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung vertritt, dass auch von einer **Unzumutbarkeit infolge langer Gesamtfahrzeit („Wegzeit“)** keineswegs die Rede sein kann.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 8. Oktober 2007