



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0316-I/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 27. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 23. März 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Arbeitgeberin der Berufungswerberin (Bw) hat nach dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel für 2008 bei der Berechnung des laufenden Lohnsteuerabzuges ein Pendlerpauschale in der Höhe von 3.151,50 € als Werbungskosten in Abzug gebracht. Bei einer Überprüfung im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 wurde die Bw vom Finanzamt ersucht, die Wegstrecke für die die Arbeitgeberin das Pendlerpauschale berücksichtigt hat und ihre Arbeitszeiten bekannt zu geben. Die Bw teilte dazu in einer Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2009 mit, bei dem von der Arbeitgeberin berücksichtigten Pendlerpauschale handle es sich um das große Pendlerpauschale über 60 km. Ihre Arbeitszeit sei von 7:00 Uhr bis 15:42 Uhr. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln habe sie keine Möglichkeit um 7:00 Uhr am Arbeitsplatz zu erscheinen. Als Nachweis legte sie einen

Ausdruck einer elektronischen Fahrplanauskunft des Verkehrsverbundes Tirol vor, nach der sie mit öffentlichen Verkehrsmitteln bei einer Fahrtzeit von 2 Stunden und 15 Minuten (Ankunft 8:20 Uhr) frühestens um 8:30 Uhr ihren Dienst antreten könnte und mit dem letzten öffentlichen Verkehrsmittel bereits um 16:31 Uhr (Abfahrtszeit) wieder zurück nach Hause fahren müsste. In der Folge ersuchte das Finanzamt die Arbeitgeberin der Bw, eine Kopie des Pendlerpauschalantrages vorzulegen und bekannt zu geben, ob die Bw die Möglichkeit flexibler Arbeitszeiten habe. Mit Schreiben vom 18. März 2009 legte die Arbeitgeberin, die von der Bw ausgefüllte Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales aus dem Jahr 2006 in Kopie vor. Danach gab die Bw gegenüber der Arbeitgeberin an, dass die kürzeste Strecke zwischen ihrer Wohnung und Arbeitsstätte 66 km betrage und zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre. Zur Arbeitszeit der Bw gab die Arbeitgeberin an, die Bw trete überwiegend um 7:15 Uhr ihren Dienst im Unternehmen an. Seit 1. Juli 2008 habe sie einen All-in-Dienstvertrag und könne sich seither ihre Dienstzeiten frei einteilen. Bis zum 30 Juni 2008 sei sie an die Gleitzeitvereinbarung des Unternehmens gebunden gewesen. Der Gleitzeitrahmen sei von 6:00 Uhr bis 20:00 Uhr und die Kernzeit von 9:00 Uhr bis 11:15 Uhr und von 13:30 Uhr bis 15:30 Uhr.

Mit Bescheid vom 23. März 2009 wurde die Bw zur Einkommensteuer für das 2008 veranlagt, wobei das Finanzamt nur das „kleine“ Pendlerpauschale in der Höhe von 1.735,50 € als Werbungskosten berücksichtigte. Zur Begründung wird ausgeführt, im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechne sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit des Verkehrsmittels. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsverbundes, sei Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben. Lt. Bestätigung der Dienstgeberin bestehe eine Gleitzeitregelung, die es ermögliche, die Arbeitszeiten an die öffentlichen Verkehrsmittel anzupassen. Es könne daher nur das kleine Pendlerpauschale ab einer Entfernung von 60 km berücksichtigt werden.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw mit Eingabe vom 27. März 2009 Berufung. Es sei richtig, dass sie eine Gleitzeitregelung habe, dennoch müsse sie in einer Arbeitswoche eine Stundenleistung von mindestens 38,5 Stunden erbringen. Da sie über einen All-in-Arbeitsvertrag angestellt sei, würden oft noch mehr Stunden anfallen. Das Ergebnis sei dasselbe, beginne sie früh, habe sie kein öffentliches Verkehrsmittel zur Arbeitsstätte hin, richte sie sich in der Früh nach den öffentlichen Verkehrsmitteln, habe sie am Abend kein öffentliches Verkehrsmittel von der Arbeit zurück nach Hause.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2009 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt dazu im Wesentlichen aus, dass große Pendlerpauschale stehe nur dann zu, wenn die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest für den halben Arbeitsweg nicht möglich oder nicht zumutbar sei. Unzumutbarkeit sei dann gegeben, wenn bei mehr als 40 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Wegzeit mehr als 2,5 Stunden betrage. Im gegenständlichen Fall liege der Wohnort in W, der Dienstort in A. Es sei zumutbar, mit dem PKW von der Wohnung zum Bahnhof W zu fahren und von dort mit dem Zug nach A und retour. Laut Fahrplan der ÖBB seien die Verbindungen derart günstig, dass die Wegzeit vom Verlassen der Wohnung bis zur Ankunft am Dienstort immer unter 2,5 Std. liege. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels sei daher zumutbar.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2009 stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte sie zusammengefasst aus, in § 16 EStG stehe, dass einen ab 2 km das große Pendlerpauschale zustehe, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur erforderlichen Zeit fahre. Es gebe einen Verweis, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels dann zumutbar sei, wenn man einen Teil der Wegstrecke zB mit dem eigenen Fahrzeug zurücklegen müsse. Nur wenn der Anfahrtsweg mehr als die Hälfte der Gesamtstrecke betragen würde, sei die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar. Ihre Arbeitsstätte liege mehr als 60 km von ihrer Wohnung entfernt, insofern wäre es ihr zumutbar, mindestens 30 km zu einem regelmäßig verkehrenden und ihren Anforderungen entsprechenden öffentlichen Verkehrsmittel zu fahren. Man könne davon ausgehen, dass innerhalb von 30 km auf jeden Fall ein öffentliches Verkehrsmittel verkehre, das die oben genannten Anforderungen erfülle, das hieße, je weiter die Arbeitsstätte vom jeweiligen Wohnort des Arbeitnehmers entfernt sei, umso unwahrscheinlicher sei es, dass man in den Genuss des großen Pendlerpauschales komme. Das widerspreche ihrer Meinung nach der ursprünglichen Intention, Pendler die weite Strecken zur Arbeit in Kauf nehmen, zu entlasten, während für Kurzstrecken (bereits ab 2 km) das große Pendlerpauschale gewährt werde. Einer Person, die weite Strecken pendle, sei es laut Gesetz zumutbar, dass diese über ein eigenes Fahrzeug verfüge (wodurch wieder zusätzliche Kosten entstehen würden), für eine Person, die nur eine kurze Strecke zu ihrem Arbeitsplatz zurücklegen müsse, gelte dies offenbar nicht. Die Gleichheit für alle vor dem Gesetz sei damit nicht gegeben.

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

Die Bw wohnt in K-R in W in Tirol und ist als IT-Angestellte ganzjährig bei der L-GmbH beschäftigt. Der Dienstort befindet sich in A in der Z-Straße. Bis Ende Juni 2008 war sie an die Gleitzeitvereinbarung des Unternehmens gebunden. Der Gleitzeitrahmen war von 6:00 Uhr bis 20:00 Uhr und die Kernzeit von 9:00 Uhr bis 11:15 Uhr und von 13:30 Uhr bis 15:30 Uhr. Seit Juli 2008 hat sie einen All-in-Dienstvertrag und kann sich seither ihre Dienstzeiten frei einteilen. Als Pendlerin legt sie die täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und retour mit ihrem PKW zurück, die einfache Fahrtstrecke beträgt unbestritten 66 km. Die Fahrzeit beträgt rund 1 Stunde (vgl. Routenplaner [www.viamichelin.at](http://www.viamichelin.at)).

Strittig ist, ob der Bw für ihre täglichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (und retour) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel im Berufungsjahr zumutbar war oder nicht und sie entsprechend Anspruch auf das kleine oder große Pendlerpauschale (für eine einfache Fahrtstrecke von über 60 km) hat.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG). Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG) abgegolten (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG).

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 Pauschbeträge - gestaffelt nach der Entfernung nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG berücksichtigt (kleines Pendlerpauschale).

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) höheren Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG berücksichtigt (großes Pendlerpauschale). Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und lit. c leg.cit. sind alle Ausgaben zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 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 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 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Unzumutbarkeit liegt jedenfalls vor, wenn ein Massenverkehrsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt. (VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#); VwGH 4.2.2009, [2007/15/0053](#); vgl. auch Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 109). Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt aber auch dann als nicht zumutbar, wenn die Wegzeit unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel dreimal so lange dauert als die Wegzeit mit dem eigenen PKW. Im Nahebereich von bis zu 25 km ist die Benützung des Massenverkehrsmittels auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Strecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt (Doralt; EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 105; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG, Tz 1; VwGH 04.02.2009, [2007/15/0053](#)). Auch bei einer Wegstrecke von mehr als 40 km und einer Wegzeit von mehr als 2,5 Stunden gilt die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nach der Verwaltungspraxis (Rz 255 LStR) nicht mehr zumutbar.

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. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist - soweit möglich - von einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z. B. "Park and Ride") auszugehen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 81; Doralt, aaO, § 16 Tz 108).

Die Bw erachtet es für unzumutbar ein öffentliches Verkehrsmittel für die Fahrten zwischen ihrer Wohnung in W und der Arbeitsstätte in A zu benutztten, weil zu den erforderlichen Zeiten

kein Massenbeförderungsmittel verkehre. Unter Verwendung von Bus und Bahn würde sie frühestens um 8:30 Uhr an ihrem Arbeitsplatz in J. eintreffen und das letzte öffentliche Verkehrsmittel zurück nach Hause würde bereits am Nachmittag um 16:31 Uhr abfahren.

Es erscheint einsichtig, dass bei einer Vollzeitbeschäftigung und einer durchschnittlichen Arbeitszeit von 8 Stunden pro Tag unter Einhaltung der notwendigen Pausen selbst unter Bedachtnahme auf die Gleitzeitregelung bzw. der Möglichkeit der freien Einteilung der Arbeitszeit, es der Bw bei dieser Verbindung nicht zumutbar bzw. gar nicht möglich ist, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benützen. Die Bw geht aber bei der von ihr aufgezeigten Bus- und Bahnverbindung davon aus, dass sie die von ihrer Wohnung nächstgelegene Bushaltestelle (5 Minuten Gehzeit von ihrem Haus) benützen kann.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG steht das große Pendlerpauschale erst dann zu, 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 der Wohnung bis zum Bahnhof nach W und retour ausgeht, weil Busverbindungen zu den erforderlichen Zeiten nicht bestehen, so führt die notwendige Benützung eines Kfz nicht automatisch zur Unzumutbarkeit hinsichtlich der gesamten Fahrtstrecke. Die für die Beurteilung der Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit ergibt sich dann aus der Gesamtfahrzeit. Dabei ist eine optimale Kombination von Massen- und Individualbeförderungsmitteln (zB "park and ride") zu unterstellen.

Wie bereits festgestellt, beträgt die Fahrtstrecke von der Wohnung bis zur Dienststelle mit dem PKW rund 66 km. Der größte Teil der Strecke von W bis A (60 Straßenkilometer) kann aber auch mit den ÖBB (70 Tarifkilometer) zurückgelegt werden. Zwischen diesen Orten verkehren ab 5:00 Uhr in der Früh bis 22:00 Uhr am Abend regelmäßig (in der Hauptverkehrszeit in der Früh und am Abend etwa halbstündlich und darüber hinaus rd. jede Stunde) Bahnverbindungen in beide Richtungen. Die Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof beträgt laut Routenplaner (siehe: [www.viamichelin.at](http://www.viamichelin.at)) rd. 6 km (Fahrtzeit mit dem PKW rd. 9 Minuten); die Wegstrecke vom Bahnhof in A zur Dienststelle beträgt rd. 500 m und ist zu Fuß in 5 bis 10 Minuten zu bewältigen.

Demnach ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf dem weitaus überwiegenden Teil der einfachen Fahrtstrecke möglich. Die Überwindung der Fahrtstrecke auf den ersten 6 km mit dem privaten Verkehrsmittel und der weiteren Fahrtstrecke von 70 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](#)). Somit liegt im Streitfall eine vom Gesetz geforderte Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels "zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke" nicht vor.

Der Einwand der Bw, wonach durch die Bestimmung § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG, nach der das große Pendlerpauschale nur dann zustehe, wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar sei, Steuerpflichtige mit langen Fahrtstrecken gegenüber Steuerpflichtigen mit kürzeren Strecken benachteiligen würde, weil bei einer langen Wegstrecke von über 60 km innerhalb der halben Fahrtstrecke von rd. 30 km in der Regel ein entsprechendes öffentliches Verkehrsmittel bestehe, was bei kürzeren Strecken nicht so oft der Fall sei, wird insoweit relativiert, weil Unzumutbarkeit auch dann vorliegt, wenn die Gesamtwegzeit ein bestimmtes Höchstmaß überschreitet oder wenn im Verhältnis zur Fahrzeit mit dem privaten PKW ein bestimmtes Verhältnis überschritten wird.

Eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit ist im Streitfall bei Benützung des „Park and Ride“- Systems aber ebenfalls nicht gegeben. Die Fahrzeit von der Wohnung bis zum Bahnhof in W beträgt maximal 10 Minuten. Die Fahrzeit mit der Bahn von W nach A beträgt je nach benützter Verbindung zwischen 55 und 75 Minuten. Für die Wegstrecke von rd. 500 m vom Bahnhof in A bis zur Dienststelle ist eine Gehzeit von maximal 10 Minuten anzusetzen. Bei der unterstellten Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmitteln ist die Bw vom Verlassen der Wohnung bis zum Eintreffen in der Dienststelle bei Annahme einer Wartezeit am Bahnhof in W von rd. 10 Minuten höchstens 105 Minuten unterwegs. Dies ist weit weniger als die nach der Verwaltungspraxis zumutbare Gesamtzeit von bis zu 2,5 Stunden.

Auch ein Vergleich mit der PKW-Fahrtzeit führt zu keiner Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels (Kombination von Massen- und Individualbeförderungsmitteln). Wie bereits oben ausgeführt gilt die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels dann als nicht zumutbar, wenn die Wegzeit unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel dreimal so lange dauert als die Wegzeit mit dem privaten PKW (vgl. Doralt, aaO, § 16 Tz 105).

Die Fahrtzeit mit dem PKW von der Wohnung zur Arbeitsstätte ist mit rd. 1 Stunde anzusetzen. Die Wegzeit aus der Kombination des eigenen PKW mit dem öffentlichen Verkehrsmittel ist nicht einmal doppelt so lang, wie die Fahrzeit mit dem privaten PKW. Eine unzumutbar lange Wegzeit liegt daher auch unter diesem Aspekt nicht vor.

Da der Bw im Lohnzahlungszeitraum die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel hinsichtlich der weit mehr als der halben Fahrtstrecke zumutbar ist, ist das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass die Bw nur Anspruch auf das kleine Pendlerpauschale hat.

Auch der Einwand im Vorlageantrag, wonach der Gesetzgeber Pendlern, die weite Strecken zum Arbeitsplatz zu bewältigen hätten, zumute würde, dass sie über ein eigenes Fahrzeug verfügen, ist nicht zutreffend. Das große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG ist eine steuerliche Begünstigung für jene Steuerpflichtigen, denen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar ist und die dadurch in der Regel den eigenen PKW benutzen. Die Verwendung eines eigenen, privaten PKW wird aber nicht vorausgesetzt, denn das große Pendlerpauschale steht dem Steuerpflichtigen unabhängig von tatsächlich benutzten Verkehrsmittel zu, somit auch zB bei Car-Sharing-Modellen oder wenn trotz Unzumutbarkeit ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt wird (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 82).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Mai 2011

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei