



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 23. April 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 19. April 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

#### a. Einkommensteuerbescheid 2011

In der elektronischen Einkommensteuererklärung für 2011 setzte der Berufungswerber (Bw.) ein Pendlerpauschale in Höhe von 3.672 € an. Im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 19. April 2012 wurde das Pauschale nicht berücksichtigt mit der Begründung, dass bereits bei der laufenden Lohnverrechnung ein Abzug erfolgte.

#### b. Berufung

Der Bw. beantragte in seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid die Anerkennung des erhöhten Pendlerpauschales sowie des Kinderfreibetrages für zwei Kinder.

Er führte aus, dass die Wegzeit mit dem Auto drei Mal kürzer als die Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist. Der Bw. legte seine Arbeitszeitaufzeichnungen für das ganze Jahr 2011 bei.

### c. Berufungsvorentscheidung

Das Finanzamt gab mit Berufungsvorentscheidung der Berufung nur teilweise statt und brachte Kinderfreibeträge für zwei haushaltzugehörige Kinder gemäß [§ 106a Abs. 1 EStG 1988](#) in Abzug. In der Bescheidbegründung erläuterte das Finanzamt die Rechtslage zum Pendlerpauschale und erklärte, warum die Voraussetzungen für die Gewährung des „großen“ Pendlerpauschales nicht gegeben sind. Nach Ansicht des Finanzamtes ist es dem Bw. an den überwiegenden Arbeitstagen zumutbar, mit dem Auto zum Bahnhof Bruck an der Leitha (weniger als die halbe Strecke – über die Autobahn nur 4 km und 4 Minuten länger als zum Bahnhof N.) zu fahren und von dort aus die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen. Das Finanzamt berücksichtigte dazu die Fahrplanauskunft und die Arbeitszeitaufzeichnungen und verwies auf den Umstand, dass der Bw. nicht mehr als zehn außerordentlichen Arbeitszeiten pro Monat zu verzeichnen hatte. Es stehe daher nur das „kleine“ Pendlerpauschale zu.

Das Finanzamt fügte folgende Berechnung der Wegzeiten an:

Fahrt mit dem Auto von der Wohnung zum Bahnhof B.	26 min
Fahrtzeit öffentliche Verkehrsmittel	74 min
Wartezeit bis Arbeitsbeginn	3 min
Insgesamt	103 min

Rückfahrt

Wartezeit	5 min
Fahrtzeit öffentliche Verkehrsmittel	81 min
Fahrtzeit mit dem Auto zur Wohnung	26 min
Insgesamt	112 min

Fahrtzeit mit dem Auto Wohnung – Arbeitsstätte  $57 \text{ min} \times 3 = 171 \text{ min}$

### d. Vorlageantrag

Der Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die zweite Instanz und stützte sich zur Begründung auf mehrere Punkte:

1. Ruhezeit

---

Der Bw. hat in seinem Schichtplan drei aneinander folgende Nachtdienste. Bei Benützung des Autos ist er nach seinem Vorbringen um 7:45 Uhr zu Hause und fährt sodann um 17:45 Uhr wieder in den Dienst. Bei Benützung des Zuges kommt er um 9:30 Uhr nach Hause und muss um 17:00 Uhr die Wohnung wieder verlassen. Er hat damit eine Ruhezeit von 7,5 Stunden statt der gesetzlichen Ruhezeit von 8 Stunden.

## 2. Mehrkosten

Durch die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel entstehen dem Bw. Mehrkosten. Für die Strecke von 30 km zum Bahnhof B. plus die Monatskarte inklusive Wienzone (123,30 €) berechnet der Bw. Kosten von ca. 200 €. Bei Fahrt mit dem Auto zur Dienststelle (72 km pro Strecke) betragen seine Kosten ca. 160 €.

## 3. Unzumutbarkeit

Der Bw. bringt vor, dass er zu Wochenend- und Feiertagsdiensten, zu U-Bahnrevisionen und Nachtbaustellen mit dem Auto fahren muss, da es keine öffentliche Verkehrsverbindung gibt. Denn er müsste um 4:30 Uhr von zu Hause wegfahren, um den Zug um 5:02 Uhr in B. zu erreichen. Bis zum Arbeitsbeginn ergibt dies eine Gesamtzeit von 2,5 Stunden, was in den Bereich der Unzumutbarkeit falle. Bei den U-Bahnrevisionen und Nachtbaustellen hätte er zwar die Möglichkeit der öffentlichen Anreise, um 1:00, 2:00 oder 3:00 Uhr jedoch nicht die Möglichkeit der Rückfahrt.

## 4. Pünktliches Dienstende

Bei Störungen kann der Bw. oft seinen Dienst nicht pünktlich um 19:00 Uhr bzw 7:00 Uhr beenden, sodass es nicht möglich ist, die vom Finanzamt errechneten Züge zu erreichen. Somit verlängert sich nach Meinung des Bw. die Wegzeit erneut. Der Dienstgeber kenne diese Problematik, welche allerdings im Stördienst nicht zu ändern ist.

## 5. Fahrtzeiten

Entsprechend den Navigationsgeräten Tom Tom und Navigon beträgt die Wegzeit 47 Minuten und nicht 57 Minuten wie vom Finanzamt berechnet.

## 6. Großstörungen

Bei mehreren Störungen bzw. bei Großstörungen (zB U-Bahn, Straßenbahn, Krankenhaus, Pensionistenheim, Einkaufcenter, ...) muss der Bw. in der Lage sein, jederzeit seinen Dienst früher anzutreten. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln ist das auf Grund der längeren Fahrintervalle nicht möglich. Auch das könne der Dienstgeber bestätigen.

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

Strittig ist, ob für die Fahrten des Bw. zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar bzw. unmöglich ist und das „große“ Pendlerpauschale zuzuerkennen ist.

#### **Sachverhalt**

Der Bw. legt mit seinem PKW eine einfache Strecke von 72 km von der Wohnung zur Arbeitsstätte in Wien zurück. Die Fahrtzeit mit dem PKW nimmt nach Recherchen des Finanzamtes 57 Minuten in Anspruch, nach Meinung des Bw. 47 Minuten. Nach den unwidersprochen gebliebenen Ermittlungen des Finanzamtes beträgt die Wegzeit bei Kombination von Massenbeförderungsmitteln und PKW vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn ca 103 Minuten (Hinfahrt) bzw. 112 Minuten (Rückfahrt). Dabei ging das Finanzamt davon aus, dass die Strecke Wohnung – Bahnhof B. mit dem PKW und die Strecke Bahnhof – Arbeitsstätte mit der Bahn und innerhalb Wiens mit sonstigen öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt wird. Aus den Arbeitszeitaufzeichnungen ergibt sich, dass der Bw. abwechselnd Tag-, Nacht- und Wochenenddienste jeweils von 7:00 – 19:00 bzw. 19:00 – 7:00 Uhr zu leisten hat. Der Schichtplan des Bw. wiederholt sich alle vier Wochen und umfasst idR 16 Arbeitstage.

#### **Rechtsgrundlagen**

Gemäß [§ 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988](#) (in der für 2011 gültigen Fassung) sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Ausgaben gilt nach der genannten Bestimmung:

- Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs 5 und § 57 Abs 3 EStG 1988) abgegolten.
- 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 Wohn- 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	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.

### **Rechtliche Würdigung**

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" im Sinne des lit. c des [§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988](#) zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine "Unzumutbarkeit" wird jedenfalls dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten (etwa während der Nacht) zur Verfügung stehen. Eine lange Anfahrtszeit, eine körperliche Behinderung oder eine Krankheit können die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ebenfalls unzumutbar machen (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG, § 16 Anm 75*).

Nach der Verwaltungspraxis (vgl. LStR 2002, Rz. 255) liegt eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit vor, wenn bei einer einfachen Wegstrecke ab 40 Kilometer 2,5 Stunden Wegzeit überschritten werden.

Nach den Gesetzesmaterialien (Regierungsvorlage 620 BlgNR XVII. GP, 75) ist auf Grund der Fahrzeiten zu prüfen, ob die Überwindung des Arbeitsweges bei Kombination eines Individualverkehrsmittels mit den Massenbeförderungsmitteln dem Steuerpflichtigen zumutbar ist. Unzumutbar sind danach im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit dem Massenbeförderungsmittel als mit dem eigenen Kfz. Kann auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen (VwGH 24.09.2008, [2006/15/0001](#)).

Zu beachten ist darüber hinaus, dass es bei der Beurteilung der (Un-)Zumutbarkeit auf das „Überwiegen“ ankommt. Das bedeutet, dass an **mehr als der Hälfte** der **tatsächlichen** Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sein muss. Weiters wird vorausgesetzt, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der "halben" Fahrtstrecke nicht zumutbar ist (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001).

Im Berufungsfall ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf dem überwiegenden Teil der einfachen Fahrtstrecke möglich. Die Strecke zwischen Wohnung und Bahnhof B. beträgt 30,6 km und ist kürzer als die Hälfte der Gesamtstrecke.

Vergleicht man die Wegzeit mit dem KFZ mit der Variante „Park and Ride“, so beträgt die Wegzeit bei Kombination von Massenbeförderungsmittel und PKW insgesamt ca 103 Minuten bis 112 Minuten. Für die Fahrt ausschließlich mit dem PKW sind je nach Routenplaner zwischen 46 Minuten und 64 Minuten einzuplanen. Damit ist klar, dass bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln der Zeitaufwand nicht dreimal so hoch ist wie mit dem PKW, selbst wenn man zugunsten des Bw. von lediglich 46 Minuten Fahrtzeit mit dem PKW ausgeht.

Die Benützung von Massenbeförderungsmitteln kombiniert mit dem PKW ist daher im Sinne der angeführten Rechtsprechung als zumutbar anzusehen.

Zur Frage, ob die Zumutbarkeit zumindest auf mehr als die Hälfte der Arbeitstage („Überwiegen“) zutrifft, hat die Berufungsbehörde Ermittlungen in der elektronischen Fahrplanauskunft vorgenommen. Dabei war festzustellen,

- dass an Wochenenden zu den erforderlichen Zeiten die gleichen Zugsverbindungen wie werktags bestehen,
- dass die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung dargestellten Wegzeiten nicht nur für Tagdienste, sondern mit geringfügigen Abweichungen auch für Nachtdienste gelten,
- dass die ermittelten Wegzeiten auch zutreffen, wenn aufgrund von Überstunden die Heimfahrt (morgens oder abends) erst ein oder zwei Stunden später angetreten wird – wie dies laut Arbeitszeitaufzeichnungen gelegentlich der Fall war.

Die vom Bw. angeführten Argumente hinsichtlich Wochenend- und Feiertagsdiensten (Pkt. 3) und hinsichtlich eines späteren Dienstendes im Fall von Störungen (Pkt. 4) sind damit entkräftet. Auch bei Wochenend-, Nachtdiensten und nach Überstunden ist die einfache Wegzeit bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln mit etwa 107 Minuten anzusetzen, sodass daraus ebenso wenig eine Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit resultieren kann wie bei den „normalen“ Tagdiensten.

Zu den weiteren Einwendungen des Bw. sind folgende Erwägungen anzustellen:

Der Bw. meint, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist, wenn er dadurch die gesetzliche Ruhezeit nicht einhalten kann (Pkt. 1). Nach den Arbeitszeit- aufzeichnungen hatte der Bw. ab Juni 2011 ca. einmal monatlich drei aufeinander folgende Nachtdienste. Nach der Berechnung des Bw. bliebe nach dem Nachtdienst bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel lediglich eine Ruhezeit zu Hause von 7,5 Stunden. Es kann dahingestellt bleiben, ob diese Berechnung zutrifft. Denn selbst wenn man diesem Vorbringen des Bw. folgt, so fehlt es bei einer angenommenen Unzumutbarkeit an drei Tagen im Monat am „Überwiegen“. Das Gleiche gilt für die vom Bw. erwähnten „Nachtbaustellen“ mit Diensten von ca. 22:00 – 3:00 Uhr, die sich in den Arbeitszeitaufzeichnungen nur vereinzelt – etwa einmal monatlich – finden.

Soweit der Bw. bei Großstörungen in der Lage sein muss, jederzeit seinen Dienst früher anzutreten (Pkt. 6), ist zu entgegnen, dass den Zeitaufzeichnungen für 2011 ein Dienstbeginn vor 7:00 Uhr oder vor 19:00 Uhr nicht zu entnehmen ist.

Hinsichtlich der Mehrkosten, die nach dem Vorbringen des Bw. bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln entstehen würden (Pkt. 2), ist auf die klare gesetzliche Regelung in [§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988](#) zu verweisen. Danach sind die Aufwendungen für täglich zurückgelegte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten. Daher kommt es auf die konkreten den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (vgl. VwGH 28.10.2008, [2006/15/0319](#), VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001).

Abschließend ist also festzuhalten, dass der Bw. nicht aufzeigen konnte, dass an den überwiegenden Arbeitstagen des Jahres 2011 die Benutzung von Massenbeförderungsmitteln unmöglich bzw. unzumutbar gewesen ist. Es ist daher nur das „kleine“ Pendlerpauschale für Fahrtstrecken über 60 Kilometer anzuerkennen.

Dieser Pauschbetrag beträgt gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) in der ab der Veranlagung 2011 geltenden Fassung 2.016 €. Der Arbeitgeber hat bei der Berechnung der Lohnsteuer bereits 1.224 € berücksichtigt (siehe Lohnzettel). Der Differenzbetrag wird im Rahmen der Berufungsentscheidung in Abzug gebracht. Insofern war der Berufung in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Was die vom Bw. in der Berufung geltend gemachten Kinderfreibeträge für zwei Kinder betrifft, so beträgt ein Freibetrag für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 220 € jährlich, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird.

Festzustellen war, dass die Ehegattin des Bw. im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2011 keine Kinderfreibeträge in Anspruch genommen hat und in diesem Jahr für zwei Kinder

---

Familienbeihilfe und Kinderabsetzbeträge erhalten hat. Das Finanzamt hat daher in der Berufungsvorentscheidung zu Recht Kinderfreibeträge von 440 € berücksichtigt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 8. Jänner 2013