



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B St., geb. xx.xx.xxxx, 0001 W, B00, vom 23. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes W vom 19. Mai 2008 betreffend **Einkommensteuer** (Arbeitnehmerveranlagung) **2007** 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

Der Berufungswerber (Bw) war im Jahr 2007 das ganze Jahr bei der Firma P Export von Bm, Pu, 0002 L beschäftigt.

**Am 04. März 2008** reichte der Bw seinen Jahresausgleich elektronisch ein und begehrte die Berücksichtigung des großen Pendlerpauschales für eine Entfernung von 40 bis 60 Kilometer in Höhe von 1.957,50 € (Berechnung: 6 Monate á 155,25 € und 6 Monate á 171.- €) und Sonderausgaben für eine Versicherung von 244.- €.

**Am 19. Mai 2008** erließ das Finanzamt den **Einkommensteuerbescheid 2007**. Das Finanzamt berücksichtigte nur das kleine Pendlerpauschale von 20 bis 40 Kilometer in Höhe

von 520,50 € (Berechnung: 6 Monate á 41,25 € und 6 Monate á 45,50 €) und ein Viertel der Sonderausgaben.

**Mit Schreiben vom 23. Mai 2008** erhob der Bw Berufung mit folgender Begründung: *„Da ich in meiner Firma im Schichtbetrieb arbeite und meine Arbeitszeiten 06:00 – 14:00 und 14:00 – 22:00 Uhr sind, ist es mir nicht möglich mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu fahren, da diese um diese Uhrzeiten nicht mehr verkehren. Ich ersuche um Änderung des Pendlerpauschales auf das große Pendlerpauschale.“* Der Bw legte einen Fahrplan der L AG Linien für den Bus Nr. 17, einen Fahrplan Linie 2 Vogelweide von Saab W und einen ÖBB Fahrplanausdruck für W – L bei.

Das Finanzamt hat diese Fahrplanbeilagen genau studiert und vermerkt, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nur möglich wäre, wenn man ganz genau auf Minuten rechnet. Es sind aber Zeiten für Schichtübernahme, Umziehen etc. zu berücksichtigen, sodass das öffentliche Verkehrsmittel nicht mehr möglich bzw. zumutbar ist.

**Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juni 2008** wurde als Pendlerpauschale das große Pendlerpauschale für eine Entfernung zwischen 20 bis 40 Kilometer in Höhe von 1.125.- € (Berechnung: 6 Monate á 89,25 € und 6 Monate á 98,25 €) gewährt.

Mit Schreiben vom **15. Juli 2008** stellte der Bw einen **Vorlageantrag** mit folgender Begründung: Es möge das große Pendlerpauschale für eine Entfernung von 40 bis 60 Kilometer gewährt werden. Der Berechnung des Finanzamtes wurde die kürzeste Strecke zwischen Wohnort und Arbeitsstätte laut Beilage eines Routenplaners (viamichelin) mit 33 km und einer Fahrzeit von 50 Minuten zu Grunde gelegt. Gemäß einem Urteil des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 16.07.1996, 96/14/0002 sei unter Fahrstrecke jene zu verstehen, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll seien. Es sei dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen sei.

Die der Berechnung zugrunde liegende kürzeste Strecke führe durch mehrere Wohn- und Ortsgebiete (z.B. Marchtrenk und Neubau). Weiters sei eine Benützung dieser Strecke aufgrund deren Stauanfälligkeit für das tägliche Pendeln nicht geeignet.

Es sei laut VwGH jene kürzeste Strecke zu wählen, die vernünftigerweise vom Arbeitnehmer für das tägliche Pendeln gewählt werde.

Auf Grund seiner Erfahrungen wähle der Bw für das tägliche Pendeln zwischen Wohnort und Arbeitsstätte eine Strecke, deren Verlauf dem ebenfalls beigelegten Routenplaner Nr. II zu entnehmen sei. Die Strecke führe größtenteils über die Autobahn und versuche neuralgische Verkehrsknotenpunkte wie z.B. die Ortsdurchfahrt Neubau zu meiden und in Orts- und Wohngebieten Lärm und Abgase zu vermeiden. Die einfache Distanz dieser kurzen und schnellsten Strecke zwischen Arbeitsstätte im Wohnort betrage 42 km. Für diese Strecke sei eine Fahrzeit von lediglich 32 Minuten aufzuwenden. Bei dieser Streckenwahl werden keine überflüssigen Umwege gewählt, noch sei die Strecke aus persönlicher Vorliebe gewählt. Durch diese Streckenführung könne täglich für eine einfache Strecke eine Fahrzeit von 18 Minuten gegenüber der kürzesten Strecke (50 Minuten und 33 km) eingespart werden. Es sei jene Strecke zu berücksichtigen, die für den Arbeitnehmer sinnvollerweise für das Pendeln gewählt werde.

Es sei daher das große Pendlerpauschale von 40 bis 60 km heranzuziehen und ein Betrag von 1.957,50 € zu berücksichtigen.

Weiters sei übersehen worden den Kirchenbeitrag in Höhe von 100.- € zu berücksichtigen, was hiermit beantragt werde.

Mit **Vorlagebericht wurde am 29. Juli 2008** vom Finanzamt der Sachverhalt dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt.

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

Strittig ist, ob für den Bw die Benützung der entfernungsmäßig kürzeren, aber zeitlich längeren Fahrstrecke auf der Bundesstraße mit dem Pkw aufgrund von Ortsdurchfahrten und möglicher Stauanfälligkeit sinnvoll ist der VwGH Entscheidung vom 16.07.1996, 96/14/002, 96/14/003 ist.

**Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Finanzamtes und des UFS wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Der Bw fuhr im Jahr 2007 regelmäßig von seinem Wohnsitz in 0001 W, B00 zu seinem Arbeitgeber der Firma P Export von Bm nach 0002 L, Pummererstr 5.

Der Bw arbeitete dort im Schichtbetrieb und zwar entweder von 06:00 bis 14:00 Uhr oder von 14:00 bis 22:00 Uhr. Es war ihm auf Grund der nicht ausreichenden Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar die Wegstrecke Wohnung zur Arbeitsstätte mit einem öffentlichen Verkehrsmittel zurückzulegen.

Festgestellt wird, dass der Bw seine Arbeitsstätte in L laut den Abfragen im Internet betreffend die Routenplaner viamichelin oder 24map sowohl über die Bundesstraße, als auch über die Autobahn erreichen kann.

Die von viamichelin abgefragte **Route Nr. I** führt von der B00 durch W über die Bahnhofstraße auf die Bundesstraße B1 die Linzer Straße bzw. die Wiener Bundesstraße, dann bei der Trauner Kreuzung auf die B139 auf die Kremstal-Bundesstraße, dann in L über die Waldeggstraße, Kärntnerstraße, Goethestraße in die Industriezeile zur Pummererstraße.

**Diese Strecke hat eine Fahrzeit von 50 Minuten und eine Fahrtstrecke von 33 Kilometern.**

Die von viamichelin abgefragte **Route Nr. II** führt von der B00 durch W durch die Flemingstraße, die Sauerbruchstraße Richtung B1/Salzbürgerstraße/ Wiener Bundesstraße kurz auf die Autobahn A8 und weiter in Richtung Autobahn A25, dann auf die Autobahn A1 und auf die Autobahn A7 Richtung Prag/Freistadt bis zur Ausfahrt Prinz Eugenstraße, zur Industriezeile und zur Pummererstraße. **Diese Strecke hat eine Fahrzeit von 32 Minuten und eine Fahrtstrecke von 42 Kilometern.**

#### **Beweiswürdigung:**

Aus den Arbeitszeiten des Bw ist ersichtlich, dass der Bw **nicht** zu den allgemein üblichen Stoßzeiten zwischen 7:00 bis 9:00 Uhr in der Früh oder nachmittags zwischen 16:00 und 18:30 Uhr unterwegs ist.

Zur Fahrt auf der Bundesstraße:

Die Bundesstraße B1 ist eine gut ausgebaute Schnellverkehrsstraße, die sowohl von PKWs als auch von LKWs ständig befahren wird. Diese Bundesstraße führt teilweise an Ortsrändern vorbei und teilweise durch Orte durch. Auf der Strecke befinden sich je nach den Zu- und Abfahrten unterschiedliche Geschwindigkeitsbeschränkungen zwischen 80 und 60 Stundenkilometern.

Der Bw fährt bei seinem frühen Dienstbeginn ca. um 5.00 Uhr von zu Hause weg und fährt ab ca. 14:00 Uhr wieder zurück.

Beim späteren Dienstbeginn fährt er ca. um 13:00 Uhr von zu Hause weg und fährt ab ca. 22:00 Uhr wieder von der Firma zurück nach Hause.

Zur Fahrt auf der Autobahn:

Auf der Autobahn A1 nach der Abfahrt W und vor der Stadteinfahrt von L befindet sich eine lange Strecke auf der Tempo 100 Stundenkilometer und danach auf der Stadtautobahn nahezu durchgehend 80 Stundenkilometer verordnet sind.

Es ist im gegenständlichen Fall - rein straßen- und verkehrstechnisch gesehen - zu den Zeiten zu denen der Bw zur Arbeit und zurück fährt kein besonderer Unterschied zwischen Autobahn und Bundesstraße ersichtlich. Der wesentliche Unterschied liegt in der Mehranzahl von 9 Kilometern pro Strecke über die Autobahn denen eine Zeitersparnis von ca. 18 Minuten gegenübersteht.

### **Rechtlich ist auszuführen:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der im Kalenderjahr 2007 geltenden Fassung (= Pauschbeträge gültig von 01.01.2007 bis 30.06.2007 und vom 01.07.2007 bis 31.12.2007) sind die Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

§ 16 Abs. 1 Z 6 a: Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten.

§ 16 Abs. 1 Z 6 b (Anmerkung der Berufungsbehörde = **Kleines Pendlerpauschale**):  
Beträgt die einfache Fahrstrecke 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:

Beträge bis 30.06.2007 (Anm.: der Berufungsbehörde)

<i>Bei einer Fahrstrecke von</i>	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i> <i>(Anm. der Berufungsbehörde)</i>
<i>20 km bis 40 km</i>	<i>495,00 €</i>	<i>41,25 €</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>981,00 €</i>	<i>81,75 €</i>
<i>Über 60 km</i>	<i>1.467,00 €</i>	<i>122,75 €</i>

Beträge ab 01.07.2007 bis 31.12.2007 (Anm.: der Berufungsbehörde)

<i>Bei einer Fahrstrecke von</i>	<i>jährlich</i>	<i>monatlich</i> <i>(Anm. der Berufungsbehörde)</i>

<i>20 km bis 40 km</i>	<i>546,00 €</i>	<i>45,50 €</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>1.080,00 €</i>	<i>90,00 €</i>
<i>Über 60 km</i>	<i>1.614,00 €</i>	<i>134,50 €</i>

Auf Grund der gesetzlichen Regelung ergibt sich im Jahr 2007 ein Mischsatz aus je 6 Monaten der jeweils geltenden Gesetzesfassung

§ 16 Abs. 1 Z 6 c (Anmerkung der Berufungsbehörde = **Großes 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 folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Beträge bis 30.06.2007 (Anm.: der Berufungsbehörde)

<i>Bei einer einfachen Fahrtstrecke von</i>	<i>jährlich</i>	<i>monatlich (Anm. der Berufungsbehörde)</i>
<i>2 km bis 20 km</i>	<i>270,00 €</i>	<i>22,50 €</i>
<i>20 km bis 40 km</i>	<i>1.071,00 €</i>	<i>89,25 €</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>1.863,00 €</i>	<i>155,25 €</i>
<i>Über 60 km</i>	<i>2.664,00 €</i>	<i>222,00 €</i>

Beträge ab 01.07.2007 bis 31.12.2007 (Anm.: der Berufungsbehörde)

<i>Bei einer einfachen Fahrtstrecke von</i>	<i>jährlich</i>	<i>monatlich (Anm. der Berufungsbehörde)</i>
<i>2 km bis 20 km</i>	<i>297,00 €</i>	<i>24,75 €</i>
<i>20 km bis 40 km</i>	<i>1.179,00 €</i>	<i>98,25 €</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>2.052,00 €</i>	<i>171,00 €</i>
<i>Über 60 km</i>	<i>2.931,00 €</i>	<i>244,25 €</i>

Auf Grund der gesetzlichen Regelung ergibt sich im Jahr 2007 ein Mischsatz aus je 6 Monaten der jeweils geltenden Gesetzesfassung z.B. für die Fahrtstrecke von 20 bis 40 km der Betrag von 1.125,- € und für die Fahrtstrecke von 40 bis 60 km der Betrag von 1.957,50 €.

Der Begriff Fahrtstrecke oder Fahrstrecke hat denselben Bedeutungsinhalt.

Aus den amtlichen Erläuterungen zum Gesetzestext und aus der praktischen Handhabung in der Verwaltung ergibt sich: Die Zumutbarkeit der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels richtet sich nach der Fahrtdauer mit dem Massenbeförderungsmittel und im Vergleich dazu mit dem PKW.

Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist nach der Verwaltungspraxis (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Frage 16/23 zu § 16 EStG 1988; vgl. auch Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 253 ff) nur dann gegeben,

- wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
- wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenverkehrsmittel verkehrt oder
- wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt (Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit),
- wenn eine (dauernde) starke Gehbehinderung vorliegt (Bescheinigung gemäß § 29b der Straßenverkehrsordnung; Unzumutbarkeit wegen Gehbehinderung) sowie
- wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist (Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit). Unzumutbarkeit liegt vor, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

Einfache Wegstrecke	Zumutbare Wegzeit
unter 20 km	1,5 Stunden = 90 Minuten
ab 20 km	2 Stunden = 120 Minuten
ab 40 km	2,5 Stunden = 150 Minuten

Unzumutbar ist die Fahrt mit einem Massenbeförderungsmittel **nur dann**, wenn sie in etwa dreimal so lange dauern würde, wie die Fahrt mit dem PKW. Weiters ist von einer optimalen Kombination der Benützung von Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr für die Wegstrecke auszugehen.

Durch die 2er-Schichtarbeit (Arbeitszeit entweder von 6:00 bis 14:00 oder von 14:00 bis 22:00 Uhr) des Bw liegt ein Sachverhalt vor, bei dem zu Beginn oder dem Ende der Arbeitszeit des Bw oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt. Es kommt daher das **große Pendlerpauschale** nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 zur Anwendung.

Die **Höhe** dieses Pendlerpauschales ist abhängig davon, ob der Bw mit dem Fahrzeug **eine Fahrtstrecke** über 2 km, über 20 km, über 40 km oder über 60 km zurücklegt.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat in seiner Entscheidung VwGH vom 16.07.1996, 96/14/002, 96/14/003 Folgendes in seinem Rechtssatz 1 zum Begriff Fahrtstrecke im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 gesagt:

Unter Fahrtstrecke ist nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 jene zu verstehen, deren Benutzung mit dem Kfz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für die täglichen Fahrten eines Pendlers sinnvoll ist. Es ist dies jene kürzeste Strecke, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, wobei auch auf die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs sowie auf die Vermeidung von Lärm und Abgasen im Wohngebiet Bedacht zu nehmen ist dh bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Fahrtstrecke" bei der lit c sind auch öffentliche Interessen zu berücksichtigen. Überflüssige Umwege oder bloß aus persönlicher Vorliebe gewählte Streckenvarianten haben dabei außer Betracht zu bleiben. Die zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1972 im Erkenntnis des VwGH vom 21.09.1983, 81/13/0091 vertretene Auffassung, als für den Pauschbetrag maßgebende Wegstrecke werde die kilometermäßig kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen sein, vorausgesetzt, dass sie dem durchschnittlichen Verkehrsteilnehmer als befahrbar zugemutet werden könne, kann für die Frage nach der relevanten Kfz-Strecke nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG 1988 nicht herangezogen werden.

Laut diesem VwGH-Erkenntnis vom 16.07.1996, 96/14/0002, 0003 hat der Bw die kürzeste Strecke zu wählen, die vernünftigerweise von einem Pendler gewählt würde.

Diese führt hier wegen der geringeren Kilometeranzahl über die Bundesstraße und nicht über die Autobahn. Es ist daher die Fahrtstrecke mit 33 km (viamichelin) die sinnvollere Strecke.

Im gegenständlichen Fall ist ein Hauptargument des Bw, dass die Fahrt über die Autobahn die zeitlich um ca. 18 Minuten kürzere Fahrt darstellt, obwohl die Fahrtstrecke um 9 Kilometer länger ist. Die Zeitersparnis ist subjektiv für den Bw natürlich ein Gewinn. Dies stellt einen rein persönlichen Vorteil des Bw dar. Streckenvarianten, die aber aus persönlicher Vorliebe oder einem persönlichen Vorteil gewählt werden, haben laut Verwaltungsgerichtshof außer Betracht zu bleiben. Ebenso liegt die Wegzeit mit ca. 50 Minuten für eine einfache Fahrt über die Bundesstraße im üblichen Rahmen für die Fahrten eines Pendlers von der Wohnung zur Arbeitsstätte.

Die Sicherheit und Flüssigkeit des Verkehrs oder die Vermeidung von Lärm und Abgasen kann hier im gegenständlichen Fall nicht als Argument für eine längere Fahrtstrecke über die



Autobahn verwendet werden, da der Bw auf Grund seiner Dienstzeit nicht zu den üblichen Stoß- oder Stauzeiten auf der Bundesstraße unterwegs ist.

Der Routenplaner ergibt für die vom Bw zurückgelegte Strecke auf der Bundesstraße einen Weg von ca. **33 Kilometer**. Das große Pendlerpauschale steht daher dem Bw für das Jahr 2007 in Höhe von 1.125,00 € für eine Fahrtstrecke zwischen 20 bis 40 Kilometer zu. Dies entspricht in der Höhe der Anerkennung des Pendlerpauschales durch das Finanzamt. Auf Grund der dargelegten Ausführungen konnte der Berufung bezüglich der Berücksichtigung des Pendlerpauschales zwischen 40 und 60 Kilometern Fahrtstrecke kein Erfolg beschieden sein.

Der Antrag auf Berücksichtigung des Kirchenbeitrages gemäß § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 war glaubhaft. In den Vorjahren 2005 und 2006 wurden vom Finanzamt diverse Spenden berücksichtigt. Diesem Antrag war daher stattzugeben.

Eine Ausfertigung der Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 2. September 2010