



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Gabriela Hebenstreit, Dr. Johannes Dock und Dr. Martin Neureiter über die Berufung des Bw, AdrBw, vom 20. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes zuständigesFA, vertreten durch FAVetr, vom 26. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 nach der am 28. Juli 2010 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Im Rahmen seiner Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung für 2002** beantragte der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) die Berücksichtigung des so genannten *großen Pendlerpauschales* für Fahrten zwischen Wohnung (AdrBw) und Arbeitsstätte (AG-Bw, Adr-AG-Bw).

Mit **Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 26. Juni 2008** wurde vom Finanzamt lediglich das so genannte *kleine Pendlerpauschale* gewährt, mit der Begründung, dass *auf der Strecke Ort1 – Ort2 die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (Wegzeit unter 2 ½ Stunden)*

möglich und zumutbar sei, sodass nur das kleine Pendlerpauschale für eine Wegstrecke ab 60 km berücksichtigt werden konnte .

Dagegen wurde (innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist) **Berufung** erhoben und ausgeführt:

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist sowohl vom Zeitausmaß (unter Berücksichtigung einer Toleranzzeit beim Umsteigen und der Wartezeit) wie auch vom erwünschten Dienstbeginn des Dienstgebers nicht möglich (siehe Beilage des Dienstgebers und des Fahrplanes der öffentlichen Verkehrsmittel). Es wird deshalb um Berücksichtigung des erhöhten Pendlerpauschales ersucht.

Sollte das Finanzamt eine Direktvorlage durchführen, verlange ich eine mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Der **Bestätigung des Dienstgebers** vom 15. Februar 2008 mit dem Betreff *Arbeitszeitvereinbarung*, ist Folgendes zu entnehmen:

Hiermit bestätigen wir, dass für Herrn Bw aufgrund der Teamanforderung bei der Abwicklung von Projekten ein Arbeitsbeginn überwiegend um 07:00 Uhr erforderlich ist.

Die Berufung wurde mit **Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 2008** als unbegründet abgewiesen. Dies mit folgender Begründung:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 steht einem Arbeitnehmer das große Pendlerpauschale zu, wenn im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung von Massentransportmitteln auf der Strecke zwischen Wohn- und Dienstort nicht zumutbar ist, weil die Wegzeit überschritten wird. Nicht zumutbar sind Wegzeiten bei Wegstrecken ab 60 Kilometern von mehr als 2,5 Stunden.

Den vorliegenden Unterlagen (Fahrplanauskünfte) zu Folge, ist Ihnen die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auch dann zumutbar, wenn aufgrund der Teamanforderung ein überwiegender Arbeitsbeginn um 7:00 Uhr erforderlich ist.

Die Wegzeit wurde wie folgt ermittelt:

Wegstrecke Wohnung – Bahnhof BhfWohnort (ca. 3 km mit eigenem Pkw): 10 min.

Umsteigevorgang Pkw – Zug: 5 min.

Bahnhof BhfWohnort – Bhf1Arbeitsort (Regionalzug): 1.31 min.

Wegzeit plus Wartezeit bis Arbeitsbeginn: 41 min.

Ges. 2.27 min.

Nach den ha. aufliegenden Unterlagen spricht jedoch nichts gegen einen Arbeitsbeginn vor 7:00 Uhr von Seiten des Arbeitgebers.

Bei Benützung des Zuges mit Abfahrt 4:53 in BhfWohnort erreichen Sie die Aussteigestelle Bhf1Arbeitsort um 6:19 und danach haben Sie noch einen Fußweg von ca. 300 m bis zu Ihrer Arbeitsstelle zurückzulegen. Bei teilweiser freier Arbeitszeiteinteilung ist es dem Steuerpflichtigen zuzumuten, den Arbeitsbeginn so zu wählen, dass eine optimale Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel gegeben ist. Das große Pendlerpauschale ab 60 km steht daher nicht zu.

Der Bw. stellte in der Folge den **Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Ergänzend zu seiner Berufung führte er aus:

Die mit Schreiben vom 5.11.2008 nachgereichte fehlende Begründung zur Berufungsvorentscheidung weist im festgestellten Sachverhalt gravierende Unrichtigkeiten aus. Richtig ist: Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof BhfWohnort beträgt exakt 3,3,

Straßenkilometer. Der Höhenunterschied zwischen Wohnung und Bahnhof beträgt 182 Höhenmeter. Die Schneeräumung erfolgt meistens erst nach 5 Uhr morgens!
Parkmöglichkeit Bahnhof BhfWohnort : Es sind einige wenige Gratisparkplätze direkt am Bahnhof (sind vorwiegend belegt!), außerhalb ist alles Kurzparkzone.
Eine weitere Bestätigung des Dienstgebers über Arbeitszeit und Arbeitsablauf liegt bei.
Ich ersuche deshalb um eine mündliche Verhandlung vor dem Senat, um die festgestellten Unrichtigkeiten weiter auszuführen.

Dem an das Finanzamt gerichteten Schreiben betreffend **Arbeitszeitvereinbarung vom 16. Juni 2008** ist Folgendes zu entnehmen:

Wie bereits mehrmals telefonisch besprochen bestätigen wir hiermit nochmals, dass für Herrn Bw aufgrund der Teamanforderung bei der Abwicklung von Projekten im MSR-Bereich ein vorwiegender Arbeitsbeginn spätestens um 07:00 Uhr erforderlich ist.
Teamanforderung deshalb, da bei der Bearbeitung von Großprojekten von allen beteiligten Projekttechnikern eine disziplinierte Zeitkoordination unumgänglich ist.
Herr Bw muss als Projektleiter auch die Vorbereitungsarbeit für den Einsatz von externen Subfirmen möglichst vor Arbeitsbeginn an der jeweiligen Anlage erledigen um einen reibungslosen und wirtschaftlichen Projektablauf zu gewährleisten.

Mit Vorlagebericht vom 12. Jänner 2009 legte das Finanzamt zuständiges FA die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Der unabhängige Finanzsenat richtete in der Folge einen **Vorhalt an den Bw.** im Wesentlichen mit dem Ersuchen, etwaige Einwendungen gegen die Wegzeitberechnung des Finanzamtes konkret darzulegen, im Falle von zeitlichen Unterschieden zwischen Hin- und Rückweg eine Beschreibung des Hin- und des Rückweges vorzulegen, sowie die Angaben so weit wie möglich nachzuweisen, zumindest aber durch geeignete Unterlagen glaubhaft zu machen.

Am 5. Mai langte die **Beantwortung des Vorhaltes** ein mit folgendem Inhalt:

Eine Berechnung der Wegzeit laut beigelegter Aufstellung (aus dem Berufungsschreiben) könne in dieser Form nicht erfolgen.

Begründung:

Zu Punkt 1: Wegstrecke Wohnung – Bahnhof BhfWohnort (ca. 3 km)

Es gibt zwar einen Familien PKW, dieser ist aber dringend notwendig, für die Eltern sowie meine Lebensgefährtin. Es ist also nicht möglich, dass ich mit diesem PKW von meiner Wohnung zum Bahnhof fahre, diesen dort abstelle und damit meiner Familie die Benutzung des PKW's entziehe. Daraus ergibt sich, dass die Zeitabrechnung des Finanzamtes für die Wegstrecke Wohnung – Bahnhof unrichtig ist und in 10 Minuten die 3 km zu Fuß nicht zurückgelegt werden kann. Die richtige Zeit zu Fuß ist ca. 45 Minuten.

zu Punkt 2: Umsteigevorgang PKW – Zug

Da ich mit dem PKW nicht anreise, wäre diese Zeitangabe obsolet. Selbst unter Annahme einer PKW-Benutzung, wäre für den Umsteigevorgang PKW – Zug 5 Minuten zu kurz. Am Beispiel darf ich anführen, dass ich für den Parkvorgang im Finanzamt Ort in der Tiefgarage 5 Minuten benötigt habe. In diesen 5 Minuten ist der Weg zum Lift und weiter zum Büro eines Finanzbediensteten nicht enthalten. Bei einem Termin beim Finanzamt ist es aber gleichgültig, ob ich 10 Minuten zu spät komme. Am Bahnhof kann ich bei verspätetem Eintreffen nur dem Zug hinterher schauen und mir entsprechende Beschwerden meines

Arbeitgebers anhören. Weiters darf ich noch auf die schon eingebrachte Bestätigung des Arbeitgebers verweisen, aus der hervorgeht, dass ein Zuspätkommen zur Arbeitsstelle nicht vertretbar ist. Ein Sicherheitsabstand von 10 – 15 Minuten ist absolut notwendig.

Zu Punkt 3: Bahnhof BhfWohnort – Bhf2Arbeitsort

Die Zeit von 91 Minuten ist richtig, wenn keine Verspätung vorliegt. Zu bedenken ist, dass dieser Zug vor BhfWohnort schon mehrere Bahnhöfe anfährt und aus diesem Grund eine Verspätung nicht selten ist.

Zu Punkt 4: Bushaltestelle OrtBhf1Arbeitsort – Arbeitsplatz (Fußmarsch ca. 500 m)

Die 10 Minuten Zeitberechnung sind unrichtig. Der Grund dafür ist, dass die Luftlinie bereits mehr als 300 m Entfernung beträgt und ich durch den Straßenverlauf mit Bahnüberführung einen Fußmarsch von ca. 500 m habe. Daher ist eine Zeitspanne von 15 Minuten realistisch.

Zu Punkt 5 und 6: Gesamtzeit/Wegzeitberechnung

Aus den vorliegenden Gründen ergibt sich daher die Ermittlung der Gesamtzeit wie folgt:

Wegzeitberechnung:

Wegstrecken	Zeitdauer
Wegstrecke Wohnung – Bahnhof BhfWohnort (ca. 3 km)	45 min
Umsteigevorgang PKW – Zug	15 min
Bahnhof BhfWohnort – Salzburg OrtBhf1Arbeitsort	91 min
Bahnhaltestelle OrtBhf1Arbeitsort – Arbeitsplatz (Fußmarsch ca. 500 m)	15 min
Gesamt	166 min
	(2 Stunden 46 Minuten)

Zu Punkt 7: Glaubhaftmachung: Ich beantrage zur Wahrung meines Parteiengehörs einen mündlichen Erörterungstermin.

Der Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates und die Beantwortung des Vorhaltes wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Das **Finanzamt** gab eine **Stellungnahme** mit folgendem Inhalt ab:

Ad Punkt 1:

Der Bw. führt an, dass ihm eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (Park and Ride) nicht zumutbar sei, da er den vorhandenen PKW seiner Familie zur Benutzung überlassen müsse. Er beantragt daher den Ansatz der Wegzeiten für den Fußmarsch. Dem ist entgegenzuhalten, dass nach herrschender Rechtsprechung (siehe bspw. zusätzlich zur bisher zitierten Literatur UFS 24.3.2009, RV/0504-S/08, UFS 27.7.2009, RV/0179-S/08, UFS 8.4.2010, RV/2591-W/08) und Verwaltungsübung unter Anwendung der typisierenden Betrachtungsweise eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen ist. Falls der Bw. aus privaten Gründen einen anderen Weg wählt, können die Aufwendungen dafür nicht auf die Allgemeinheit überwält werden. Außerdem wurde vom Bw. noch nicht bekannt gegeben, mit welchem Verkehrsmittel er die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung tatsächlich zurücklegt.

Ad Punkt 2 bzw. 5:

Obwohl der Bw. für die Strecke von der Wohnung zum Bahnhof den Fußmarsch geltend macht, setzt er in weiterer Folge 15 Minuten „Umsteigevorgang PKW – Zug“ an. Dies stellt

*nach Ansicht des Finanzamtes eine inkonsequente Vorgangsweise dar.
Da die Wegzeit für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte trotz der vorgebrachten Argumente unter 2,5 Stunden liegt, wird um Abweisung der Berufung ersucht.*

In der am 28. Juli 2010 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass der Ausgangspunkt des gesamten Verfahrens gewesen sei, dass das Finanzamt davon ausgegangen sei, dass er mit dem Bus den Weg von seiner Wohnstätte zum Bahnhof zurücklegen könne und er dem Finanzamt in weiterer Folge dargelegt habe, dass dies aufgrund der Fahrzeiten des Busses nicht möglich sei. Darauf sei vom Finanzamt die Pkw-Benutzung in den Vordergrund gestellt worden.

Es sei aber noch einmal festzuhalten, dass es sich bei diesem Pkw um einen Familien-Pkw handle, der tagsüber benötigt werde und somit nicht den gesamten Tag am Bahnhof stehen könne.

Weiters führte der Bw. aus, dass vom Finanzamt die Frage aufgeworfen sei, mit welchem Verkehrsmittel er tatsächlich zur Arbeit fahre. Er gab dazu an, dass er – auch im Jahr 2002 – mit einem vom Dienstgeber zur Verfügung gestellten Fahrzeug zur Arbeitsstätte gefahren sei. Für dieses Fahrzeug werde auch ein Sachbezug angesetzt und müsse er diesen versteuern.

In Ergänzung des bisherigen Vorbringens führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass, wenn man dem Argument der beschränkten Parkplätze am Bahnhof BhofWohnort folgen wolle, als weitere Variante die Möglichkeit bestünde, mit dem Pkw zum Bahnhof andererBhfWohnort zu fahren. Dies wäre eine Variante, die eine ca. 8 km längere Fahrt mit dem Privatfahrzeug bedeuten würde. Damit würde sich lt. Routenplan eine zusätzliche Fahrzeit mit dem Pkw von 11 Minuten ergeben und das Argument der Unmöglichkeit, das Fahrzeug am Bahnhof BhofWohnort abzustellen, würde damit entkräftet.

Dazu führt der Bw. aus, dass auch diese Variante unterstelle, dass er mit dem privaten Pkw fahre, was – wie vorher dargestellt – nicht möglich sei.

Auf die Frage eines Beisitzers, ob der Bw. Zulassungsbesitzer des privaten Pkw sei, führte dieser aus, dass dies nicht so sei. Zulassungsbesitzer seien seine Eltern.

Weiters führte der Bw. aus, dass auf ihn kein Pkw zugelassen sei.

Zur Arbeitszeit befragt, gab der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung an, dass die AG-Bw grundsätzlich eine gleitende Arbeitszeit für ihre Mitarbeiter habe.

Er habe Dienstbeginn um 7 Uhr vereinbart, dies stehe auch im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Projektleiter, wie er es bereits in der Berufung bzw. in den ergänzenden Schriftsätzen ausgeführt habe.

Der Bw. gibt weiters an, dass am Bahnhof BhfWohnort Gratisparkplätze zur Verfügung stehen würden, die Anzahl sei ihm aber nicht bekannt.

Der Stellvertreter des Finanzamtes führte abschließend aus, dass das Finanzamt aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes den bisher vertretenen Standpunkt, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels in typisierender Betrachtungsweise zumutbar sei, aufrecht halte. Insbesondere wies er noch auf das VwGH-Erkenntnis VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319 hin, wo der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt habe, dass, wenn auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel benützt werden könne, die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit Kfz und Massenbeförderungsmittel zu errechnen sei. Aufgrund dieser Rechtsprechung werde vom Finanzamt die Abweisung der Berufung beantragt.

Der Bw. führte abschließend und zusammenfassend noch einmal an, dass er nochmals darauf hinweise, dass auf ihn kein Pkw zugelassen sei und mit öffentlichen Verkehrsmitteln im gegenständlichen, für ihn notwendigen Anreisezeitraum eine Fahrzeit von 2,5 Stunden mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nicht möglich sei.

Er beantragte nochmals die Stattgabe seiner Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat nimmt nachfolgenden Sachverhalt als erwiesen an und legt ihn seiner Entscheidung zu Grunde. Er folgt dabei dem Inhalt der Akten sowie den Aussagen der am Verfahren beteiligten Parteien.

Der Berufungswerber, der für das Jahr 2002 die Zuerkennung des so genannten *großen Pendlerpauschales* begehrt, ist in AdrBw , wohnhaft, und arbeitet bei der AG-Bw , Adr-AG-Bw .

Unbestritten steht fest,

- dass der Bw. im Jahr 2002 die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die mehr als 60 km beträgt, in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen überwiegend zurückgelegt hat,
- dass sein Arbeitsbeginn vorwiegend spätestens mit 7:00 Uhr vom Dienstgeber vorgegeben war (früherer Arbeitsbeginn wäre möglich),
- dass auf dem Hinweg zur Arbeitsstätte zur erforderlichen Zeit kein öffentliches Verkehrsmittel (Bus) von der Wohnung zum Bahnhof fährt,
- dass zur erforderlichen Zeit ein öffentliches Verkehrsmittel vom Bahnhof BhfWohnort nach Bhf2Arbeitsort fährt (Zug mit Abfahrt 4:55 vom Bahnhof BhfWohnort erreicht die Aussteigestelle Bhf2Arbeitsort um 6:19),
- dass die Fahrzeit dieses öffentlichen Verkehrsmittels vom Bahnhof BhfWohnort nach Bhf2Arbeitsort 91 Minuten beträgt,

- dass von der Ausstiegsstelle des Zuges Bhf2Arbeitsort der Fußmarsch zur Arbeitsstätte die günstigste Variante ist,
- dass der Bw. die Fahrt Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung mit einem Firmen-Kfz zurücklegt, das als Sachbezug angesetzt wird,
- dass der Bw. kein Kfz besitzt, das auf ihn zugelassen ist.

Der Weg von der Wohnung des Berufungswerbers bis zum Bahnhof BhfWohnort beträgt laut Routenplaner *herold.at* 3,27 km. Es ist dabei ein Höhenunterschied von 182 m zu überwinden.

Der Weg von der Haltestelle des Zuges in Ort2 bis zum Arbeitsplatz des Bw. beträgt laut Routenplaner *google/maps* 400 m.

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall die Dauer der Wegzeit von der Wohnung des Bw. zu seiner Arbeitsstätte.

Es wird zunächst die rechtliche Situation erläutert, sodann darauf basierend der Sachverhaltsteil, der im Hinblick auf die strittigen Teile der *Wegzeitberechnung* der Entscheidung zugrunde gelegt wird, dargelegt.

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988** in der für das Streitjahr geltenden Fassung gehören zu den Werbungskosten auch die 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 Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

... über 60 km: 1.152 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:

... über 60 km: 2.100 Euro jährlich.

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

Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu

berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet

Die für das Pendlerpauschale maßgebende Fahrtstrecke bemisst sich nach den Tarifikilometern des Massenbeförderungsmittels unter Einschluss von Anfahrts- oder Gehwegen zu den jeweiligen Ein -und Ausstiegsstellen.

Wie bereits ausgeführt, steht das große Pendlerpauschale zu, wenn

- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist und
- die Fahrtstrecke mindestens 2 km beträgt.

Im gegenständlichen Berufungsfall beträgt die Fahrtstrecke Wohnung – Arbeitsstätte mehr als 60 km und die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke möglich.

Zu prüfen war daher, ob die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar ist.

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

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."

Unzumutbarkeit liegt nach der **Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes** jedenfalls (auch und vor allem) dann vor, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen (siehe zB VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

In der **Literatur wird zum Begriff der Unzumutbarkeit** ua ausgeführt, dass sich die Zumutbarkeit nach einer Zeitstaffel, abhängig von der jeweiligen Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (bei einer einfachen Wegstrecke unter 20 km: eineinhalb Stunden,

ab 20 km: zwei Stunden, ab 40 km: zweieinhalb Stunden), richtet (dies entspricht der Verwaltungspraxis).

Demnach ist bei einer Entfernung von mehr als 40 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine Wegzeit bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel von bis zu 2,5 Stunden in einer Richtung noch zumutbar (vgl. dazu Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, Tz 1; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 16, Tz 52; und andere).

Die **Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn** bzw. 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.

Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- und Abfahrtszeit des Verkehrsmittels (vgl. Sailer/Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2006, Seiten 153 und 202 f; Schuch, Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendler-Pauschale), in ÖStZ 1988, S. 316 ff).

Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen.

Darüber hinaus ist **von einer optimalen Kombination zwischen Massenförderungsmitteln und Individualverkehrsmitteln auszugehen**

(vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG, § 16 Anm.81, und siehe dazu auch VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319).

Wie der **VwGH** in ständiger Rechtsprechung, so unter anderem in seinem Erkenntnis vom **28.10.2008, 2006/15/0319**, ausgeführt hat, ergibt sich aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988, dass der Gesetzgeber grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenverkehrsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (VwGH 24.9.2008, 2006/15/0001; VwGH 4.2.2009, 2007/15/0053).

Vom unabhängigen Finanzsenat wird der Entscheidung die folgende Wegzeitberechnung zugrunde gelegt:

Darstellung der Berechnung der Wegzeit:

Wegstrecke	Zeitdauer
Wohnung – Bahnhof BhfWohnort (ca. 3,3 km, Höhenunterschied 182 m, zu Fuß) – inklusive Wegstück bis zum Bahnsteig	50 min
Bahnhof BhfWohnort – Bhf2Arbeitsort (REX 5005. S3), 04:55 – 06:19 Uhr	91 min
Bahnhaltestelle – Arbeitsplatz (zu Fuß, 400 m)	10 min
Gesamtzeit	151 min
	2 h 31 min

Dieser Ermittlung der Wegzeitberechnung liegen folgende Überlegungen zugrunde:

Aus der Verwendung eines arbeitgebereigenen Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ergibt sich nicht automatisch, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar ist. Umgekehrt schließt dieser Umstand die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales nicht aus. Maßgebend sind auch in diesem Fall die allgemeinen Kriterien.

Im Allgemeinen ist im Falle der Beantragung des großen Pendlerpauschales davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte infolge einer 2 km überschreitenden Entfernung und aufgrund des Umstandes, dass entweder kein Massenbeförderungsmittel zur erforderlichen Zeit verkehrt oder die Benützung des Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist, durch diesen Pauschbetrag die Aufwendungen, die ihm durch die Benützung des privaten Pkws erwachsen, abgegolten haben will.

Grundsätzlich ist daher im Falle der Beantragung des großen Pendlerpauschales davon auszugehen, dass der Bw. über ein Kraftfahrzeug (Pkw) frei verfügen kann.

So hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis **VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001**, unter anderem ausgesprochen:

Die Überwindung der Fahrtstrecke auf den ersten 9 km mit privatem Verkehrsmittel und der weiteren Fahrtstrecke von rd. 23,5 km mit öffentlichen Verkehrsmitteln entspricht der Anordnung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988.

Der Verwaltungsgerichtshof ging in diesem Erkenntnis offensichtlich davon aus, dass ein privates Verkehrsmittel zur Verfügung stand.

Obwohl dem Finanzamt bekannt war, dass der Bw. ein firmeneigenes Kfz zur Verfügung hatte, für das ein Sachbezug zum Ansatz kam, ist dem Finanzamtsakt des

streitgegenständlichen Jahres nicht zu entnehmen, dass dem Finanzamt auch bekannt war, dass der Bw. keinen Pkw besitzt, der auf ihn zugelassen ist.

Wie sich erst anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung herausgestellt hat, benützte der Bw. für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte das Firmenkraftfahrzeug, für das ihm ein Sachbezug zum Ansatz gebracht wurde. Durch die Benützung des Firmenfahrzeuges sind ihm auch Kosten entstanden. Nach der Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates kann nicht unterstellt werden, dass dieses Firmenfahrzeug zur optimalen Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel (Park & Ride) zu benützen ist, da ein – tagsüber verwendungsloses – Abstellen eines Firmenkraftfahrzeugs auf einem von der Firma relativ weit entfernten Park & Ride-Parkplatz nicht in Betracht kommt.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung hat sich weiters herausgestellt, dass zwar ein so genanntes „Familienauto“ vorhanden sei, dass dieses Auto aber nicht auf den Bw. sondern auf *seine Eltern* zugelassen ist. Seine Eltern benötigen dieses Auto tagsüber selbst, zum Teil stellen sie es der Lebensgefährtin des Bw. zur Verfügung. Der Bw. besitzt kein eigenes Auto.

Eine Kombination von privatem Verkehrsmittel und Massenbeförderungsmittel ist ihm daher mangels eines eigenen Fahrzeugs gar nicht möglich.

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte typisierende Betrachtungsweise kann nach der Überzeugung des unabhängigen Finanzsenat in diesem Fall nicht so weit gehen, dass die bestmögliche Kombination von Kfz und Massenbeförderungsmittel unterstellt wird, wenn dem Bw kein eigenes Kfz zur Verfügung steht.

Da – unbestritten hinsichtlich der Strecke Wohnung des Bw. – Bahnhof BhfWohnort zur erforderlichen Zeit kein öffentliches Verkehrsmittel (Bus) fährt und der Bw. keinen Pkw besitzt, hinsichtlich dessen unterstellt werden könnte, dass der Bw. damit zum Bahnhof fährt und diesen dort abstellt (Park & Ride), um auf das öffentliche Verkehrsmittel zu wechseln, muss bei der Wegzeitberechnung davon ausgegangen werden, dass der Bw. den Weg von der Wohnung zum Bahnhof zu Fuß zurücklegen müsste.

Der Bw. hat für den Weg von AdrBw bis zum Bahnhof BhfWohnort 45 Minuten zum Ansatz gebracht.

Laut Routenplaner www.viamichelin.de werden für diese Strecke zu Fuß 48 Minuten benötigt. Unter Berücksichtigung des Wegstückes vom Betreten des Bahnhofes bis zum Bahnsteig ist die Annahme einer Wegzeit der Strecke Wohnung – Zug von 50 Minuten nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jedenfalls nicht zu lang bemessen.

Die Dauer der Zugfahrzeit mit 91 Minuten wurde nicht konkret bestritten.

Die Wegzeit von der Aussteigestelle in Bhf2Arbeitsort bis zum Arbeitsplatz des Bw. beträgt laut Feststellung des Finanzamtes 300 m, laut Routenplaner *google/maps* 400 m und entsprechend den Angaben des Bw. 500 m. Vom unabhängigen Finanzsenat wird der Wegzeitberechnung der Weg laut Routenplaner mit einer Länge von 400 m zugrunde gelegt.

Die durchschnittliche Geschwindigkeit eines unbeeinflussten Fußgängers beträgt 1,34 Meter pro Sekunde, das entspricht 4,824 Kilometer pro Stunde (www.verkehr.tu-darmstadt.de/media/verkehr/fgvv/.../Klafs_DA_1999.pdf).

Für einen Weg von 400 Metern braucht der durchschnittliche Fußgänger somit rund 5 Minuten.

Der vom Finanzamt für dieses Wegstück von der Aussteigestelle in Bhf2Arbeitsort bis zum Arbeitsplatz des Bw. zum Ansatz gebrachte Zeitaufwand von 10 Minuten (obwohl der Weg nur mit 300 m berechnet wurde) scheint dem unabhängigen Finanzsenat jedenfalls als angemessen.

Bei Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels beträgt die errechnete Gesamtwegzeit (Wohnung – Arbeitsstätte) somit 151 Min (2 h 31 min), das sind mehr als zweieinhalb Stunden.

Fährt man die Strecke von AdrBw , nach Adr-AG-Bw mit dem Pkw, so braucht man laut Routenplaner *herold.at* , für diese Strecke, die mit einer Länge von 73,9 km angegeben wird, 46 Minuten.

Ausgehend von einer Fahrzeit mit dem Kfz von der Wohnung des Bw. zu seiner Arbeitsstätte von 46 Minuten, ist die Fahrzeit im Falle der Benützung des Massenbeförderungsmittels mit 151 Minuten, einerseits mehr als dreimal so lang wie die Fahrt mit dem eigenen Kfz (46 Minuten), andererseits beträgt sie mehr als 2,5 Stunden.

Damit ist im vorliegenden Berufungsfall Unzumutbarkeit der Benützung des Massenbeförderungsmittels sowohl nach der Auslegung entsprechend den zitierten Erläuternden Bemerkungen als auch nach der Auslegung entsprechend der Literaturmeinung gegeben.

Das große Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 wird somit für das Jahr 2002 gewährt, der Berufung wird daher stattgegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 28. Juli 2010