



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 14

GZ. RV/0504-S/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch E, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, XY-Platz, vom 8. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann im Pongau, vom 18. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 und 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in A wohnhafte Berufungswerber (Bw) beantragte in den Erklärungen für die Arbeitnehmerveranlagungen 2006 und 2007 unter anderem jeweils die Berücksichtigung des "großen" Pendlerpauschales für Fahrten zwischen Wohnung (A) und Arbeitstätte (S).

Mit Einkommensteuerbescheiden für 2006 und 2007, jeweils vom 18. April 2008, wurde in der Folge für beide Jahre das "kleine" Pendlerpauschale gewährt.

Dagegen wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben und ausgeführt:

Das Finanzamt habe ohne jede Begründung lediglich das kleine Pendlerpauschale ab 60 km berücksichtigt. Der Bw wohne in A und arbeite in S. Der Dienst beginne täglich um 7.30 h und ende jeweils um 15.30 h. Die einfache Wegstrecke betrage rund 63 km und sei mit dem Pkw durchschnittlich in 45 bis 50 Minuten zu bewältigen.

Bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel hingegen ergebe sich folgende Gesamtwegzeit:

Streckenabschnitt	Dauer in Minuten

Wegstrecke Wohnung – Bushaltestelle	6
Wartezeit auf den Bus	5
Busfahrt M – Bahnhof A	8
Wartezeit auf den Zug	10
Fahrtzeit A – SI	72
Umsteigen Zug auf Stadtbus	6
Warten auf den Bus	5
Fahrtzeit Bhf SI – S	25
Wegstrecke Bushaltestelle – Arbeitsplatz	10
Gesamtwegzeit	147 Minuten

Da der Bw seinen Dienst um 7.30 Uhr antreten müsse, sei für ein rechtzeitiges Eintreffen am Dienstort eine Fahrt mit dem Bus zum Bahnhof A nicht möglich, da der erste Bus erst um 7.30 Uhr von der Haltestelle M abfahre. Der Weg Wohnung – Bahnhof A müsse daher mit dem Pkw zurückgelegt werden. Dadurch verkürze sich die Wegzeit von 147 Minuten um 9 Minuten auf 138 Minuten. Die Zeitdifferenz zwischen Pkw/ öffentlichem Verkehrsmittel zur reinen Pkw-Variante betrage mindestens 88 Minuten bzw. dauere die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel rund drei mal so lange wie die Fahrt mit dem Pkw.

Gemäß UFS Wien vom 20.9.2006, RV/2256-W/05, sei bei der Unzumutbarkeit nicht auf die gesamten 2,5 Stunden Wegzeit abzustellen, sondern auf das Verhältnis Wegzeit öffentlicher Verkehr zu Wegzeit mit dem Pkw. Bei einer dreimal so langen Wegzeit für die einfache Strecke mit dem öffentlichen Verkehrsmittel spricht sich der UFS gegen die Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aus und gewährt das große Pendlerpauschale.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.7.2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehe einem Arbeitnehmer das große Pendlerpauschale zu, wenn im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung von Massenbeförderungsmitteln auf der Strecke zwischen Wohn- und Dienstort nicht zumutbar ist, weil die Wegzeit überschritten werde. Nicht zumutbar seien Wegzeiten bei Wegstrecken ab 40 Kilometern von mehr als 2,5 Stunden. Den vorliegenden Fahrplanauskünften zu Folge sei die Benützung von

öffentlichen Verkehrsmitteln zumutbar, da die oben genannte Wegzeit keinesfalls überschritten werde.

Fristgemäß wurde dagegen am 28.7.2008 ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Des Weiteren wurde eine mündliche Erörterung beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 12.9.2008 legte das Finanzamt St.Johann Tamsweg Zell am See die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Sachverhaltserhellend führte das Finanzamt in diesem Zusammenhang Folgendes aus:

"Der Bw ist seit 1.9.2006 dienstzugeteilt in S . Ab diesem Zeitpunkt wurde bereits bei der Lohnverrechnung durch den Arbeitgeber für die Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung das große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit.c EStG 1988 für eine Fahrtstrecke von über 60 km berücksichtigt. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2006 und 2007 wurden durch das Finanzamt die Beträge abgeändert und nur mehr das kleine Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. b EStG 1988 für eine Fahrtstrecke über 60 km berücksichtigt, da die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist. Darüber hinaus wurde für die Monate, an denen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung nicht überwiegend zurückgelegt wurde (Kurszeiten in W im Dezember 2006, in N im März 2007 und in Z im Mai 2007), kein Pendlerpauschale berücksichtigt. Im Kalenderjahr 2006 wurde daher das kleine Pendlerpauschale für 3 Monate und im Kalenderjahr 2007 für 10 Monate berücksichtigt.

Strittig ist, ob die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist oder nicht.

Bei der Überprüfung der Zumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels wurde vom Finanzamt folgende Berechnung zugrunde gelegt (die Fahrzeiten wurden dem Fahrplan der Salzburger Verkehrsverbund GesmbH entnommen):

Wegstrecke	Minuten
Wohnung –Bahnhof A (3 km mit eigenem Pkw)	10
Umsteigevorgang Pkw - Zug	5
Bahnhof A – SI Hauptbahnhof, REX 150 (5.48 -6.45 h)	57
Umsteigevorgang Zug - Obus	6
SI Hbf – S , Obus Linie 2 (6.51-7.15h)	24
Bushaltestelle – Arbeitsplatz (Fußmarsch)	10

Gesamtzeit	112 (1h 52m)
-------------------	---------------------

Wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist, wird in § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 nicht näher geregelt und ist somit im Wege der Gesetzesinterpretation zu lösen. In Übereinstimmung mit Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird in der Verwaltungspraxis die Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit anhand einer entfernungsabhängigen Zeitstaffel geprüft, wobei nachstehende Zeiten für die Zurücklegung der einfachen Wegstrecke durchschnittlich als zumutbar angesehen werden:

- unter 20 km 1,5 Stunden
- ab 20 km 2 Stunden
- ab 40 km 2,5 Stunden.

Die Wegzeit umfasst nach herrschender Lehre (Quantschnigg/ Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 53 zu § 16; Doralt, EStG, § 16 Tz 108, ÖStZ 1988, 317) 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, dann ist eine optimale Kombination von Massenbeförderung- und Individualbeförderungsmittel (z.B. Park and Ride) zu unterstellen, und zwar auch dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird.

Die oben ermittelte Wegzeit für die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels liegt mit 1 Stunde 52 Minuten deutlich unter der Unzumutbarkeitsgrenze von 2,5 Stunden. Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist daher zumutbar.

Der Bw stützt sich auf eine Entscheidung des UFS Wien vom 20.9.2006, RV/2256-W/05, nach der bei der Ermittlung der Unzumutbarkeit auf das Verhältnis Wegzeit öffentliches Verkehrsmittel zu Wegzeit mit dem Pkw abzustellen sei. Bei einer dreimal so langen Wegzeit des öffentlichen Verkehrsmittels sieht der UFS Wien in dieser Entscheidung die Unzumutbarkeit des öffentlichen Verkehrsmittels als gegeben an.

Dem ist zu entgegnen, dass gegen diese Entscheidung durch das zuständige Finanzamt eine Amtsbeschwerde beim VwGH zur Zahl 2006/15/0319 eingebracht wurde, welche bis dato noch nicht entschieden ist.

Die Fahrzeit für die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte mit dem Pkw beträgt lt. Angaben des Bw 45 bis 50 Minuten. Der Routenplaner bei Falk.de hat eine Fahrzeit von 44 Minuten errechnet. Stellt man dieser Fahrzeit die oben errechnete Fahrzeit des öffentlichen Verkehrsmittels gegenüber, so ist ersichtlich, dass die Fahrzeit des öffentlichen Verkehrsmittels weniger als

dreimal so lang ist als die Fahrzeit mit dem Pkw. Auch für den Fall, dass die angeführte Amtsbeschwerde gegen die Entscheidung des UFS abgewiesen würde, lässt sich aus dieser Entscheidung für den vorliegenden Fall nichts gewinnen.

Der UFS übermittelte dem Bw diesen Vorlagebericht des Finanzamtes St.Johann Tamsweg Zell am See mit dem Ersuchen um Stellungnahme.

Eine Beantwortung dieses Vorhaltes bzw. eine Gegenäußerung zum Vorlagebericht des Finanzamtes vom 9.9.2008 erfolgte bis zum heutigen Tage nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs.1 EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt grundsätzlich (leg. a leg.cit.), dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum (das ist gemäß § 77 Abs.1 EStG 1988 in der Regel der Kalendermonat, auch wenn – etwa bei Teilzeitbeschäftigten – nicht an allen Tagen der Woche gearbeitet wird) überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km, und ist die Benützung eines Massenverkehrsmittels zumutbar, dann werden nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit.b EStG 1988 zusätzlich bestimmte Pauschbeträge (so genanntes "kleines" Pendlerpauschale) berücksichtigt:

	bis 30.6.2007	ab 1.7.2007
20 bis 40 km	€ 495,--	€ 546,--
40 bis 60 km	€ 981,--	€ 1.080,--
über 60 km	€ 1.467,--	€ 1.614,--

Ist dem Arbeitgeber im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann wird nach § 16 Abs.1 Z lit c EStG 1988 anstelle der vorstehend angeführten Pauschbeträge das "große Pendlerpauschale berücksichtigt.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale sind gemäß § 16 Abs.1 Z 6 EStG alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Die für das Pendlerpauschale maßgebende Fahrtstrecke bemisst sich nach den Tarifkilometern des Massenbeförderungsmittels unter Einschluss von Anfahrts- oder Gehwegen zu den jeweiligen Ein –und Ausstiegsstellen. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, steht das "kleine" Pendlerpauschale auch dann zu, wenn mit dem Pkw eine wesentlich kürzere Strecke gefahren wird (kein großes Pendlerpauschale).

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.

Unzumutbarkeit liegt vor, wenn ein Massenverkehrsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (etwa während der Nacht) verkehrt. Eine lange Anfahrtszeit, eine körperliche Behinderung oder eine Krankheit können die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ebenfalls unzumutbar machen.

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach der Verwaltungspraxis sowie der Lehre jedenfalls nicht mehr zumutbar, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

- Wegstrecke unter 20 km: eineinhalb Stunden,
- Wegstrecke ab 20 km: zwei Stunden,
- Wegstrecke ab 40 km: zweieinhalb Stunden.

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 auszugehen. Darüber hinaus ist von einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel auszugehen (vgl.Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG, § 16 Anm.81).

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.10.2008, 2006/15/0319, mit welchem im Übrigen die in der Berufung zitierte UFS Entscheidung RV/2256-E/05 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aus dem Rechtsbestand beseitigt wurde, zu Recht ausführte, 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 eins Kfz, sondern die Benützung eines Massenverkehrsmittels 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 lit c EStG Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden. Die zitierte

Gesetzesbestimmung fordert zudem, dass die Benützung eines Massenverkehrsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der "halben" Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.

Im gegenständlichen Fall ist jedenfalls die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (Zug) auf dem überwiegenden Teil der Fahrtstrecke möglich. Die Benützung privater Verkehrsmittel auf dem ersten Teil der Fahrtstrecke führt dazu, dass die Gesamtfahrtzeit zur Erreichung der Arbeitstätte nach Aktenlage unbestrittenen knapp unter zwei Stunden liegt. Nach der in der Judikatur und Lehre vertretenen Ansicht ist die hier zur Beurteilung anstehende Anfahrtszeit von ca. 112 Minuten bei optimaler Kombination von Massenbeförderungsmittel und Kfz für eine einfache Fahrstrecke von über 60 km als zumutbar zu erachten.

Gemäß § 270 Abs.3 BAO kann der Referent die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreits laden. Ein Rechtsanspruch des Bw auf Abhaltung einer mündlichen Erörterung besteht nach dieser Gesetzesbestimmung nicht.

Dem Bw wurde bereits die Möglichkeit eingeräumt, auf dem Schriftweg zu den ausführlichen Sachverhalts- und Rechtsausführungen des Finanzamtes vom 9.9.2008, übermittelt im Weg des UFS mit Schriftsatz vom 18.11.2008, Stellung zu nehmen. Nach erfolglosem Fristablauf wurde nach telefonischer Urgenz des UFS beim steuerlichen Vertreter am 12.1.2009 telefonisch Fristverlängerung zur Einbringung einer Gegenäußerung erteilt, welche Frist jedoch wiederum ungenutzt verstrich.

Es ist daher davon auszugehen, dass seitens des Bw keine Einwendungen gegen die umfangreichen Sachverhalts- und Rechtsausführungen des Finanzamtes bestehen, denen sich im Übrigen auch der UFS vollinhaltlich anschließt, weshalb eine weitere Erörterung der Sach- und Rechtslage entbehrlich erscheint.

Die Berufung war daher nach Aktenlage als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 24. März 2009