



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des O.F., xys.,H., vom 5. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 14. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge Bw.) erzielte im Jahr 2001 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Eingabe vom 9. März 2005 beantragte der Bw. die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001. Vom Bw. wurden Sonderausgaben – eine Unfallversicherung, eine Er- und Ablebensversicherung sowie der Kirchenbeitrag – beantragt.

Das Finanzamt erließ erklärungskgemäß den Einkommensteuerbescheid 2001 am 14. Juni 2005. Für das berufsgegenständliche Jahr ergab sich eine Gutschrift in Höhe von 21,51 €.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein mit der Begründung, dass das große Pendlerpauschale beantragt werde, weil der Weg über siebenzig Kilometer und der Zeitaufwand mehr als 2,5 Stunden betragen würde.

Im Schreiben vom 1. August 2005 gab er nochmals an, dass er in einem benachteiligten Gebiet wohnen würde; die Wegstrecke zur Arbeitsstätte mehr als siebenzig Kilometer betrage und dafür ein Zeitaufwand von mehr als 2,5 Stunden nötig sei. Es stehe rechtlich das große Pendlerpauschale zu.

Mit Ergänzungsschreiben vom 4. August 2005 wurde der Bw. vom Finanzamt ersucht folgende Fragen zu beantworten:

- "1. Ausgeübte Tätigkeit (Berufsbezeichnung).
2. Sind Sie im Schichtbetrieb (wieviel Schichten) eingesetzt?
3. Bekanntgabe sämtlicher Arbeitszeiten im Rahmen der anfallenden verschiedenen Schichten.
4. Die von ihrem Wohnsitz am nächsten gelegene Zusteigestelle zum V. -Bus ist bekanntzugeben.
5. Welche Zusteigestelle benützen sie tatsächlich?
6. Wieviele Minuten benötigen Sie mit dem PKW von zu Hause bis zur Zusteigestelle?
7. Welches Busunternehmen führt die Beförderung durch?
8. Es ist eine genaue Aufstellung sämtlicher Wegzeiten anzuschließen."

In Beantwortung des Ergänzungsschreiben gab der Bw. folgendes an:

- "1. Verloader am Schrottplatz
2. Bin in der 4er Schicht tätig (3 Tage Früh, 3 Tage Mittag; 3 Tage Nacht, 3 Tage frei)
3. Früh: 05.15 Uhr bis 13.15 Uhr; Mittag: 13.15 Uhr bis 21.15 Uhr; Nacht. 21.15 Uhr bis 05.15 Uhr
4. W. im S.
5. W. im S.
6. 15 Minuten (11 km)
7. Busunternehmen P..
- 8.

<i>Frühschicht:</i>
03.15 Uhr Verlassen des Wohnorts mit Privat PKW
03.40 Uhr Busabfahrt in W.
05.00 Uhr Ankunft in der V. in L.
05.15 bis 13.15 Uhr Arbeitstag
13.45 Uhr Abfahrt in der V.
15.00 Uhr Ausstiegsstelle W.
15.15 Uhr Eintreffen mit Privat PKW im Wohnort
<i>Mittagsschicht:</i>
11.15 Uhr Verlassen des Wohnorts mit Privat PKW

11.40 Uhr Busabfahrt in W.
13.00 Uhr Ankunft in der V. in L.
13.15 bis 21.15 Uhr Arbeitstag
21.45 Uhr Abfahrt in der V.
23.00 Uhr Ausstiegsstelle W.
23:15 Uhr Eintreffen mit Privat PKW im Wohnort
<i>Nachtschicht:</i>
19.15 Uhr Verlassen des Wohnorts mit dem Privat PKW
19.40 Uhr Busabfahrt in W.
21.00 Uhr Ankunft in der V. in L.
21.15 bis 05.15 Uhr Arbeitstag
05.45 Uhr Abfahrt in der V.
07.00 Uhr Ausstiegsstelle W.
07.15 Uhr Eintreffen mit Privat PKW im Wohnort

Dauer jeweils 2 Stunden."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2005 wurde die Berufung abgewiesen mit der Begründung, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittel als unzumutbar gelte, wenn bei einer einfachen Wegstrecke ab vierzig Kilometer die zumutbare Wegzeit von 2,5 Stunden überschritten werde. Da dies laut Ausführungen (Vorhaltsbeantwortung von 16. August 2005) nicht der Fall sei (Wegzeit in allen angeführten Fällen nur jeweils 2 Stunden), sei die Berufung abzuweisen. Das kleine Pendlerpauschale sei laut Lohnzettel in Höhe von S 15.840,00 bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden.

In der Folge wurde die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Ergänzend brachte der Bw. vor, dass die Wegzeit vom Wohnort mit dem Privat-PKW zurückgelegt werde, da kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stehe.

Wenn kein Privat-PKW zur Verfügung stehe, müssten die elf Kilometer zu Fuß zurückgelegt werden. Ein Zeitaufwand von über zwei Stunden zur Bushaltestelle in W. wäre die Folge.

Aus der Stellungnahme vom 10. Oktober 2005 des Finanzamtes zum Vorlageantrag geht folgendes hervor:

"Strittig ist, ob die Benützung eines Massenverkehrsmittels auf der Wegstrecke von der Wohnung in H. bis zur Arbeitsstätte bei der V.-AG in Linz (das sind siebenzig Kilometer und somit mehr als vierzig Kilometer) zumutbar ist oder nicht.

Im gegenständlichen Fall sind folgende Kriterien für die Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels maßgeblich:

1. Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit
2. Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit

Zu Punkt 1.: Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln ist gegeben, wenn zumindest auf dem halben Arbeitsweg ein Massenverkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nachtarbeit) verkehrt. Da lediglich auf elf Kilometer des gesamten Arbeitsweges kein Massenverkehrsmittel verkehrt, ist eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht gegeben.

Zu Punkt 2.: Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt als nicht zumutbar, wenn im konkreten Fall bei der einfachen Wegstrecke im Ausmaß von mehr als 40 Kilometer eine Wegzeit von 2,5 Stunden tatsächlich überschritten wird. Die Wegzeit umfasst die Zeit zum Verlassen der Wohnung, also Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, Fahrtzeit 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 eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird. Unter Fahrtstrecke ist bei Benützung eines KFZ jene kürzeste Strecke zu verstehen, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, um die auf Grund bestehender

Geschwindigkeitsbeschränkungen zeitaufwändige Befahrung von Ortsdurchfahrten (verkehrsberuhigte Zonen) zu vermeiden (VwGH 16.7.1996, 96/14/0002,0003). Da im gegenständlichen Fall für die Wegstrecke von der Wohnung in H. bis zur Einstiegstelle in den Bus bei der Haltestelle W. im S. (11 Kilometer) der Privat-PKW benutzt wird, beträgt die tatsächliche Wegzeit laut den eigenen Angaben zwei Stunden. Daraus ist unmittelbar ersichtlich, dass auch eine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit nicht vorliegt. Das Argument des Bw., dass der Fußweg von der Wohnung zur Haltestelle ca zwei Stunden betrage, ist nicht stichhaltig, da diese Wegstrecke tatsächlich nicht zu Fuß sondern mit dem

PKW zurückgelegt wird. Die tatsächliche Wegzeit (Anfahrtszeit) von der Wohnung zur Haltestelle beträgt demnach max. 15 Minuten.

Diese Stellungnahme wurde dem Bw. am 26. April 2007 zur Kenntnis und zur (allfälligen) Gegenäußerung übermittelt.

Eine Gegenäußerung des Bw. erfolgte nicht.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 iVm § 124b Z 52 EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten. 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 und § 57 Abs. 3 EStG 1988) 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:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km	5.280 S jährlich
40 km bis 60 km	10.560 S jährlich
über 60 km	15.840 S 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:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km	3.600 S jährlich
20 km bis 40 km	14.400 S jährlich

40 km bis 60 km	24.480 S jährlich
über 60 km	34.560 S jährlich

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

Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden.

In zeitlicher Hinsicht müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. Für den vollen Kalendermonat können 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß nur dann zusteht, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung Arbeitsstätte-Wohnung zurückgelegt wird.

Die Pauschbeträge sind auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder auf Urlaub (Karenzurlaub) befindet. Wird der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Werkverkehr (§ 26 Z 5) befördert, dann stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Bw. seinen Wohnsitz in einer Entfernung von ca. siebzig Kilometer von seiner Arbeitsstätte in L. hat. Auf Grund der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und der Tatsache, dass die Strecke jeweils überwiegend in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen zurückgelegt wird, steht ihm jedenfalls ein Pendlerpauschale zu, durch welches die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in pauschaler Form abgegolten sind.

Fraglich ist somit nur mehr, ob dem Bw. die Benützung von Massenbeförderungsmitteln zumutbar ist und deshalb das "kleine" Pendlerpauschale zusteht, oder ob die Benützung von Massenbeförderungsmitteln unzumutbar ist und aus diesem Grund das "große" Pendlerpauschale anerkannt werden kann.

Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es hinsichtlich der Gewährung des kleinen oder großen Pendlerpauschales nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Strecke Wohnung –

Arbeitsstätte tatsächlich mit einem Massenbeförderungsmittel oder mit einem PKW oder mit beiden bewältigt.

Entscheidend ist, ob zumindest auf der halben Fahrstrecke ein Massenbeförderungsmittel verkehrt und seine Benützung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zumutbar ist.

Trifft dieser Sachverhalt zu, kommt die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit b (kleines Pendlerpauschale), ansonsten die nach lit c (großes Pendlerpauschale) zur Anwendung.

**Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit der Benützung von Massenverkehrsmittel** liegt dann vor, wenn zumindest auf dem **halben Arbeitsweg** ein Massenverkehrsmittel **überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit** (zB bei Nachtarbeit) verkehrt.

Der Gesetzgeber verlangt hier also nicht, dass auf der ganzen Fahrtstrecke ein Massenbeförderungsmittel in Betrieb ist bzw. verkehrt, sondern es genügt, wenn ein solches hinsichtlich der halben Fahrtstrecke verkehrt.

Im gegenständlichen Fall beträgt die gesamte Wegstrecke (einfache Strecke) von der Wohnung des Bw. (H. ) zur Arbeitsstätte (V.-AG in L. ) ca siebzig Kilometer, wovon auf einer Strecke von etwa sechzig Kilometer, somit auf wesentlich mehr als der halben Strecke, eine Busverbindung besteht.

Dem Vorbringen des Bw. "wenn kein Privat PKW zur Verfügung steht, müssten die elf Kilometer zu Fuß zurückgelegt werden" wird entgegengehalten, dass daraus eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit nicht abgeleitet werden kann, zumal lediglich auf elf Kilometer der gesamten Wegstrecke kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt.

Dass ein öffentliches Verkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (Nacht-, Früh- oder Mittagsschicht) auf der genannten Strecke verkehrt, wurde vom Bw. im gesamten Verfahren nicht eingewendet.

Eine Unzumutbarkeit wegen tatsächlicher Unmöglichkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittel liegt somit nicht vor.

Weiters ist zu prüfen, ob eine **Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit** vorliegt. In Übereinstimmung mit Lehre 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:

Einfache Wegstrecke	Zumutbare Wegzeit
---------------------	-------------------

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

Bemerkt wird, dass nach den amtlichen Erläuterungen (Regierungsvorlage) zum EStG 1988 (621 BlgNR XVII.GP) die Fahrt mit dem Massenbeförderungsmittel insbesondere dann unzumutbar ist, wenn sie mehr als dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen Kraftfahrzeug. Allerdings ist im Nahebereich von bis zu 25 km die Benützung des Massenbeförderungsmittels auch dann zumutbar, wenn die Gesamtfahrzeit für die einfache Fahrtstrecke nicht mehr als 90 Minuten beträgt. Ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf mehr als der halben Strecke möglich, dann ist laut amtlichen Erläuterungen die für die Klärung der **(Un-) Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtdauer aus der Gesamtfahrzeit** (KFZ und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Maßgeblich ist nach dem Gesetz die Fahrtstrecke, gemeint ist offenkundig die Wegstrecke (bzw. der Arbeitsweg).

Die Wegstrecke bemisst sich im Falle der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Tarifikilometern zuzüglich Anfahrts- oder Gewege zu den jeweiligen Ein- und Ausstiegsstellen. Im Falle der Unzumutbarkeit ist die kürzeste Straßenverbindung heranzuziehen.

Die Wegzeit umfasst nach herrschender Lehre (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Tz 53 zu § 16; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 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 (bei Anschlüssen) usw.

Stehen verschiedene Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei der Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird.

Unter Fahrtstrecke ist bei Benützung eines PKW jene kürzeste Strecke zu verstehen, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt, um die auf Grund bestehender Geschwindigkeitsbeschränkungen zeitaufwändige Befahrung von Ortsdurchfahrten zu



vermeiden. Liegen Wohnort und Arbeitsstätte innerhalb eines Verkehrsbundes, wird Unzumutbarkeit infolge langer Reisedauer im Allgemeinen nicht gegeben sein.

Unter Zugrundelegung dieser rechtlichen Erwägungen und des ermittelten Sachverhaltes ist die erkennende Behörde zur Überzeugung gelangt, dass auch keine Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit vorliegt:

Laut den Berufungsausführungen besitzt der Bw. einen Privat-PKW, weshalb ihm zuzumuten ist und auch davon ausgegangen werden kann, dass er die Strecke Wohnung (H. ) - Einstiegsstelle in den Bus (W. im S.) mit dem PKW zurücklegt.

Da im gegenständlichen Fall auf mehr als der halben Strecke ein Massenbeförderungsmittel (Bus) benützt werden kann bzw. auch benützt wird (siehe Ausführungen oben), ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrdauer aus der Gesamtfahrzeit (PKW und Massenbeförderungsmittel) zu berechnen.

Wie der Bw. selbst ausgeführt hat (zB Schreiben vom 16. August 2005), wird die elf kilometerlange Strecke (Wohnung – Bushaltestelle W.) mit dem Privat-PKW in 15 Minuten zurückgelegt.

1 Stunde 20 Minuten dauert die Fahrt mit dem Bus von der Haltestelle W. bis zur Arbeitsstätte, der V.-AG in L. . Unter Berücksichtigung kurzer Fußwege und Wartezeiten wird die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte in zwei Stunden bewältigt bzw. zurückgelegt.

Sowohl hinsichtlich der Hinfahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte als auch hinsichtlich der Rückfahrt von der Arbeitsstätte zur Wohnung war dem Bw. die Benützung eines Massenbeförderungsmittels an den überwiegenden Tagen des jeweiligen Lohnzahlungszeitraumes möglich als auch zumutbar. Die Wegzeit lag stets bei zwei Stunden.

Dass die Gesamtfahrzeit (sprich PKW und Massenbeförderungsmittel) auf der gesamten Wegstrecke zur Arbeitsstätte dreimal so lange dauert wie mit dem eigenen PKW, wurde nicht behauptet.

Abschließend wird noch bemerkt, dass das kleine Pendlerpauschale für die Wegstrecke von mehr als 60 Kilometer schon im Lohnzettel berücksichtigt wurde.

Aufgrund der obigen Ausführungen war das große Pendlerpauschale nach § 16 Abs lit c EStG 1988 nicht anzuerkennen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Juni 2007