



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 13. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 8. September 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist in Wohnadresse, wohnhaft und unterrichtet am BRG (im Folgenden: BRG) in AdrArbeitsstätte. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2004 beantragte er die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales in Höhe von 2.421, -- €, welches er nach Aufforderung um Ergänzung damit begründete, dass bei einer täglichen Dienstzeit von Montag bis Freitag von 07.45 Uhr bis 13.10 Uhr die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel bei der Heimfahrt eine unzumutbar lange Wegzeit von 2 h 47 min. mit sich brächte. Die Wegstrecke zwischen seinem Wohnort und der Arbeitsstätte gab der Berufungswerber für den Fall der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel mit 68 km und für den Fall der Nutzung eines Privatkraftfahrzeuges mit 65 km an.

Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte im daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 vom 8.9.2005 das Pendlerpauschale lediglich im

Ausmaß von 1.332, -- € an, weil an mehr als der Hälfte der Arbeitstage die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels bei einer Fahrzeit von nicht mehr als 2½ Stunden zumutbar sei.

Gegen diesen Bescheid erhob der Berufungswerber das Rechtsmittel der Berufung und begründete diese unter Hinweis auf die bereits bekannt gegebenen Daten und Verkehrsverbindungen damit, dass er zumindest für eine Wegstrecke, bei über 60 km insgesamt, mehr als zweieinhalb Stunden Fahrzeit, nämlich 2 h 47 min., benötige.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9.1.2006 wies die Erstinstanz das Berufsbegehren als unbegründet ab und führte in der gesonderten Begründung hierzu aus:

*„Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 steht das sog, große Pendlerpauschale dann zu, wenn dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist.*

*Sodann stehen bei einer einfachen Fahrtstrecke von über 60 km 2.421,00 € jährlich zu, andernfalls 1.332,00 € (kleines Pendlerpauschale).*

*Lehre und Verwaltungspraxis führen hiezu aus, dass dann, wenn auf mehr als der Hälfte des Arbeitswegs ein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt und sohin der Anfahrtsweg (zB mit dem PKW) zur Einstiegstelle des öffentlichen Verkehrsmittels weniger als die Hälfte der Gesamtstrecke beträgt, kein großes Pendlerpauschale zusteht.*

*Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels ist also auch dann zumutbar, wenn man einen Teil der Wegstrecke (weniger als die Hälfte) zB mit einem eigenen Fahrzeug zurücklegen muss.*

*Nach der Verwaltungspraxis kann zudem Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels wegen langer Anfahrtszeit vorliegen, wenn sohin die zumutbaren Wegzeiten von 1,5 Stunden unter 20 km, 2 Stunden ab 20 km und 2,5 Stunden ab 40 km einfache Wegstrecke überschritten werden. Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird .*

*An Sachverhalt ergibt sich, dass Ihr Dienstende am BRG laut eigenen Abgaben um 13:10 Uhr ist. Aufgrund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass es sich bei der Zeitspanne zwischen 13:10 Uhr und 13:50 Uhr für eine im Lehrberuf tätige Person nicht um Wartezeit handelt, sondern diese Zeit für die Vorbereitung bzw. Nachbereitung genutzt wird. Da Schule und Postamt knapp nebeneinander situiert sind (Entfernung lt. TiRIS ca. 250 m) kann von einer Gehzeit von höchstens 10 Minuten ausgegangen werden, wodurch sich ein Verlassen der Schule um 13:40 Uhr ergibt.*

*Die Berechnung der Wegzeit erfolgt unter Zugrundelegung folgender Kombination: Verlassen der Schule 13:40 Uhr - Abfahrt Arbeitsort Postamt 13:50 Uhr - Ankunft Arbeitsort Bahnhof 13:57 Uhr - Fahrt mit den ÖBB von BahnhofA nach BahnhofB (Abfahrt 14:08 Uhr-Ankunft 15:08). Vom Bahnhof.B ist es in 62 Minuten möglich (zB mit dem Postauto um 15:30 Uhr ab Bhf.B oder mit dem eigenen Fahrzeug) nach Wohnung zu gelangen. Somit steht auf mehr als der Hälfte des Arbeitsweges ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung.*

*Zusammengefasst ergibt sich, dass nur das kleine Pendlerpauschale in Höhe von 1.332,00 € für die Strecke Bhf.B - Arbeitsort zusteht, da auf mehr als der Hälfte des Arbeitsweges ein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt und die mögliche Wegzeit von 2,5 Stunden laut obiger Ausführung nicht überschritten wird.“*

Der Berufungswerber stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 22.1.2006 den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind nach Z. 6 dieser Gesetzesstelle auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wobei 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:*

*Bei einer Fahrtstrecke von*

<i>20 km bis 40 km</i>	<i>450,— Euro</i>	<i>jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>891,— Euro</i>	<i>jährlich</i>
<i>über 60 km</i>	<i>1 332,— Euro</i>	<i>jährlich</i>

*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*

<i>2 km bis 20 km</i>	<i>243,— Euro</i>	<i>jährlich</i>
<i>20 km bis 40 km</i>	<i>972,— Euro</i>	<i>jährlich</i>
<i>40 km bis 60 km</i>	<i>1.692,— Euro</i>	<i>jährlich</i>
<i>über 60 km</i>	<i>2.421,— Euro</i>	<i>jährlich</i>

Die Frage, wann die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar (Z.6 lit. b leg.cit.) bzw. unter welchen Voraussetzungen sie unzumutbar (Z. 6 lit. c leg.cit.) ist, wird in § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 nicht näher geregelt und ist somit im Wege der Gesetzesinterpretation zu lösen. Im Interesse einer einheitlichen Verwaltungsübung hat die Verwaltungspraxis daher in der Vergangenheit u. a. zu der in Rede stehenden Norm Auslegungsansätze entwickelt, die in der Folge Aufnahme in die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) fanden. Darnach wird die Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit anhand einer entfernungsabhängigen Zeitstaffel geprüft und vom Überschreiten durchschnittlich als zumutbar angesehener Wegzeiten abhängig gemacht:

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

ab 40 km

2,5 Stunden

Abgesehen von der Unzumutbarkeit in jenen Fällen, in welchen auf zumindest der einfachen Wegstrecke ein öffentliches Verkehrsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt, liegen nach der Verwaltungspraxis die Voraussetzungen für das große Pendlerpauschale somit nur dann vor, wenn die vorangeführten Wegzeiten überschritten werden.

Die Wegzeit umfasst nach herrschender Lehre (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 53 zu § 16; Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 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 von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels auszugehen; darüber hinaus ist eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualbeförderungsmittel (z.B. Park an Ride) zu unterstellen, und zwar auch dann, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird.

Nach dem eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Regelung ist maßgeblich, ob „die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt,“ die Distanz von 20 km bei Benutzbarkeit von öffentlichen Verkehrsmitteln überschreitet oder ob ab einer Distanz von 2 km „dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar“ ist. Der Gesetzgeber stellt demnach unzweifelhaft auf die tatsächlichen Verhältnisse und nicht auf fiktive Sachverhalte ab.

Weiters müssen in zeitlicher Hinsicht die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein, wobei Lohnzahlungszeitraum bei durchgehender Beschäftigung gemäß § 77 Abs. 1 EStG 1988 der Kalendermonat ist (Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 111). Die Beurteilung der Frage, ob das große Pendlerpauschale zu berücksichtigen ist, ist nach den tatsächlichen Verhältnissen zu treffen. Für den Fall ständig wechselnder Verhältnisse hat dies zur Folge, dass zunächst angenommene wahrscheinliche Verhältnisse zum Jahresende zu berichtigen sind (Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16 Tz 129).

Die Pauschbeträge sind gemäß § 16 Abs.1 Z. 6, drittletzter Satz EStG 1988 auch für Feiertage und für Lohnzahlungszeiträume zu gewähren, in denen sich der Arbeitnehmer auf Urlaub (auch nicht ganzjähriger Karenzurlaub) oder im Krankenstand befindet. Da nach § 2 Schulzeitgesetz 1985, BGBl. Nr. 77/1985 i.d.F. BGBl. I Nr. 45/1998, das Schuljahr in Tirol am zweiten Montag im September beginnt und bis zu Beginn des nächsten Schuljahres dauert, ist

zur Frage nach dem Vorliegen der Voraussetzungen zur Anerkennung des großen Pendlerpauschales für die Zeit der Hauptferien von den Verhältnissen des diesen unmittelbar vorangehenden Unterrichtsjahres auszugehen.

Der Berufungswerber machte in seinen Eingaben geltend, dass sich zufolge des für jeweils Montag bis Freitag geltenden Dienstendes um 13.10 Uhr für die Rückfahrten bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbare, weil länger als 2 h 30 min. dauernde, Wegzeiten ergäben. Die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz beim BRG eingeholten Stundenpläne für die Schuljahre 2003/2004 und 2004/2005 ergaben jedoch, dass im Schuljahr 2003/2004 das Dienstende zwar täglich gleich bleibend festgelegt war, aber nicht um 13.10 Uhr, sondern um 12.15 Uhr. Für das Schuljahr 2004/2005 war das Dienstende für Montag, Dienstag und Donnerstag jeweils um 13.10 Uhr, am Mittwoch um 10.25 Uhr und am Freitag um 12.15 Uhr festgelegt. Unter Berücksichtigung der zum 12.12.2004 stattgefundenen Fahrplanänderungen ergaben sich folgende Verkehrsverbindungen mit Massenbeförderungsmitteln:

Schuljahr 2003/2004: 1.1.2004 – 12.9.2004	
	Montag - Freitag
Dienstende	12.15
Bus Postamt – Bahnhof BahnhofA	12.30.- 12.37
Zug BahnhofA – Bhf.B	12.44 – 13.18
Bus Bhf.B – Wohnort	13.45 – 14.02
Weg Wohnort – Wohnung	14.12
Wegzeit	1 h 57 min.

Schuljahr 2004/2005 – Fahrplan I – 13.9.2004 – 11.12.2004			
	Montag, Dienstag, Donnerstag	Mittwoch	Freitag
Dienstende	13.10	10.25	12.15
Bus Postamt – Bahnhof BahnhofA	14.30 – 14.37	---	12.30 – 12.37
Zug BahnhofA – Bhf.B	14.44 – 15.21	---	12.44 – 13.08
Bus Postamt – Bhf.C	---	11.00 – 11.13	---
Zug Bhf.C – Bhf.B	---	11.21 – 12.08	---
Bus Bhf.B – Wohnort	15.30 – 15.47	12.15 – 12.32	13.45 – 14.02
Weg Wohnort – Wohnung	15.57	12.42	14.12
Wegzeit	2 h 47 min.	2 h 17 min.	1 h 57 min.
Schuljahr 2004/2005 – Fahrplan II – 12.12.2004 – 31.12.2004			
	Montag, Dienstag, Donnerstag	Mittwoch	Freitag
Dienstende	13.10	10.25	12.15
Bus Postamt – Bahnhof BahnhofA	---	10.35 – 10.42	12.30 – 12.37
Zug BahnhofA – Bhf.B	---	10.48 – 11.21	12.54 – 13.27
Bus Postamt – Bhf.C	13.30 – 13.43	---	---
Zug Bhf.C – Bhf.B	13.49 – 14.38	---	---

Bus Bhf. B – Wohnort	15.00 – 15.17	11.30 – 11.47	13.45 – 14.02
Weg Wohnort – Wohnung	15.27	11.57	14.12
Wegzeit	2 h 17 min.	1 h 32 min.	1 h 57 min.

Wie aus vorstehender Tabelle entnehmbar ist, brachte die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittels lediglich im Zeitraum 13.9.2004 – 11.12.2004 eine Überschreitung der von der Verwaltungspraxis als zumutbar angesehenen Wegzeiten, und zwar jeweils am Montag, Dienstag und Donnerstag mit sich. Da nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 das große Pendlerpauschale nur dann zusteht, wenn die Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenföhrungsmittels im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke gegeben ist, liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung des Pendlerpauschales lediglich in den Monaten Oktober und November 2004 vor:

Anzahlen der Tage mit und ohne Überschreitung einer Wegzeit von 2,5 Stunden		
Monat	Anzahl Tage > 2,5 h	Anzahl Tage < 2,5 h
September	9	13
Oktober	12	9
November	14	8
Dezember	4	19

Die Ermittlung der Wegstrecke mit Hilfe von Routenplanern ([www.at.map24.com](http://www.at.map24.com), [www.viamichelin.de](http://www.viamichelin.de), <http://route3.tiscover.com>) erbrachte Ergebnisse knapp über und unter der Grenze von 60 km, wobei insbesondere zum Zielort eine adressgenaue Abfrage nicht möglich war. Bei der deshalb durchgeführten Befahrung der Strecke durch die Referentin am 6.7.2006 konnte die mit dem PKW zurückzulegende Strecke mit 60,5 km festgestellt werden.

Der vorstehend ausgeführte Sachverhalt wurde sowohl dem Berufungswerber als auch der Abgabenbehörde erster Instanz mit Vorhalt vom 6.7.2006 zur Kenntnis gebracht. Der Berufungswerber erklärte mit Schriftsatz vom 10.7.2006 sein Einverständnis mit dem dargelegten Sachverhalt einschließlich der hieraus abgeleiteten Berechnungen und auch von Seiten der Abgabenbehörde erster Instanz erfolgten keine Einwände gegen die Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates. Nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 steht dem Berufungswerber somit für die Monate Jänner bis September und Dezember 2004 das kleine und für die Monate Oktober und November 2004 das große Pendlerpauschale zu, wobei in beiden Fällen von einer Wegstrecke von über 60 km auszugehen war:

	monatlich	Monate	Absetzbetrag	Es
kleines Pendlerpauschale	€ 111,00	10	€ 1.110,00	war
großes Pendlerpauschale	€ 201,75	2	€ 403,50	sohi
			<b>€ 1.513,50</b>	n

spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 13. Juli 2006