

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des V.S., E., vom 13. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann im Pongau, vertreten durch Dkfm. Hermann Rohrmoser, vom 6. September 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003, 2005 und 2006 entschieden:

1. Die Berufung betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 wird (wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2007) teilweise stattgegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bilden.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in weiterer Folge als Bw. bezeichnet) brachte gegen die Einkommensteuerbescheide 2003, 2005 und 2006 Berufung mit der Begründung ein, dass er aufgrund der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie dem Umstand, dass er für diese Fahrtstrecke ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benutzen könne (sein Dienst beginne bereits zwischen 6.00 und 6.15 Uhr), Anspruch auf das große Pendlerpauschale habe.

---

Weiters beantragte er betreffend 2006 die Anerkennung von Rezeptgebühren und Fahrtkosten im Zusammenhang mit Krankheitskosten iHv. € 649,63 als außergewöhnliche Belastung.

Das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See hatte in den Berufungsvorentscheidungen vom 29. November 2007 festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des großen Pendlerpauschales deshalb nicht vorliegen, da er die überwiegende Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte mit einem öffentlichen Verkehrsmittel bewältigen könne.

In seinem Vorlageantrag vom 17.12.2007 brachte er vor, dass er entgegen der Ansicht des Finanzamtes in der Früh kein öffentliches Verkehrsmittel benützen könne, da er bereits zwischen 6.00 und 6.15 an seiner Arbeitsstelle sein müsse. Wenn er den ersten Zug nehme würde er erst um 6.39 an seiner Arbeitsstelle eintreffen. Weiters verwies er auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Wien, GZ RV/2256-W/05 vom 20.9.2006, wonach das große Pendlerpauschale bei einer Fahrtstrecke von 20 – 40 km auch dann zustehe, wenn die Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel zwar 2 Stunden unterschreite, aber 1,5 Stunden überschreite und daher mehr als 3 mal so lang dauere als mit dem PKW.

Mit Bericht vom 26. März 2008 legte das Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 11. März 2009 wurden die über Aufforderung des Senates beigebrachten Unterlagen betreffend Zeitdatenübersichten betreffend den Bw. seitens der Fa. K. vorgelegt. Dabei wurde ausgeführt, dass eine Vorlage der Daten der Jahre 2003, 2005 sowie 2007 nur mit erheblichem Arbeitsaufwand möglich sei. Die vorgelegten Daten aus März 2007 bis Februar 2009 entsprechen jedoch jenen aus den Jahren 2003, 2005 und 2006, da der Bw. nach wie vor das gleiche Tätigkeitsgebiet habe.

Der Bw. wurde mit Schreiben vom 18. Mai 2009 aufgefordert, zu den Zeitaufzeichnungen Stellung zu nehmen, da er im Zeitraum März 2007 bis Februar 2009 lediglich 2-mal um 6.00 Uhr zu arbeiten begonnen habe. An den übrigen Tagen begann er seine Arbeit um 7.00 Uhr und später. Dieses Schreiben ist unbeantwortet geblieben.

Folgender Sachverhalt ist als erwiesen anzusehen.

Der Bw. wohnt in E. und arbeitet bei der Fa. K. KA.. Dem Routenplaner [www.at.map24.com](http://www.at.map24.com) zufolge beträgt die Wegstrecke zwischen der Wohn- und der Firmenadresse 20,57 km und sei diese in 26 Minuten zurückzulegen.

Die Entfernung zwischen Wohnung und Bahnhof in Pfarrwerfen beträgt 8 km und ist mit dem PKW in ca. 15 Minuten zurückzulegen; die Entfernung zwischen dem Bahnhof in St. Johann und seiner Arbeitsstätte beträgt 1 km (Fußmarsch ca. 15 Minuten).

Im Jahr 2003 fuhr der erste Zug in der Früh um 5.46 Uhr vom Bahnhof Pfarrwerfen ab und kam um 6.31 Uhr in St. Johann an.

Im Jahr 2005 fuhr der erste Zug in der Früh um 5.44 Uhr vom Bahnhof Pfarrwerfen ab und kam um 6.29 Uhr in St. Johann an.

Im Jahr 2006 fuhr der erste Zug in der Früh um 5.45 Uhr vom Bahnhof Pfarrwerfen ab und kam um 6.30 Uhr in St. Johann an.

Die Anreise zur Arbeitsstätte dauert daher mit dem öffentlichen Verkehrsmittel ca. 1 Std. 15 Minuten, mit dem PKW ca. 26 Minuten.

Bei der Rückfahrt wurde berücksichtigt, dass die Arbeitszeit des Bw. häufig erst zwischen 19.00 und 20.00 endet. Stündlich fährt bis 22.30 (letzter Zug) ein Zug von St. Johann nach Pfarrwerfen, wobei die Fahrzeit 15 Minuten beträgt. Die Heimfahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel dauert gesamt daher ca. 45 Minuten.

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

Gem. § 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 Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten
- b) 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 Pauschalbeträge berücksichtigt (kleines Pendlerpauschale):

Bei einer Fahrstrecke von 20 km bis 40 km: 384 Euro (2003), 450 Euro (2005) bzw. 495 Euro (2006) 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 (großes Pendlerpauschale):

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km: 840 Euro (2003), 972 Euro (2005) bzw. 1.071 Euro (2006) jährlich.

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

Aus § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels 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 Z. 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. VwGH vom 4. 2.2009, 2007/15/0053, 24. September 2008, 2006/15/0001).

Fraglich ist, ob im gegenständlichen Fall die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke zumutbar ist.

Was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z. 6 leg.cit. zu verstehen ist, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Eine "Unzumutbarkeit" wird jedenfalls (auch und vor allem) dann vorliegen, wenn Massenbeförderungsmittel für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entweder gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten zur Verfügung stehen.

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 Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrdauer 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 Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen."

Der Bw. brachte u. a. vor, dass er entgegen der Ansicht des Finanzamtes in der Früh kein öffentliches Verkehrsmittel benützen könne, da er bereits zwischen 6.00 und 6.15 an seiner Arbeitsstelle sein müsse. Wenn er den ersten Zug nehme würde, würde er erst um 6.39 an seiner Arbeitsstelle eintreffen.

Der Bw. wurde daher seitens des Senates aufgefordert, die bei seinem Arbeitgeber aufliegenden Abrechnungen betreffend seines Zeitkontos vorzulegen. Die Überprüfung dieser Unterlagen widersprach jedoch den Behauptungen des Bw. Zwar wurden seitens seines Arbeitgebers lediglich die Daten betreffend März 2007 bis Februar 2009 vorgelegt, wobei jedoch darauf hingewiesen wurde, dass sich die Tätigkeit des Bw. nicht verändert habe, sodass davon auszugehen ist, dass auch in den Jahren 2003, 2005 und 2006 die Zeitkonten gleich aussehen. Bei Durchsicht der Zeiträume von März 2007 bis Februar 2009 wurde festgestellt, dass der Bw. lediglich 2-mal um 6.00 Uhr zu arbeiten begonnen hat. In der übrigen Zeit hat er seine Arbeit um 7:00 Uhr bzw. später angetreten.

Der Aufforderung des Senates, dahingehend Stellung zu nehmen, dass laut seinen Angaben er bereits zwischen 6:00 und 6:15 Uhr mit der Arbeit beginne müsse, während aus den Zeitkonten, die laut Arbeitgeber auch repräsentativ für die Jahre 2003, 2005 und 2006 sind, ein Arbeitsbeginn (bis auf 2 Ausnahmen) erst ab 7:00 Uhr und später festgestellt wurde, ist der Bf. nicht nachgekommen. Auch wurden keine weiteren Unterlagen, die seine Behauptungen manifestieren, vorgelegt.

In quantitativer Hinsicht ist sowohl beim kleinen als auch beim großen Pauschale auf das Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum abzustellen: Ist an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum (mehr als 10 Tage im Kalendermonat) die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar, so besteht Anspruch auf das große Pendlerpauschale.

Es ist daher für das Verfahren aufgrund der vorgelegten und unwidersprochen gebliebenen Unterlagen davon auszugehen, dass der Bw. im weitaus überwiegenden Lohnzahlungszeitraum ein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung hatte.

Bei Benutzung des Massenbeförderungsmittels beträgt die Anreise zur Arbeitsstätte 75 Minuten; mit dem PKW dauert die Anreise ca. 26 Minuten.

Eine derartige Anfahrtsdauer ist nicht als unzumutbar anzusehen. Dies entspricht auch der Verwaltungspraxis. Selbst nach der in der Literatur vertretenen Ansicht, wonach die Frage der

Zumutbarkeit für jeden Dienstnehmer gleich - unabhängig von der Entfernung - auszulegen sei, wird eine Fahrtzeit von unter 90 Minuten für die einfache Wegstrecke als zumutbar angesehen (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG9, § 16 Tz. 107).

Wie der Verwaltungsgerichtshof betreffend der vom Bw. zitierten UFS Entscheidung RV/2256-W/05, nunmehr festgestellt hat (VwGH vom 28.10.2008, 2006/15/0319), sei es keinesfalls unzumutbar, auf einer Strecke private und öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen, wenn sich dadurch die Gesamtfahrzeit zur Erreichung der Arbeitsstätte auf 70 bis 75 Minuten (Gesamtstrecke 24 km, Fahrzeit mit PKW 20-30 Minuten) reduziert. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist die hier in Rede stehende Anfahrtszeit von 75 Minuten bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel jedenfalls zumutbar.

Da bei Kombination von privatem PKW und öffentlichem Verkehrsmittel für eine Strecke von ca. 21 km die Fahrzeit 75 Minuten dauert, ist die Verwendung des Massenbeförderungsmittels zumutbar. Das Berufungsbegehren, das große Pendlerpauschale anstelle des kleinen von den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit abzuziehen, war daher abzuweisen.

Dem Antrag auf Anerkennung von (zusätzlichen) Krankheitskosten iHv. € 649,63 als außergewöhnliche Belastung war (wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2007) antragsgemäß statzugeben und der Einkommensteuerbescheid 2006 entsprechend (siehe Beiblatt) neu zu berechnen.

Beilage: Berechnung der Einkommensteuer 2006

Salzburg, am 27. Juli 2009