



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Dieter Fröhlich, Stv. Kammerdirektor Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Kammerrätin Anna Schandl im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw, vom 21. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vertreten durch Mag. Alexandra Furtner und Amtsdirektor Regierungsrat Ing. Herbert König, vom 20. November 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 nach der am 12. Mai 2010 am Finanzamt Lilienfeld St. Pölten in Lilienfeld und am 2. Juni 2010 am Finanzamt Lilienfeld St. Pölten in St. Pölten, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für den Zeitraum Februar bis Dezember 2008 steht ein Fünftel des „großen“ Pendlerpauschales gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) zu.

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

## Entscheidungsgründe

### A. Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008

Die Berufungswerberin (Bw.) beantragte in ihrer beim Finanzamt am 28. Juli 2009 eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 unter anderem das Pendlerpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen, und zwar „2-6/08: 244,-- €; 7-12/08: 337,-- €“.

Der beigeschlossenen Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales zufolge befinde sich der Arbeitgeber der Bw. in 1090 Wien, W-Straße, und sei zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende die Fahrzeit bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar lang.

Die Bw. erläuterte ihren Antrag in einer Beilage dahingehend, dass sie seit 1. Februar 2008 bei ihrem früheren Arbeitgeber geringfügig beschäftigt sei und ein Mal in der Woche von ihrem Wohnort zur Arbeitsstätte und zurück pendle.

Das Pendlerpauschale sei wie folgt ermittelt worden:

*„Februar – Juni 2008:*

*Pauschale EUR 2.931,-- p.a. für 5 Tage pro Woche, ergibt für 1 Tag pro Woche EUR 586,20 p.a., das ergibt für 5 Monate EUR 244,25.*

*Juli - Dezember Juni 2008:*

*Pauschale EUR 3.372,-- p.a. für 5 Tage pro Woche, ergibt für 1 Tag pro Woche EUR 674,40 p.a., das ergibt für 6 Monate EUR 337,20.“*

### B. Einkommensteuerbescheid 2008

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 20. November 2009 berücksichtigte das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten das beantragte Pendlerpauschale nicht.

Begründend führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales der jeweilige Arbeitsweg an mindestens elf Tagen pro Monat zurückgelegt werden müsse. Dies treffe im Fall der Bw. aber nicht zu.

## C. Berufung

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2009 erhob die Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 mit dem Antrag, das Pendlerpauschale im beantragten Umfang zu berücksichtigen.

Die Bw. wandte gegen die Ansicht des Finanzamtes, dass der Arbeitsweg nicht an 11 Tagen im Monat zurückgelegt werde, ein, dass der Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung verlange, dass „an mehr als der Hälfte meiner Arbeitstage der jeweilige Arbeitsweg zurückzulegen“ sei. Auf Grund der Teilzeitbeschäftigung „betragen meine Arbeitstage p.m. zwischen 4 und 5 Tagen und diese lege ich regelmäßig zur Gänze zurück. Eine andere Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen würde eine Schlechterstellung eines jeden Steuerpflichtigen nach sich ziehen, der in einem Teilzeit-Dienstverhältnis beschäftigt ist und nur an bestimmten Tagen des Monats die Arbeitsstätte aufsucht.“

## D. Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Jänner 2010 wies das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten die Berufung als unbegründet ab. In zeitlicher Hinsicht müssten die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein. „Daher steht ein Pendlerpauschale nur dann zu, wenn im Kalendermonat an mehr als 10 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt wird.“ Diese Regelung sei auch dann anzuwenden, wenn nur eine Teilbeschäftigung vorliege.

## E. Vorlageantrag

In ihrem Vorlageantrag vom 8. März 2010 verweist die Bw. darauf, dass einzig maßgeblich für das Überwiegen die Zahl der jeweiligen tatsächlichen Arbeitstage im Monat sein könne – und zwar individuell auf das jeweilige Arbeitsverhältnis bezogen.

*„Das sagen auch etwas ältere Lohnsteuerrichtlinien zum Begriff ‚Zeitliches Überwiegen im Lohnzahlungszeitraum‘: Ist an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum...“*

*Auch aus dem Antragsformular für Pendlerpauschale heißt es ebenso eindeutig: Wenn Sie an mehr als der Hälfte Ihrer Arbeitstage...“*

*Eine andere Interpretation würde bedeuten, dass jeder, der weniger als an 11 Tagen im Monat zur Arbeit fährt (somit ein großer Anteil an Teilzeitbeschäftigten), keine Möglichkeit hat, seine im Verhältnis ebenso hohen Fahrtkosten steuerlich geltend zu machen. Das kann also nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, zumal für die steuerliche Berücksichtigung von*

*Fahrtkosten – abgesehen vom Verkehrsabsetzbetrag – es sonst keine Möglichkeit eines Ansatzes gibt.*

*Ich ersuche daher in obigem Sinne meiner Berufung stattzugeben und beantrage die Einladung zu einer mündlichen Berufungsverhandlung."*

## **F. Vorlagebericht**

Mit beim Unabhängigen Finanzsenat am 8. April 2010 eingelangtem Bericht legte das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung mit dem Antrag auf Abweisung der Berufung vor.

## **G. Formular L 34**

Das amtliche Formular des BMF zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales, L 34, führt in Punkt 2 aus:

*„Nur ausfüllen, wenn die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln an mehr als der Hälfte Ihrer Arbeitstage auf der überwiegenden Strecke für Sie nicht möglich oder nicht zumutbar ist:"*

Auch die Erläuterungen im Formular sprechen von „Arbeitstagen“:

*„Wenn Sie an mehr als der Hälfte Ihrer Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum ein öffentliches Verkehrsmittel benützen können, dann steht Ihnen nicht das Große Pendler-Pauschale, sondern ab einer Entfernung von 20 km das Kleine Pendler-Pauschale zu."*

Zur Aliquotierung des Pendlerpauschales wird dort ausgeführt:

*„Beim monatlichen Lohnzahlungszeitraum ist der Jahresbetrag durch 12 zu dividieren. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats (§ 77 Abs. 1 EStG), steht das Pendler-Pauschale für die Tage der Beschäftigung im Ausmaß von 1/360 des Jahresbetrages zu.*

*Beispiel: Das Dienstverhältnis endet am 15. April. Für April steht das Pendler-Pauschale im Ausmaß von 15/360 zu."*

## **H. Mündliche Berufungsverhandlung vom 12. Mai 2010**

In der am 12. Mai 2010 am Finanzamt Lilienfeld St. Pölten in Lilienfeld begonnenen mündlichen Berufungsverhandlung legte die Bw. dar, dass sie laut Arbeitsvertrag ein Mal in der Woche für ihren Arbeitgeber tätig sei, wobei der Wochentag je nach den Anforderungen des Arbeitgebers variieren könne.

Die Normalarbeitszeit im Betrieb des Arbeitgebers sei zwischen 9:00 und 17:00 Uhr, es bestehe eine Gleitzeitregelung, wonach für die Arbeitnehmer Arbeitsbeginn grundsätzlich zwischen 7:00 und 11:00 Uhr sei. Allerdings könne es auf Grund beruflicher Erfordernisse notwendig sein, Gleitzeit nicht in Anspruch zu nehmen, etwa wenn es Termine mit Außenprüfern oder Klienten gibt. Die Bw. arbeite in der Regel fünf Stunden am Tag, daher sei auch eine entsprechend flexible Arbeitszeiteinteilung – soweit dies die beruflichen Anforderungen zulassen – möglich.

Die Bw. verwende den Autobus nach St. Pölten, fahre von dort mit der Bahn nach Wien und in Wien weiter mit den innerstädtischen öffentlichen Verkehrsmitteln. Die Bw. verfüge über keinen PKW.

Der Arbeitsweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln betrage nach Angaben der Bw. in der Regel mehr als zweieinhalb Stunden, da der Autobus nach St. Pölten nur fallweise fahre und auch Wartezeiten zwischen den einzelnen Verkehrsmitteln einzukalkulieren seien.

Das Finanzamt vertrat demgegenüber die Auffassung, dass der Arbeitsweg auch in weniger als zweieinhalb Stunden bewältigt werden könne.

Die Bw. verwies darauf, dass nach etwa 17:30 Uhr keine Busverbindung mehr ab B bestehe, sodass die Bw. entweder mit dem Auto abgeholt werden oder zu Fuß gehen müsse. Das heißt, die Bw. müsste entsprechend früh den Arbeitsplatz verlassen, um noch einen Autobus ab B zur Verfügung zu haben.

Die Bw. könne derzeit nicht sagen, ob an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage die Arbeitszeit länger war; diesbezüglich können allerdings Zeitaufzeichnungen vorgelegt werden.

Die mündliche Berufungsverhandlung vom 12. Mai 2010 wurde zur Vorlage von Fahrzeitenberechnungen durch die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgangs sowie zur Befassung des gesamten Berufungssenats verlagert.

## **I. Wegzeitenermittlungen**

In der Ladung zur fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung am 2. Juni 2010 teilte der Referent folgende an Hand des Routenplaners [www.anachb.at](http://www.anachb.at) ermittelte Verkehrsverbindungen zwischen A und Wien, W-Straße mit:

### ***I.1. Auto:***

Die Strecke zwischen dem Wohnort (Hauptstraße) und der Arbeitsstätte beträgt mit dem Auto rund 80 km, wobei inklusive 6 Minuten Zeitaufwand für Fußweg und Parkplatzsuche mit

1 Stunde 5 Minuten zu rechnen ist. Die W-Straße liegt in einer parkraumbewirtschafteten Zone.

### ***1.2. Öffentlicher Verkehr mit Park & Ride (St. Pölten Hauptbahnhof):***

Hinfahrt (unter vielen anderen):

6:13 bis 7:58 Uhr, 1:45 Stunde: ca. 20 km mit dem Auto bis P+R St. Pölten Hauptbahnhof, Fußweg zum Bahnsteig, Zug ab 6:35 Uhr, Ankunft in Wien 7:32, von dort mit U-Bahn, S-Bahn oder Straßenbahn (in verschiedenen Varianten) und dann zu Fuß zur Arbeitsstätte.

6:19 bis 8:01 Uhr, 1:42 Stunde: ca. 20 km mit dem Auto bis P+R St. Pölten Hauptbahnhof, Fußweg zum Bahnsteig, Zug ab 6:6:44 Uhr, Ankunft in Wien 7:32, von dort mit U-Bahn, S-Bahn oder Straßenbahn (in verschiedenen Varianten) und dann zu Fuß zur Arbeitsstätte.

6:38 bis 8:28 Uhr, 1:50 Stunde: ca. 20 km mit dem Auto bis P+R St. Pölten Hauptbahnhof, Fußweg zum Bahnsteig, Zug ab 7:09 Uhr, Ankunft in Wien 8:03, von dort mit U-Bahn, S-Bahn oder Straßenbahn (in verschiedenen Varianten) und dann zu Fuß zur Arbeitsstätte.

Rückfahrt (unter vielen anderen):

13:12 bis 14:57, 1:45 Stunde: Fußweg zur Straßenbahn, S-Bahn oder U-Bahn (in verschiedenen Varianten), Westbahnhof Zug ab 13:44, Abfahrt mit dem Auto von P+R St. Pölten Hauptbahnhof nach Hause 14:36 Uhr.

13:48 bis 15:43, 1:55 Stunde: Fußweg zur Straßenbahn, S-Bahn oder U-Bahn (in verschiedenen Varianten), Westbahnhof Zug ab 14:14, Abfahrt mit dem Auto von P+R St. Pölten Hauptbahnhof nach Hause 15:22 Uhr.

14:12 bis 15:51, 1:39 Stunde: Fußweg zur Straßenbahn, S-Bahn oder U-Bahn (in verschiedenen Varianten), Westbahnhof Zug ab 14:40, Abfahrt mit dem Auto von P+R St. Pölten Hauptbahnhof nach Hause 15:30 Uhr.

### ***1.3 Öffentlicher Verkehr ohne Park & Ride:***

Für die Hinfahrt bestehen folgende Verbindungen (mit Fahrzeiten von nicht mehr als zweieinhalb Stunden):

6:10 bis 8:28 Uhr, 2:18 Stunden: Fußweg zum Autobus, Autobus ab 6:12, St. Pölten Hauptbahnhof Zug ab 7:09, Wien: U-Bahn ab 8:08, Wien, Straßenbahn: ab 8:21 (andere innerstädtische Variante mit 2 x U-Bahn 1 Minute kürzer), Fußweg zur Arbeitsstätte.

6:35 bis 8:57 Uhr, 2:22 Stunden: Fußweg zum Autobus, Autobus ab 6:37, St. Pölten Hauptbahnhof Zug ab 7:39, Wien: U-Bahn ab 8:35, Wien: Straßenbahn: ab 8:50 (andere innerstädtische Variante mit 2 x U-Bahn 1 Minute kürzer), Fußweg zur Arbeitsstätte.

Für die Rückfahrt bestehen folgende Verbindungen:

15:12 bis 17:19 Uhr, 2:07 Stunden: Fußweg zur Straßenbahn, Straßenbahn ab 15:19 (andere schnellere innerstädtische Varianten mit häufigerem Umsteigen), Westbahnhof Zug ab 15:44, St. Pölten Autobus ab 16:35, B Autobus ab 17:12, Fußweg nach Hause.

16:12 bis 18:19 Uhr, 2:07 Stunden: Fußweg zur Straßenbahn, Straßenbahn ab 16:19 (andere schnellere innerstädtische Varianten mit häufigerem Umsteigen), Westbahnhof Zug ab 16:44, St. Pölten Autobus ab 17:35, B Autobus ab 18:12, Fußweg nach Hause.

Diese Verkehrsverbindungen bestanden nach der elektronischen Fahrplanauskunft der ÖBB, HAFAS, grundsätzlich auch im Jahr 2008.

## **J. Mündliche Berufungsverhandlung vom 2. Juni 2010**

In der am 2. Juni 2010 vor dem gesamten Berufungssenat am Finanzamt Lilienfeld St. Pölten in St. Pölten fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung wurden die unten - unter Punkt 2 - dargestellten Sachverhaltsfeststellungen vorgehalten und von den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens außer Streit gestellt.

Die Berufungswerberin erläuterte unter Vorlage entsprechender Unterlagen, dass ihre Arbeitszeiten entweder von 9 bis 14 Uhr oder von 13 bis 18 Uhr bzw. von 14 bis 19 Uhr betragen haben.

Ergänzt wurde, dass die Hinfahrt bei einem Arbeitsbeginn um 9:00 Uhr oder um 13:00 Uhr mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Fahrzeit von weniger als 2 ½ Stunden möglich sei, wenn keines der Verkehrsmittel eine Verspätung habe oder keine Straßenbahn versäumt werde.

Für die Hinfahrt bei einem Arbeitsbeginn um 14:00 Uhr stünden keine Massenverkehrsmittel mit Fahrzeiten von weniger als 2 ½ Stunden zur Verfügung.

Der Rückweg sei mit öffentlichen Verkehrsmitteln allerdings nie unter 2 ½ Stunden zu bewältigen.

Die Entfernung zwischen der Bushaltestelle in B und der Wohnung in A betrage 3 km. Wenn kein Bus mehr zwischen B und A verkehre, lege die Bw. den letzten Teil des Heimweges entweder zu Fuß oder – bei Schönwetter - mit dem Fahrrad zurück. Bei einem Arbeitsschluss

um 18:00 Uhr stehe ein Bus ab St. Pölten bis B zur Verfügung; bei einem Arbeitsschluss um 19:00 Uhr müsse die Bw. entweder auf einen Bus um 22:43 Uhr warten oder werde – von ihrer Tochter, notfalls von ihrer Mutter - abgeholt.

Die zwei in der Familie vorhandenen Autos könnten von der Bw. nicht verwendet werden. Die Tochter arbeite in C und brauche ihr Auto für die Fahrt zur Arbeit. Die Mutter der Bw. sei Pensionistin und gehbehindert, sie benötige daher auch für kurze Strecken ein Auto.

Die Bw. sei bei ihrem Arbeitgeber – einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft – 37 Jahre beschäftigt gewesen und habe vor ihrer Pensionierung 40 Wochenstunden gearbeitet. Die nunmehrige Beschäftigung sei darauf zurückzuführen, dass die Bw. zahlreiche Klienten kenne und in bestimmten Fällen weiter betreue.

Der Umfang der Tätigkeit orientiere sich einerseits an der Geringfügigkeitsgrenze für die Pension, andererseits an der für die Betreuung der über 80-jährigen Mutter durch die Bw. erforderlichen Zeit.

Für die öffentlichen Verkehrsmittel werden Einzelfahrscheine verwendet.

Die Bw. erklärte zur Rechtslage, sie habe keine andere Möglichkeit, die ihr für den Arbeitsweg entstandenen Kosten steuerlich geltend zu machen als im Weg über den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale. Eine Aliquotierung des Pauschales erscheine der Berufungswerberin sachgerecht, da sie ja nur an einem Tag in der Woche pendelt.

Das Finanzamt verwies demgegenüber darauf, dass im Gesetz eine Aliquotierung nicht vorgesehen und daraus zu schließen sei, dass der Gesetzgeber vergleichsweise geringe Aufwendungen nicht berücksichtigt wissen wollte. Ein Betrag von 1.520,00 € - die der Bw. erwachsenen tatsächlichen Kosten - sei verglichen mit jemanden, der die gesamte Strecke an allen fünf Arbeitstagen in der Woche zurücklegen müsse, vergleichsweise gering.

Das Finanzamt sei grundsätzlich der Meinung, dass kein Pendlerpauschale zustehe. Stünde das Pendlerpauschale zu, sei das große Pendlerpauschale zu gewähren, wenn der Rückweg nicht unter zweieinhalb Stunden zu schaffen wäre. Dies unabhängig davon, ob tatsächlich ein Auto verwendet oder ob ausschließlich mit Massenverkehrsmitteln gefahren werde.

Zur Frage, ob es für die Prüfung der Zumutbarkeit in Bezug auf die Verwendung von „Park and Ride“ maßgeblich sei, vertrat das Finanzamt die Auffassung, es komme nicht darauf an, ob tatsächlich „Park and Ride“ verwendet werde oder nicht, wenn unter Verwendung von „Park and Ride“ der Arbeitsplatz in zumutbarer Zeit zu erreichen wäre.



Die Bw. hielt dem entgegen, dass sie tatsächlich über kein Auto verfüge und der Gesetzgeber an sich den öffentlichen Verkehr unterstützen wollte.

Hinsichtlich der Zumutbarkeit der Wegzeit verwies das Finanzamt auf die Lohnsteuerrichtlinien, die hier eine Grenze von zweieinhalb Stunden bei einem Arbeitsweg über 40 km ziehen. Daher sei eine allgemeine zeitliche Zumutbarkeitsgrenze von eineinhalb Stunden je Richtung nicht zutreffend.

Die Bw. erklärte, ihren Arbeitsplatz in Wien behalten zu wollen und daher die sehr lange Pendelzeit in Kauf zu nehmen, und ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

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

#### **1. Verfahrensrechtliches**

Über die Berufung entscheidet gemäß [§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO](#) der gesamte Berufungssenat, da die Fragen,

- ob bei einer Teilzeitbeschäftigung von weniger als drei Arbeitstagen je Arbeitswoche ein Pendlerpauschale zusteht,

bejahendenfalls,

- ob das Pendlerpauschale
  - mit den gesetzlich vorgesehenen (monatlichen bzw. jährlichen) Pauschbeträgen zu bemessen ist oder
  - ob diese Pauschbeträge bei weniger als drei vereinbarten Arbeitstagen je Arbeitswoche entsprechend der wöchentlichen Arbeitstage zu aliquotieren sind,
- ob das „große“ Pendlerpauschale auch dann zusteht, wenn tatsächlich nur öffentliche Verkehrsmittel verwendet werden,
- ob auch bei Fehlen eines KFZ zur Beurteilung der zeitlichen Zumutbarkeit auf die optimale Kombination von Individual- und Massenverkehr abzustellen ist,
- ob die zeitliche Zumutbarkeitsgrenze der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel
  - abhängig von der Weglänge bei einem Arbeitsweg ab 40 km je Richtung bei 2 ½ Stunden je Richtung, also für Hin- und Rückweg mit 5 Stunden, bejahendenfalls
    - in jedem Fall, unabhängig von der täglichen Arbeitszeit, oder

- nur bei einer durchgehenden Arbeitszeit – einschließlich Pausen - von wenigstens 8 Stunden,

oder

- unabhängig von der Weglänge des Arbeitsweges mit einer Wegzeit von 1 ½ Stunden je Wegrichtung, also für Hin- und Rückweg mit 3 Stunden, anzunehmen ist,

von Verwaltungspraxis, Lehre, Entscheidungspraxis des UFS unterschiedlich oder noch überhaupt nicht behandelt wurde.

## **2. Sachverhalt:**

Unstrittig ist, dass die Bw. seit 1. Feber 2008 im Umfang von einem Arbeitstag zu fünf Stunden in der Woche als Steuersachbearbeiterin bei einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft teilzeitbeschäftigt ist und an allen Arbeitstagen von ihrem Wohnort A nach Wien zur Arbeit fährt.

Die Bw. hat sich arbeitsvertraglich verpflichtet, die Arbeitszeit angepasst an die betriebsbedingten Erfordernisse des Arbeitgebers zu verrichten, also etwa auf Termine mit Außenprüfern oder Klienten Bedacht zu nehmen.

Die Arbeitszeiten der Bw. waren im Jahr 2008 entweder von 9:00 bis 14:00 Uhr, von 13:00 bis 18:00 Uhr oder von 14:00 bis 19:00 Uhr.

Die Bw. ist bei ihrem Arbeitgeber 37 Jahre beschäftigt gewesen und hat vor ihrer Pensionierung 40 Wochenstunden gearbeitet. Die nunmehrige Beschäftigung ist darauf zurückzuführen, dass die Bw. zahlreiche Klienten kennt und in bestimmten Fällen weiter betreut. Der Umfang der Tätigkeit orientiert sich einerseits an der Geringfügigkeitsgrenze für die Pension, andererseits an der für die Betreuung der über 80-jährigen Mutter durch die Bw. erforderlichen Zeit.

Die Bezüge betragen gemäß dem Kollektivvertrag für Wirtschaftstreuhandangestellte (Verwendungsgruppe V im 20. Verwendungsgruppenjahr) 349,00 € brutto im Monat (14 x im Jahr).

Die Strecke zwischen dem Wohnort (Hauptstraße) und der Arbeitsstätte beträgt mit dem Auto rund 80 km, wobei inklusive 6 Minuten Zeitaufwand für Fußweg und Parkplatzsuche mit 1 Stunde 5 Minuten zu rechnen ist.

Fährt die Bw. mit einem Auto von zu Hause rund 20 km nach St. Pölten zum Hauptbahnhof und verwendet sie dann für den überwiegenden Teil der Strecke die Bundesbahn sowie in Wien innerstädtische Verkehrsmittel, ergibt sich im Schnitt eine Fahrzeit von rund 1 Stunde 45 Minuten, jedenfalls aber von weniger als zwei Stunden.

Die Bw. verfügt allerdings über kein Auto, sodass sie den gesamten Arbeitsweg zu Fuß und mit öffentlichen Verkehrsmitteln - fallweise hinsichtlich der Strecke zwischen A und B auch mit dem Fahrrad oder mittels Mitfahrt - zurücklegt.

Hier bestehen lediglich folgende Verbindungen (mit Fahrzeiten von nicht mehr als zweieinhalb Stunden):

Für die Hinfahrt:

6:10 bis 8:28 Uhr, 2:18 Stunden: Fußweg zum Autobus, Autobus ab 6:12, St. Pölten Hauptbahnhof Zug ab 7:09, Wien: U-Bahn ab 8:08, Wien, Straßenbahn: ab 8:21 (andere innerstädtische Variante mit 2 x U-Bahn 1 Minute kürzer), Fußweg zur Arbeitsstätte.

6:35 bis 8:57 Uhr, 2:22 Stunden: Fußweg zum Autobus, Autobus ab 6:37, St. Pölten Hauptbahnhof Zug ab 7:39, Wien: U-Bahn ab 8:35, Wien: Straßenbahn: ab 8:50 (andere innerstädtische Variante mit 2 x U-Bahn 1 Minute kürzer), Fußweg zur Arbeitsstätte.

Für die Rückfahrt:

15:12 bis 17:19 Uhr, 2:07 Stunden: Fußweg zur Straßenbahn, Straßenbahn ab 15:19 (andere schnellere innerstädtische Varianten mit häufigerem Umsteigen), Westbahnhof Zug ab 15:44, St. Pölten Autobus ab 16:35, B Autobus ab 17:12, Fußweg nach Hause.

16:12 bis 18:19 Uhr, 2:07 Stunden: Fußweg zur Straßenbahn, Straßenbahn ab 16:19 (andere schnellere innerstädtische Varianten mit häufigerem Umsteigen), Westbahnhof Zug ab 16:44, St. Pölten Autobus ab 17:35, B Autobus ab 18:12, Fußweg nach Hause.

Die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel mit einer Fahrzeit von nicht mehr als zweieinhalb Stunden setzt somit bei einem Arbeitsbeginn um 9:00 Uhr eine Arbeitszeit von mehr als sechs Stunden voraus.

Die Hinfahrt ist zwar bei einem Arbeitsbeginn um 9:00 Uhr oder um 13:00 Uhr mit öffentlichen Verkehrsmitteln mit einer Fahrzeit von weniger als 2 ½ Stunden möglich, nicht aber bei einem Arbeitsbeginn um 14:00 Uhr. Der Rückweg ist allerdings mit öffentlichen Verkehrsmitteln nie unter 2 ½ Stunden zu bewältigen.

Die Entfernung zwischen der Bushaltestelle in B und der Wohnung in A beträgt 3 km. Wenn kein Bus zwischen B und A mehr verkehrt, legt die Bw. den letzten Teil des Heimweges entweder zu Fuß oder – bei Schönwetter - mit dem Fahrrad zurück. Bei einem Arbeitsschluss um 18:00 Uhr steht ein Bus ab St. Pölten bis B zur Verfügung; bei einem Arbeitsschluss um 19:00 Uhr muss die Bw. entweder auf einen Bus um 22:43 Uhr warten oder wird – von ihrer Tochter, notfalls von ihrer Mutter - abgeholt.

Die zwei in der Familie vorhandenen Autos können von der Bw. nicht verwendet werden. Die Tochter braucht ihr Auto für die Fahrt zur Arbeit, die gehbehinderte Mutter ihr Auto zur Fortbewegung auch für kurze Strecken.

Die Bw. verwendet für ihre Fahrten keine Zeitkarten, sondern Einzelfahrscheine.

Bei einer Fahrtstrecke mit dem Auto im gegenständlichen Fall von hin- und zurück insgesamt 160 km ergäben sich für fünf Tage im Monat 800 km. Unter Ansatz des Kilometergeldes entspräche dies für Feber bis Juni 2008 pauschalen Autokosten von 1.504 € ( $0,376 \times 800 \times 5$ ) und für Juli bis Dezember 2008 von 2.016 € ( $0,42 \times 800 \times 6$ ), insgesamt somit von 3.520 €. Geht man unter Berücksichtigung von Feiertagen, Urlauben, Krankenständen und sonstigen Dienstverhinderungen von einer Arbeitsleistung an rund 80 % aller in Betracht kommenden Kalendertage aus, ergäbe sich ein pauschal geschätzter Betrag von 2.816 € an Autokosten.

Bei einer Fahrt mit dem Zug (St. Pölten – Wien) entstehen der Bw. für die ÖBB Aufwendungen von 27,80 € für die Hin- und Rückfahrt, hinzu kommen der Autobus nach St. Pölten und zurück (6,60 €) und die Fahrten in Wien (3,60 €), zusammen also 38,00 € (hier sind aus Vereinfachungsgründen die jeweils im Internet veröffentlichten Tarife 2010 herangezogen, die allerdings teilweise gegenüber 2008 unverändert sind). Bei angenommenen 40 Fahrten im Jahr entspricht dies einem Betrag von (für 2008: etwa) 1.520 €.

Die durchschnittliche Reisezeit beim Pendeln beträgt in Niederösterreich – bei einem durchschnittlichen Arbeitsweg von 20,9 km – 30 Minuten (Studie „Pendeln in NÖ“, Arbeiterkammer Niederösterreich, 2009, <http://noe.arbeiterkammer.at/online/page.php?P=99&IP=55182&AD=55181&REFP=0>).

Laut der letzten Volkszählung 2001 ([http://www.statistik-austria.at/web\\_de/statistiken/bevoelkerung/volkszaehlungen\\_registerzaehlungen/pendler/index.html](http://www.statistik-austria.at/web_de/statistiken/bevoelkerung/volkszaehlungen_registerzaehlungen/pendler/index.html)) pendelten in Niederösterreich 606.774 Arbeitnehmer (einschließlich geringfügiger Beschäftigter, ohne Nichtpendler). Davon benötigten 250.817 (41 %) bis 15 Minuten für den Arbeitsweg, 159.306 (26 %) 16 bis 30 Minuten, 69.826 31 (12 %) bis 45 Minuten, 60.072

(10 %) 46 bis 60 Minuten und 63.366 (11 %) über 60 Minuten (Wegzeit bei 3.387 Personen unbekannt bzw. wechselndes Pendelziel).

### 3. Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen stützen sich auf den Akt des Finanzamts, die von der Bw. vorgelegten Beweismittel, die Ermittlungen des Referenten sowie die Ergebnisse der mündlichen Berufungsverhandlungen.

Sie sind zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens nicht strittig.

### 4. Rechtliche Beurteilung:

#### 4.1. Allgemeines zum Pendlerpauschale:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt (lit. a leg. cit.), dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich – soweit nicht die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar ist - durch den Verkehrsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 EStG 1988](#)) abgegolten sind.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum 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.

Folgende Pauschbeträge waren im Berufszeitraum heranzuziehen:

Von 1. 7. 2007 bis 30. 6. 2008 ([BGBl. I Nr. 24/2007](#)):

20 bis 40 km	546 €	jährlich
40 bis 60 km	1.080 €	jährlich
über 60 km	1.614 €	jährlich

Von 1. 7. 2008 bis 31. 12. 2009 ([BGBl. I Nr. 85/2008](#)):

20 bis 40 km	630 €	jährlich
40 bis 60 km	1.242 €	jährlich
über 60 km	1.857 €	jährlich

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der

halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) anstelle der vorstehend angeführten Pauschbeträge folgende Pauschbeträge („großes“ Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Von 1. 7. 2007 bis 30. 6. 2008 ([BGBl. I Nr. 24/2007](#)):

2 bis 20 km	297 €	jährlich
20 km bis 40 km	1.179 €	jährlich
40 km bis 60 km	2.052 €	jährlich
über 60 km	2.931 €	jährlich

Von 1. 7. 2008 bis 31. 12. 2009 ([BGBl. I Nr. 85/2008](#)):

2 bis 20 km	342 €	jährlich
20 km bis 40 km	1.356 €	jährlich
40 km bis 60 km	2.361 €	jährlich
über 60 km	3.372 €	jährlich

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und dem Pendlerpauschale sind gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck (Formular L 34) eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto ([§ 76 EStG 1988](#)) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden. 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 steht ihm das Pendlerpauschale nicht zu, wobei allfällige Kosten für die Beförderung im Werkverkehr bis zur Höhe des Pendlerpauschales zu berücksichtigen sind.

#### **4.2. Zur Frage, ob der Bw. im Berufszeitraum bei einer Teilzeitbeschäftigung an einem Tag in der Woche überhaupt ein Pendlerpauschale zusteht:**

##### **4.2.1. Gesetzeswortlaut, Lohnzahlungszeitraum**

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber in [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988](#) im Gegensatz zu den Berufungsausführungen nicht von „Arbeitstagen“, sondern vom

jeweiligen „Lohnzahlungszeitraum“ spricht. Das Wort „Arbeitstage“ findet sich in diesen Bestimmungen nicht:

*„Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt...“*

*„Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend...“*

[§ 77 EStG 1988](#) lautet auszugsweise:

*„§ 77. (1) Ist der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt, ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.*

*(2) Eine durchgehende Beschäftigung liegt insbesondere auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer während eines Kalendermonats regelmäßig beschäftigt ist (aufrechtes Dienstverhältnis). Dabei kann der Arbeitnehmer auch für einzelne Tage keinen Lohn beziehen...“*

„Lohnzahlungszeitraum“ ist im Fall der Bw. somit der Kalendermonat.

In diesem Zusammenhang ist allerdings auch auf die Stammfassung des § 77 EStG 1988 hinzuweisen, die eine teilweise andere Regelung vorsah:

*„§ 77. (1) Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den der Arbeitslohn gezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitslohn nicht nach der Dauer der Arbeit, sondern zB nach der Stückzahl der hergestellten Gegenstände berechnet wird. Maßgebend ist, daß ein Zeitraum, für den der Arbeitslohn gezahlt wird, festgestellt werden kann. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer regelmäßig abgerechnet wird (Lohnabrechnungszeitraum). Es ist nicht erforderlich, daß stets nach gleichmäßigen Zeitabschnitten abgerechnet wird. Kann wegen der besonderen Entlohnungsart ein Zeitraum, für den der Arbeitslohn gezahlt wird, ausnahmsweise nicht festgestellt werden, so gilt als Lohnzahlungszeitraum mindestens die tatsächlich aufgewendete Arbeitszeit.*

*(2) Steht der Arbeitnehmer während eines Lohnzahlungszeitraumes dauernd und derart im Dienst eines Arbeitgebers, daß seine Arbeitskraft während dieses Zeitraumes vollständig oder überwiegend dem Arbeitgeber zur Verfügung steht, so sind, solange das Dienstverhältnis fortbesteht, die in diesen Lohnzahlungszeitraum fallenden Arbeitstage auch dann mitzuzählen, wenn der Arbeitnehmer für einzelne Tage keinen Lohn bezogen hat. Dies gilt insbesondere bei Kurzarbeit infolge Betriebseinschränkung sowie in Krankheitsfällen.*

*(3) Der Arbeitgeber kann im laufenden Kalenderjahr bei schwankenden Lohnsteuerbemessungsgrundlagen der laufenden Bezüge durch Aufrollen der vergangenen Lohnzahlungszeiträume die Lohnsteuer neu berechnen.*

Auch die Folgefassungen enthielten die Eingangsformulierung „*Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den der Arbeitslohn gezahlt wird*“.

Die Stammfassung hatte der Gesetzgeber auch bei der Formulierung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 vor Augen, der hinsichtlich der Formulierung „im Lohnzahlungszeitraum überwiegend“ seit der Stammfassung in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 keine Änderung vorgenommen hat.

Erst mit dem AbgÄG 1994 entfiel der Satz „*Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den der Arbeitslohn gezahlt wird*“ und wurde der Lohnzahlungszeitraum bei der Lohnsteuer sowie der Beitragszeitraum bei der Sozialversicherung einheitlich mit einem Kalendermonat fixiert (vgl. *Quantschnigg*, Abgabenänderungsgesetz 1994 im Ministerrat, RdW 1994, 187). Dass mit dieser Vereinheitlichung auch Änderungen beim Pendlerpauschale herbeigeführt werden sollten, ist nicht ersichtlich.

#### **4.2.2. Überwiegendes Pendeln im Lohnzahlungszeitraum**

Nach der Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 250) und einem Teil der Lehre (*Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 75; *Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz. 101; i. d. S. wohl auch *Ortner*, PVInfo 2008 H 6, 13) ist bei einer Teilzeitbeschäftigung zu prüfen, ob bezogen auf den Lohnzahlungszeitraum – nach dieser Auffassung gemessen an 20 monatlichen Arbeitstagen – überwiegend gependelt wird. „Dies ist z. B. bei einer nur an zwei Tagen pro Woche ausgeübten Tätigkeit nicht der Fall“ (*Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 75). Für den vollen Kalendermonat könnten – so diese Auffassung – auf Grund einer Durchschnittsbetrachtung 20 Arbeitstage angenommen werden, sodass ein Pendlerpauschale nur dann zustehen, wenn im Kalendermonat an mindestens 11 Tagen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte – Wohnung zurückgelegt werde.

Der UFS hat etwa in seinen Entscheidungen UFS 13. 3. 2003, RV/0380-G/02, oder UFS 27. 9. 2006, RV/0249-I/05, ausgeführt, dass bei der Prüfung des Überwiegens in einer typisierenden Betrachtungsweise auf die bei einem Vollzeitarbeitsverhältnis übliche Anzahl der Arbeitstage eines Kalendermonats (durchschnittlich 20 Arbeitstage) abzustellen und die Anzahl der tatsächlichen Arbeitstage im Einzelfall (und das allfällige Überwiegen innerhalb dieser tatsächlichen Arbeitstage) nicht von Bedeutung sei.



*Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 16 Rz. 55, und *Zorn in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, Tz. 1 (Seite 2 unten) stellen auf die „Arbeitstage“ im Lohnzahlungszeitraum für die Überwiegensprüfung ab, ohne sich freilich zu einer Teilzeitbeschäftigung zu äußern.

*Jakom/Lenneis*, EStG<sup>3</sup>, § 16 Rz. 26 führt dazu aus, dass die Ansicht der Verwaltungspraxis wohl nur auf eine 5-Tage-Woche zutreffen könne.

In seiner mit Amtsbeschwerde beim VwGH (zur Zahl 2007/15/0147) angefochtenen Entscheidung UFS 27. 4. 2007, RV/0221-W/07, hat der UFS – entgegen UFS 27. 9. 2006, RV/0249-I/05 – die Ansicht vertreten, dass bei einer Teilzeitbeschäftigung auf die tatsächlichen Arbeitstage im Kalendermonat abzustellen sei und hat – bei einer Beschäftigung an zwei Tagen je Woche – jeweils den – monatlich aliquotierten, aber ansonsten ungekürzten – Jahresbetrag für die Beschäftigungsmonate zuerkannt.

Auch *Fröhlich*, UFSaktuell, 2008, 91, vertritt die Ansicht, „mit dem Tatbestandsmerkmal des ‚überwiegenden Zurücklegens der Fahrtstrecke im Lohnzahlungszeitraum‘ ist vielmehr ein hauptsächliches oder regelmäßiges Zurücklegen dieser Wegstrecke nach den konkreten Arbeitsverhältnissen gemeint.“

Schließlich ist noch darauf zu verweisen, dass – wie die Bw. zutreffend ausführt – auch das amtliche Formular des BMF zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales sich mehrfach auf die „Arbeitstage“ im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum bezieht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zwei Entscheidungen (VwGH 19. 3. 2008, [2006/15/0289](#); VwGH 19. 9. 1995, [91/14/0227](#)) ausgesprochen, dass eine der Voraussetzungen für die Gewährung des Pendlerpauschales darin besteht, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum „überwiegend“ zurückgelegt werden muss. Dies entspricht dem Gesetzeswortlaut, sagt aber nichts darüber aus, worauf sich das „überwiegend“ bezieht. *Quantschnigg/Schuch*, auf die sich der VwGH beruft, stellen – siehe oben – auf die „Arbeitstage“ im Lohnzahlungszeitraum für die Überwiegensprüfung ab.

Beide Entscheidungen sind zu Vollzeitarbeitsverhältnissen ergangen. Hier bedarf es keiner weiteren Ausführungen, dass bei einer 5-Tage-Arbeitswoche (oder einem vergleichbaren Schichtdienst) überwiegend, also an ca. 3 Tagen/Woche (gerechnet über den ganzen Lohnzahlungszeitraum, ohne den im Gesetz genannten Ausnahmen) gependelt werden muss, sonst wäre die Formulierung „im Lohnzahlungszeitraum überwiegend“ im Gesetz sinnlos. Bei einer 1-Tage-Arbeitswoche wird im Lohnzahlungszeitraum allerdings – bezogen auf die Arbeitstage – ebenfalls überwiegend gependelt, wenn im Monat wenigstens an ca. 3 Tagen

der Arbeitsweg (also überwiegend bezogen auf 4-5 Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum) zurückgelegt wird.

Zu Teilzeitarbeitsverhältnissen besteht noch keine ausdrückliche höchstgerichtliche Judikatur. Allerdings hat der VwGH in seinem Erkenntnis VwGH 24. 9. 2008, [2006/15/0001](#), zum „großen“ Pendlerpauschale – ebenfalls bei einer Vollzeitbeschäftigung – die tatsächlichen Arbeitstage für maßgebend erachtet („Überwiegend in diesem Zusammenhang bedeutet, dass an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar sein muss“).

#### **4.2.3. Bei Teilzeitbeschäftigung Abgeltung des Pendelmehraufwandes nicht nur durch den Verkehrsabsetzbetrag**

Jakom/*Lenneis*, EStG<sup>3</sup>, § 16 Rz. 25, legt dar, dass der Verkehrsabsetzbetrag von 291 € jährlich ([§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#)) selbst bei einem Progressionssatz von 50% jedenfalls den Gegenwert einer innerstädtischen Jahresnetzkarte und bei Verwendung von Kfz eine Jahreskilometerleistung von rund 1.385 km abdeckt.

Im Fall der Bw. entspricht der Verkehrsabsetzbetrag bei einem Grenzsteuersatz von 43,5962% (bei Einkommen zwischen 25.000 € und 51.000 €, Rechtslage 2008, vgl. *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 6. 2009], § 33 Anm. 7) einer Steuerbemessungsgrundlage von rund 667 €.

Wie oben unter Punkt 2 festgestellt, ergibt sich bei einem Pendeln mit dem Auto an einem Arbeitstag je Woche für die Bw. ein pauschal geschätzter Betrag von 2.816 € an Autokosten sowie bei einem Pendeln mit öffentlichen Verkehrsmitteln ein Betrag von etwa 1.520 €, den die Bw. jeweils zur Erreichung ihrer Arbeitsstätte (zwecks besserer Vergleichbarkeit bezogen auf ein Kalenderjahr, im gegenständlichen Fall – Arbeitsbeginn 1. Feber 2008 – wären alle maßgebenden Beträge mit 11/12 anzusetzen bzw. sind auch die mit dem 2. Halbjahr 2008 eingetretenen gesetzlichen Änderungen zu berücksichtigen) aufwenden müsste.

Im gegenständlichen Fall kann daher zunächst einmal nicht davon ausgegangen werden, dass die der Bw. erwachsenen Aufwendungen ohnehin durch die Höhe des Verkehrsabsetzbetrags von – auf die Steuerbemessungsgrundlage umgerechnet - 667 € abgedeckt sind.

Der Bw. entstehen durch die Notwendigkeit, (i. d. R.) einmal in der Woche mit einem Auto oder mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit zu fahren, Erwerbsaufwendungen. Diese Aufwendungen überschreiten die dem Verkehrsabsetzbetrag tatsächlich abgegoltenen Aufwendungen deutlich.

Dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht der Grundsatz der Berücksichtigung von Ausgaben und Aufwendungen, die mit den steuerpflichtigen Bruttoeinnahmen zusammenhängen (vgl. *Wiesner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 6. 2009], Vor § 1).

#### **4.2.4. Mehrere Auslegungen der Formulierung „im Lohnzahlungszeitraum überwiegend“ denkbar**

Die Formulierung „im Lohnzahlungszeitraum überwiegend“ in [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988](#) lässt grundsätzlich mehrere Auslegungen zu:

Zunächst (erste Auffassung) kann unter „im Lohnzahlungszeitraum überwiegend“ so verstanden werden, dass auf alle Kalendertage des jeweiligen Kalendermonats abgestellt wird, sodass grundsätzlich (abgesehen von den im Gesetz selbst genannten Feiertagen sowie von Lohnzahlungszeiträumen, in die Krankenstände, Urlaube oder Karenzurlaube fallen) – außer im kürzeren Feber – der Arbeitsweg an 16 Tagen ( $30/2 = 15$ ,  $31/2 = 15,5$ ) im Monat zurückgelegt werden muss. Diese grammatikalische Auslegung hätte für sich, dass andere arbeitsfreie Tage, wie (zumeist) Samstage und Sonntage, im Gegensatz zu den Feiertagen im Gesetz nicht genannt werden, und daher die Ansicht vertreten werden kann, diese Tage wären in die Überwiegensprüfung mit einzubeziehen. Bei dieser Auslegung werden Nicht-Vollzeitarbeitsverhältnisse deutlich benachteiligt, da bei einer Teilzeitbeschäftigung i. d. R. an 4 Tagen in der Woche gependelt werden müsste, um diese Voraussetzung zu erfüllen. Soweit ersichtlich, wird diese Auffassung in Lehre und Spruchpraxis nicht vertreten.

Die Verwaltungspraxis und die ihr folgenden Autoren (zweite Auffassung) gehen offenkundig von den Arbeitstagen einer Fünftagewoche aus (vgl. *Jakom/Lenneis*, EStG<sup>3</sup>, § 16 Rz. 26), wenn sie pauschal 20 maßgebende Tage im Monat heranziehen und (bereits) ab 11 Pendeltagen im Monat (abgesehen von Feiertagen, Krankenstandstagen, Urlaubstagen und Karenzurlaubstagen) das jeweilige Pendlerpauschale (zur Gänze) gewährt wissen wollen (in seiner Entscheidung UFS 21. 2. 2006, RV/0872-W/05, hat der UFS abweichend von der Pauschalregelung die tatsächlichen Arbeitstage in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen – bei einer Fünftagewoche – ermittelt). Die herrschende Auffassung geht also über den Wortsinn des Begriffes hinaus und stellt im Ergebnis sehr wohl auf die „Arbeitstage“ im Lohnzahlungszeitraum ab, setzt diese Ansicht aber nur in Bezug auf eine typische Fünftagewoche um. Diese Ansicht ermöglicht bei einer Teilzeitbeschäftigung die steuerliche Berücksichtigung des Arbeitswegs, wenn dieser an – über das Monat gerechnet – etwa 3 Tagen in der Woche zurückgelegt wird. Die herrschende Auffassung liest die Formulierung in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG offenbar durchaus als „an allen Arbeitstagen im Lohnzahlungszeitraum überwiegend“, schränkt dies aber – ohne dass sich dies dem Gesetz

unmittelbar entnehmen ließe - teilweise (implizit oder ausdrücklich) auf eine 5-Tage-Woche ein.

Die dritte Auffassung (UFS 27. 4. 2007, RV/0221-W/07) teilt die Annahme, es komme auf die „Arbeitstage“ im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum an, setzt diese allerdings konsequent in Bezug auf das jeweilige Arbeitsverhältnis um: Wenn bei einer Fünftagearbeitswoche ein Pendeln an 11 Tagen im Monat (unter Ausschluss von Feiertagen, Krankenstandstagen, Urlaubstagen und Karenzurlaubstagen über den Lohnzahlungszeitraum betrachtet) für das Überwiegen genügt, müsse es bei einer Zweitagearbeitswoche oder – wie hier – Eintagearbeitswoche reichen, wenn bloß überwiegend an den Tagen gependelt wird, die dem Arbeitsvertrag zufolge Arbeitstage sind.

Die von der Bw. vertretene (vierte) Auffassung stellt ebenfalls auf das überwiegende Pendeln an den tatsächlichen Arbeitstagen ab, will jedoch anders als die dritten Auffassung bei einer vergleichsweise geringen Pendelbewegung nicht das volle Pendlerpauschale gewähren, sondern geht von einer Aliquotierung des Pendlerpauschales entsprechend den vereinbarten Arbeitstagen im Lohnzahlungszeitraum aus und will etwa – wie hier gegeben - bei einer Beschäftigung an einem Tag in der Woche (und überwiegenden Pendeln an diesem einen Tag) 1/5 des Pendlerpauschales als Werbungskosten berücksichtigen.

#### **4.2.5. Teleologische Auslegung: Arbeitstage maßgebend, Ausschluss fallweiser Fahrten**

Keine der dargestellten Auffassungen zur Auslegung von [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988](#) ist zwingend. Der Gesetzgeber hat weder die Formulierung *„an allen Kalendertagen, ausgenommen Feiertage, Urlaubs- und Krankenstandstage, im Lohnzahlungszeitraum überwiegend“* noch die Formulierung *„an allen Arbeitstagen im Lohnzahlungszeitraum überwiegend“* verwendet.

Der Gesetzgeber wollte in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c leg. cit. mit dem Abstellen auf das Überwiegen der Pendelbewegung im einzelnen Lohnzahlungszeitraum offenbar bezogen auf das jeweilige Arbeitsverhältnis fallweise Fahrten zusätzlich zum normalen Arbeitsweg – etwa Familienheimfahrten (die anderweitig steuerlich zu berücksichtigen sind) – vom Pendlerpauschale ausschließen.

Dass er – in der Arbeitswelt zunehmend häufiger vorkommende – Teilzeitbeschäftigten an nur einigen Tagen in der Woche vom Pendlerpauschale ausschließen oder diese mit erschwerten Bedingungen (bei einer 3-Tage-Woche müsste – der h. M. folgend – an jedem Arbeitstag gependelt werden, bei einer 5-Tage-Woche genügte ein Pendeln i. d. R. an 3 von 5 Tagen) versehen wollte, ist nicht ersichtlich. In den letzten mehr als 20 Jahren haben – im

Sinne der Lagerung der Arbeitszeit – atypische Arbeitsverhältnisse deutlich zugenommen (vgl. *Fröhlich*, UFSaktuell 2008, 94); immer mehr Menschen sind auf eine Teilzeitbeschäftigung, allenfalls auch auf mehrere Teilzeitbeschäftigungen angewiesen.

Hier ist auch darauf zu verweisen, dass die ersten Fassungen des [§ 77 EStG 1988](#) bis zum AbgÄG 1994 (wie oben dargestellt) den Lohnzahlungszeitraum an die konkrete Auszahlung des Arbeitslohns knüpften. Hätte die Bw. – bis zum AbgÄG 1994 – etwa als Arbeiterin jeweils einen Tag in der Woche gearbeitet und von ihrem Dienstherrn am Ende jedes Arbeitstages (und nicht einmal im Monat) den Lohn ausbezahlt erhalten, wäre ihr unstrittig das Pendlerpauschale zugestanden, wenn sie an diesem Arbeitstag gependelt hätte. Dafür, dass es durch die Vereinheitlichung des steuerlichen und des sozialversicherungsrechtlichen Lohnzahlungs- bzw. Beitragszeitraums zu einer Verschlechterung hinsichtlich der Anspruchsvoraussetzungen für das Pendlerpauschale kommen sollte, finden sich keine Hinweise.

Ebenso finden sich keine Hinweise auf eine Absicht des Gesetzgebers, mit den ersten Fassungen des [§ 77 EStG 1988](#) eine verfassungswidrige, weil unsachliche Differenzierung je nach Lohnzahlungszeitraum vorzunehmen:

Lange Zeit unterschieden sich die Lohnzahlungszeiträume bei Arbeitern und Angestellten sowie zwischen den einzelnen Berufsgruppen.

Die Grundregelung des [§ 1154 Abs. 3 ABGB](#) 2. Satz („Ein nach Stunden, nach Stück oder Einzelleistungen bemessenes Entgelt ist für die schon vollendeten Leistungen am Schlusse einer jeden Kalenderwoche, wenn es sich jedoch um Dienste höherer Art handelt, am Schlusse eines jeden Kalendermonats zu entrichten.“) differenziert bereits seit der 3. Teilnovelle zum ABGB (Kaiserliche Verordnung vom 19. März 1916 über die dritte Teilnovelle zum allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, RGBl. Nr. 69/1916) nach der Art der Dienstleistung (die Stammfassung – JGS Nr. 946/1811 – ließ in [§ 1156 ABGB](#) die nähere verhältnismäßige Aufteilung offen).

[§ 15 Angestelltengesetz](#) sieht einseitig zwingend (*Drs*, Arbeits- und Sozialrecht [2009], 68) eine Auszahlung des fortlaufenden Gehalts spätestens am Fünfzehnten und am Letzen eines Monats vor, wobei eine monatliche Zahlung vereinbart werden kann.

§ 77 des Kaiserlichen Patents vom 20. Dezember 1859, womit eine Gewerbeordnung für den ganzen Umfang des Reiches erlassen und vom 1. Mai 1860 angefangen in Wirksamkeit gesetzt wird (gemäß § 376 Z 47 GewO 1973 geltendes Recht) normiert als dispositives Recht (*Drs*, Arbeits- und Sozialrecht [2009], 68) eine wöchentliche Entlohnung von (Hilfs-)Arbeitern.

Die geltenden Kollektivverträge sehen aber meist andere Auszahlungstermine vor, wie etwa den 3. oder den 15. eines jeden Monats.

Dagegen regelt etwa § 15 Abs. 2 Schauspielgesetz eine Bezugsentrichtung bei Zeitabschnittsbemessung spätestens am zehnten, zwanzigsten und letzten Tag eines jeden Kalendermonats.

Schließlich kann grundsätzlich auch etwa eine tageweise Entlohnung – vor allem wie hier bei Arbeit an nur einem Tag je Woche – arbeitsrechtlich vereinbart werden.

In all diesen Konstellationen käme es nach der ursprünglichen Rechtslage in Bezug auf den steuerlichen Lohnzahlungszeitraum – bei der gleichen Anzahl an Arbeitstagen im gesamten Kalendermonat - zu sehr unterschiedlichen Varianten beim Pendlerpauschale, stellte man nicht auf die Arbeitstage des jeweiligen Lohnzahlungszeitraumes, sondern auf die Kalendertage des jeweiligen Lohnzahlungszeitraumes ab.

Die Aussage des Gesetzes lässt sich darauf reduzieren, dass der Gesetzgeber beim Pendlerpauschale eine lohnzahlungszeitraumbezogene (erst seit dem AbgÄG 1994: i. d. R. monatliche) Betrachtungsweise (und nicht etwa – wie sonst – eine jahresbezogene Betrachtungsweise) als zweckmäßig ansieht und daher die Verhältnisse in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen und nicht im gesamten Veranlagungsjahr maßgebend sind.

Da der Arbeitgeber das Pendlerpauschale, wenn es der Arbeitnehmer bei ihm geltend macht, beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen muss, ist eine andere als lohnzahlungszeitraumbezogene Regelung (insbesondere in Bezug auf die Stammfassung des [§ 77 EStG 1988](#)) auch nicht vollziehbar – zahlt der Arbeitgeber den Lohn aus, muss er wissen, ob das Pendlerpauschale zusteht oder nicht.

Die Verwaltungspraxis und die h. M. selbst stellen etwa beim Wechselschichtdienst nicht auf das Überwiegen im einzelnen Lohnzahlungszeitraum, sondern auf die konkreten Arbeitstage innerhalb des Zeitraums, für den der Wechselschichtdienst in einem bestimmten Rhythmus festgelegt ist, ab und halten hier nicht den einzelnen Lohnzahlungszeitraum, sondern die jeweiligen Schichttage für maßgebend (vgl. LStR 2002 Rz 262 sowie *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 77). Warum für Teilzeitbeschäftigten hier etwas anderes gelten sollte, bleibt offen.

Wie oben ausgeführt, ist das Wort „überwiegend“ nach VwGH 24. 9. 2008, [2006/15/0001](#), auf mehr als die Hälfte „der tatsächlichen Arbeitstage im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum“ zu beziehen. Diese Aussage ist nach Ansicht des erkennenden Senats durchaus auch auf

Teilzeitarbeitsverhältnisse übertragbar, sodass es wohl auch dort auf die „tatsächlichen Arbeitstage“ ankommt.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt daher zunächst die Auffassung, dass [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988](#) dahingehend auszulegen sind, dass die Bestimmungen darauf abstellen, dass – für jeden Kalendermonat (Lohnzahlungszeitraum) gesondert zu prüfen – an den Arbeitstagen laut dem der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit zugrunde liegenden Rechtsverhältnis im jeweiligen Monat überwiegend gependelt wurde bzw. überwiegend die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar war.

Wenn man – wie die herrschende Auffassung - die tatsächlichen Arbeitstage bei einer Fünftagewoche für maßgebend hält, ist es inkonsequent, nicht auch bei einer Zwei- oder Dreitagewoche auf die tatsächlich zu leistenden Arbeitstage abzustellen. Dem Gesetzgeber zu unterstellen, einen nicht geringen Teil der Arbeitnehmer, nämlich jenen in Nicht-Vollzeit-Beschäftigungsverhältnissen, die nicht an fünf Tagen in der Woche arbeiten, vom Pendlerpauschale gänzlich ausschließen zu wollen, fehlt es an Ansätzen im Gesetz.

Eine derartige Auslegung begegnet im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz auch verfassungsrechtlichen Bedenken. Erscheint ein Gesetzestext zunächst in verschiedener Weise auslegbar, engt sich die Wahl auf jene Auslegung (Auslegungen) ein, die das Gesetz verfassungskonform erscheinen lassen (vgl. *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht<sup>10</sup> [2007] Rz 135). Die Wortfolge „*im Lohnzahlungszeitraum überwiegend*“ ist einer verfassungskonformen Interpretation dahingehend zugänglich, dass auf das Überwiegen an den tatsächlichen Arbeitstagen abgestellt wird (i. d. S. auch *Fröhlich*, UFSaktuell, 2008, 94).

Der Bw. steht somit grundsätzlich für ihre regelmäßig an den Arbeitstagen ihres Arbeitsverhältnisses unternommenen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Pendlerpauschale zu.

Der erkennende Senat kann es offen lassen, ob der Gesetzgeber (nur) auf die vereinbarten Arbeitstage abstellt (in diesem Sinne VwGH 19. 3. 2008, [2006/15/0289](#)) oder ob das Gesetz - insbesondere in Zusammenhang mit den Ausführungen zu Punkt 4.3. - einer Interpretation zugänglich ist, das „Überwiegen“ auch auf „Innendiensttage“ oder – bei mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten im Lohnzahlungszeitraum – auf die Diensttage an der einzelnen Arbeitsstätte zu beziehen.

Maßgebend ist de lege lata jedenfalls, dass bezogen auf alle Arbeitstage im Lohnzahlungszeiträumen (mit den gesetzlichen Ausnahmen) überwiegend gependelt wird.



„Außendiensttage“ bei Außendienstmitarbeitern oder „Telearbeitstage“ bei Telearbeitnehmern sind wie „Innendiensttage“ ebenfalls Arbeitstage und daher bei einer arbeitstagsbezogenen Interpretation in die lohnzahlungszeitraumbezogene Überwiegensprüfung mit einzubeziehen (vgl. VwGH 19. 3. 2008, [2006/15/0289](#)). Wirtschaftlich wird freilich der Aufwand für den Arbeitsweg bei einem Außendienstmitarbeiter, der nur an einem Tag in der Woche Innendienst versieht, vergleichbar mit jenem sein, den ein Arbeitnehmer, der – wie die Bw. – nur an einem einzigen Arbeitstag in der Woche pendelt, hat.

Hier könnte die Ansicht vertreten werden, dass die unterschiedliche Behandlung dem Gesetz entspricht, wobei es – im Gegensatz zum Teilzeitarbeitnehmer – dem Vollzeitarbeitnehmer zumeist frei steht, auch an Außendienst- oder Telearbeitstagen seinen Arbeitgeber aus beruflichen Gründen aufzusuchen und so eine überwiegende Pendelbewegung im Lohnzahlungszeitraum herbeizuführen. Während der Außendienst- oder Telearbeitsmitarbeiter in nicht wenigen Fällen im eigenen Interesse das Aufsuchen des Arbeitgebers an Außendienst- oder Telearbeitstagen vermeidet (geringere Kosten, geringerer Zeitaufwand, ...), ist diese Entscheidung dem Teilzeitarbeitnehmer, der an weniger als fünf Tagen die Woche bei einem Arbeitgeber arbeitet, verwehrt. Für diesen sind die „Nicht-Pendel-Tage“ Freizeittage und keine Arbeitstage.

Rechtspolitisch ist es wünschenswert, de lege ferenda andere – realitätsnähere - Regelungen in Bezug auf die – durch das Leistungsfähigkeitsprinzip grundsätzlich in bestimmtem Umfang gebotene - steuerliche Berücksichtigung des Weges zur Arbeit zu treffen (siehe etwa *Baldauf*, SWK 2007, S 942; *Baldauf*, RdW 2009/128; vgl. etwa zur deutschen Diskussion BFH 10. 1. 2008, VI R 17/07 u.a.; BVerfG, 9. 12. 2008, [2 BvL 1/07](#)). Dies ist jedoch Aufgabe des Gesetzgebers.

### **4.3. Zur Frage, ob bei Teilzeitbeschäftigung das Pendlerpauschale zu aliquotieren ist:**

#### **4.3.1. Gesetz sieht eine Aliquotierung nicht ausdrücklich vor**

Daran schließt sich freilich die Frage an, wie bei weniger als fünf vereinbarten bzw. festgelegten Arbeitstagen je Arbeitswoche das Pendlerpauschale zu bemessen ist.

Ist somit auch bei Teilzeitbeschäftigungen das Pendlerpauschale in voller Höhe zu gewähren, wenngleich weniger häufiger als bei einer Vollzeitbeschäftigung gefahren wird, oder liegt hier eine planwidrige Lücke des Gesetzes vor, die es gilt, im Analogieschluss zu füllen?

Der Bw. ist beizupflichten, dass die von ihr vertretene Auslegungsvariante – bei Teilzeitbeschäftigung ist auf das Überwiegen in Bezug auf die vereinbarten Teilzeitarbeitstage



abzustellen und bei gegebenem Überwiegen das Pendlerpauschale aliquot zur Teilzeitarbeitszeit zu gewähren – jedenfalls bei ein bis zwei Pendeltagen je Woche – nahe liegend ist.

Gleichfalls ist dem Finanzamt beizupflichten, dass das Gesetz in Bezug auf das Pendlerpauschale – abgesehen vom Abstellen auf den einzelnen Lohnzahlungszeitraum bzw. der tageweisen Betrachtungsweise bei untermonatigem Arbeitsbeginn oder –ende – seinem Wortlaut zufolge eine Aliquotierung nicht vorsieht, also das Pendlerpauschale demzufolge (abgesehen bei untermonatigem Beginn bzw. Beendigung des Arbeitsverhältnisses, § 77 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988) monatsbezogen entweder zur Gänze (mit 1/12 der in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 genannten Beträge) oder gar nicht zu gewähren ist.

Vorweg ist zu bemerken, dass der Unabhängige Finanzsenat hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung nicht an das Vorbringen der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens gebunden ist, sodass – sofern dies der UFS für zutreffend erachtet – auch dann der Gesamtbetrag des Pendlerpauschales zuzusprechen ist, wenn die Bw. nur einen aliquoten Teil beantragt hat.

#### **4.3.2. Bestehen einer Gesetzeslücke**

##### **4.3.2.1. Allgemeine Voraussetzungen der Annahme einer Gesetzeslücke**

Voraussetzungen eines Analogieschlusses sind eine erkennbare planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes und das Fehlen einer vom Gesetz selbst gewollten Beschränkung (vgl. *Laudacher*, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht, UFSjournal 2010, 5 [13]).

Bei einer Gesetzeslücke handelt es sich um eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts, gemessen am Maßstab der gesamten geltenden Rechtsordnung (vgl. *Kozio/Welser*, Grundriss des Bürgerlichen Rechts I<sup>10</sup>, 23 f.).

Die Unvollständigkeit des Gesetzes muss nach VwGH 22. 5. 2002, [2002/15/0022](#) evident sein oder aus dem Zweck der angewandten Vorschrift eine Lücke klar zu Tage treten.

##### **4.3.2.2. Regelungsgrundsätze beim Pendlerpauschale**

Der Gesetzgeber geht bei der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für den Weg zur und von der Arbeit zunächst davon aus, dass typischerweise ein bestimmter Basisaufwand – etwa für die Netzkarte in der Kernzone eines Verkehrsverbunds – gegeben ist, der nahezu jeden Arbeitnehmer, der nicht gerade „um die Ecke“ von (oder direkt bei) seiner Arbeitsstätte wohnt, trifft.

Bei längeren Wegstrecken wird der Mehraufwand in der Weise berücksichtigt, dass einerseits auf das überwiegend verwendbare Verkehrsmittel (öffentlicher Verkehr oder Individualverkehr) und andererseits auf die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gestaffelt abgestellt wird. Hier zeigt sich, dass der Regelungskonzeption immanent ist, den tatsächlichen Kosten – zwar grob vereinfachend in sehr pauschaler Form, aber doch – Rechnung zu tragen.

Dies sieht man auch bei der Regelung des Werkverkehrs, wo in [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) (am Ende) der Gesetzgeber das Bestehen eines Pendlerpauschales zwar verneint, aber dem Arbeitnehmer erwachsende tatsächliche Kosten – bis zur Höhe des Pendlerpauschales – als Werbungskosten zum Abzug zulässt.

Ferner sieht § 77 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 eine tageweise Betrachtungsweise bei einer während eines Kalendermonats begonnenen oder beendeten Beschäftigung – für diesen Kalendermonat – vor.

Dass demgegenüber etwa der Werbungskostenpauschbetrag (§ 16 Abs. 3 leg. cit.) auch dann in voller Höhe zusteht, wenn eine nichtselbstständige Tätigkeit nicht ganzjährig ausgeübt wird oder die unbeschränkte Steuerpflicht nicht ganzjährig besteht (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 150), vermag an diesem Befund nichts zu ändern, da ein bestimmter Basisaufwand mit jeder Einkünfteerzielung verbunden ist und eine Pauschalierung unabhängig von den Verhältnissen des Einzelfalls der Verwaltungsökonomie dient, während der Gesetzgeber beim Pendlerpauschale sehr wohl unterschiedliche Abstufungen vorgesehen hat.

Gleiches gilt für den Verkehrsabsetzbetrag ([§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#)): Dieser wird, wie oben ausgeführt, unabhängig davon gewährt, ob tatsächlich ein (privates oder öffentliches) Verkehrsmittel verwendet wird, der Steuerpflichtige zu Fuß geht (vgl. *Wanke in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1. 6. 2009], § 33 Anm. 127) oder sich überhaupt der Arbeitsplatz in der Wohnung des Steuerpflichtigen befindet. Anders als beim Pendlerpauschale wird beim Verkehrsabsetzbetrag nicht auch nur ansatzweise auf die tatsächlichen Kosten des Arbeitswegs abgestellt. Daher besteht auch kein Anlass, diesen zu aliquotieren, da der Verkehrsabsetzbetrag nicht an den Arbeitsweg, sondern bloß an das Vorliegen von „Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis“ anknüpft.

#### **4.3.2.3. Unvollständigkeit der Regelung**

Die bloße Meinung, eine Regelung sei wünschenswert, reicht zur Annahme einer Gesetzeslücke nicht hin (VwGH 7. 9. 2006, [2006/16/0044](#)).

Im gegenständlichen Fall ist das positive Recht, gemessen am Maßstab der gesamten geltenden Rechtsordnung, aber auch des Einkommensteuerrechts im besonderen, unvollständig, ohne dass eine Absicht des Gesetzgebers ersichtlich ist, bewusst eine Regelung zu schaffen, die losgelöst vom jeweiligen Aufwand das Pendlerpauschale zuerkennt.

Es kann dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden, auch für eine Teilzeitbeschäftigung, die zumeist (wenn die geringere Arbeitszeit nicht auf 5 Tage in der Woche verteilt wird, also etwa nur vormittags gearbeitet wird) mit einer geringeren Pendelbewegung als eine Vollzeitbeschäftigung verbunden ist, dieselbe pauschale Abgeltung der Aufwendungen für das Pendeln wie für eine Vollzeitbeschäftigung vorzusehen, wenn hierfür wesentlich geringere Aufwendungen anfallen (i. d. S. auch *Fröhlich*, UFSaktuell, 2008, 94).

Es ist zwar für eine Pauschalierung charakteristisch, dass nicht sämtliche Fälle berücksichtigt werden können.

Der Gesetzgeber hat mit der typisierenden Betrachtungsweise in Kauf genommen, dass – anders als bei selbständig Erwerbstätigen - nicht die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte steuerlich berücksichtigt werden.

Allerdings zeigt sich, dass der Gesetzgeber – abgesehen von den Fällen, in denen überhaupt kein oder nur ein sehr geringer Aufwand für den Arbeitsweg besteht und dieser mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind – beim Pendlerpauschale zumeist nur einen Teil der tatsächlichen Kosten für den Arbeitsweg abdecken wollte:

Während der Verkehrsabsetzbetrag bei einem Arbeitnehmer, der in derselben Gemeinde arbeitet, in der er auch wohnt, teilweise einen höheren als den tatsächlich angefallenen Aufwand steuerlich berücksichtigt (siehe oben Punkt 4.3.2. – die günstigste Jahreskarte etwa für die VOR-Kernzone Wien kostet derzeit 449 €, während der Verkehrsabsetzbetrag im ungünstigsten Fall, nämlich bei einem Grenzsteuersatz von 50 %, Werbungskosten für den Arbeitsweg von 582 € entspricht, die etwa bei Verwendung von Monats-Kernzonen-Karten anfallen), geht das Pendlerpauschale in Kombination mit dem Verkehrsabsetzbetrag in aller Regel eher von niedrigeren Abgeltungsbeträgen aus (je nach Grenzsteuersatz wirkt sich der Verkehrsabsetzbetrag unterschiedlich aus) als den tatsächlichen Kosten der jeweils erforderlichen Strecken- oder Zonenkarten, jedenfalls aber als den tatsächlichen Kosten des Individualverkehrs (allein oder als „Park and Ride“) entspricht:

So verursacht etwa ein angenommenes Pendeln mit dem Auto bei einer Fünftagewoche über eine Strecke von 50 km mit dem Kilometergeld gerechnet (vereinfachend nur die Werte für das erste Halbjahr 2008 herangezogen) Aufwendungen von 7.520 € ( $2 \times 50 = 100 \times 0,376$  € [bis 1. Halbjahr 2008]  $\times 200$  Arbeitstage), während das „große“ Pendlerpauschale hierfür

(ebenfalls Wert 1. Halbjahr 2008) nur 2.052 € berücksichtigt und auch unter Einbeziehung des Verkehrsabsatzbetrages die steuerliche Berücksichtigung (hier: 2.719 €) daher weit unter der Hälfte der (geschätzten) tatsächlichen Aufwendungen liegt.

Legte die Bw. ihren Arbeitsweg von 80 km an fünf Tagen mit dem Auto zurück, ergäbe dies Aufwendungen von 11.280 € ( $2 \times 80 = 160 \times 0,376$  € [bis 1. Halbjahr 2008]  $\times 200$

Arbeitstage, gedeckelt mit 30.000 km [*Atzmüller/Lattner* in

*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm 29

„Kraftfahrzeug – Geltendmachung von Kilometergeld“], also  $30.000 \times 0,376$ ), während das

„große“ Pendlerpauschale hierfür (ebenfalls Wert 1. Halbjahr 2008) nur 2.931 € berücksichtigt und auch unter Einbeziehung des Verkehrsabsatzbetrages die steuerliche Berücksichtigung (hier: 3.598 €) weniger als 1/3 der (geschätzten) tatsächlichen Aufwendungen beträgt.

Schließlich endet die vom Gesetz vorgesehene Staffelung der Pauschbeträge in 20 km-Schritten bei Entfernungen „über 60 km“. Eine Staffelung „über 80 km“ oder „über 100 km“ sieht das Gesetz nicht vor, obwohl die Kosten sowohl des Individualverkehrs als auch des öffentlichen Verkehrs mit zunehmender Entfernung steigen und die Entscheidungen des UFS zeigen, dass Arbeitnehmer durchaus tägliche Arbeitswege über 80 km je Richtung zurückzulegen haben.

Die Pauschbeträge orientieren sich offenkundig – wie auch die jeweiligen bloß fallweisen Erhöhungen zeigen – nicht nur an den tatsächlichen (höheren) Kosten des Pendelns, sondern auch an den jeweiligen budgetmäßigen Möglichkeiten, sodass die den Pendlern bei einer typischen 5-Tage-Woche entstehenden Aufwendungen steuerlich nur zum Teil abgegolten werden und der Gesetzgeber offenbar hier einen – unterschiedlich hohen – versteckten Selbstbehalt für Pendler, vor allem für jene, die Massenverkehrsmittel nicht (oder nicht zur Gänze) benutzen können, und für jene, die einen 80 km übersteigenden Arbeitsweg haben, vorsieht.

Der Bw. entstehen – siehe oben 2 und 4.3.2. – für ihr Pendeln mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Jahr Aufwendungen von etwa 1.520 € (gerechnet mit dem Normaltarif 2010; für 2008 wären auf Grund des unterjährigen Beginns des Arbeitsverhältnisses – siehe oben – 11/12 anzusetzen).

Demgegenüber beträgt das „kleine“ Pendlerpauschale für Arbeitswege über 60 km im Jahr 2008 1.735,50 € ( $1.614$  € +  $1.857$  € / 2). Gemeinsam mit dem Verkehrsabsatzbetrag (umgerechnet 667 €, siehe oben 4.3.2.) entspräche dies einem Gesamtbetrag von 2.402,50 € (mehr als das 1 ½-fache der tatsächlichen Aufwendungen).

Geht man vom „großen“ Pendlerpauschale aus ( $2.931 \text{ €} + 3.372 \text{ €} / 2 = 3.151,50 \text{ €}$ ), entspräche dies gemeinsam mit dem Verkehrsabsetzbetrag (umgerechnet 667 €, siehe oben 4.3.2.) einem Gesamtbetrag von 3.818,50 €. Dieser Betrag entspräche dem 2 ½-fachen der tatsächlichen Aufwendungen (1.520 €) für die Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln.

Legte die Bw. ihren Arbeitsweg nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln, sondern zur Gänze mit dem Auto zurück, ergäbe sich ein pauschal geschätzter Betrag von 2.816 € an Autokosten. „Großes“ Pendlerpauschale plus Verkehrsabsetzbetrag lägen diesfalls um etwa 36 % über den tatsächlichen (geschätzten) Kosten.

Da der Gesetzgeber offenkundig bei Pendlern typischerweise nur einen (mehr oder weniger großen) Teil der tatsächlichen Kosten steuerlich berücksichtigen möchte, entspricht die Gewährung eines die tatsächlichen Kosten nicht bloß geringfügig überschreitenden Pendlerpauschales nicht den Intentionen des Gesetzgebers.

Allerdings ist der Aufwand für das Pendeln mit öffentlichen Verkehrsmitteln bei vereinbarten drei oder vier Arbeitstagen in der Woche jenem gleich, der auch bei vereinbarten fünf Arbeitstagen anfällt, da Pendler typischerweise Zeitkarten (Streckenkarten, Zonenkarten) oder andere Ermäßigungskarten verwenden und eine Zeitkarte in der Regel günstiger ist als 3 x 2 oder 4 x 2 Einzelfahrscheine (etwa am Beispiel der VOR-Kernzone Wien: Die günstigste Jahreskarte – 449 € - entspricht 249,45 Fahrscheinen zu 1,80 €, also etwa 125 Einzelfahrten hin- und zurück, somit ungefähr dem Aufwand für einen Arbeitsweg an drei Tagen in der Woche).

Der Aufwand eines Pendlers mit drei oder vier Arbeitstagen in der Woche gleicht daher beim „kleinen“ Pendlerpauschale jenem des Vollzeitpendlers mit fünf Arbeitstagen in der Woche und besteht somit insoweit kein Anlass für eine Aliquotierung.

Obzwar die Aufwendungen für die Verwendung eines Autos variabler als jene für den öffentlichen Verkehr sind, zeigt das obige Beispiel betreffend Pendeln mit dem Auto über eine Strecke von 50 km, dass auch im Individualverkehr das „große“ Pendlerpauschale erst bei einem Pendeln an weniger als zwei Tagen in der Woche die (geschätzten) tatsächlichen Aufwendungen die Summe aus Pendlerpauschale und Verkehrsabsetzbetrag übersteigt ( $PP \ 2.052 \text{ €} + VAB \text{ angenommen umgerechnet } 667 \text{ €} = 2.719 \text{ €} / \text{Kilometergeld von } 0,376 \text{ €} = \text{rund } 7.230 \text{ km} = \text{rund } 72 \text{ Fahrten zu } 100 \text{ km}$ ). Bei einer Strecke über 80 km wird dies noch deutlicher ( $PP \ 2.931 \text{ €} + VAB \text{ angenommen umgerechnet } 667 \text{ €} = 3.598 \text{ €} / \text{Kilometergeld von } 0,376 \text{ €} = \text{rund } 9.570 \text{ km} = \text{rund } 60 \text{ Fahrten} = \text{Fahrten an rund } 1 \frac{1}{2} \text{ Tagen je Arbeitswoche} = \text{zu } 160 \text{ km}$ ).

Daher ist auch beim „großen“ Pendlerpauschale bei einem Pendler mit drei oder vier Arbeitstagen in der Woche kein Anlass für eine Aliquotierung gegeben, da die tatsächlichen (geschätzten) Kosten noch immer über jenen der steuerlichen Abgeltung mit Pendlerpauschale und Verkehrsabsetzbetrag liegen.

Bei einem Pendeln an zwei Tagen oder – wie hier – einem Tag je Arbeitswoche besteht jedoch eine mehr oder weniger deutliche Divergenz zwischen der steuerlichen Berücksichtigung und den niedrigeren tatsächlichen Kosten für den Arbeitsweg.

#### **4.3.2.4. Lückenfüllung**

Es liegt daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats eine evidente, planwidrige Lücke vor, die der Absicht des Gesetzgebers gemäß zu füllen ist. Das EStG 1988 ist, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, hier unvollständig und somit ergänzungsbedürftig. Dafür, dass diese Lücke bewusst gelassen wurde, fehlt jeder Anhaltspunkt.

Hier erscheint die Überlegung der Bw., entsprechend der Zahl der vereinbarten Arbeitstage das Pendlerpauschale zu aliquotieren, am zutreffendsten.

Dem Gesetzgeber kann einerseits – siehe oben – nicht unterstellt werden, Mehraufwendungen für vergleichsweise weite Fahrten zur und von der Arbeitsstätte bei Teilzeitarbeit an weniger als der Hälfte der Kalendertage des Lohnzahlungszeitraums überhaupt nicht zu berücksichtigen. Andererseits erscheint eine diese Mehraufwendungen deutlich übersteigende steuerliche Berücksichtigung überschießend.

Ausmaß und Lage der Arbeitszeit sind bei einem Arbeitsverhältnis grundsätzlich zwischen den Vertragsparteien, also Arbeitgeber und Arbeitnehmer, zu vereinbaren ([§§ 19c f Arbeitszeitgesetz](#)). Die Normalarbeitszeit beträgt nach [§ 3 AZG](#) 8 Stunden am Tag und 40 Stunden in der Woche. Das Gesetz sieht also grundsätzlich eine 5-Tage-Woche (8 x 5 = 40) vor.

[§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) liegt ebenfalls eine typische Vollzeitbeschäftigung im Rahmen einer 5-Tage-Woche zugrunde.

Wird eine davon abweichende Arbeitszeitverteilung – und hier bestehen in der Praxis schon bei Vollbeschäftigung zahlreiche Arbeitszeitmodelle, siehe etwa *Drs*, Arbeits- und Sozialrecht [2009], 111 ff. - vereinbart, ist der sich hieraus ergebende veränderte Aufwand für das Pendeln zur und von der Arbeit entsprechend zu berücksichtigen.

Dieser Aufwand wird – siehe oben Punkt 4.3.2.3. - bei vereinbarten drei oder vier Arbeitstagen in der Woche und Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel jenem entsprechen, der auch bei vereinbarten fünf Arbeitstagen anfällt, da Pendler typischerweise Zeitkarten verwenden und eine Zeitkarte in der Regel günstiger ist als 3 x 2 oder 4 x 2 Einzelfahrscheine. Der Aufwand eines Pendlers mit drei oder vier Arbeitstagen in der Woche ist daher beim „kleinen“ Pendlerpauschale jenem des Vollzeitpendlers mit fünf Arbeitstagen in der Woche ident und besteht kein Anlass für eine Aliquotierung.

Der Aufwand bei der Benutzung des eigenen KFZ ist zwar variabler, liegt aber – auch hier siehe oben Punkt 4.3.2.3. – beim „großen“ Pendlerpauschale bei mehr als zwei Fahrten die Woche höher als steuerlich berücksichtigt wird.

In diesen Fällen kommt daher – und dies entspricht auch der herrschenden Auffassung – keine Kürzung des Pendlerpauschales auf etwa 3/5 oder 4/5 in Betracht.

Bei einer geringeren Anzahl der Arbeitstage trifft diese Argumentation aber nicht zu. Hier fällt – siehe oben Punkt 4.3.2.3. - in der Regel ein niedriger Aufwand an als der Summe aus dem jeweiligen Pendlerpauschale und dem (umgerechneten) Verkehrsabsetzbetrag entspricht.

Geht man davon aus, dass diesbezüglich eine planwidrige Lücke vorliegt (und der Gesetzgeber im Rahmen der Pauschalbetrachtung den Minderaufwand nicht als unerheblich angesehen hat), steht bei vereinbarten zwei Arbeitstagen 2/5 (und nicht wie nach der herrschenden Auffassung gar kein Pendlerpauschale) und bei einem vereinbarten Arbeitstag je Arbeitswoche 1/5 (und nicht wie nach der herrschenden Auffassung gar kein Pendlerpauschale) des jeweiligen (Monats-)Pendlerpauschales zu.

Diese Auslegung entspricht am ehesten der Konzeption des Gesetzgebers bei der Regelung des Pendlerpauschales.

Es sind daher, da die Bw. nur an einem von fünf (typischen Arbeits-)Tagen in der Woche zu arbeiten hatte, wie beantragt die Pauschbeträge des [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) in Ergänzung der evidenten planwidrigen Gesetzeslücke für die Ermittlung des der Bw. zustehenden Pendlerpauschales zu fünfteln.

#### **4.3.2.5. Exkurs**

Bemerkt wird, dass die Verwaltungspraxis die gesetzlichen Regelungen des Pendlerpauschales ebenfalls für lückenhaft hält.

So sieht LStR 2002 Rz 352 vor, bei einem täglichen Pendeln, obwohl dem Grunde nach die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung gegeben sind, für die Wegstrecke, die

über 120 km hinausgeht, die tatsächlichen Fahrtkosten als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. auch *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 125 „Doppelte Haushaltsführung – Werbungskosten“, ablehnend etwa UFS 21. 12. 2005, RV/0321-I/05; UFS 21. 2. 2006, RV/0872-W/05).

Auf die Verwaltungspraxis beim Wechselschichtdienst (LStR 2002 Rz 262) wurde bereits unter Punkt 4.2.5. hingewiesen.

Der UFS hat in anderem Zusammenhang die Regelung des Pendlerpauschales ebenfalls für lückenhaft erachtet und in seiner Entscheidung UFS 30. 12. 2008, RV/0356-I/08, die Auffassung vertreten, dass bei einer einige Male im Monat erfolgenden Fahrt von jeweils 170 km in eine Richtung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (und ansonsten – bei einer typischen Arbeitswoche - Nächtigung im Hotel am Arbeitsort) die Fahrtaufwendungen verfassungskonform nicht als mit dem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten angesehen werden können, sondern Werbungskosten in Höhe der – mit dem Kilometergeld geschätzten – tatsächlichen Fahrtkosten vorliegen.

Eine derartige Lückenfüllung lässt sich jedoch auf den gegenständlichen Fall nicht übertragen, da bei einer regelmäßigen Pendelbewegung von rund 80 km je Richtung an dem einem, einzigen Arbeitstag in der Woche die Aliquotierung des Pendlerpauschales für Vollzeitbeschäftigung eher der gesetzgeberischen Konzeption als der Ansatz der tatsächlichen Kosten entspricht.

Schließlich ist noch darauf zu verweisen, dass der Umstand, dass der Gesetzgeber des Gehaltsgesetzes 1956 ([BGBl. 54/1956](#) i. d. g. F.) in [§ 20b GehG](#) beim Fahrtkostenzuschuss für Bundesbedienstete nunmehr an die Abgabe einer Erklärung betreffend die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales bei der Dienstbehörde anknüpft, keine andere Auslegung nach sich zieht.

Das [GehG](#) knüpft an das EStG an und nicht umgekehrt. Sollte im Bereich des [GehG](#) eine Aliquotierung für geboten erachtet werden, wäre dies im Dienstrechtsverfahren zu prüfen; ein Rückschluss auf das EStG erscheint nicht zulässig.

Der erkennende Senat folgt daher insoweit nicht der Entscheidung UFS 27. 4. 2007, RV/0221-W/07 und aliquotiert bei einer Teilzeitbeschäftigung von einem Arbeitstag je Woche das entsprechende Pendlerpauschale.



#### **4.4. Zur Frage, ob der Bw. im Berufszeitraum das „große“ oder das „kleine“ Pendlerpauschale zusteht:**

##### **4.4.1. Allgemeines**

Wie oben 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 zumindest 2 km beträgt („Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar...“).

Unzumutbarkeit – weil Unmöglichkeit - liegt jedenfalls vor, wenn ein Massenverkehrsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (etwa während der Nacht) verkehrt.

Ferner vertreten Verwaltungspraxis, Lehre und Entscheidungspraxis des UFS die Ansicht, dass auch eine lange Anfahrtszeit, eine körperlichen Behinderung oder eine Krankheit die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar machen können. Im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung sei die Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls unzumutbar, wenn der Behinderte eine Bescheinigung gem § 29b der Straßenverkehrsordnung besitzt oder infolge seiner Behinderung von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 80).

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach der Verwaltungspraxis (LStR 2002 Rz 255) sowie der überwiegenden Spruchpraxis des UFS (zuletzt UFS 22. 1. 2010, RV/0424-F/09) 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.

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 24. 9. 2008, [2006/15/0001](#)) und Teilen der Entscheidungspraxis des UFS (zuletzt UFS 28. 4. 2010, RV/0702-W/10) ist – unter Hinweis auf Doralt, EStG<sup>9</sup> § 16 Tz. 105, und die Gesetzesmaterialien – die Benützung von Massenverkehrsmitteln auch dann unzumutbar, wenn die Fahrt mit diesen einerseits 90 Minuten überschreitet und andererseits die Fahrt mit den Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW.

Nach UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08, und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, ist – mit ausführlicher Begründung – hingegen eine Wegzeit von 90 Minuten in eine Richtung, unabhängig von der Wegstrecke, allgemein als Zumutbarkeitsgrenze anzunehmen (siehe hierzu unten Punkt 4.4.4.).

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 (z. B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist – soweit möglich - von einer optimalen Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z. B. „Park and Ride“) auszugehen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 81).

Bei gleitender Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der optimal möglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw Abfahrtszeit des Verkehrsmittels, wobei die konkreten Möglichkeiten des Arbeitnehmers, Gleitzeit in Anspruch zu nehmen, zu berücksichtigen sind.

#### **4.4.2. Arbeitswegvarianten im konkreten Fall**

Zunächst ist festzuhalten, dass die Fahrt der gesamten Strecke mit dem PKW eine Fahrzeit von mehr als 1/3 der Fahrzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln (selbst ohne „Park and Ride“) erfordert. Daher kommt das „große“ Pendlerpauschale aus dem Titel der wesentlich kürzeren Fahrzeit mit dem PKW nicht in Betracht.

Der VwGH hat bestätigt, dass die Möglichkeit der kombinierten Benützung privater und öffentlicher Verkehrsmittel bei der Prüfung der Zumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln mit einzubeziehen ist (vgl. VwGH 28. 10. 2008, [2006/15/0319](#)).

Fährt die Bw. mit einem Auto von zu Hause rund 20 km nach St. Pölten zum Hauptbahnhof und verwendet sie dann für den überwiegenden restlichen Teil der Strecke die Bundesbahn sowie in Wien innerstädtische Verkehrsmittel, ergibt sich im Schnitt eine Fahrzeit von rund 1 Stunde 45 Minuten.

Hingegen ist die Verwendung ausschließlich öffentlicher Verkehrsmittel mit einer Wegzeit von nicht mehr als zweieinhalb Stunden nicht möglich, da diese zum einen eine tägliche Arbeitszeit von mehr als sechs Stunden – als Mindestintervall zwischen Hin- und Rückfahrt, um

vergleichsweise günstige Verbindungen nützen zu können – vorausgesetzt, während die vereinbarte Arbeitszeit fünf Stunden beträgt, und zum anderen bei einer bestimmten Lagerung der Arbeitszeiten eine Rückfahrt in weniger als zweieinhalb Stunden ebenfalls nicht möglich ist.

#### **4.4.3. Keine Maßgeblichkeit des tatsächlich verwendeten Verkehrsmittels**

Nun verfügt die Bw. aber über keinen eigenen PKW und ist daher ausschließlich auf öffentliche Verkehrsmittel angewiesen.

Hier werden im UFS unterschiedliche Ansichten vertreten:

Eine Entscheidungslinie vertritt die Auffassung, das „große“ Pendlerpauschale stehe in diesem Fall schon deswegen nicht zu, da tatsächlich öffentliche Verkehrsmittel verwendet werden und daher bei Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kein zusätzlicher, durch die Unzumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels verursachter Aufwand entstehe (UFS 14. 2. 2007, RV/0232-W/07; UFS 29. 4. 2009, RV/0447-I/08).

Einer anderen Entscheidungslinie zufolge steht – unter Hinweis auf *Atzmüller/Lattner* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 9. 2008], § 16 Anm. 82 – das große Pendlerpauschale bei Vorliegen der Voraussetzungen unabhängig vom tatsächlich benutzten Verkehrsmittel zu, etwa, wenn trotz Unzumutbarkeit des Massenverkehrsmittels dennoch dieses benützt wird (UFS 29. 7. 2008, RV/2018-W/08; UFS 6. 10. 2008, RV/2394-W/08).

Nun ist es zwar zutreffend, dass der Pauschalabzug nach [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) die Kosten des Individualverkehrs abgelten soll (vgl. etwa VwGH 24. 9. 2008, [2006/15/0001](#); VwGH 4. 2. 2009, [2007/15/0053](#)).

Andererseits liegt es im Wesen einer Pauschalierung, dass von den tatsächlichen Kosten abweichende Beträge im Sinne der Verwaltungsvereinfachung steuerlich berücksichtigt werden. Dies ist gerade beim Pendlerpauschale der Fall, das vielfach unter den tatsächlichen Kosten liegt. Solcherart kommt es auf die konkreten, den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (vgl. VwGH 28. 10. 2008, [2006/15/0319](#); VwGH 24. 9. 2008, [2006/15/0001](#)).

Im übrigen entspräche es dem mit der Staffelung des Pendlerpauschales auch nach dem verwendbaren Verkehrsmittel verbundenen Gedanken der Förderung des öffentlichen Verkehrs durch den Gesetzgeber, jene Steuerpflichtigen, die auch bei objektiver Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenverkehrsmitteln diese benutzen (müssen), nicht

gegenüber Steuerpflichtigen, die tatsächlich im Individualverkehr unterwegs sind, schlechter zu stellen.

[§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) stellt darauf ab, ob dem „Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist“; dass der Arbeitnehmer dieses Massenverkehrsmittel tatsächlich nicht verwendet, ist hingegen nicht Voraussetzung für das „große“ Pendlerpauschale.

Der Umstand, dass die Bw. tatsächlich mit öffentlichen Verkehrsmitteln fährt, steht daher der Gewährung des „großen“ Pendlerpauschales nicht entgegen.

#### **4.4.4. Keine Maßgeblichkeit des Fehlens eines KFZ**

Kommt es – wie zu 4.4.2. ausgeführt – nicht darauf an, welches Verkehrsmittel der Steuerpflichtige tatsächlich für seinen Arbeitsweg verwendet, kann es aber auch nicht maßgebend sein, ob der Steuerpflichtige für eine optimale Kombination zwischen Individualverkehr und Massenverkehr über ein KFZ verfügt oder nicht.

Das Gesetz verlangt, dass „die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist“.

Im gegenständlichen Fall ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls zwischen St. Pölten und der Arbeitsstätte in Wien zumutbar.

Dass der Arbeitnehmer etwa seinen PKW benötigt, um von seiner Arbeitsstätte weg Dienstreisen durchzuführen (und daher diesem Arbeitnehmer die Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel für den Arbeitsweg nicht möglich wäre, damit er an seiner Arbeitsstätte über ein Auto verfügt), hat der VwGH für die Frage des „großen“ oder „kleinen“ Pendlerpauschales als unerheblich angesehen, wenn jedenfalls zumindest für den halben Arbeitsweg öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung stehen (VwGH 28. 10. 2008, [2006/15/0319](#)).

Es kann daher bei der typisierenden Betrachtungsweise keinen Unterschied machen, ob der Steuerpflichtige über einen PKW (oder ein anderes KFZ) verfügt, um den „Park and Ride“-Verkehr zu nützen oder nicht, solange auf der überwiegenden Wegstrecke geeignete Massenverkehrsmittel zur Verfügung stehen.

Anderenfalls käme es bei gleicher Wegstrecke (und unterstellten gleichen Arbeitszeiten) zu dem absurden Ergebnis, dass jene Steuerpflichtigen, die über einen eigenen PKW verfügen und diesen verwenden, tatsächlich höhere Kosten hätten, aber – bei Zumutbarkeit von „Park

and Ride“ – auf das „kleine“ Pendlerpauschale zu verweisen wären, während Steuerpflichtige ohne eigenen PKW tatsächlich geringere Kosten hätten, aber das „große“ Pendlerpauschale erhielten. Gerade dieses Abstellen auf die tatsächliche Verwendung eines PKW (wie beim KFZ-Pauschale des EStG 1972) wollte der Gesetzgeber des EStG 1988 vermeiden.

Auch bei der Prüfung, ob die Fahrt mit Massenverkehrsmitteln mehr als drei Mal so lang dauert wie mit dem PKW (und 90 Minuten übersteigt), kommt es nicht darauf an, ob tatsächlich ein PKW verwendet wird.

Die Rechtsprechung in Sozialrechtssachen (siehe dazu OGH 8. 9. 2009, [10 ObS 121/09f](#) mit Darstellung der Judikatur), wonach es in Zusammenhang mit der Verweisung auf andere Arbeitsplätze bei Zuerkennung von Erwerbsunfähigkeitspensionen auch darauf ankomme, ob dem Versicherten ein Kraftfahrzeug bei einer Kombination privater und öffentlicher Verkehrsmittel zur Verfügung stehe, kann auf die gegenständliche steuerrechtliche Frage nicht übertragen werden: Das EStG stellt auf die Unzumutbarkeit der Benutzung von Massenverkehrsmitteln „zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke“ ab. Ist hinsichtlich eines geringeren Teil als der halben Wegstrecke – wie hier – die Verwendung eines Massenverkehrsmittels nicht zumutbar (oder überhaupt nicht möglich), hinsichtlich des größeren Teils aber – isoliert vom kleineren Teil betrachtet – schon, führt dies nach dem Gesetzeswortlaut noch nicht zur Gewährung des „großen“ Pendlerpauschales.

Kann der Arbeitsweg von der Bw. unter Verwendung von „Park and Ride“ objektiv in zumutbarer Zeit zurückgelegt werden, steht ihr somit auch nur das „kleine“ Pendlerpauschale zu, unabhängig davon, ob sie „Park and Ride“ nützt oder nicht.

#### **4.4.5. Zumutbarkeitsgrenze drei Stunden für den gesamten täglichen Arbeitsweg**

Fraglich ist allerdings, ob eine Wegzeit bei (theoretischer) Verwendung von „Park and Ride“ von jeweils rund 1  $\frac{3}{4}$  Stunde je Richtung (insgesamt rund 3  $\frac{1}{2}$  Stunden) und einer täglichen Arbeitszeit von 5 Stunden im gegenständlichen Fall überhaupt zumutbar ist.

Hierzu gibt es ebenfalls keine Judikatur des VwGH.

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich in seinen Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08 (siehe dazu auch *Dema*, UFSjournal 2009, 12, und SWK 2009, K 8) und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, ausführlich mit der Frage der zeitlichen Zumutbarkeit der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel auseinandergesetzt und – abweichend von der überwiegenden Spruchpraxis des UFS – in der letztgenannten Entscheidung dazu unter anderem ausgeführt:

*„Aus § 16 Abs.1 Z.6 lit. a und b EStG ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den*

*Individualverkehr und die Verwendung von Kfz, sondern die Inanspruchnahme des öffentlichen Verkehrsangebots 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 die Kosten des Individualverkehrs zum Ansatz kommen (z.B. VwGH 24. 9. 2008, [2006/15/0001](#)).*

*Was unter dem Begriff der Zumutbarkeit iSd lit. c der zitierten Bestimmung zu verstehen ist, lässt der Gesetzestext offen. Nach Lehre und Rechtsprechung liegt Unzumutbarkeit 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. Im Übrigen zieht der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seiner Judikatur zur Auslegung des Begriffs der Zumutbarkeit iSd. § 16 Abs.1 Z.6 lit. c EStG die Gesetzesmaterialien heran (z.B. VwGH 28. 10. 2008, [2006/15/0319](#) und VwGH 24. 9. 2008, [2006/15/0001](#)).*

*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."*

*Ausgehend von der Entscheidung des Gesetzgebers, das Pendlerpauschale als ein Instrument zur Förderung des öffentlichen Verkehrs auszugestalten, ist somit eine spürbar längere Wegzeit für die Fahrt zum/vom Dienort bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel gegenüber jener im Individualverkehr vom Zweck der Bestimmung grundsätzlich getragen.*

*Die Grenze bildet die Zumutbarkeit für den einzelnen Dienstnehmer beim Erfordernis einer zweimaligen Zurücklegung der Wegstrecke an den überwiegenden Arbeitstagen unter Annahme einer prinzipiell täglichen Dienstverrichtung.*

*Der Gesetzgeber geht in den Amtlichen Erläuterungen auf zwei Zumutbarkeitskriterien näher ein. Dass es sich dabei nicht um eine abschließende Anführung der möglichen Kriterien handelt, ergibt sich allein aus dem Fehlen eines Hinweises auf gesundheitliche*

*Beeinträchtigungen, etwa eine Gehbehinderung, als weiteren Anknüpfungspunkt bei einer Zumutbarkeitsbeurteilung.*

*Jedenfalls Kriterien bei einer Feststellung der Zumutbarkeit stellen nach den Gesetzesmaterialien einerseits das Verhältnis zwischen den Wegzeiten im Individualverkehr bzw. bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel und andererseits die Dauer der Wegzeit als solche dar.*

*In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass die Frage der Zumutbarkeit der Wegzeit unabhängig von der Entfernung - und daher in dieser Hinsicht für alle Dienstnehmer gleich - zu beurteilen ist. Vor dem Hintergrund der Amtlichen Erläuterungen resultiert aus diesem Standpunkt die grundsätzliche Zumutbarkeit einer Fahrtdauer von bis zu 90 Minuten für die einfache Wegstrecke nicht nur im Nahbereich sondern generell (vgl. in diesem Sinne Doralt, EStG, § 16 Tz. 107. Der VwGH hat diese Überlegung im Erkenntnis VwGH 4. 2. 2009, [2007/15/0053](#) aufgegriffen. Auch in der Judikatur des UFS hat der Gedanke bereits seinen Niederschlag gefunden, z.B. UFS 24. 2. 2010, RV/0394-I/09; UFS 21. 1. 2010, RV/0501-I/09; UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08; UFS 20. 9. 2006 RV/2256-W/06).*

*Ab welchen (absoluten) Wegzeiten die Zurücklegung des täglichen/regelmäßigen Dienstweges - sei es im Individualverkehr oder mittels öffentlicher Verkehrsmittel und unabhängig von der Entfernung - für alle Dienstnehmer gleichermaßen unzumutbar erscheint, ist weder dem Gesetz noch den Gesetzesmaterialien zu entnehmen.*

*In der Entscheidung UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08 hat sich der UFS ausführlich mit den zitierten Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG auseinandergesetzt und ist - insbesondere aufgrund vergleichender Betrachtung mit anderen einkommensteuerlichen Bestimmungen mit ähnlichem Regelungsbereich - zum Ergebnis gekommen, dass eine Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung unabhängig von der Entfernung als allgemeine Zumutbarkeitsobergrenze anzunehmen ist.*

*In der angesprochenen Entscheidung führt der UFS zum Verständnis der Amtlichen Erläuterungen aus:*

*Aus Sicht des UFS bedeutet die Nennung der 90-Minuten-Grenze im Zusammenhang mit dem Nahbereich von 25 Kilometern keineswegs, dass ihr nur in diesem Bereich Bedeutung zukommt. Die Erwähnung im Zusammenhang mit dem Nahbereich dient der Vermeidung einer nicht gewollten, unsachlichen Bevorzugung von Entfernungen bis 25 Kilometern. Dies macht der Verweis auf die Erfahrungswerte über die durchschnittliche Fahrdauer deutlich. Ohne diese Klarstellung hätte etwa bereits eine Fahrzeit von 35 Minuten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Vergleich zu einer PKW-Fahrt von 10 Minuten einen Anspruch auf das*

*"große" Pendlerpauschale vermittelt. Dass damit der Nahbereich in unsachlicher Weise bevorzugt gewesen wäre, liegt auf der Hand. Mit dem ausdrücklichen Hinweis auf die Maßgeblichkeit der für eine tägliche Rückkehr allgemein geltenden Zumutbarkeitsobergrenze von 90 Minuten auch im Nahbereich von 25 Kilometer, wurde dieses Ergebnis vermieden.*

*Diesem Verständnis steht auch der erste Satz der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z.6 EStG nicht entgegen, wird in diesem doch lediglich festgestellt, dass bei mehr als dreimal so langer Wegzeit eine Benützung öffentlicher Verkehrsmittel jedenfalls unzumutbar ist. Daraus rein schematisch eine bis zu dreimal so lange Fahrzeit für jedenfalls zumutbar zu halten, hieße den gleichen Fehler zu begehen, wie bei der Annahme der Festlegung einer 120 Kilometer Entfernungsgrenze durch Rz 342 LStR.*

*In Übereinstimmung mit Doralt geht der UFS davon aus, dass die Zeitspanne von 90 Minuten zur Gewährleistung einer sachgerechten Zumutbarkeitsregelung grundsätzlich in gleicher Weise für alle Dienstnehmer zu gelten hat. Dies verlangt der § 16 Abs.1 Z.6 EStG zu Grunde liegende Regelungsbereich der täglichen/regelmäßigen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. ....*

*Wenn die Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG diese Grenze mit 90 Minuten je Fahrtrichtung angeben, so ist daraus zu ersehen, dass der Gesetzgeber eine tägliche Gesamtwegzeit von drei Stunden grundsätzlich für zumutbar hielt. Dass nach Ansicht des Gesetzgebers darüber hinausgehende Wegzeiten (zweimal täglich) ebenfalls noch vertretbar sind, lässt sich weder aus dem Gesetzestext noch aus den -materialien ableiten. Der Ansicht von Doralt, der eine Wegzeit von zwei Stunden bereits für gelegentlich zurückzulegende Strecken als unzumutbar erachtet, ist daher zumindest in Bezug auf tägliche Wegstrecken je Fahrtrichtung zuzustimmen.*

*Zeitspannen von mehr als 90 Minuten je Fahrtrichtung, wie sie Rz 255 LStR für Entfernungen ab 20 Kilometern zu entnehmen sind, entbehren somit einer gesetzlichen Grundlage. Die in den Richtlinien angegebenen Gesamtwegzeiten erweisen sich als Ergebnis rein schematischer Rechenoperationen im Sinne des ersten Satzes der Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG (durchschnittliche Kfz-Fahrzeit für die Wegstrecke multipliziert mit 3). Mit dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen ist eine tägliche (!) Gesamtwegzeit von bis zu fünf Stunden (bei einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden) nicht zu vereinbaren. Aber auch der Gesetzestext bzw. die -materialien zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG geben dazu, wie dargestellt wurde, keinen Anlass. ....*

*In weiterer Folge hält der UFS in dieser Entscheidung zur Zumutbarkeit einer täglichen Anfahrtsdauer aus der Sicht gerecht und billig denkender und deshalb vernünftig handelnder*



*Menschen fest: Dabei kommt etwa dem Umstand der täglich (zum Unterscheid von fallweise) zurückzulegenden Strecke, aber auch dem Verhältnis zwischen täglicher Gesamtwegzeit und täglicher (Normal-) Arbeitszeit eine wesentliche Bedeutung zu. Eine Wegzeit von täglich drei Stunden zur Verrichtung einer Arbeitszeit von acht Stunden stellt hier zweifellos einen realistischen Grenzwert dar. Auch unter diesem Aspekt zeigt sich, dass die Beurteilung einer zumutbaren Dauer für den täglichen Weg zur Arbeit eine einheitliche Grenze für alle (vollzeitbeschäftigten) Dienstnehmer verlangt.*

*Einen Blick auf das Verhältnis zwischen der täglichen Wegzeit und der Tagesarbeitszeit zu werfen, legt nicht nur das Urteil gerecht und billig denkender Menschen nahe. Der Aspekt findet sich etwa seit einiger Zeit im Bereich des Arbeitslosenversicherungsrechts. Auch hier geht der Gesetzgeber im Übrigen von einem einheitlichen, entfernungsunabhängigen Zumutbarkeitsbegriff für die regelmäßige Wegzeit zur Arbeitsstelle aus.*

*Nachdem bis 2004 die Wegzeit zum Dienstort kein Kriterium für die Zumutbarkeit der Annahme einer angebotenen Arbeitsstelle gewesen war, bezieht § 9 Abs. 2 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 (AIVG) seit dem Arbeitsmarktreformgesetz 2004 (BGBl. I Nr.77/2004) diesen Aspekt mit ein. In der dzt. geltenden Fassung des BGBl I Nr. 104/2007 lautet die entsprechende Bestimmung:*

*Die zumutbare tägliche Wegzeit für Hin- und Rückweg beträgt jedenfalls eineinhalb Stunden und bei einer Vollzeitbeschäftigung jedenfalls zwei Stunden. Wesentlich darüber liegende Wegzeiten sind nur unter besonderen Umständen, insbesondere wenn am Wohnort lebende Personen üblicher Weise eine längere Wegzeit zum Arbeitsplatz zurückzulegen haben oder besonders günstige Arbeitsbedingungen geboten werden, zumutbar.*

*Den Gesetzesmaterialien zum Arbeitsmarktreformgesetz 2004 ist zu entnehmen:*

*Im Hinblick auf die unterschiedlichen regionalen und persönlichen Umstände soll von der starren Festlegung einer Grenze im Gesetz abgesehen werden. Die Beurteilung der Angemessenheit der Wegzeit soll unter Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen der Wegzeit und der durchschnittlichen täglichen Normalarbeitszeit erfolgen. Als durchschnittliche tägliche Wegzeit soll die in der Regel täglich zurück zu legende Wegzeit gelten. Die Wegzeit (von der Wohnung zum Arbeitsplatz und zurück) soll im Allgemeinen ein Viertel der durchschnittlichen täglichen Normalarbeitszeit nicht wesentlich überschreiten. Bei unterschiedlicher Verteilung der Wochenarbeitszeit ist auf die durchschnittliche Arbeitszeit an den Beschäftigungstagen abzustellen. Wenn die Wegzeit, etwa auf Grund der Fahrpläne der öffentlichen Verkehrsmittel, geringfügig (zB eine Viertelstunde) über der Richtwertzeit liegt, wird die Angemessenheit noch nicht in Frage zu stellen sein. Da die Kollektivverträge zum Teil*

*unterschiedliche, von der gesetzlichen Normalarbeitszeit abweichende, Normalarbeitszeiten vorsehen (zB 37,5 oder 38,5 Stunden) wird, um aufwändige Nachforschungen und Streitigkeiten zu vermeiden, im Sinne einer praktikablen Lösung klar gestellt, dass zwei Stunden Wegzeit täglich bei einer Vollzeitbeschäftigung immer zumutbar sind. Eine wesentlich längere Wegzeit, also zB drei Stunden bei einer täglichen Arbeitszeit von acht Stunden, soll nur bei Vorliegen besonderer Umstände zumutbar sein (464 BlgNR XXII. GP, 4).*

*Zwar vermögen die Überlegungen des Gesetzgebers zu Normen anderer Rechtsgebiete keine Verbindlichkeit für den Bereich des § 16 Abs.1 Z.6 EStG zu schaffen, doch lassen sich aus Sicht des UFS daraus, in Hinblick auf die Vergleichbarkeit der betroffenen Sachverhalte (zumutbare tägliche Wegzeit zum Dienstort) doch zumindest Anhaltspunkte für eine sachgerechte Lösung des unbestimmten Gesetzesbegriffs der "Unzumutbarkeit" im Bereich des Pendlerpauschales finden.*

*Wenn der Gesetzgeber beim Arbeitslosenversicherungsrecht im Jahr 2004 eine tägliche Wegzeit von drei Stunden bei einer Vollzeitbeschäftigung generell nur mehr bei Vorliegen besonderer Umstände für zumutbar erachtet hat, so erscheint es jedenfalls verfehlt, dem ESt-Gesetzgeber des Jahres 1988, als die Mobilität auf dem Arbeitsmarkt im Vergleich zu 2004 noch merklich weniger ausgeprägt war, für den Bereich des § 16 Abs.1 Z.6 EStG die Vorstellung einer allgemein zumutbaren, regelmäßigen Wegzeit von spürbar mehr als drei Stunden (2 x 90 Minuten) zu unterstellen.*

*Der UFS versteht die in den Amtlichen Erläuterungen zu § 16 Abs.1 Z.6 EStG angeführte Wegzeit von 90 Minuten je Fahrtrichtung daher in Bezug auf Vollzeitbeschäftigungsverhältnisse als Richtwert für eine generelle Zumutbarkeitsobergrenze bei der täglichen/regelmäßigen Wegzeit zum/vom Dienstort..."*

Der erkennende Senat folgt grundsätzlich dieser Auffassung. Überschreitet die Zeit für den Arbeitsweg unter überwiegender Nutzung des öffentlichen Verkehrs insgesamt drei Stunden zusammen für Hin- und Rückweg, ist die Benutzung von Massenverkehrsmitteln im Allgemeinen unzumutbar und steht das „große“ Pendlerpauschale zu.

Gerade der vorliegende Fall mit einer Tagesarbeitszeit von fünf Stunden zeigt, dass nach der Verwaltungspraxis die Bw. mehr Zeit für ihren Arbeitsweg aufbringen müsste als überhaupt ihrer Tagesarbeitszeit entspricht, um in den Genuss des „großen“ Pendlerpauschales zu kommen. Dies kann nicht im Sinne des Gesetzes sein.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass – wie festgestellt (Punkt 2) – ein Pendler in Niederösterreich durchschnittlich ½ Stunde je Richtung für seinen Arbeitsweg von durchschnittlich 20,9 km aufwenden muss. Dies entspricht bei einer Normalarbeitszeit von

8 Stunden 12,5 % der Normalarbeitszeit. Hält man einen Arbeitsweg von  $\frac{1}{4}$  der Normalarbeitszeit bei Vollzeitbeschäftigung zumutbar (vgl. § 9 Abs. 2 AIVG), ergibt dies einen doppelt so langen, einstündigen Arbeitsweg. Bei Teilzeitbeschäftigung – wie hier – zieht [§ 9 Abs. 2 AIVG](#) i. d. g. F. die Grenze grundsätzlich bereits bei einer  $\frac{3}{4}$  Stunde (nach der Fassung [BGBl. I Nr. 77/2004](#), die den heutigen letzten Satz des § 9 Abs. 2 AIVG noch nicht enthielt: bei einer Stunde, siehe VwGH 19. 9. 2007, [2006/08/0157](#)) Arbeitsweg je Richtung: Die Bw. würde selbst mit „Park and Ride“ dagegen mehr als die doppelte der vom [AIVG](#) als zumutbar erachteten Zeit benötigen.

Die vom UFS in seinen Entscheidungen UFS 23. 12. 2008, RV/0031-G/08, und UFS 14. 4. 2010, RV/0311-G/08, herangezogene Zumutbarkeitsgrenze von  $1\frac{1}{2}$  Stunden entspricht der dreifachen durchschnittlichen Pendelzeit und soll eine derartige Wegzeit etwa nach den Materialien zum Arbeitsmarktreformgesetz 2004 nur bei „Vorliegen besonderer Umstände zumutbar“ sein. Dagegen hält die Verwaltungspraxis bei einem Arbeitsweg von über 20 km (entspricht dem durchschnittlichen Arbeitsweg beim Pendeln) eine Wegzeit von zwei Stunden, also dem Vierfachen der durchschnittlichen Pendelzeit für einen derartigen Arbeitsweg (und bei einem Arbeitsweg von über 40 km eine Wegzeit von zweieinhalb Stunden, also dem fünffachen der durchschnittlichen Pendelzeit), noch für zumutbar.

Darüber hinaus haben – siehe auch hierzu die getroffenen Feststellungen (Punkt 2) – nach den letzten statistischen Daten 540.021 von insgesamt 603.387 Auspendlern in Niederösterreich, deren Arbeitswegzeit bekannt ist, einen Arbeitsweg, der in bis zu einer Stunde je Richtung zurückgelegt werden kann. Über 89 % aller Pendler in diesem Bundesland benötigen also weniger als eine Stunde, um zur Arbeit zu kommen. Nur rund 11 % haben eine Wegzeit von mehr als einer Stunde, wobei statistische Daten für eine weitere Aufschlüsselung nicht ersichtlich sind. Von den Auspendlern im Wohnbezirk der Bw. benötigten im übrigen nur 9 % länger als eine Stunde für ihren Arbeitsweg (Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 311).

Da viele Niederösterreicher nach Wien pendeln, liegt der Anteil der Erwerbstätigen mit Wegzeiten von jeweils mehr als einer Stunde in diesem Bundesland weit über dem Österreichschnitt (5,1%) und wird nur noch von den burgenländischen Pendlern (11,4% mit jeweils mehr als einer Stunde Wegzeit) übertroffen (Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 23). Österreichweit benötigen somit fast 95% aller Pendler weniger als eine Stunde für ihren Weg zur Arbeit.

Auch hieraus ergibt sich, dass eine Wegzeit für den Arbeitsweg von  $1\frac{1}{2}$  Stunden je Richtung bereits außergewöhnlich lang ist.

Eine darüber regelmäßig (an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage) hinausgehende Wegzeit – also mehr als drei Stunden für den Hin- und Rückweg - ist daher im Allgemeinen nicht zumutbar, auch wenn auf Grund des fehlenden adäquaten Arbeitsplatzangebots in der näheren Wohnumgebung oder im gesamten Bundesland (in Niederösterreich wohnen 700.500 Erwerbstätige, das Bundesland verfügt aber nur über 595.000 Arbeitsplätze; Volkszählung 2001 Hauptergebnisse II Niederösterreich, Statistik Austria 2004, 23) Menschen – wie hier die Bw. - gezwungen sind, eine noch längere Wegzeit in Kauf nehmen zu müssen.

Hierbei hält der erkennende Senat eine Gesamtbetrachtung der Tageswegzeit gegenüber einer isolierten Betrachtung jeweils des Hin- und des Rückweges für sachgerechter, da auf diese Weise ein allfälliger längerer Weg in eine Richtung durch einen allfällig kürzeren Weg in die andere Richtung ausgeglichen werden kann.

Schließlich ist darauf zu verweisen, dass bei Vollzeitbeschäftigten zwar die Normalarbeitszeit 8 Stunden am Tag beträgt ([§ 3 AZG](#)), Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung aber eine tägliche Normalarbeitszeit von bis zu 10 Stunden vorsehen können ([§ 4 AZG](#), vgl. *Drs, Arbeits- und Sozialrecht* [2009], 109 ff.). Außerdem ist nach [§ 11 AZG](#) mindestens eine halbstündige Ruhepause einzuhalten, wobei in den Betrieben häufig längere (unbezahlte) Mittagspausen vorgesehen sind.

Nun hat arbeitsrechtlich zwischen zwei Tagesarbeitszeiten grundsätzlich eine tägliche Mindestruhezeit von 11 Stunden zu liegen ([§ 12 AZG](#)), damit sich der Arbeitnehmer auch entsprechend erholen kann. Legt man dies auf die steuerliche Zumutbarkeit um und geht davon aus, dass dem Arbeitnehmer wenigstens 11 Stunden geschlossen zur Regenerierung und für sein Privatleben verbleiben sollten, so läge Unzumutbarkeit jedenfalls beim Überschreiten der Summe aus Arbeitswegzeit und der im Betrieb (am Arbeitsort) zu verbringenden Zeit von 13 Stunden vor.

Schon bei einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden am Tag kann unter Einschluss (bloß) der gesetzlich vorgeschriebenen Mindestpause von einer halben Stunde ein Arbeitnehmer nach der Verwaltungspraxis länger als 13 Stunden am Tag ( $2\frac{1}{2}$  Stunden +  $8\frac{1}{2}$  Stunden +  $2\frac{1}{2}$  Stunden) auf Grund seiner Arbeit von zu Hause weg sein, ohne dass dies unzumutbar sein soll. Bei erweiterter Normalarbeitszeit, bei längeren Pausen, bei Vor- und Nachläufen (etwa Umkleiden des Arbeitnehmers vor Arbeitsbeginn und nach Arbeitsende) wären nach der Verwaltungspraxis noch längere Abwesenheitszeiten zumutbar.

Auch dies kann nicht im Sinn des Gesetzes sein.

Ergänzend ist noch auf die [Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes](#), BGBl. Nr. 624/1995, i. d. g. F zu

verweisen, wonach die die tägliche Hin- und Rückfahrt (auch für junge Erwachsene) zum und vom Ausbildungsort zeitlich noch zumutbar ist, wenn die tägliche Fahrzeit zum und vom Studienort – nach den Grundsätzen des § 26 Abs. 3 des Studienförderungsgesetzes 1992, BGBl. Nr. 305 - unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel nicht mehr als je eine Stunde beträgt. Unter Einrechnung der bei dieser Berechnung außer Acht zu lassenden innerörtlichen Verkehrswege (vgl. etwa *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG [1. 6. 2009], § 34 Anm. 72; VwGH 27. 8. 2008, [2006/15/0114](#)) ergibt sich auch hier in der Praxis meist eine Höchstwegzeit von etwa 1 ½ Stunden, die als zumutbar angesehen wird (allerdings geht der VwGH - VwGH 8. 7. 2009, [2007/15/0306](#) – in Bezug auf [§ 34 Abs. 8 EStG 1988](#) von einer abstrakten typisierenden Betrachtungsweise losgelöst von den konkret verwendbaren Verkehrsverbindungen aus, die nicht auf das Pendlerpauschale übertragbar ist).

Im gegenständlichen Fall ist bei einer täglichen Arbeitszeit von fünf Stunden ein Arbeitsweg bei Nutzung von „Park and Ride“ und überwiegender Verwendung von Massenverkehrsmitteln von insgesamt rund dreieinhalb Stunden je Arbeitstag unzumutbar. Es steht der Bw. daher das „große“ Pendlerpauschale zu.

#### **4.5. Ermittlung des Pendlerpauschales**

Das anteilige „große“ Pendlerpauschale ist wie folgt zu ermitteln:

$2.931 \text{ €} / 12 \text{ Monate} = 244,25 \text{ €} / 5 \text{ Tage} = 48,85 \text{ €} \times 5 \text{ Monate} = 244,25 \text{ €}$  für Feber bis Juni 2008.

$3.372 \text{ €} / 12 \text{ Monate} = 281,00 \text{ €} / 5 \text{ Tage} = 56,20 \text{ €} \times 6 \text{ Monate} = 337,20 \text{ €}$  für Juli bis Dezember 2008.

Insgesamt ist daher ein Betrag von 581,45 € als Pendlerpauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. Juni 2010