

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Beschwerden vom 18.05.2009 der Bf., A., B. whft. vertreten durch Fussenegger und Pucher, Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 1010 Wien, Marc-Aurel-Straße 8/5, gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 vom 20.04.2009 des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach zu Recht erkannt:

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (i.d.F. Bf. genannt) bezog in den Streitjahren 2005 und 2006 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Bf. wohnte in A rund 77 km vom ihrer Arbeitsstätte in C. , D.Str. entfernt.

Die Bf. vertrat die Auffassung, dass ihr für die Fahrten zur Arbeitsstätte die große Pendlerpauschale zustehe. Im Mai 2005 adoptierte die allein stehende Bf. einen Säugling und setzte daraufhin ihr Beschäftigungsausmaß von Juni bis Dezember 2005 auf 17 Wochenstunden herab.

Ab Jänner 2006 war die Bf. wieder überwiegend an der Arbeitsstätte tätig. Sie leistete eine Teilzeitbeschäftigung von 30 Wochenstunden mit dreimal wöchentlicher Anwesenheit an ihrer Dienststelle in C. .

Auf Grund der Arbeitnehmererklärung der Bf. gegenüber dem Arbeitgeber wurde von diesem bereits beim Lohnsteuerabzug für den Zeitraum Jänner bis Mai 2005 die große Pendlerpauschale (€ 1008,75) berücksichtigt.

Die Bw. erhab form- und fristgerecht gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 Beschwerde (damals Berufung) und begehrte außer der Anerkennung der großen Pendlerpauschale den Abzug verschiedener Werbungskosten (z.B.

Arbeitszimmer) und Sonderausgaben sowie eine außergewöhnliche Belastung wegen Kinderbetreuungskosten als Alleinerzieherin.

Vom Finanzamt wurde im Zuge der Rechtsmittelbearbeitung (Vorhalt vom 19.6.2009) hinsichtlich des Anspruches auf die Pendlerpauschale folgender Sachverhalt festgestellt:

Für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benötige die Bw. mit dem Pkw eine Wegzeit von 1 Stunde und 10 Minuten. Durch eine optimale Kombination von Individualverkehrsmittel und Massenbeförderungsmittel sei es der Bw. möglich in einer Wegzeit von 2 Stunden und 20 Minuten in folgender Weise den Arbeitsweg überwiegend mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen:

Wegstrecke	Streckenbeschreibung	Wegzeit
Whg/A; zum Bhf/ Hollabrunn	Mit dem Pkw 27 km zur öffentl. Hauptverkehrslinie, (inkl. Inbetriebnahme, Warte- und Gehzeiten, kostenlose P+R-Anlage beim Bhf vorhanden	34 Min
Bhf/ Hollabrunn zur Arbeitsstätte	Wien/Handeskai, Umsteigen in die U6 oder bei der Bahnstation Wien/Mitte in die U4 und damit zum Westbahnhof – Bhf.-C – ca. 100m Fußweg	106 Min
Gesamte Wegzeit		140 Min. (2 Std. 20 Min.)

Bei dieser Park&Ride-Variante betrage die Wegzeit der Bf. vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn und vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung jeweils weniger als 2,5 Stunden. In beiden Fahrtrichtungen würden regelmäßig Massenbeförderungsmittel verkehren, sodass sowohl für die Hinfahrt als auch für die Rückfahrt die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar sei."

In der BVE vom 4.8.2009 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2005 wurde daher vom Finanzamt für die Monate Jänner bis Mai die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken über 60 km angesetzt (statt bisher € 1008,75 nun € 555). In der BVE vom 4.8.2009 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2006 wurde ein Teil der Werbungskosten anerkannt (z.B. Internetkosten).

Für das Jahr 2005 wurde von der Bf. eine Betreuungsvereinbarung mit einer Tagesmutter ab Juli nachgewiesen und bis zum Dezember 175 Betreuungsstunden zu einem Stundensatz von € 2,6 glaubhaft gemacht (Kinderbetreuungskosten/Tagesmutter 7-12/2005 von € 455). Die außergewöhnliche Belastung durch die notwendigen Kosten der Kinderbetreuung bei einer Tagesmutter wurde vom Finanzamt anerkannt und kam

deshalb nicht zum Abzug, weil die erklärten Ausgaben den gesetzlichen Selbstbehalt nicht überstiegen (u.a. Sachverhalt laut Mail des FA v. 2.10.2010).

Eine Pendlerpauschale blieb in der BVE 2006 – wie schon im angefochtenen Est-Bescheid 2006 – jedoch gänzlich unberücksichtigt.

Die Bf. zog dem Verfahren einen steuerlichen Vertreter bei und brachte durch diesen fristgerecht einen Vorlageantrag ein. Von der Bf. wurden die Änderungen in den BVE mit Ausnahme der Nichtanerkennung der großen Pendlerpauschale akzeptiert.

Im Vorlageantrag begründete sie das Begehren auf Abzug der großen Pendlerpauschale wie folgt:

„Bei Wegstrecken von mindestens 40 km beträgt die zumutbare Wegzeit 2,5 Stunden. Die Vorgehensweise, dass für einen Teil des Arbeitsweges - nämlich von der Wohnung zum Bahnhof Hollabrunn - die Fahrtzeit mit dem eigenen Auto berechnet wird, ist meines Erachtens nicht richtig, weil es sehr wohl bereits am Wohnort der Bw. eine öffentliche Verkehrsanbindung besteht. Bei der Berechnung der Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmittel auf der gesamten Wegstrecke - also von der Wohnung der Bf. beginnend - beträgt die gesamte Wegzeit unzweifelhaft mehr als 2,5 Stunden. Es liegt daher eine Unzumutbarkeit im Sinne des§ 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG vor, weshalb Anspruch auf die große Pendlerpauschale besteht.“

Weiters wird der Einwand erhoben, dass für das Jahr 2006 überhaupt keine Pendlerpauschale in Abzug gebracht wurde, obwohl der Anspruch auf die kleine Pendlerpauschale jedenfalls besteht und auch vom Finanzamt in den Vorjahren anerkannt wurde.

Dem Vorhalt der verkehrsgünstigeren Park&Ride-Variante wird entgegengehalten, dass die Bf. Alleinerzieherin ist. Dadurch hat sich ihr tatsächlicher Arbeitsweg ab Mai 2005 verlängert, weil sie ihr Kind auf dem Weg zur Arbeit zur Tagesmutter nach E. und ab Juli 2007 in den öffentlichen Kindergarten nach F. bringen musste. Ebenso musste sie bei der Heimfahrt rechtzeitig das Kind wieder abholen.

Auf Grund dieses Umstandes ergab sich damit auch bei der Park&Ride-Variante eine tatsächliche Wegzeit von mehr als 2,5 Stunden. Durch die Fahrt zum Kindergarten nach F. verlängerte sich die Gesamtwegstrecke auf 111 km. Die Wegstrecke von meiner Wohnung (A;) über F. nach Hollabrunn beträgt 57 km, sodass damit auf mehr als der Hälfte der Strecke die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist. Es steht daher die große Pendlerpauschale zu.“

Im Lichte einer sich möglicherweise abzeichnenden Judikaturänderung zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kosten einer Adoption ergänzte die Bf. ihr Beschwerdebegehen und machte nachgewiesene Adoptionskosten im Jahr 2005 von € 12.299,60 als außergewöhnliche Belastung geltend. Die Bf. erklärte hierzu, dass sie seit vielen Jahren einen unerfüllten Kinderwunsch gehabt habe. Auf Grund ihres ledigen Familienstandes und ihres Lebensalters habe sie sich schließlich Anfang 2005 entschlossen, von der

Möglichkeit einer Säuglingsadoption in Äthiopien Gebrauch zu machen (Schriftsatz vom 27.5.2010).

Im Hinblick auf die zu den strittigen Rechtsfragen anhängigen Verfahren beim Verwaltungsgerichtshof wurde die Entscheidung mit Bescheid vom 9.8.2010 ausgesetzt. Nach rechtskräftiger Beendigung dieser Verfahren wurde das Beschwerdeverfahren vom BFG von Amts wegen fortgesetzt.

In Kenntnis der jüngsten Rechtsprechung des VwGH zur vergleichenden Beurteilung der Zumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel und der typisierenden Ermittlung der Wegzeit unter Heranziehung einer optimalen Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel (E. 24.4.2014, 2010/15/0156 und E. 24.4.2014. 2012/15/0149) wurden von der Bf. die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2004, 2007 und 2008 mit Anbringen vom 9.2.2015 gemäß § 256 BAO zurückgezogen. Hierzu erging ein gesonderter Beschluss über die Gegenstandsloserklärung dieser Rechtsmittelverfahren, auf die in dieser Entscheidung daher nicht mehr weiter eingegangen wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zu beurteilen ist, ob die Ausgaben der Bf. für eine Adoption und für die Kinderbetreuung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind und ob für die Fahrten zur Arbeitsstätte die kleine oder große Pendlerpauschale zusteht.

I. Außergewöhnliche Belastung

§ 34 EStG in der für das Veranlagungsjahr 2005 geltenden Fassung BGBI 71/2003 lautet:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit

Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7 300 Euro	6%.
mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro	8%.
mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro	10%.
mehr als 36 400 Euro	12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) oder bei Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag das Kind (§ 106 Abs. 1 und 2) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhält, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(7) Für Unterhaltsleistungen gilt Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.
 2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind, das nicht dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugehört und für das weder der Steuerpflichtige noch sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner Anspruch auf Familienbeihilfe hat, sind durch den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b abgegolten.
 3. Unterhaltsleistungen für den (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) sind durch den Alleinverdienerabsetzbetrag abgegolten.
 4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.
 5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.
- (8) Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes gelten dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 110 Euro pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.“

Zu den Adoptionsausgaben

Nach Rechtsprechung des VwGH (6.7.2011, 2007/13/0150) erwachsen Adoptionsausgaben, sofern die Fortpflanzungsfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt wurde, zwangsläufig. Die Kosten der Adoption eines Kindes sind – in gleicher Weise wie die Kosten für eine künstliche Befruchtung - im Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig (vgl. Jakom, EStG 2014, § 34 Rz. 90; LStR 2002 Rz 885).

Die Bf. hat glaubhaft die Gründe für die Adoption dargelegt und die damit unmittelbar verbundenen Kosten in Höhe von € 12.299,60 nachgewiesen. Es besteht keine Feststellung und kein Hinweis, dass die Bf. freiwillig eine Fortpflanzungsunfähigkeit herbeigeführt hätte.

Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der erklärten Adoptionsausgaben im Jahr 2005 als außergewöhnliche Belastung sind daher im Sinne der zitierten Judikatur des VwGH vorgelegen.

Zu den Ausgaben für die Kinderbetreuung

Kosten für die Beaufsichtigung eines Kinders durch eine Tagesmutter führen dann zu einer außergewöhnlichen Belastung, wenn die allein stehende Steuerpflichtige mit einem Kind einer Berufstätigkeit nachgehen muss, weil sie für sich keine oder nicht ausreichende Unterhaltsleistungen erhält und ein zwangsläufiges Erfordernis der Kinderbetreuung besteht (VwGH 24.4.1974, 1842/73; LStR 2002 Rz 898 und 901).

Die Bf. ist Alleinerzieherin und war auf die Einkünfte aus ihrer unselbständigen Tätigkeit zur Finanzierung der Ausgaben für den täglichen Lebensbedarf angewiesen. Ihr Kind war im Jahr 2005 noch ein Säugling und eine Kinderbetreuung durch eine Tagesmutter während ihrer notwendigen Berufstätigkeit unabdingbar.

Vom Finanzamt wurde deshalb auch hinsichtlich der Kinderbetreuungskosten eine außergewöhnliche Belastung grundsätzlich anerkannt. Es trat nur wegen des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG keine Verminderung der Bemessungsgrundlage ein.

Die Ausgaben für die Betreuung des Kindes durch die Tagesmutter im Zeitraum zwischen Juli und Dezember 2005 wurden von der Bf. nach Monaten glaubhaft aufgeschlüsselt und betrugen insgesamt 175 Stunden. Mit dem vorgelegten Betreuungsvertrag wurde ein Stundensatz von € 2,60 belegt.

Es waren daher zusätzlich zu den Adoptionskosten auch die Kinderbetreuungskosten des Jahres 2005 in Höhe von € 455 als außergewöhnliche Belastung anzusetzen.

II. Pendlerpauschale

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 EStG).

Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 über die Pendlerpauschale in der für das Veranlagungsjahr 2005 geltenden Fassung lautet:

„Werbungskosten sind auch

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km 450 Euro jährlich, von 40 km bis 60 km 891 Euro jährlich, über 60 km 1.332 Euro jährlich

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

der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 243 Euro jährlich, 20 km bis 40 km 972 Euro jährlich, 40 km bis 60 km 1.692 Euro jährlich und über 60 km 2.421 Euro jährlich.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monates 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 stehen ihm die Pauschbeträge nach lit. b und c nicht zu. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, dann sind diese bis zur Höhe der sich aus lit. b und c ergebenden Beträge als Werbungskosten zu berücksichtigen.“

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b die höheren Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z.6 lit. c EStG berücksichtigt.

Ausgaben des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählen nach dieser Gesetzesstelle - analog zu den Betriebsausgaben - bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zu den abzugsfähigen Werbungskosten (VwGH 26.6.1990, 87/14/0024). Anders als bei den betrieblichen Einkünften sind sie jedoch hier pauschaliert (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 16 Tz. 100).

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels gilt dann als nicht zumutbar, wenn die Wegzeit unter Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel dreimal so lange dauert als die Wegzeit mit dem eigenen Kraftfahrzeug.

Die Wegzeit umfasst die Zeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Arbeitsbeginn oder vom Verlassen der Arbeitsstätte bis zur Ankunft in der Wohnung. Dazu gehören die Gehzeit oder Anfahrtszeit zur Haltestelle des öffentlichen Verkehrsmittels, die Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehrsmittel und Wartezeiten. Stehen verschiedene öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei der Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (z.B. Schnellzug statt Regionalzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen.

Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zur "Park and Ride-Variante", VwGH, 28.10.2008, 2006/15/0319;

24.09.2008, 2006/15/001") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Doralt, a.a.O., § 16 Tz. 108).

Unter Fahrtstrecke ist bei Benützung eines Kfz jene kürzeste Strecke zu verstehen, die ein Arbeitnehmer für tägliche Fahrten vernünftigerweise wählt. Im Falle des Bestehens einer gleitenden Arbeitszeit berechnet sich die Wegstrecke nach der bestmöglichen Anpassung von Arbeitsbeginn und Arbeitsende an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit der Verkehrsmittel.

Die herrschende Meinung stützt sich für die Auslegung des Tatbestandes der "Unzumutbarkeit zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke" auf die Ausführungen in den Gesetzesmaterialen (vgl. VwGH, 28.10.2008, 2006/10/2008 mit Hinweis auf 621 BlgNR XVII. GP, 75). Diese gehen bei der Ermittlung der Wegzeit von der kombinierten Verwendung von privatem Fahrzeug und Massenbeförderungsmittel aus, solange auf mehr als der halben Strecke öffentliche Verkehrsmittel benutzt werden können.

Nach der zitierten Rsp. des VwGH ist von einer optimalen Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel für die Zurücklegung des Arbeitsweges nicht nur bei Anschlussstrecken, auf denen kein öffentliches Verkehrsmittel verkehrt, auszugehen, sondern auch bei jene Anschlussstrecken, auf denen kein verkehrsgünstiges Massenbeförderungsmittel fährt.

In ländlichen Regionen ist häufig ein gut ausgebautes und frequentiertes öffentliches Verkehrsnetz bis vor die Wohnung des Steuerpflichtigen nicht vorhanden. Es entspricht dem typischen Pendlerverhalten, dass das mit Massenbeförderungsmittel schlecht erschlossene Teilstück zwischen der Wohnung und der Hauptverkehrslinie mit dem privaten Fahrzeug und der übrige Arbeitsweg mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt wird.

Solange auf mehr als der halben Strecke öffentliche Verkehrsmittel benutzt werden können und bei optimaler Kombination von Individual- und Massenbeförderungsmittel die zumutbare Wegzeit nicht überschritten wird, besteht daher kein Anspruch auf eine große Pendlerpauschale.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem (kleinen) Pendlerpauschale sind alle Ausgaben für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Es liegt im Wesen dieser Pauschalabgeltung, dass es auf die konkreten den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht ankommt.

Der Einwand der Bf., dass für das Anschlussstück von der Wohnung zum Bhf/ Hollabrunn nicht auf die kürzer Fahrtzeit mit dem Pkw abgestellt werden dürfe, weil auf dieser Wegstrecke doch ein Massenbeförderungsmittel verkehrt, findet in der Rechtsprechung des VwGH keinen Deckung und vermag daher einen Anspruch auf die große Pendlerpauschale nicht zu begründen.

Zur Frage der Ermittlung der Wegzeit durch eine optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel beim Pendeln (typisiertes Park&Ride-

Pendeln) und der vergleichenden Beurteilung der Zumutbarkeit zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel hat sich der VwGH jüngst richtungsweisend geäußert.

Das Erkenntnis, 24.4.2014, 2012/15/0149 betreffend Zumutbarkeitsprüfung lautet auszugsweise:

„Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBI. II 276/2013 ist auf den Beschwerdefall nicht anwendbar (vgl. § 5 der Verordnung).“

Eine nähere ausdrückliche Bestimmung, was unter dem Begriff der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG zu verstehen ist, ist dem Gesetz - wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat - nicht zu entnehmen (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich jedoch, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht den Individualverkehr und die Benützung eines Kfz, sondern die Benützung eines Massenbeförderungsmittels steuerlich berücksichtigt wissen will. Nur wenn die Benützung eines Massenbeförderungsmittels nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können im Wege der Pauschbeträge nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 Kosten des Individualverkehrs geltend gemacht werden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0001, und vom 4. Februar 2009, 2007/15/0053).

Der Begriff der Unzumutbarkeit in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt dabei - entgegen der offensuren Annahme der belangten Behörde und der Mitbeteiligten - nicht von der Zumutbarkeit des Pendelns an sich, sondern davon, ob den Pendlern ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Juli 2013, 2009/13/0132).

Dies setzt allerdings grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraus.

Die im angefochtenen Bescheid zitierte Spruchpraxis der belangten Behörde, die ab Erreichen einer gewissen Fahrzeitdauer eine absolute Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich mit dem Individualverkehr vornimmt, entspricht damit nicht dem Gesetz. Sie würde dazu führen, dass beispielsweise auf Strecken mit sehr gut ausgebauten Eisenbahnschnellverbindungen die Benützung eines Massenbeförderungsmittels "unzumutbar" wäre, selbst wenn dieses schneller als der Individualverkehr wäre.

Die Notwendigkeit eines Vergleichs zwischen öffentlichem Verkehr und Individualverkehr bestätigen auch die Gesetzesmaterialien, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffes der "Zumutbarkeit" iSd lit. c des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG herangezogen hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 2008,

2006/15/0319, und 24. September 2008, 2006/15/0001). Die Erl RV zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG (621 BlgNR XVII. GP, 75) führen diesbezüglich aus:

„Unzumutbar“ sind im Vergleich zu einem Kfz jedenfalls mehr als dreimal so lange Fahrzeiten (unter Einschluss von Wartezeiten während der Fahrt bzw. bis zum Arbeitsbeginn) mit den Massenbeförderungsmitteln als mit dem eigenen KFZ; im Nahbereich von 25 km ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels entsprechend den Erfahrungswerten über die durchschnittliche Fahrtzeit 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 benutzt werden, dann ist die für die Zumutbarkeit maßgebliche Fahrtzeit aus der Gesamtfahrzeit (Kfz und Massenbeförderungsmittel) zu errechnen.

Auch nach den Gesetzesmaterialien ist der Begriff der Unzumutbarkeit somit grundsätzlich ein relationaler Begriff („im Vergleich zu einem Kfz“), wobei die Erläuterungen zudem eine Fahrzeit von 90 Minuten jedenfalls für zumutbar halten. Diese Zumutbarkeitsvermutung tritt zum grundsätzlich gebotenen Vergleich hinzu („aber auch dann zumutbar, wenn ...“). Keinesfalls ergibt sich daraus jedoch ein „Umkehrschluss“, wonach bei insgesamt längerer Fahrzeit die Benützung von Massenbeförderungsmitteln unabhängig von einem Vergleich zum Individualverkehr von Vornherein unzumutbar sei.

Im Beschwerdefall ergibt sich nach den Feststellungen der belangten Behörde an vier von fünf Arbeitstagen der Mitbeteiligten nur eine Differenz der Gesamtfahrtzeit zwischen Massenbeförderungsmittel (3 Stunden 25 oder 22 Minuten) und Individualverkehr (3 Stunden) von 25 oder 22 Minuten. Damit beträgt die Wegzeit mit dem Massenbeförderungsmittel, wie das beschwerdeführende Finanzamt zu Recht herausstreckt, lediglich das 1,2fache der Wegzeit mit dem Kfz.

Gerade in solchen Fällen geringfügiger Differenz der Fahrzeiten ist nach der eindeutigen gesetzlichen Wertung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und seiner vorrangigen Anknüpfung an den öffentlichen Verkehr der Verzicht auf die Benutzung des Individualverkehrs zumutbar. Die Mitbeteiligte räumt im Übrigen auch ein, dass sie tatsächlich nicht mit dem Pkw, sondern mit den öffentlichen Verkehrsmitteln anreist.

Dass ein tägliches Pendeln von rund 3 Stunden sowohl mit dem Pkw als auch mit dem Massenbeförderungsmittel an sich belastend ist, ist unzweifelhaft. Insoweit finden auch in anderen Rechtsbereichen - wie etwa in dem von der Mitbeteiligten vorgebrachten Arbeitslosenversicherungsrecht oder bei der Berücksichtigung von Aufwendungen berufsbedingter doppelter Haushaltsführung - andere Unzumutbarkeitsbegriffe Anwendung. Nimmt ein Arbeitnehmer das Pendeln dennoch in Kauf, ist allerdings gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zur Bestimmung des zumutbaren Verkehrsmittels ein Vergleich zwischen Massenbeförderungsmittel und Individualverkehr notwendig.

Indem die belangte Behörde ohne das Anstellen eines solchen Vergleichs allein aufgrund einer absoluten Gesamtfahrzeit von über 3 Stunden schon von einer Unzumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln ausgegangen ist und bereits deshalb eine

Relevanz der neu hervorgekommenen öffentlichen Anreisemöglichkeiten ausgeschlossen hat, hat sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.“

Das Erkenntnis des VwGH vom 24.4.2014, 2010/15/0156 zum typisierten Abstellen auf ein Park&Ride-Pendeln lautet auszugsweise:

„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 gleichermaßen geeignete öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung, ist bei Ermittlung der Wegzeit immer von der Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels (zB Schnellzug statt Personenzug, Eilzug statt Autobus) auszugehen. Darüber hinaus ist eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (zB "Park and Ride") zu unterstellen. Dies gilt auch, wenn dadurch die Fahrtstrecke länger wird (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Rz 53; sowie zB die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2008, 2006/15/0001, VwSlg 8365 F, und vom 28. Oktober 2008, 2006/15/0319).“

Die einfache Fahrtstrecke des Mitbeteiligten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt rund 74 Kilometer. Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist auf dem weitaus überwiegenden Teil der Fahrtstrecke möglich, weil die Strecke zwischen Wohnung und Bahnhof nur drei Kilometer und die Strecke von der Bahnhaltstelle S zum Arbeitsplatz nur 400 Meter beträgt. Das Finanzamt ist davon ausgegangen, dass der Mitbeteiligte bei optimaler Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") die Arbeitsstätte von seinem Wohnort in weniger als zwei Stunden erreichen könne. Abweichend dazu ging die belangte Behörde von einer Wegzeit über zweieinhalb Stunden aus, weil sie die Auffassung vertrat, dem Mitbeteiligten sei eine Kombination von privatem Verkehrsmittel und Massenbeförderungsmittel nicht möglich, weil er kein Auto besitze.

Mit dieser Auffassung ist die belangte Behörde nicht im Recht.

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stellen Werbungskosten dar, die grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind. Dieser steht allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zu. Darüber hinaus sieht § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 für jene Arbeitnehmer, die weitere Strecken zurücklegen oder denen die Benützung von Massenverkehrsmitteln nicht möglich ist bzw. nicht zugemutet werden kann, einen besonderen Werbungskostenpauschbetrag (Pendlerpauschale) vor, der der Art nach mit zwei Stufen festgesetzt ist (sogenanntes kleines und großes Pendlerpauschale).

Der besondere Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 2 Z 6 lit. c EStG 1988 steht Arbeitnehmern bei Vorliegen der Voraussetzungen unabhängig vom tatsächlich benutzten Verkehrsmittel zu, somit auch zB bei Car-Sharing-Modellen oder dann, wenn trotz Unzumutbarkeit des Massenverkehrsmittels dennoch dieses benutzt wird (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, 7. EL, § 16 Anm. 82;

ebenso Quantschnigg/Schuch, aaO, Rz 50). Das Gesetz stellt nicht auf die tatsächliche Benützung eines bestimmten Verkehrsmittels ab. Da es nicht darauf ankommt, welches Verkehrsmittel ein Arbeitnehmer tatsächlich für seinen Arbeitsweg verwendet, kann auch die optimale Kombination von Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel ("Park and Ride") nicht davon abhängig sein, dass ein Arbeitnehmer über ein auf ihn zugelassenes Kraftfahrzeug verfügt. Andernfalls käme es bei gleicher Wegstrecke und gleich gelagerten Arbeitszeiten zu dem vom Gesetzgeber wohl nicht gewollten Ergebnis, dass Arbeitnehmern, die über kein auf sie zugelassenes Kraftfahrzeug verfügen, das große Pendlerpauschale zuzuerkennen wäre, wohingegen Arbeitnehmern mit Kraftfahrzeug nur das kleine Pendlerpauschale zustünde. Gerade dieses Abstellen auf die tatsächliche Verwendung eines PKW (wie beim KFZ-Pauschale des EStG 1972) wollte der Gesetzgeber des EStG 1988 vermeiden.“

Im Lichte dieser Aussagen steht eindeutig fest, dass die Bf. nur Anspruch auf die kleine Pendlerpauschale für Fahrtstrecken über 60 km hat:

Für die Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte wird eine Fahrzeit von 70 Minuten benötigt. Zu Recht wurde vom Finanzamt ein Vergleich mit der Wegzeit von 140 Minuten für die Park&Ride-Variante über den Bahnhof Hollabrunn vorgenommen. Da die Wegzeit mit öffentlichen Verkehrsmittel – auch unter Berücksichtigung eines typisierten Park&Ride-Pendelns – nicht das Dreifache der Wegzeit für die Anfahrt mit dem Pkw übersteigt, sind die Voraussetzungen für große Pendlerpauschale klar nicht vorgelegen.

Verlängerung der Wegzeit durch die Fahrt zum Kindergarten (zur Tagesmutter)

Bei den Ausgaben für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück handelt es sich begrifflich um Werbungskosten. Diese Kosten sind durch die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen veranlasst.

Schon aus dem Wortlaut und dem Normzweck des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG geht hervor, dass auf die schnellste Verbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die ein Pendler typischerweise benutzt, abzustellen ist.

Fahrten einer Alleinerzieherin zur Übergabe ihres Kindes in fremde Obsorge (z.B. Tagesmutter, Kindergarten) sind zwar für ihre Berufsausübung notwendig, haben aber ihre Ursache in ihren privaten Lebensverhältnissen und nicht in ihrer Erwerbstätigkeit. Kinder werden zudem unabhängig vom Bestehen oder Nichtbestehen einer Erwerbstätigkeit in fremde Obsorge gegeben, sodass auch kein additiv-kumulativer Kausalitätsverlauf gegeben ist.

Die Fahrt mit dem Kind von der Wohnung zum Kindergarten, bzw. Tagesmutter ist eine Privatfahrt und gehört zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für den Unterhalt der Familienangehörigen (§ 20 Abs. 1 Z. 1 EStG). Diese durch die Obsorge- und Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind veranlassten Fahrtkosten sind Teil der Unterhaltsleistungen, die bei der Bemessung der Einkommensteuer bereits auf andere Weise als durch Werbungskosten (insb. Alleinerzieherabsetzbetrag, Kinderabsetzbetrag, Familienbeihilfe) berücksichtigt werden.

Bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel von der Wohnung zur Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG sind durch nicht beruflich veranlasste Umstände verursachte Umwege - wie im gegenständlichen Fall die Fahrt des Kindes zum Kindergarten - nicht zu berücksichtigen.

Für die Wegzeitberechnung ist die verkehrsgünstigste Fahrtstrecke heranzuziehen, die ein Arbeitnehmer für die tägliche Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vernünftigerweise wählt. Auf für den Steuerpflichtigen unvermeidbare Umwege, die ihre Ursache nicht in seiner nichtselbständiger Erwerbstätigkeit haben, ist nicht Bedacht zu nehmen, weil diese Fahrten nicht unter den Werbungskostentatbestand des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG zu subsumieren sind.

III. Zusammenfassung

Zu Recht wurde vom Finanzamt in der BVE vom 4.8.2009 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2005 für den Zeitraum Jänner bis Mai nur die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken ab 60 km berücksichtigt (pro Monat € 111 = € 555). Das Begehren der Bf. war diesbezüglich abzuweisen und die Bemessungsgrundlage des angefochtenen ESt-Bescheides 2005 hinsichtlich der Pendlerpauschale um € 453,75 (bisher PP 1.008,75) zu vermindern.

Für das Veranlagungsjahr 2006 wurde bislang irrtümlich keine Pendlerpauschale berücksichtigt, sodass insoweit der Beschwerde statzugeben und die kleine Pendlerpauschale für Wegstrecken ab 60 km in Höhe von € 1.467 in Ansatz zu bringen war (in der Fassung des BGBl. 115/2005).

Eine außergewöhnliche Belastung wegen Adoptionsausgaben (€ 12.299,60) und Kinderbetreuungskosten (€ 455) war unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 4 EStG in Höhe von € 12.754,60 anzusetzen.

IV. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Die Lösungen der strittigen Rechtsfragen sind durch die zitierten Erkenntnisse des VwGH bereits eindeutig erfolgt. Allenfalls strittige Tatfragen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich. Es war daher die Revision für nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 12. Februar 2015