



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N.V., Adresse, vom 1. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Manfred Vogler, vom 17. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Verwaltungsgeschehen:

Aufgrund der am 8. Februar 2010 von der Berufungswerberin (in der Folge Bw) eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 erließ das zuständige Finanzamt am 17. Februar 2010 den Einkommensteuerbescheid 2009. Die Veranlagung ergab eine Gutschrift an Einkommensteuer in Höhe von 75,61 €.

Mit Schriftsatz vom 1. März 2010 erobt die Bw das Rechtsmittel der Berufung. Begründend führte sie aus, dass bei der Antragstellung nicht beachtet worden sei, dass seit März 2009 die große Pendlerpauschale mit einem Jahresbetrag von 1.356,00 € geltend gemacht werden kann. Sie ersuche daher um nachträgliche Aufrollung der Einkommensteuerberechnung und um Vergütung der Gutschrift auf ihrem Bankkonto.

Daraufhin richtete das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung an die Bw, in dem sie ersucht wurde, bezüglich der Beantragung der großen Pendlerpauschale den vollständig ausgefüllten und unterzeichneten Antrag auf Gewährung der Pendlerpauschale (Form. L 34) unter

gleichzeitiger Bekanntgabe ihrer Arbeitszeiten dem Finanzamt vorzulegen.

Gleichzeitig wurde die Bw darauf hingewiesen, dass die große Pendlerpauschale nur dann zustehe, wenn der Anfahrtsweg zum öffentlichen Verkehrsmittel mehr als die Hälfte der Gesamtstrecke betrage und/oder bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels die Wegzeit bei einer Strecke von 20 bis 40 km mehr als zwei Stunden betragen würde.

Die Bw beantwortete diesen Vorhalt wie folgt:

"Da ich täglich unterschiedliche Arbeitszeiten habe, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich. Bitte daher um die Gewährung des großen Pendlerpauschales, wie in der Berufung beantragt wurde."

Gleichzeitig legte sie die "Erklärung zur Berücksichtigung der Pendler-Pauschale" (L 34) ab März 2009, unterschrieben mit 31. März 2010 an die Abgabenbehörde erster Instanz vor. Darin beantragte sie für eine Wegstrecke von 31 km (Autokilometerangabe) von X., A., nach Y., B., die Zuerkennung der Pendlerpauschale, da sie ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benutzen könne, weil zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre.

Am 24. April 2010 stellte das Finanzamt anhand einer eingeholten Fahrplanauskunft - die Abfrage wurde unter Angabe der exakten Wohnadresse und der exakten Büroadresse durchgeführt – fest, dass beginnend ab 05.46 Uhr bis endend 19.45 Uhr tagsüber zahlreiche Möglichkeiten sowohl für die Hin- als auch Rückfahrt bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel gegeben sind. Unter Berücksichtigung des zurückzulegenden Fußweges liegen dabei die Fahrzeiten für die Hinfahrt zwischen kürzestenfalls 1 Stunde 15 Minuten, längstenfalls 1 Stunde 36 Minuten und für die Rückfahrt zwischen kürzestenfalls 1 Stunde 19 Minuten, längstenfalls 1 Stunde 46 Minuten; jedenfalls deutlich unter 2 Stunden.

Unter Berücksichtigung dieser Tatsachen erließ die Abgabenbehörde erster Instanz am 29. April 2010 eine Berufungsvorentscheidung, in welcher, wie im Erstbescheid die "kleine Pendlerpauschale" in Höhe von jährlich 630,00 € zuerkannt wurde.

Begründend wurde ausgeführt, dass die große Pendlerpauschale nur dann zustehe, wenn der Anfahrtsweg zum öffentlichen Verkehrsmittel mehr als die Hälfte der Gesamtstrecke betragen würde und/oder bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels die Wegzeit bei einer Strecke von 20 bis 40 km mehr als 2 Stunden betragen würde. Ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels an mehr als der Hälfte der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum zumutbar, dann stehe nicht die große Pendlerpauschale sondern die kleine Pendlerpauschale zu. Da laut den Fahrplänen der öffentlichen Verkehrsmittel zwischen L. und P. von morgens bis abends regelmäßig Verbindungen in beide Richtungen gegeben wären, bei denen die Wegzeit von 2 Stunden nicht überschritten werde, stehe fest, dass auch bei unterschiedlichen Arbeitszeiten an mehr als der Hälfte der Arbeitstage die Benützung der öffentlichen

Verkehrsmittel als zumutbar gelte. Aus diesem Grunde sei die kleine Pendlerpauschale für die Strecke 20 bis 40 km zu gewähren.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw mit Schriftsatz vom 10. Mai 2010 das Rechtsmittel – wie von ihr bezeichnet – Berufung. In diesem Schreiben, das als Antrag auf Vorlage der Berufung zu werten ist, führte sie begründend aus:

Wie bereits bei Antragstellung mitgeteilt, könne aufgrund der täglich unterschiedlichen Arbeitszeiten ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benutzt werden, da ständig Unterlagen für KFZ-Anmeldungen von verschiedenen Kunden, welche verteilt auf die Bezirke U. – P. und teilweise auch im Raum PG. wären, eingeholt würden und mehrfach auch wieder zugestellt werden müssten. Die Bw bittet, diese Umstände zu berücksichtigen und die große Pendlerpauschale zu gewähren.

Die Abgabenbehörde erster Instanz stellte sodann unter Anwendung des Routenplaners MAP 24 fest, dass die Bw von ihrer Wohnadresse in X., A. zu ihrer berufungsgegenständlichen Büroadresse in Y., B. mit dem PKW eine Entfernung von 30,90 km zurücklegen musste, wofür sie laut Routenplaner 30 Minuten benötigte.

Gleichzeitig richtete das Finanzamt an die Bw ein weiteres, mit 12. Juli 2010 datiertes, Ergänzungssuchen, worin sie unter anderem aufgefordert wurde, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

- "1) Sie werden ersucht, Ihren Dienstvertrag vorzulegen. Aus diesem sind dann Dienstort und Arbeitszeiten ersichtlich.
- 2) Ihr Dienstgeber war bis 16. März 2009 auch Ihr Unterkunftsgeber (S). In den Unterlagen der Finanzverwaltung ist nicht ersichtlich, dass Herr V. in Y. , B. über Büroräumlichkeiten verfügt. Warum wird dann bei Ihrem Antrag für das Pendlerpauschale diese Adresse als Arbeitsstätte angeführt? Sollte sich Ihr Dienstort in den Räumlichkeiten der Firma "W&W" befinden, so werden Sie ersucht, dies mittels einer Bestätigung dieser Firma nachzuweisen.
- 3) Welches auf Sie zugelassene Fahrzeug benutzen Sie für die tägliche Fahrt nach P. (bitte amtliches Kennzeichen bekannt geben)?"

Die Bw legte daraufhin einen "Dienztettel", eine Sachverhaltsdarstellung – unterfertigt von der Bw und ihrem Dienstgeber (Vater der Bw), beides langte bei der Abgabenbehörde erster Instanz am 3. September 2010 ein, vor.

Aus den wesentlichen Passagen des Dienztetts, der am 1. Jänner 2003 von F.V. als Arbeitgeber und der Bw als Arbeitnehmerin unterzeichnet wurde, geht hervor:

Dienstverwendung: Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, alle mit dieser Dienstverwendung verbundenen Angestelltendienstleistungen zu verrichten.

Dienstort: Dem Arbeitgeber bleibt es vorbehalten, dem Arbeitnehmer eine andere

Dienstverwendung zuzuweisen und ihn auch in anderen Betriebsstätten seines Unternehmens am selben Dienstort vorübergehend oder dauernd einzusetzen.

Normalarbeitszeit: Wöchentliche Arbeitszeit: 38,5 h: Mo – Do: 08.00 – 12.30, 13.00 – 17.00; Fr: 08.00 – 12.30 Uhr. Auf Verlangen bzw. Anordnung des Arbeitgebers ist der Arbeitnehmer zur Leistung von Überstunden bzw. Mehrstunden im gesetzlichen Rahmen verpflichtet. Änderungen der Arbeitszeiteinteilung bleibt dem Arbeitgeber vorbehalten (§ 19c AZG)."

Aus der ebenfalls vorgelegten Bestätigung der Firma V.W&W. vom 13. August 2010, ist zu entnehmen, dass für den Arbeitgeber der Bw (= Vater der Bw) unter der Adresse Y., B., für die Tätigkeit als Versicherungsmakler Büroräumlichkeiten zur Verfügung stehen.

Die Frage 3) des Vorhaltes – welches auf sie zugelassene Fahrzeug (amtliches Kennzeichen) die Bw für die tägliche Fahrt nach P. benütze - blieb unbeantwortet.

Mit Berufungsvorlage vom 30. August 2010 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die gegenständliche Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

2. Der Entscheidung wurde folgender unstrittig festgestellter Sachverhalt zugrunde gelegt:

Unstrittig ist, dass die Bw ab März 2009 die Wegstrecke von 30,90 Autokilometer (Routenplaner MAP 24) zwischen ihrer Wohnung in X., A. nach Y., B., mit dem Pkw zurück legte. Laut Routenplaner MAP 24 beträgt die Dauer der Fahrzeit 30 Minuten.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 begehrte die Bw wegen ihrer divergierenden Arbeitsbeginn und –endzeiten die Zuerkennung der großen Pendlerpauschale. Laut Fahrplanauskunft für öffentliche Verkehrsmittel verkehren tagsüber beginnend mit 05.46 Uhr bis 19.45 Uhr öffentliche Verkehrsmittel (Straßenbahn, Bus, Zug), die sowohl für die Hin- als auch Rückfahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt werden können. Unter Berücksichtigung des zurückzulegenden Fußweges liegen die Fahrzeiten sowohl für die Hin- als auch für die Rückfahrt deutlich unter 2 Stunden.

Laut dem von der Bw vorgelegten Dienstzettel betrug im berufungsgegenständlichen Zeitraum die Normalarbeitszeit 38,5 Wochenstunden, Montag bis Freitag: 08.00 Uhr bis 12.30 Uhr und Montag bis Donnerstag: 13.00 bis 17.00 Uhr.

Auf Verlangen bzw. Anordnung des Arbeitgebers war die Bw zur Leistung von Über- bzw. Mehrstunden im gesetzlichen Rahmen verpflichtet, wobei dem Arbeitgeber eine Änderung der Arbeitszeiteinteilung gemäß § 19c Arbeitszeitgesetz vorbehalten war.

Das Finanzamt anerkannte nur die "kleine" Pendlerpauschale, – die laut Lohnzettel bereits vom Arbeitgeber berücksichtigt war - im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zwischen Wohnort und Arbeitsstätte zumutbar sei.

Strittig ist, ob der Bw aufgrund ihrer Behauptung, dass ihr die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel aufgrund ihrer täglich unterschiedlichen Arbeitszeiten wegen von ihr durchzuführender Kundenbesuche nicht möglich war, die große Pendlerpauschale zusteht.

3. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes:

3.1. Rechtsgrundlagen:

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 genannte "kleine" Pendlerpauschale) berücksichtigt. Folgende Pauschbeträge waren im Berufungszeitraum heranzuziehen:

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 ("große" Pendlerpauschale) berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

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 Verkehrsabsetzbetrag 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 die 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 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 steht ihm die Pendlerpauschale nicht zu, wobei allfällige Kosten für die Beförderung im Werkverkehr bis zur Höhe des Pendlerpauschales zu berücksichtigen sind.

3.2. Rechtliche Würdigung:

Aus § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. a und b EStG 1988 ergibt sich, dass der Gesetzgeber des EStG 1988 grundsätzlich für Fahrten des Dienstnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - im öffentlichen Interesse - 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.

Wie aus dem Gesetzeswortlaut hervorgeht, sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag und der Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Die Voraussetzungen für die Pendlerpauschale müssen in zeitlicher Hinsicht im Lohnzahlungszeitraum (§ 77 leg.cit) überwiegend vorliegen.

Grundsätzlich steht die 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.

Bei der Zumutbarkeit im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 handelt es sich um einen unbestimmten Gesetzesbegriff. Dieser wird in einer typisierenden Betrachtungsweise ausgelegt, wobei auch die von der Rechtsprechung als Auslegungsbehelf herangezogenen Erläuternden Bemerkungen (621 BlgNR XVII. GP, 75) ausschließlich auf die Wegzeit als objektivierten Unzumutbarkeitsmaßstab abstellen. Ein Berücksichtigen von individuellen Umständen entspricht gerade nicht der Intention der Pendlerpauschaleregelung. Diese regelt durch Pauschalierung und Typisierung eine notwendige Verwaltungsvereinfachung bei Massensachverhalten.

Nach der Verwaltungspraxis liegt Unzumutbarkeit jedenfalls vor, wenn ein Massenverkehrsmittel zumindest auf dem halben Arbeitsweg überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit (etwa während der Nacht) verkehrt. Eine lange Anfahrtszeit, eine körperliche Behinderung oder eine Krankheit können die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ebenfalls unzumutbar machen. Im Falle einer dauernden starken Gehbehinderung ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels jedenfalls unzumutbar, wenn der Behinderte eine Bescheinigung gem. § 29 b der Straßenverkehrsordnung besitzt oder infolge seiner Behinderung von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist (s. Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 7. GL § 16 Anm 80).

Da weder aus der Aktenlage noch aus dem Vorbringen der Bw hervorgeht, dass die Bw unter einer dauernden starke Gehbehinderung oder Krankheit leiden würde, die ihr die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel unzumutbar machen könnten, scheiden diese Unzumutbarkeitsgründe aus.

Hinsichtlich Unzumutbarkeit wegen langer Anfahrtszeit ist auszuführen, dass nach der für den Berufungszeitraum zunächst maßgebenden Verwaltungspraxis (LStR 2002 RZ 257 a.F.) die Finanzämter die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels als nicht zumutbar ansahen, wenn folgende Wegzeiten überschritten werden:

Einfache Wegstrecke unter 20 Kilometer: Zumutbare Wegzeit: 1,5 Stunden.

Einfache Wegstrecke ab 20 Kilometer: Zumutbare Wegzeit: 2 Stunden.

Einfache Wegstrecke ab 40 Kilometer: Zumutbare Wegzeit: 2,5 Stunden.

Die Verwaltungspraxis geht nunmehr in LStR 2002 Rz 255 anstelle der bisherigen kilometerabhängigen Wegzeitregelung von folgender Unzumutbarkeitsregelung aus, die laut Erlass BMF 14.12.2011, BMF-010222/0229-VI/7/2011, unter anderem (von den Finanzämtern) auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden ist, sofern keine günstigeren Regelungen "Gültigkeit hatten":

"Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel nicht mehr als 90 Minuten beträgt.

Die Benützung des Massenbeförderungsmittels ist jedenfalls unzumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 2,5 Stunden beträgt. Beträgt die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel mehr als 90 Minuten aber nicht mehr als 2,5 Stunden, ist die Benützung des Massenbeförderungsmittels zumutbar, wenn die Wegzeit für die einfache Wegstrecke mit dem Massenbeförderungsmittel höchstens dreimal so lange dauert als die Fahrzeit mit dem KFZ

(vgl. VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001, UFS 30.08.2010, RV/0223-G/09; UFS 04.04.2011, RV/0076-F/11)."

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 auszugehen.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw selbst die Unmöglichkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels wegen langer Anfahrtszeit nicht behauptet. Diese Unzumutbarkeit konnte auch bei den behördlichen Ermittlungen nicht festgestellt werden. Hinsichtlich der Fahrzeit mit Massenbeförderungsmitteln laut den ÖBB Fahrplänen geht der Unabhängige Finanzsenat von einer Gesamtfahrzeit (zweimaliges Umsteigen, Fußwege, Wartezeiten usw.) von 1 Stunde 27 Minuten für die Hinfahrt und 1 Stunde 29 Minuten für die Rückfahrt aus. Hierbei handelt es sich um offenkundige Tatsachen, da sich diese Sachverhalte aus den öffentlichen Fahrplanauskünften feststellen lassen.

Im Bereich von 20 bis 40 km (gegenständlich 30,90 km) würde bei ausschließlicher Berücksichtigung der kilometerabhängigen Wegzeitregelung 120 Minuten Wegzeit mit Massenbeförderungsmitteln jedenfalls als zumutbar gelten.

Unter Berücksichtigung der Judikatur des VwGH und des UFS (siehe obenstehend) ist nunmehr auch nach der Verwaltungspraxis bei offenen Veranlagungsfällen (Erlass des BMF 14.12.2011, BMF-010222/0229-VI/7/2011) zusätzlich zu prüfen, ob die einfache Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels nicht länger dauert als die dreifache Fahrzeit mit dem KFZ.

Wie unter Punkt 2. ausgeführt, beträgt laut Routenplaner die Fahrzeit mit dem PKW für eine Wegstrecke 30 Minuten; die dreifache Fahrzeit somit 90 Minuten.

Da die 90-Minutengrenze nicht überschritten wurde und so auch keine Unzumutbarkeit aus dem Grund der Wegzeitüberschreitung vorliegt, ist abschließend fest zu halten, dass im gegenständlichen Berufungsfall die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel grundsätzlich zumutbar ist.

Wie eingangs erwähnt, wollte der Gesetzgeber aus Gründen des Umweltschutzes und der Vermeidung von Verkehrsbelastungen mit der Pendlerpauschale in der Regel nur die Kosten öffentlicher Verkehrsmittel steuerlich absetzbar machen ("kleine" Pendlerpauschale"). Die Kosten des Individualverkehrs zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ("große" Pendlerpauschale) können nach der gesetzlichen Regelung nur dann berücksichtigt werden,

wenn dem Steuerpflichtigen die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zumutbar ist.

Die bloße Zweckmäßigkeit des Individualverkehrs reicht nicht aus.

§ 16 Abs 1 Z 6 lit.c EStG 1988 stellt darauf ab, ob einem "abstrakten" Arbeitnehmer (Modellmenschen) im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. Dass ein konkreter Arbeitnehmer aufgrund seiner individuellen Verhältnisse dieses Massenverkehrsmittel tatsächlich nicht verwendet, ist hingegen nicht Voraussetzung für die "große" Pendlerpauschale. Nur durch einen pauschalen, typisierenden Tatbestandinhalt der Pendlerpauschale kann der Normzweck einer verwaltungsökonomischen Vollziehung dieser Massensachverhalte erreicht werden.

Seitens der Bw wird in der Berufung die Unzumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ausschließlich damit begründet, dass sie unterschiedliche Arbeitszeiten habe, weil sie ständig von verschiedenen Kunden, die auf die Bezirke U. und P. und zum Teil auch auf den Raum PG. verteilt wären, Unterlagen für KFZ-Anmeldungen abholen und wieder zurückbringen müsse.

Tatsächlich bedeutet dies nichts anderes, als dass die Bw ihren privaten PKW am Arbeitsplatz als Arbeitsmittel benötigte, um Dienstverrichtungen in Form diverser Kundenbesuche durchführen zu können.

Dazu ist festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof bei Arbeitnehmern, die ihren eigenen PKW als Arbeitsmittel an der Arbeitsstätte für Dienstverrichtungen benötigen, entschieden hat, dass die Bestimmung der Pendlerpauschale nicht darauf abstellt, ob das private KFZ dem Steuerpflichtigen als Arbeitsmittel dient. Solcherart kommt es auf die konkreten, den Steuerpflichtigen im Einzelfall treffenden Kosten zur Erreichung der Arbeitsstätte nicht an (VwGH 28.10.2008, 2006/15/0319). Nach der langjährigen Verwaltungspraxis ist das Berufserfordernis der Verwendung des eigenen KFZ als Arbeitsmittel am Arbeitsort für die Beurteilung der Zumutbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels unmaßgeblich (LStR RZ 267f).

Auch der Unabhängige Finanzsenat vertritt z.B. in seinen Entscheidungen (RV/1697-W/03 zur Beförderung eines Diensthundes durch einen Diensthundeführer und RV/2159-W/09 Gepäcktransport durch eine Lehrerin) diese Rechtsansicht.

Der typisierende Unzumutbarkeitstatbestand der Pendlerpauschale stellt nämlich ausschließlich auf die erforderliche Fahrdauer ab. Der Individuelle Umstand, dass die Bw für ihre Berufstätigkeit ein privates KFZ benötigt, ist somit für die Beurteilung der Zumutbarkeit

der Verwendung öffentlicher Verkehrsmittel im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 nicht tatbestandsrelevant.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates war im gegenständlichen Fall, wie ausführlich dargestellt, die Verwendung öffentlicher Massenverkehrsmittel für den Arbeitsweg zumutbar. Somit hatte die Bw im berufungsgegenständlichen Zeitraum nur Anspruch auf die "kleine" Pendlerpauschale für die Wegstrecke 20 bis 40 km.

Aus den obenstehend angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. November 2012